

Universidad Técnica Nacional

Sede del Pacífico

Licenciatura en Contaduría Pública

Opción de Graduación:

**“Ventajas y desventajas de incluir un sistema de
renta mundial en el ordenamiento tributario
costarricense, como medida propuesta durante el
año 2020 para combatir el fraude fiscal”**

Sustentantes

Alejandro Marrocchi Ramírez

Jairo Ávila Madrigal

Puntarenas, Costa Rica, 2021

ACTA DE APROBACIÓN

En la ciudad de Puntarenas, a los 09 días del mes de agosto del año 2021 al ser las 20:30 horas, estando presentes en el Campus Juan Rafael Mora Porras de la Sede del Pacífico de la Universidad Técnica Nacional, las siguientes personas:

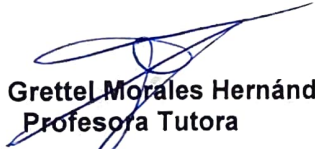
Profesora Tutora:	MDU. Grettel Morales Hernández
Profesor Lector Interno:	MAF. Roger Pazos Guido
Profesora Lectora Externa:	Licda. María Isabel Rojas Quirós
Representante del Sector Productivo:	M.Ed. José Andrés Campos Jiménez
Presidente del Tribunal Examinador:	MBA. Tamy Soto González

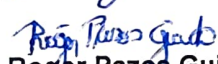
En su condición de miembros del Tribunal Evaluador, para evaluar la tesis y optar por el grado de **Licenciatura en Contaduría Pública**, del estudiante Jairo Ávila Madrigal, cédula de identidad 6-0418-0649.

Reunido el Tribunal Evaluador el aspirante procedió a defender su tesis "**Ventajas y desventajas de incluir un sistema de renta mundial, en el ordenamiento tributario costarricense como medida propuesta durante el año 2020, para combatir el fraude fiscal**"

Concluida la defensa de la tesis, el Tribunal Evaluador consideró que, de conformidad con la normativa en la materia, el estudiante obtuvo una calificación de 98, cumpliendo con las exigencias requeridas para la aprobación de la tesis y le es conferido el grado de **Licenciado en Contaduría Pública**.

No ☒ Si () mención honorífica


Grettel Morales Hernández
Profesora Tutora

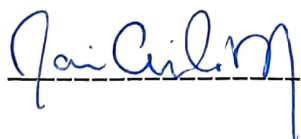

Roger Pazos Guido
Profesor Lector Interno


María Isabel Rojas Quirós
Profesora Lectora Externa


José Andrés Campos Jiménez
Representante del Sector Productivo


MBA. Tamy Soto González
Presidente del Tribunal Examinador

Estudiante:





ACTA DE APROBACIÓN

En la ciudad de Puntarenas, a los 09 días del mes de agosto del año 2021 al ser las 20:30 horas, estando presentes en el Campus Juan Rafael Mora Porras de la Sede del Pacífico de la Universidad Técnica Nacional, las siguientes personas:

Profesora Tutora:	MDU. Grettel Morales Hernández
Profesor Lector Interno:	MAF. Roger Pazos Guido
Profesora Lectora Externa:	Licda. María Isabel Rojas Quirós
Representante del Sector Productivo:	M.Ed. José Andrés Campos Jiménez
Presidente del Tribunal Examinador:	MBA. Tamy Soto González

En su condición de miembros del Tribunal Evaluador, para evaluar la tesis y optar por el grado de **Licenciatura en Contaduría Pública**, del estudiante Alejandro Marrocchi Ramírez, cédula de identidad 5-0327-0383.

Reunido el Tribunal Evaluador el aspirante procedió a defender su tesis "**Ventajas y desventajas de incluir un sistema de renta mundial, en el ordenamiento tributario costarricense como medida propuesta durante el año 2020, para combatir el fraude fiscal**"

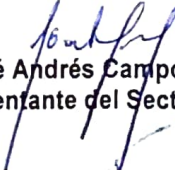
Concluida la defensa de la tesis, el Tribunal Evaluador consideró que, de conformidad con la normativa en la materia, el estudiante obtuvo una calificación de 98, cumpliendo con las exigencias requeridas para la aprobación de la tesis y le es conferido el grado de **Licenciado en Contaduría Pública**.

No ☒ Si () ☐ mención honorífica

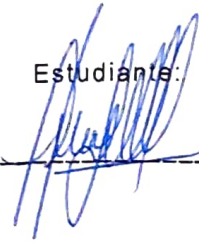

Grettel Morales Hernández
Profesora Tutora


María Isabel Rojas Quirós
Profesora Lectora Externa


Roger Pazos Guido
Profesor Lector Interno


José Andrés Campos Jiménez
Representante del Sector Productivo


MBA. Tamy Soto González
Presidente del Tribunal Examinador

Estudiantes:




Esparza, 21 de julio de 2021

Señores
Facultad de Contaduría Pública
Universidad Técnica Nacional
Sede del Pacífico

Por este medio hago constar que he revisado y corregido la sintaxis, la morfología y la semántica del texto denominado: "Ventajas y desventajas de incluir un sistema de renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense, como medida propuesta durante el año 2020 para combatir el fraude fiscal", propiedad de Alejandro Marrocchi Ramírez y Jairo Ávila Madrigal, presentado como requisito para optar por el grado de Licenciatura en Contaduría Pública.

Cordialmente,



Lcda. Magdalena Venegas Porras
Filóloga
Carné 10785
Cédula 6-230-116

MBA. Tamy Soto González
Directora de la Carrera de Contaduría Pública
Universidad Técnica Nacional
Sede del Pacífico

Estimada Directora de Carrera,

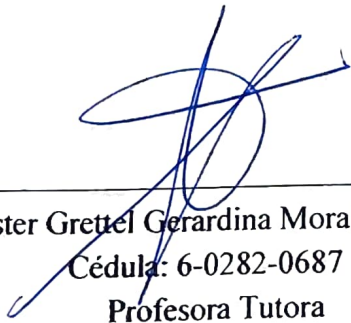
Reciba un cordial saludo de mi parte.

Por este medio, yo, Master Grettel Gerardina Morales Hernández, en calidad de profesora tutor, solicito de la defensa del Trabajo Final de Graduación, modalidad Tesis, a cargo de los sustentantes Alejandro Marrocchi Ramírez, cédula 5-0327-0383 y Jairo Ávila Madrigal, cédula 6-0418-0649, como requisito para optar por el grado de Licenciatura en Contaduría Pública, titulado:

“Ventajas y desventajas de incluir un sistema de renta mundial, en el ordenamiento tributario costarricense como medida propuesta durante el 2020, para combatir el fraude fiscal”

Lo anterior, en total apego con lo dispuesto en el Capítulo III, Sección IV, artículo 25 del Reglamento de Trabajos Finales de Graduación de la Universidad Técnica Nacional.

Sin más por el momento y agradeciendo de antemano su estimable intención, se despide,



Máster Grettel Gerardina Morales Hernández
Cédula: 6-0282-0687
Profesora Tutora

Puntarenas, 15 de julio del 2021

El suscrito, MAF Roger Pazos Guido, en calidad de lector interno y de conformidad con el artículo 10, inciso e) del Reglamento de Trabajos Finales de Graduación de la Universidad Técnica Nacional, hace constar que ha leído y revisado el contenido del proyecto final de graduación, para optar por el grado de Licenciatura en Contaduría Pública, titulado:

“Ventajas y desventajas de incluir un sistema de renta mundial, en el ordenamiento tributario costarricense como medida propuesta durante el 2020, para combatir el fraude fiscal”

Por lo anterior, autorizo a los postulantes Alejandro Marrocchi Ramírez, cédula 5-0327-0383 y Jairo Ávila Madrigal, cédula 6-0418-0649, a presentarlo como requisito de graduación de la Universidad Técnica Nacional.



MAF Roger Pazos Guido

Cédula de identidad: 6-0208-0279

Lector interno

Puntarenas, 15 de julio del 2021

La suscrita, Lcda María Isabel Rojas Quirós, en calidad de lectora externa y de conformidad con el artículo 10, inciso e) del Reglamento de Trabajos Finales de Graduación de la Universidad Técnica Nacional, hace constar que ha leído y revisado el contenido del proyecto final de graduación, para optar por el grado de Licenciatura en Contaduría Pública, titulado:

“Ventajas y desventajas de incluir un sistema de renta mundial, en el ordenamiento tributario costarricense como medida propuesta durante el 2020, para combatir el fraude fiscal”

Por lo anterior, autorizo a los postulantes Alejandro Marrocchi Ramírez, cédula 5-0327-0383 y Jairo Ávila Madrigal, cédula 6-0418-0649, a presentarlo como requisito de graduación de la Universidad Técnica Nacional.



Lcda María Isabel Rojas Quirós

Cédula de identidad: 6-0408-0836

Lectora externa

05 de mayo del 2021

Declaración jurada de trabajo final de graduación

Nosotros los discentes Alejandro Marrocchi Ramírez, cedula de identidad 503270383 y Jairo Ávila Madrigal, cedula de identidad 604180649; estudiantes de la Universidad Técnica Nacional, Sede del Pacifico, en conciencia de las sanciones legales de la Ley Penal de la Republica de Costa Rica que castiga el falso testimonio y el Reglamento Disciplinario Estudiantil de la Universidad Técnica Nacional.

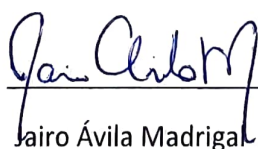
Declaramos bajo fe de juramento de lo siguiente: somos estudiantes de la carrera de Contaduría Publica en el grado académico de Licenciatura en Contaduría Publica de la Universidad Técnica Nacional, que como requisito de graduación debemos presentar una investigación aplicada y exponerla con el titulo de "Ventajas y desventajas de incluir un sistema de renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense, como medida propuesta durante el año 2020 para combatir el fraude fiscal".

Manifestando que la misma ha sido realizada bajo las disposiciones exigidas por la Universidad Técnica Nacional. Además, declaramos que el trabajo es el resultado de nuestro esfuerzo e investigación, en su totalidad, sin contar con la participación de terceros, personas ajenas u organizaciones.

Firmado en la ciudad de Puntarenas a las 14 horas del día 05 del mes de mayo del 2021.



Alejandro Marrocchi Ramírez



Jairo Ávila Madrigal

Dedicatorias

Primeramente, se lo dedico a Dios, por mantenerme en pie y darme el soporte para nunca desistir. A mi abuela en el Cielo; a mi madre, por ser mi apoyo incondicional, por haberme dado las bases para luchar en la vida; a Ceidy, mi compañera de vida; a mis hijos, Camila, Isabella y Theo. Esto es para ustedes.

Alejandro Marrocchi Ramírez

A mi madre, quien con su amor incondicional me demostró que los sueños se cumplen. A mi abuela, mujer ineludible quien me enseñó que el trabajo duro y honesto siempre da resultados. A Ámbar, pues con su tenacidad me hace comprender que siempre es mejor marchar por la vida acompañado de una buena pareja. A Mei, quien me hace vivir el amor puro y desinteresado de una hija. Esto es para ustedes.

Jairo Ávila Madrigal

Agradecimientos

Agradezco a Dios y a mi familia, en especial a mi tía Lorena Ramírez Salas, por todo el apoyo durante mis años de carrera. A mi compañero, amigo y hermano Jairo Ávila Madrigal, por caminar a mi lado y concluir juntos esta gran etapa de nuestras vidas. A los profesores de la Universidad Técnica Nacional con quienes tuve el placer de compartir, especialmente a Bay Kiong Afú Calderón, quien siempre me brindó su mano amiga.

Alejandro Marrocchi Ramírez

Viviré eternamente agradecido con la familia de mi pareja que me abrió las puertas de su casa para acogerme como uno más. También con mis familiares y amigos que estuvieron cerca de mí en los momentos más difíciles, que creen en mi capacidad y me impulsan a no rendirme porque desean verme triunfar. Con la Universidad y su cuerpo docente, por prepararme para afrontar los retos que se avecinan. Con mi compañero y hermano, Alejandro Marrocchi Ramírez, por acompañarme durante el proceso para alcanzar el objetivo que nos propusimos cuando ingresamos a la Universidad. Y le agradezco a mi padre, por estar presente en mi vida y recordarme constantemente el camino de la rectitud.

Jairo Ávila Madrigal

Tabla de contenido

Dedicatorias.....	i
Agradecimientos	ii
Tabla de contenido	iii
Índice de gráficos.....	v
Introducción	vi
Capítulo I	16
Marco Conceptual.....	16
1.2 Área de estudio	17
1.3 Delimitación del problema	17
1.3.1 Delimitación espacial	17
1.3.2 Delimitación temporal	17
1.4 Justificación	18
1.5 Alcances y limitaciones	20
1.5.1 Alcances	20
1.5.2 Limitaciones	21
1.6 Planteamiento del problema	21
1.7 Estado de la cuestión	24
1.8 Objetivos	34
1.8.1 Objetivo general	34
1.8.2 Objetivos específicos	34
Capítulo II	36
Marco Teórico.....	36
2.1 Marco teórico	37
2.1.1 Política tributaria	37
2.1.2 Sistema tributario	39
2.1.3 Sistema tributario costarricense	40
2.1.4 Tributo	42
2.1.5 Impuesto	45
2.1.6 Impuesto sobre la renta	48
2.1.7 Ley N° 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta	48
2.1.8 Código de Normas y Procedimientos Tributarios	49
2.1.9 Regímenes tributarios de Costa Rica	51
2.1.10 Sistema de renta territorial	53
2.1.11 Sistema de renta mundial	55

2.1.12 Mecanismos para evitar la doble imposición tributaria	61
2.1.13 Convenios adoptados por Costa Rica para evitar la doble tributación.....	66
Capítulo III	74
Marco Metodológico.....	74
3.1 Enfoque de la investigación	75
3.2 Tipo de investigación	75
3.3 Formulación de hipótesis	76
3.4 Variables	77
3.5 Población	81
3.6 Muestra.....	81
3.7 Fuentes de información	82
3.8 Fuentes humanas	82
3.9 Fuentes materiales	83
3.10 Técnicas e instrumentos de investigación	83
Capítulo IV	85
Presentación y análisis de resultados	85
4.1 Entrevista.....	87
4.1.1 Presentación y análisis de resultados de la entrevista	89
4.2 Cuestionario cerrado.....	103
.....	110
Capítulo V	130
Conclusiones y recomendaciones.....	130
5. Conclusiones y recomendaciones	131
5.1 Conclusiones	131
5.2 Recomendaciones	142
Bibliografía.....	150
Anexos.....	158

Índice de gráficos

Gráfico 1. Un sistema de renta mundial es aquel que grava las ganancias de sus residentes sin importar el lugar donde fueron producidas. ¿Había escuchado anteriormente el concepto de renta mundial?	103
Gráfico 2. Sabiendo en qué consiste la renta mundial, ¿estaría a favor de que sea implementado en Costa Rica?	104
Gráfico 3. ¿Cuáles son algunas características que usted identifica en el sistema tributario costarricense? Puede seleccionar más de una casilla	106
Gráfico 4. ¿En Costa Rica se cobran los impuestos eficientemente?	108
Gráfico 5. La evasión fiscal es la conducta ilícita en la que incurre una persona o empresa para ocultar o minimizar sus ingresos con el fin de pagar menos impuestos. ¿Sabía qué era evasión fiscal?	110
Gráfico 6. En su opinión, ¿cuál es el grado de evasión fiscal que tiene Costa Rica?	111
Gráfico 7. Si le dijeran que la renta mundial ha sido señalada por expertos como un mecanismo óptimo para combatir el fraude fiscal, ¿aceptaría que Costa Rica lo incluya?	113
Gráfico 8. ¿Cree que Costa Rica cuenta con la capacidad institucional para gravar rentas fuera de su territorio?	114
Gráfico 9. ¿Es justo que personas residentes que generan sus ingresos fuera de Costa Rica deban pagar impuesto de renta?	116
Gráfico 10. ¿Por qué usted cree que actores sociales han propuesto que la renta mundial sea incluida en Costa Rica?	118
Gráfico 11. ¿Por qué usted cree que actores sociales se han negado a la posibilidad de incluir renta mundial en Costa Rica?	119
Gráfico 12. ¿Considera que las discusiones fiscales deben tener mayor difusión a nivel de comunicación?	122
Gráfico 13. Edad	123
Gráfico 14. Género	124
Gráfico 15. Provincia de residencia	125
Gráfico 16. Nivel de escolaridad	127
Gráfico 17. Tipo de ingreso	128

Introducción

La presente investigación se refiere a las ventajas y desventajas de incluir un sistema de renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense, como medida propuesta durante el año 2020 para combatir el fraude fiscal, por cuanto, durante los últimos años, en Costa Rica, un sector del país ha querido transformar el régimen tributario de renta territorial en un sistema tributario que logre gravar usando un criterio de sujeción mundial.

A través de este estudio se logran determinar los efectos tanto positivos como negativos a los que se expondría el país por incluir la renta mundial. A largo del año 2020 en el marco de la crisis fiscal agudizada por la pandemia de COVID-19, esta propuesta toma fuerza; inclusive, actualmente existe un proyecto de ley denominado “Ley para inclusión de renta mundial en el sistema tributario costarricense”, el cual es impulsado y presentado ante la Asamblea Legislativa por un grupo de diputados de diferentes fracciones.

El primer capítulo contiene elementos necesarios para comprender ampliamente el concepto de renta mundial, el cual, en síntesis, significa que toda persona, sin importar su nacionalidad, mientras tenga la residencia costarricense, debe pagar sus impuestos en el país; de igual manera, pagará impuestos por todas las ganancias que eventualmente genere fuera de la nación, pero que luego se verá, constituye un sistema más complejo. Además, se exponen los objetivos por cumplir con esta investigación.

Un segundo capítulo desarrolla, de manera profunda, el concepto de renta mundial, así como de los demás sistemas utilizados para gravar la ganancia de las

personas físicas y jurídicas y los tratados tributarios necesarios para evitar la doble imposición internacional. Resulta necesario contextualizar la renta mundial en la brecha histórica. Es pertinente recordar que esta surge principalmente porque los países desarrollados, al observar que sus sistemas tributarios “invitaban a huir” a todo aquel que quisiera invertir a nivel, local porque resultaba más cómodo generar utilidades en otras jurisdicciones, empezaron a aplicar este sistema de sujeción para cobrar impuestos a todo aquel que llevara sus empresas a trabajar fuera de sus fronteras.

Seguidamente, en el capítulo titulado Marco Metodológico se presenta el procedimiento usado para recolectar información, así como los parámetros necesarios para seleccionar personas con experiencia en el área y puedan brindar sus impresiones, propiamente con respecto a las ventajas y desventajas que sugiere ingresar renta mundial en el esquema tributario costarricense. Entre las herramientas usadas, destaca el uso de cuestionarios y entrevistas, con los cuales se pretende generar un cruce de información para obtener resultados fiables.

Por medio de las herramientas de la entrevista y el cuestionario, además de una metodología clara, se procede, a partir del capítulo cuatro, a analizar los resultados obtenidos, para que estos permitan responder a los objetivos trazados previamente y el problema surgido de esta investigación.

Por último, en el capítulo cinco se detalla una serie de conclusiones y recomendaciones que se deducen producto del análisis realizado y la evacuación de consultas, para entregar un producto que permita a las autoridades institucionales tomar decisiones de manera responsable y a la población, argumentar con datos concretos.

Resumen ejecutivo

Costa Rica ha atravesado una serie de discusiones fiscales durante el último lustro, que buscan corregir las problemáticas económicas en las cuales se ha visto envuelto el país. De estas, algunas se han logrado materializar, como la Ley N° 9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas o los alivios fiscales desarrollados en tiempos pandémicos, producto del COVID-19. Otras propuestas se encuentran actualmente en debate, como sucede con el expediente N° 22 016, popularmente llamado *Hacienda Digital*, la negociación con el Fondo Monetario Internacional en búsqueda de recursos financieros o la presión gremial para incluir un sistema de renta mundial en el marco tributario costarricense.

Las reformas tributarias requieren un trabajo interinstitucional de análisis y proyecciones, de manera que se procure la no afectación negativa del comportamiento económico de las personas físicas y jurídicas sujetas a las nuevas disposiciones. En ese sentido, las propuestas asociadas a renta mundial carecen de valoraciones propias de la realidad costarricense a nivel cuantitativo y cualitativo, que le permitan a la Administración Tributaria obtener conclusiones y orientar la toma de decisiones hacia el beneficio del país.

Esta investigación identifica elementos cualitativos como las posibles ventajas y desventajas a las que estaría expuesto el país si incluyera en su ordenamiento tributario el criterio mundial para la sujeción de renta, de manera que pueda ser insumo para facilitar la toma de decisiones. Se establece una relación entre características generales propias del sistema y posibles comportamientos con la Administración Tributaria de Costa Rica, partiendo de la dinámica país y el escenario donde deberá participar.

Palabras clave.

Renta mundial, jurisdicción, Administración Tributaria, Impuestos, Residencia, Doble imposición tributaria, Fraude fiscal, territorialidad, Principios tributarios, Recaudación, Hacienda.

Tema			
Ventajas y desventajas de incluir un sistema de renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense, como medida propuesta durante el año 2020 para combatir el fraude fiscal.			
Objetivo General			
Determinar las ventajas y desventajas que genera la inclusión de un sistema de renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense como medida propuesta durante el año 2020 al combate contra el fraude fiscal.			
Objetivos Específicos	Variables	Conclusión	Recomendación
Describir el funcionamiento de un sistema de renta mundial, que permita la comprensión de las propuestas de inclusión presentadas en Costa Rica durante el 2020.	Renta Mundial	1.Un sistema de renta mundial es aquel utilizado por las administraciones tributarias para gravar las ganancias de los contribuyentes que operan fuera de su jurisdicción territorial. Para cumplir con el objetivo, se determinan 2 criterios, donde el de la residencia es el más comúnmente utilizado.	1. Durante la investigación se pudo interpretar que el concepto de renta mundial no es tan reconocido como se esperaría, pues muchas personas lo asocian a más impuestos, aunque técnicamente tiene que ver con la ampliación del sujeto gravable de uno que ya existe.

		2. Dada la conceptualización de un sistema de renta mundial y sus criterios gravables, en Costa Rica se ha comentado su adopción de manera intermitente durante el último lustro. La propuesta tangible y más conocida se enfoca en la reforma y derogaciones de varios artículos de la Ley N°7092, Ley del Impuesto sobre la Renta. 3. Mediante un análisis a la ley de renta costarricense y las opiniones emitidas por personas expertas en el área tributaria, es posible llegar a la conclusión de que el sistema tributario costarricense no	El tema es tan poco conocido que, inclusive, algunos profesionales de ciencias económicas tratados durante la investigación confundieron el concepto con el sistema de renta global, noción que posee una naturaleza tributaria distinta. 2. Se aconseja, previamente a la presentación de ideas de esta magnitud, un estudio minucioso de los alcances propios en la realidad costarricense, así se contribuye al debate sano y argumentativo, alejado de dogmas teóricos o ideológicos.
--	--	--	---

		aplica el criterio de la fuente de una manera estricta y fiel a lo teóricamente expuesto, es decir, posee una ley de renta que no es fiel en su totalidad a la territorialidad que reza en su reglamentación.	3. Se vuelve preciso que las autoridades gubernamentales trabajen en un diagnóstico cada vez que existen reformas al sistema tributario costarricense, de manera que los usuarios de la información puedan comprender a cabalidad su funcionamiento; de este modo, se acaban las interpretaciones subjetivas y se cierran portillos legales que permitirían quebrantar la normativa. Directamente, la Administración Tributaria se evita perder recursos como tiempo y agiliza acciones de pago de sus contribuyentes.
Especificar el funcionamiento de la renta mundial como un	Fraude Fiscal	1. Un sistema de renta mundial les da la potestad a las	1. Costa Rica debe buscar mecanismos para minimizar la

mecanismo de lucha contra el fraude fiscal y cómo se vería beneficiado Costa Rica en el corto y largo plazo, si se implementara.		jurisdicciones de explorar, mediante el intercambio de información financiera entre administraciones tributarias, la fuga de capitales de sus residentes, con el objetivo de localizarlas y eventualmente gravarlas. 2. Los sistemas de renta mundial traen consigo la posibilidad de aumentar la recaudación tributaria porque sugieren una ampliación del sujeto gravable, uno que se encuentra generando ingresos fuera del territorio costarricense y podría caer en la obligación de declararlos y eventualmente, pagar un porcentaje en las arcas de la	dificultad que ha presentado para evitar el fraude fiscal y estos instrumentos requieren ser analizados, bajo la intermediación de las entidades relacionadas con el área tributaria, desde una perspectiva técnica – científica, alejada de la demagogia en la que suelen introducirse para descalificarse. 2. Se aconseja a las autoridades institucionales, solicitar un periodo de gracia que les permita avanzar en la identificación amplia de obligados tributarios costarricenses por todas las jurisdicciones del orbe, de
---	--	---	---

		Administración Tributaria de Costa Rica. 3. Balancea la fórmula del financiamiento estatal, aproximando a la Administración Tributaria costarricense, hacia una más progresiva, que realmente se sustente bajo el lema de quien acumule más, pague más.	manera que el país pueda mapearlos. 3. La Administración Tributaria debe velar por que las transformaciones del sistema no lo alejen de los principios, porque causa un efecto social de desconfianza y enemistad con las normas fiscales y las intenciones estatales por recaudar tributos.
Identificar los retos que presenta al sistema tributario costarricense si se implementara la renta mundial.	Sistema tributario. Retos.	1. Se determina que la Administración Tributaria costarricense no cuenta con las facultades necesarias para realizar el trabajo de fiscalización y recaudación de manera eficaz, además de la debilidad ante el escenario de negociar con otras	1. Es pertinente que las autoridades gubernamentales articulen voluntades para el desarrollo de proyectos que doten de recursos a la Administración Tributaria. Además, el país debe avanzar en la automatización del proceso fiscal, emulando

		jurisdicciones, las proporciones fiscales que corresponderá a cada uno. 2. En el marco de la tributación internacional que implica un sistema de renta mundial, es probable que las naciones se vean involucradas junto a sus contribuyentes en cuestiones asociadas a la doble imposición tributaria, es decir, que el mismo hecho generador de la obligación tributaria del sujeto gravable sea sometido a más de un impuesto en el mismo periodo fiscal, por diferentes administraciones tributarias. 3. Para Costa Rica, un clima de incertidumbre fiscal	prácticas de otras administraciones tributarias donde se le entregan las declaraciones tributarias, ya completadas a sus contribuyentes, y estos autorizan la ejecución del cobro, o bien, pueden apelar y presentar sus respectivos soportes. 2. La línea que la Administración Tributaria debe llevar en este caso, es la de una negociación favorable para los intereses nacionales, dirigida por un personal altamente capacitado en el tema.
--	--	--	---

		potenciado por el poco conocimiento en el medio, con respecto al tema, tendría repercusiones en contribuyentes que deseen invertir su capital en el país, no porque deba estar sujeto al impuesto sobre la renta, debido a que sin renta mundial o con renta mundial, el criterio de la fuente permanece, pero sí influye el intercambio de información a nivel internacional.	3. Es necesario que las autoridades gubernamentales con capacidad para incidir en la toma de decisiones en lo referente a renta mundial aclaren dudas y agoten las vías de consulta a organismos internacionales, de manera que pueda se mostrar un panorama sobre las posibles implicaciones que tendría el país, desde el punto de vista económico, social y político.
--	--	---	---

Capítulo I

Marco Conceptual

Ventajas y desventajas de incluir un sistema de renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense, como medida propuesta durante el año 2020 para combatir el fraude fiscal.

1.2 Área de estudio

El área de estudio de la presente investigación se ubica en el campo económico, propiamente dentro del enfoque tributario, al investigar el provecho que podría tener el país por incluir renta mundial y también los inconvenientes al hacerlo.

1.3 Delimitación del problema

1.3.1 Delimitación espacial

La investigación se ubica como región geográfica de estudio en el territorio de Costa Rica, al estudiar las ventajas y desventajas que generaría la inclusión de un sistema de renta mundial en su ordenamiento tributario, en la coyuntura nacional por implementar medidas de combate al fraude fiscal.

1.3.2 Delimitación temporal

Se determina pertinente ubicarse en el año 2020 porque en este periodo se expone una determinación social para impulsar proyectos dirigidos al combate contra el fraude fiscal, en el marco de las negociaciones del Poder Ejecutivo de Costa Rica con el Fondo Monetario Internacional, con énfasis en la inclusión de un sistema de renta mundial.

1.4 Justificación

Resulta pertinente investigar las ventajas y desventajas que representará incluir un sistema de renta mundial dentro del ordenamiento tributario costarricense porque es presentado durante el 2020 como una de las medidas para combatir el fraude fiscal. Este problema acarrea muchos años de discusión política a nivel nacional y esfuerzos institucionales por erradicarlo. Por ello, Patón (2019) manifiesta:

La lucha contra la evasión y fraude fiscal representa el principal objetivo de instituciones y actores sociales en el que los agentes implicados deben tomar conciencia y actuar corrigiendo las distorsiones que puedan revelarse como elementos o causas que inciden en supuestos de pérdida recaudatoria de las Administraciones Tributarias nacionales (p.4).

Al existir propuestas dirigidas al combate de esta problemática, deben señalarse de qué manera contribuirán en el objetivo, por medio de la identificación de ventajas; también surgirán inconvenientes que deben valorarse previamente al proceso de implementación, calificados como desventajas. Es necesario contemplar estos elementos, porque las decisiones tomadas a la ligera generan efectos en otros espectros; por ejemplo, para Patón (2019), en lo que respecta al fraude fiscal, a medida que se erosiona la base tributaria, las consecuencias repercuten en las esferas sociales.

Un panorama que muestre las ventajas y las desventajas de implementar una práctica nueva y cambie lo realizado durante mucho tiempo, facilitará la toma de decisiones de las autoridades competentes. Como se menciona, los efectos serían trasladados hacia otros campos, por lo que estos asumen una responsabilidad

importante para implementar una propuesta o rechazarla, pensando en lo que convenga más a partir de lo que se podría obtener y de lo que se requiere o implique negativamente.

Propiamente en lo que respecta al fraude fiscal, se presenta durante el 2020 la propuesta de incluir la renta mundial para su combate, e implica que las personas e instituciones encargadas de decidir consideren el provecho que tendría el país en su afán por luchar un problema fiscal latente, pero también los elementos negativos inherentes a tal decisión; y eventualmente, si vale la pena o no. En ese mismo apartado, las personas físicas y jurídicas y en general la sociedad, también debe conocer estos elementos para que puedan tomar decisiones en torno a sus intereses y políticas corporativas.

Aunque ha existido el esfuerzo de ciertos grupos para que el mecanismo de renta mundial sea incluido junto a la ya existente renta territorial, no existe una investigación científica adaptada a la realidad propia costarricense, por el contrario, quienes lo apoyan y adversan basan sus posiciones en postulados teóricos y experiencias de países donde es una realidad. A partir de los postulados de Luna (s/f) se afirma que, a pesar de la importancia del tema, sorprende la escasez de estudios tanto técnicos como jurídicos. Pero la discusión de posiciones entre quienes apoyan y rechazan no es suficiente para tomar una decisión, porque siguen siendo desconocidos factores que condicionan el éxito de una medida, como son las ventajas y desventajas implícitas.

La política tributaria, al igual que otras disciplinas, se encuentra llena de dogmas producidos por premisas teóricas de carácter conservador o más liberales, orientadas al mercado, o bien, inclinadas al lado social, pero que, al fin de cuentas, provocan, entre sus ideólogos, posiciones absolutas; en este caso, de aprobación o rechazo a una renta mundial. Con esto, se quiere señalar que, aunque exista una diversidad de discursos con este tema, si no hay un estudio donde se señalen los pros y los contras para la economía y sociedad costarricense, seguirán siendo posiciones meramente subjetivas a raíz de experiencias ajenas al país.

Con la investigación, se nutrirá de conocimiento el debate con respecto a si se debe o no ampliar el sujeto gravable que se maneja actualmente, identificado bajo el criterio de la fuente, con el fin de que la toma de decisiones se realice desde la responsabilidad que debe caracterizar una reforma de esta magnitud; algo complejo, como afirma Rodríguez (2018): “Las reformas tributarias no son procesos sencillos de cambio, no son simples modificaciones de reglas legales, son cambios en la estructura de financiamiento del Estado y en el pacto social” (p.1).

1.5 Alcances y limitaciones

1.5.1 Alcances

- Brindar un análisis con información generada con base en la realidad costarricense que muestre el efecto de un sistema de renta mundial en el país.
- Ofrecer a las autoridades institucionales insumos que faciliten toma de decisiones.
- Demostrar si efectivamente el sistema de renta mundial es una herramienta de combate contra el fraude fiscal.

1.5.2 Limitaciones

- No existen estudios previos asociados a los efectos que ocasiona en Costa Rica adoptar un sistema de renta mundial.
- El poco conocimiento de algunos sectores del país ante el tema de investigación genera dificultad para obtener información y entrevistas de fuentes importantes.

1.6 Planteamiento del problema

Costa Rica atraviesa una crisis económica de pocos precedentes, que refleja indicadores preocupantes para la estabilidad social y que debe ser abordada con prontitud. Sumado a la serie de decisiones políticas tomadas que pudieran haber provocado estos resultados, la emergencia sanitaria por COVID-19 agudiza la situación y genera en las autoridades institucionales el debate en ciertos temas y proyectos necesarios para subsanar las falencias que el aparato gubernamental ha presentado. De hecho, el Organismo para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E) proyecta una caída del 5.6% del producto interno bruto de Costa Rica y que, a pesar de prever recuperación para los dos años siguientes, no deja de ser una noticia que cause inquietud en la sociedad.

Ante este escenario, los diferentes actores sociales han realizado múltiples propuestas para mitigar el impacto de la crisis; destacan las que están dirigidas a la reducción del déficit fiscal, el cual cierra para el año 2020 en 8.34% del PIB, lo cual significa que el Estado costarricense gasta mucho más de lo que recauda. Gutiérrez (2017) es claro cuando manifiesta lo siguiente:

El déficit fiscal es el resultado de un bajo crecimiento real en los ingresos del gobierno y el sostenido incremento en sus gastos. Desde hace siete años, los ingresos aumentan más lentamente que la economía y 2014 no fue la excepción: el crecimiento real de los ingresos fue de 1,7%, mientras que el del PIB fue de 3,4% (p.9).

El Gobierno costarricense ha hecho esfuerzos importantes por reestructurar su esquema tributario, inclusive con la reforma fiscal que se impulsa en 2018 se espera un alivio económico. En ese sentido, Núñez (2019) manifiesta que la recaudación alcanza su nivel más alto del último lustro gracias a esto. Sin embargo, la pandemia provoca en las autoridades institucionales redoblar esfuerzos para evitar un colapso económico, porque a pesar del avance positivo en materia de recaudación, el último año representa una reducción en los ingresos tributarios del 11.4%, en comparación con el 2019, según señala el Consejo Económico de la República de Costa Rica.

Con un panorama incierto, el Poder Ejecutivo negocia fallidamente un plan para superar el impacto fiscal con el Fondo Monetario Internacional, lo cual provoca que se abran las puertas a otras alternativas; entre ellas resalta la inclusión del sistema de renta mundial, la cual, si bien no es un concepto nuevo en la palestra nacional, en el marco de los acuerdos con el FMI toma fuerza y suma apoyos.

La propuesta ha sido, en su mayor parte, impulsada por bloques de oposición al Poder Ejecutivo, liderada principalmente por los gremios sindicales, inclusive, en la coyuntura de la aprobación de la Ley para el Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, la Mesa de Unidad Sindical (2018) solicita que se norme una transición hacia un

sistema de renta mundial, como medida para asegurar una reforma tributaria justa y progresiva, según indican, no obstante, la petición carece de contenido técnico y una justificación válida.

A pesar de haberse recomendado dentro del informe final de la comisión investigadora de los papeles de Panamá, que se instaura en la Asamblea Legislativa de Costa Rica durante el 2017, no es sino hasta 2020 cuando se presenta formalmente a la corriente legislativa un proyecto impulsado por el diputado Welmer Ramos y apoyado por otros, bajo el expediente 22166 titulado “Ley para Inclusión de Renta Mundial en el Sistema Tributario Costarricense” con el que pretende Ramos (2020) “un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense y en otras jurisdicciones” (p.5).

Este proyecto ha sido cuestionado por su corta extensión y carencia de justificación técnica, como manifiesta Luna para el medio La República, el 24 de agosto del 2020, donde menciona:

El proyecto en sí es una gran chambonada, porque si el esfuerzo de verdad tuviera alguna veta de seriedad y no fuera únicamente una oda al populismo, no se pretende hacer semejante cambio estructural a través de un proyecto de tan solo tres artículos, por cierto, pésimamente redactados (párr. 3).

Se define que el problema del trabajo de investigación plantea: ¿Cuáles son las ventajas y desventajas de incluir un sistema de renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense? Debido a la insistencia de grupos sociales y el escepticismo con el que otros ven el tema, se vuelve necesario conocer estos elementos para dimensionar científicamente el efecto que tendría en el país.

1.7 Estado de la cuestión

Costa Rica vive una de sus peores crisis fiscales, en incertidumbre con respecto a las decisiones que deben ser tomadas para subsanar sus consecuencias en la economía nacional. Se agudiza cada vez más y encima se bate ante los efectos de una pandemia; resulta ser motivo de discusión en la palestra nacional, con la característica de recibir una gran cantidad de proyectos e ideas para evitar el colapso. Al respecto, el Ministerio de Hacienda de Costa Rica (2020) contextualiza el escenario económico de la siguiente manera:

Según datos del Banco Central de Costa Rica (BCCR) al primer semestre de 2020 las medidas de confinamiento y restricción a la movilidad significaron una caída interanual en la actividad económica de 4,3%. Esa tasa ubicó el nivel del producto por debajo del estimado en abril pasado para el semestre, proyectado en una reducción de 2,2%; es decir, una contracción de 2,1 puntos porcentuales (p.p.) adicionales (p.4).

Este mismo documento elaborado por el Ministerio de Hacienda, titulado: “Plan para superar el impacto fiscal de la pandemia” es una guía, llena de propuestas elaboradas principalmente por el Poder Ejecutivo, que pretende alcanzar un acuerdo con el Fondo Monetario Internacional para acceder a un crédito por \$1750 millones y

el Ministerio de Hacienda de Costa Rica (2020) “en condiciones sumamente beneficiosas y que además implican un conjunto de compromisos de política pública que permitirán encauzar, nuevamente, la economía hacia un crecimiento potencial” (p. 3); entre muchas propuestas figuran modificaciones a la Ley N° 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta. para incluir un nuevo “escalón” en el base imponible, destinado a los ingresos y salarios más altos; además, la venta de activos, fusión de entidades y devolución del impuesto al valor agregado en la canasta básica a los sectores socioeconómicos más vulnerables.

El acuerdo como tal no se lleva a cabo producto de eventos relacionados con protestas sociales y rechazo de actores políticos y gremiales. Para mermar el clima conflictivo, el Gobierno costarricense convoca a mesas de diálogo con representación de diversos sectores e invita a sumar propuestas para superar el impacto económico. En esta coyuntura, nace el proyecto de Ley N° 22166, Ley para la Inclusión de Renta Mundial en el Sistema Tributario Costarricense, el 3 de septiembre del 2020, impulsado principalmente por el diputado oficialista Welmer Ramos González y otras diputaciones, proyecto que pretende que Costa Rica, Asamblea Legislativa (2020):

de un paso importante en su legislación para proteger al Estado Costarricense y a su población a partir de la riqueza que se genera dentro y fuera de las fronteras, y que dicha riqueza es generada a partir de la utilización de los beneficios y facilidades de inversión que el país facilita a los contribuyentes residentes del país. (p. 2).

En este documento, el diputado menciona que el país requiere modernizar su sistema tributario a pesar de una recién aprobada reforma fiscal. Sumado a esto,

considera que el país debe emular las prácticas en esta materia de sus similares, integrantes del Organismo para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Asamblea Legislativa (2020): por lo que manifiesta lo siguiente “se hace indispensable integrar a nuestro sistema tributario, la introducción y aplicación de la renta mundial o renta universal, la cual traería al país una serie de beneficios y eliminaría una serie de distorsiones de nuestro ordenamiento jurídico tributario” (p.3).

En síntesis, el proyecto consiste en la modificación de 2 artículos de la Ley N°7092 y la derogación de un inciso en otro. En el artículo 1 de la ley supra citada, se pretende agregar la frase “(...) y en otras jurisdicciones” para romper con el concepto de renta territorial que grava la riqueza de fuente costarricense. A su vez, propone derogar el inciso ch del artículo 6 de la misma ley, el cual detalla las exclusiones de renta bruta y que literalmente señala como una a “Las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país” (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1988, p.6).

El segundo artículo que el proyecto quiere modificar es el 27, con el cual propone, al igual que el 1, incluir la frase “rentas obtenidas en otras jurisdicciones” para transformar el límite gravable y así cumplir con la intención del proyecto, de variar el sistema territorial para incluir uno de renta mundial y así contribuir en la lucha contra la evasión fiscal.

En la obra *Convenios de doble imposición, Argentina y su inserción en el modelo OCDE*, González (2019) conceptualiza la renta mundial de la siguiente

manera “con el sistema de renta mundial, un país obtiene el derecho a gravar la renta que se origina dentro de sus fronteras, como también la renta que tienen sus residentes alrededor del mundo.” (p. 10). Bajo esta premisa, se posiciona el concepto de renta mundial y su capacidad para gravar las ganancias producidas en otras jurisdicciones, para luego añadir aún más a su definición. González (2019), señala:

Mediante este criterio subjetivo, el Estado grava todas las ganancias que se originen en cualquier lugar del mundo en la medida que sean obtenidas por sujetos pasivos del tributo, residentes, domiciliados o nacionalizados en el país que las recauda. Es decir, se establece la gravabilidad de la totalidad de las rentas del contribuyente, cualquiera sea la ubicación geográfica de su fuente (p. 11).

De esta manera, la autora busca dejar en palabras claras el significado de una renta mundial, no obstante, reconoce que a pesar de ser el más común en el mundo, su aplicación es un tanto compleja, porque la recaudación del tributo no suele ser efectiva cuando no existen convenios tributarios internacionales adecuados y responsables. Además, González problematiza alrededor de la doble imposición que genera la renta mundial, pero también expone sobre las medidas adoptadas por los países para mitigar su efecto, entre las cuales destacan las exenciones o los créditos.

Evidentemente, existe interés de las naciones por mantener el sistema de renta mundial en su ordenamiento tributario Ayarra, Mallea y Rodríguez (2014) manifiestan, para el caso de Argentina, que esto sucede debido a:

la preferencia por grabar ilimitadamente las rentas de los residentes argentinos para lograr más equidad (interpersonal) y eficiencia. También

se justifica desde el punto de vista de la globalización económica, ampliando la base imponible por persona, independientemente de dónde inviertan y evitar la evasión a paraísos fiscales (p.13).

Justifican la decisión de gravar la renta mundial por la siguiente razón: Ayarra, et al. (2014):

Cuando se habla de eficiencia económica, la neutralidad es un postulado relevante en los sistemas de imposición a la renta, el cual es apreciado con el principio de residencia. A estos fines entendemos por neutralidad a la influencia que ejerce el sistema tributario cuando los empresarios buscan el lugar donde localizar sus inversiones teniendo la mayor indiferencia posible respecto al tributo y por lo tanto mayor rentabilidad (p. 14).

Un criterio indispensable, el cual los países que aplican renta mundial deben considerar, es el criterio que utilizarán para hacer efectivo el gravamen. De esta manera, en la investigación *Análisis de la doble tributación internacional: Aspectos relevantes*, Pedernera (2014) indica:

Cada país establece qué elemento, si el de residencia, nacionalidad o domicilio utilizará para aplicar este criterio subjetivo, pero en cualquiera de estos casos se gravará lo obtenido por el individuo independientemente de cuál sea el lugar donde se origine la renta, por ello se lo llama renta mundial (p. 10).

En efecto, bajo el sistema de la territorialidad, el país grava solo la renta que se origina dentro de sus fronteras; en cambio, con el sistema de renta

mundial, un país obtiene el derecho a gravar la renta que se origina dentro de sus fronteras, como también la renta que tienen sus residentes alrededor del mundo (p. 19).

El concepto de doble imposición queda debidamente posicionado a través de la investigación titulada: *La doble tributación internacional: características y consecuencias*. Sarduy y Rosado (2018) afirma:

Mundialmente, se maneja un concepto muy preciso de doble imposición internacional. Ello se debe a que existe una coincidencia en gravar un mismo hecho imponible o manifestación de capacidad económica y a la particularidad de que el sujeto pasivo debe ser jurídicamente idéntico (p. 3).

Es importante aclarar lo que se indica en la investigación de Sarduy et al. (2018):

El término «doble imposición internacional», en sentido general, corresponde a la aplicación por parte de dos o más Estados de impuestos idénticos o semejantes con respecto al mismo concepto o presupuesto de hecho imponible, en virtud de una misma causa, por la totalidad o parte de su importe y por un mismo periodo de tiempo (p. 5).

Evidentemente, el concepto de *doble imposición* se utiliza para denunciar el encarecimiento al que se exponen las actividades si no se le hace un tratamiento contable y tributario adecuado.

Sin embargo, para hablar de doble imposición, deben cumplirse cuatro características que en la obra *Los convenios para evitar la doble imposición*. Vallejo y Maldonado (2007) citan:

Para que opere la figura de la doble imposición, no basta que opere la unidad de sujetos pasivos y de hechos generadores, la doctrina señala la necesidad de que se presenten cinco elementos concurrentes a saber:

1. La existencia de dos o más potestades tributarias concurrentes
2. Imposición de dos (o más) tributos de idéntica o similar naturaleza
3. Identidad de Hechos Generadores
4. Identidad de sujetos pasivos (al respecto es importante señalar que este elemento contiene ciertas variantes según se trate de doble imposición económica o doble imposición jurídica (p. 46).

El texto se fundamenta en las reglas y aplicaciones que han diseñado las naciones para evitar la doble imposición, a través de ingeniería contable y convenios internacionales para el trasiego informativo, entre entidades tributarias de los países que intervienen en la ecuación gravable, entendiendo que existen medidas unilaterales desarrolladas por las naciones, pero que en muchos casos presentan resultados parciales.

Las naciones tienen la potestad de establecer criterios que utilizarán para asignar la carga tributaria a sus contribuyentes y de esta manera, rastrear los hechos generadores. Con esto, pueden considerar cuándo se realiza doble imposición. En su tesis *La Relevancia Jurídica de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Bajo*

un Sistema de Renta Territorial: Caso de Costa Rica, Díaz (2014) caracteriza estos criterios de la siguiente manera:

El criterio de la residencia está determinado por hechos y circunstancias muy amplias. La primera de ellas es el mantener un alejamiento que esté disponible para uso exclusivo del contribuyente. También, es relevante el lugar donde la persona desarrolla actividades productivas que generen sus ingresos, así como la ubicación de sus lazos afectivos, como es la familia (p. 11).

Esta es la base teórica que fundamenta un sistema de renta mundial.

El siguiente criterio es el territorial, o, denominado por Díaz, (2014):

(...) justifica su imposición exclusivamente por la localización de la fuente de la renta, ya que ésta se encuentra dentro de los límites del territorio del Estado, lo que quiere decir que no se va a gravar nada que no se haya producido en ese territorio (p. 11).

Por último, el criterio utilizado en Estados Unidos, que es el de la nacionalidad, quiere decir: González (1997) “aquel donde el país grava la renta de un nacional sin considerar la fuente y en forma independiente de donde se encuentre el contribuyente” (p.11).

En lo que respecta a Costa Rica, el sistema de renta mundial ha sido señalado en ocasiones como una herramienta para combatir el fraude fiscal; en su afán de contribuir a una reforma fiscal, ya la incluía como propuesta puntual. Mora-Jiménez, (2010) indica lo siguiente:

Diagnóstico de las normas impositivas: para combatir la evasión, darle más progresividad y equidad al sistema, condiciones institucionales y legales para el impuesto sobre la renta mundial y global; discutir alguna modalidad del impuesto dual; condiciones legales e institucionales para un IVA eficaz y tributariamente neutro (p. 24).

Esto también lo afirma Coronado (2018) en su investigación *Fraude Tributario en América Latina. ¿Cómo hacen las corporaciones transnacionales para no pagar impuestos?*, al manifestar que:

Diversos organismos internacionales vienen cada vez con mayor fuerza recomendando que los países establezcan como norma el principio de renta mundial a fin de poder combatir en forma más eficaz la evasión, la elusión y el crecimiento de los Flujos Financieros Ilícitos (p. 20).

Es posible asociar el concepto de renta mundial con prácticas que permiten combatir la evasión fiscal dentro de una tendencia internacional por migrar hacia este tipo de sistema. Coronado (2018) extiende:

Frente al poder corporativo transnacional que utiliza diversas formas de agresiva planificación tributaria a fin de encontrar distintos mecanismos de evasión y elusión fiscal, se le puede empezar a enfrentar si los países tienen el modelo de renta universal, que permite por medio del intercambio de información, de los reportes país por país, rastrear la operación internacional de estas transnacionales (p. 20).

Existen estrategias contables y legales comúnmente utilizadas para reducir la carga fiscal, utilizando como base los denominados paraísos fiscales, en su artículo:

La problemática actual de los paraísos fiscales para la revista International, Law, Schomberger y López (2007) argumentan lo siguiente:

Tal práctica consiste en la reubicación de la propiedad intelectual en cabeza de entidades constituidas en paraísos fiscales, de tal forma que los ingresos por licenciamientos de uso de marcas o patentes, etc., ya no estarán en cabeza del sujeto residente y, por ende, ya no harán parte de su renta de fuente mundial, sino que se reputarán en cabeza de las entidades en los paraísos fiscales donde no pagarán impuesto o lo pagarán de forma nominal (p. 321).

Se hace referencia a la práctica de aparcamiento de la propiedad intelectual, que, junto a otras, como la infra capitalización o la transferencia de precios, constituyen una lista de prácticas que tienden a defraudar fiscalmente los países donde se encuentran operando.

No por ello, la institucionalidad de algunas naciones ha impulsado recomendaciones de aplicar renta mundial en sus ordenamientos tributarios, con el objetivo de combatir el fraude fiscal fraguado a través de paraísos fiscales. En 2018, Serrano, para el boletín económico del Banco Central de El Salvador, titulado: *El Salvador: La política tributaria e impactos de los paraísos fiscales*, recomienda:

Impulsar una política tributaria de renta mundial que grave los ingresos que tengan los contribuyentes en todos los países, en razón de su residencia fiscal; así por ejemplo, cualquier residente fiscal en El Salvador, pagaría impuesto sobre la renta, por los ingresos generados en El Salvador y en el resto del mundo (p. 26).

Costa Rica no es la excepción con este tipo de recomendación, pues en 2017, el Informe Final de la Comisión Especial Investigadora de los popularmente llamados Papeles de Panamá, de Costa Rica, incluye como sugerencia el migrar hacia un nuevo sistema, dejando atrás el criterio de territorialidad, como se describe de la siguiente manera:

Se recomienda la evolución hacia un sistema tributario bajo el concepto de renta mundial, como la mayoría de los países OCDE, mediante el cual se graven todas las rentas obtenidas por residentes de Costa Rica independientemente de la ubicación de la fuente de las rentas en cuestión (p. 88).

Se detectan vacíos legales que aprovechan los evasores fiscales.

1.8 Objetivos

1.8.1 Objetivo general

- ❖ Determinar las ventajas y desventajas que genera la inclusión de un sistema de renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense como medida propuesta durante el año 2020 al combate contra el fraude fiscal.

1.8.2 Objetivos específicos

- Describir el funcionamiento de un sistema de renta mundial, que permita la comprensión de las propuestas de inclusión presentadas en Costa Rica durante el año 2020.
- Especificar el funcionamiento de la renta mundial como un mecanismo de lucha contra el fraude fiscal y cómo se vería beneficiado Costa Rica en el corto y largo plazo si se implementara.

- Identificar los retos que presenta al sistema tributario costarricense si se implementara la renta mundial.

Capítulo II

Marco Teórico

2.1 Marco teórico

En este apartado se recopilarán insumos que den sustento teórico a la investigación presente y contribuyan al acercamiento bibliográfico de esta, de modo que se podrá conceptualizar el objeto de estudio, así como profundizar aspectos que intervienen en el proceso de investigación.

2.1.1 Política tributaria

Una política tributaria tiene como elementos centrales el monto de los ingresos que se pretende recaudar y la carga impositiva que se asignará. Alink y Van-Kommer (2011) atribuyen a este apartado como el encargado de generar flujos estables de ingresos. La combinación de ambos elementos es lo que caracteriza a este tema entre justo o no equitativo. Se habla de la eficiencia y competitividad cuando una política tributaria representa un balance entre la base tributaria y la tasa impositiva. Debido a esta relación, suele señalarse que aquellas que poseen una base tributaria amplia y una tasa baja, son más justo que viceversa.

Debe mencionarse que una política tributaria también incluye incentivos con los cuales se busca estimular al contribuyente a cumplir con su obligación de pago, que responden a sensibilidades llevadas a cabo por quienes diseñan tal decisión. Es por eso que autores como Díaz (2012) para la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias, afirman que “el sistema tributario tiene un papel subordinado y, en cierta medida, pasivo respecto a las decisiones democráticas (...)” (p. 12).

Por tanto, al ser esta una construcción política, suele estar presente la constante crítica de la justicia y equidad en las decisiones, de hecho, el Instituto Interamericano para el Desarrollo Económico y Social (2012) identifica los tres

principales retos que debe enfrentar una política tributaria, los cuales son: “de suficiencia – recaudar más — , distribución – recaudar en forma más equitativa — , y eficiencia – recaudar en forma menos distorsionante desde el punto de vista de la actividad productiva” (p. 4). Inclusive, el I.N.D.E.S. menciona que los sistemas tributarios latinoamericanos presentan características similares, como poseer cargas tributarias bajas, y justifica a continuación: “En promedio, la recaudación tributaria (sin incluir contribuciones a la seguridad social) es 16,3% del PIB 2, prácticamente lo mismo que a mediados de la década de 1980 (15,2%), a pesar de numerosas reformas (...)”. (p. 7). Con esto se demuestra que están por debajo de los estándares mundiales.

La siguiente característica identificada en las políticas tributarias en Latinoamérica es la de impulsar estructuras tributarias sesgadas hacia el IVA, donde se dejan al margen otros impuestos de carácter directo y se impulsan los indirectos, razón por la cual se afirma que la progresividad está quedando en el papel y no en la práctica. Señalan también la gran cantidad de exenciones que suelen impulsar, con lo cual se erosiona la base tributaria, creando sistemas parciales y poco productivos.

La I.N.D.E.S. asegura que el problema de la política tributaria es que pase de la propuesta a la legislación, porque se anteponen demandas electorales, motivo por el cual aseveran que (Instituto Interamericano para el Desarrollo Económico y Social, s/f) “En condiciones normales es difícil introducir reformas sustanciales a los sistemas tributarios, pues dichas reformas enfrentan la resistencia de las élites o los grupos de poder que gozan de beneficios en el sistema existente, (...)” (p. 18). Por esta razón, se proponen en épocas de crisis o se llevan a cabo a través de entes externos.

2.1.2 Sistema tributario

El conjunto de tributos y su forma de administración constituyen un sistema. Este suele dirigirse cumpliendo los principios económicos desarrollados por Adam Smith (1776), donde se asigna responsabilidad a todos los habitantes de un Estado para financiar, dependiendo de su poder de contribución, los gastos públicos. También, un sistema tributario debe ser certero, lo cual significa que las reglas deben estar debidamente claras, por ejemplo, la forma y cantidad que se debe pagar. Además, requiere ser cómodo, para asignarle al contribuyente un medio conveniente de pago. Por último, es indispensable la eficiencia, para que, parafraseando a Smith, le extraiga al ciudadano tan poco, pero a la vez lo suficiente para cubrir la necesidad estatal.

Si bien, los principios expresados por Smith se utilizan en la actualidad, es común que se consideren también los referidos la estabilidad, flexibilidad, neutralidad y simplicidad; los cuales, en palabras de Alink et al. (2011) son conceptualizados de la siguiente manera:

Estabilidad: Un sistema tributario debe generar una secuencia predecible estable de los ingresos tributarios; por lo tanto, un sistema tributario debe basarse en una mezcla de impuestos para reducir el riesgo de fluctuaciones anuales altas en los ingresos tributarios en general.

Flexibilidad: Un sistema tributario debe ser a prueba contra cambios en circunstancias políticas y económicas.

Neutralidad: Un sistema tributario debe ser neutral y no afectar ni distorsionar las decisiones económicas.

Simplicidad: Un sistema tributario debe ser simple y comprensible, con excepciones mínimas, libres de lagunas y rentable en su aplicación (p.65).

Además de una serie de principios que un sistema tributario debe contemplar, Charles Adams (1992) incluye elementos que para él son críticos y se encuentran relacionados directamente en igualdad de proporciones, como son las tasas, la igualdad, las intrusiones y las sanciones; empero, lo cierto es que las experiencias territoriales no se desarrollan de esa manera, puesto que suele recargarse más sobre un elemento que otro, es decir, no hay equilibrio.

2.1.3 Sistema tributario costarricense

En lo que respecta a Costa Rica, la rectoría en materia tributaria está a cargo del Ministerio de Hacienda, que tiene dentro de las dependencias, el Área de Ingresos a la Dirección General de Tributación. La misión de la DGT es administrar los tributos nacionales, a través de la promoción del cumplimiento voluntario y el control de las obligaciones tributarias, con la intención que el Estado pueda disponer de ellos para su desarrollo (Ministerio de Hacienda, s/f, párr. 4).

Así como la DGT, el Ministerio de Hacienda tiene otras dependencias que realizan funciones específicas. Tal es el caso del Centro de Investigación y Formación Hacendaria, el cual cumple el ejercicio de ejecutar y fortalecer los procesos integrales en el campo investigativo. Además, tiene a su cargo los procesos de capacitación y formación del recurso humano. (Ministerio de Hacienda, s/f, párr. 1).

La Dirección Administrativa y Financiera administra todas las actividades asociadas al carácter administrativo, financiero, jurídico y de planificación, relacionadas con el Ministerio de Hacienda. Emite normas, políticas, instrumentos

técnicos y demás que requiere la institución para realizar sus objetivos. Esta dependencia es el soporte que garantiza eficacia y eficiencia (Ministerio de Hacienda, s/f, párr. 2,3).

En materia de contabilidad, la Dirección General de Contabilidad Nacional coordina la emisión de estados financieros y genera procesos contables estandarizados para todo el sector público (Ministerio de Hacienda, s/f, párr. 1). Otra de las dependencias que tiene entre sus funciones es participar en el desarrollo de políticas públicas es la Dirección General de Hacienda. Además, la DGH tiene la tarea expresa de coadyuvar en el aumento de la carga tributaria, participar en el proceso de mejora del sistema tributario y mejorar el servicio de la institución (Ministerio de Hacienda, s/f, párr. 3-7).

Para proteger los intereses fiscales de la nación, se crea la Policía de Control Fiscal. A través de esta dependencia se combate la evasión fiscal, por medio de acciones preventivas, investigativas y de inteligencia (Ministerio de Hacienda, s/f, párr. 3-5). El trabajo de la PCF se apoya con la labor que realiza el Tribunal Fiscal Administrativo, dependencia que asegura la legalidad de la gestión tributaria, protege las garantías de los obligados tributario, con promoción de la justicia en el proceso.

Las demás dependencias del Ministerio de Hacienda que participan en el sistema tributario son Comunicación Institucional, Contraloría de Servicios, Dirección de Tecnologías de Información y Comunicación, Auditoría Interna, Dirección General de Bienes y Contratación Administrativa, Dirección General de Crédito Público, Dirección General de Presupuesto Nacional, Dirección Jurídica, Dirección de Planificación Institucional, Órgano de Normalización Técnica, Secretaría Técnica de

Autoridad Presupuestaria, Servicio Nacional de Aduanas, Tesorería Nacional, Tribunal Aduanero Nacional y Unidad Asesora de Asuntos Internos.

2.1.4 Tributo

En torno a este elemento se desarrolla la teoría de renta y la discusión con respecto a lo que se debe gravar o no. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica, Ley N° 4755, define el tributo como las prestaciones que un Estado exige con el objetivo de financiar su actividad. Además, la ley supracitada señala que existen tres tipos de tributos, identificados como impuestos, tasas y contribuciones especiales, los cuales son conceptualizados en el artículo 4 del C.N.P.T, 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 (p.5).

El Estado costarricense, en su poder de imperio, dicta normas unilateralmente para hacer cumplir el artículo 18 de la Constitución Política, que atribuye a su ciudadanía el deber de contribuir con los gastos públicos, acto que hace valer a través de la imposición de tributos, la cual regula por medio de política tributaria y administra asignando una serie de instituciones.

Debe considerarse que el concepto de tributo cumple una serie de características que lo diferencia de otros medios de financiamiento del Estado. Primeramente, tiene un carácter coactivo, el cual, en palabras de Casares (2014): “Supone que el tributo se impone unilateralmente por los agentes públicos, de acuerdo con los principios constitucionales y reglas jurídicas aplicables” (p. 9). De este modo, la coactividad representa un pago forzado, para quienes están sujetos al tributo. En otras palabras, el tributo es un pago obligatorio que se debe realizar se esté de acuerdo o no y para evitar un abuso estatal se establece el principio de legalidad.

Los funcionarios públicos autorizados para ejercer coactividad están amparados en el artículo 11 de la Constitución Política de Costa Rica que reza “(...) son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. (...)” (p. 17). También la Ley General de Administración Pública en su artículo 11 respalda esta acción al señalar “La Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos o prestar servicios públicos que autorice dicho ordenamiento, según la escala jerárquica de sus fuentes” (p. 3).

Además, el tributo posee un carácter pecuniario, es decir, que su pago se hace a través de dinero. Existen casos muy puntuales donde se cobra con especies o

prestaciones personales, como sucede en los países con servicio militar obligatorio, pero no es el caso de Costa Rica. Por último, el tributo está destinado a financiar el gasto público como establece la Carta Magna del país, por lo que se dice que posee un carácter contributivo.

Es importante tener claro que el carácter contributivo de un tributo lo diferencia de otras prestaciones patrimoniales, como son las multas; porque, aunque ciertamente estas también suelen utilizarse para financiar el gasto, no es el fin central para el que fueron interpuestas. Casares (2014) señala “el objetivo de la aplicación de estas es modificar conductas y no llevar más ingresos a las arcas del Estado” (p.10).

La legislación costarricense contempla principios en materia tributaria que norman la actividad fiscal. En primer lugar, se establece el de capacidad económica, y su nombre es claro, el impuesto debe contemplar la facultad de las personas para hacerse cargo de la obligación. Además, bajo el principio de igualdad se pretende que no se realicen tratos discriminatorios, el cual se asocia directamente al principio de igualdad tributaria.

Debe tenerse presente que también por el principio de irretroactividad, los tributos tienen validez, desde el momento en que son ley, hacia el futuro, no se pueden aplicar hacia el pasado. El Estado debe brindarle seguridad a los contribuyentes como parte débil de la relación tributaria, así que se establece el principio de seguridad jurídica. Otro de los principios establecidos es el de generalidad, que busca abarcar a toda la población o los previstos por la ley. Figura también el de no confiscatoriedad, con el cual se defiende la propiedad privada.

Llama la atención que la progresividad es uno de los principios tributarios, a pesar de existir en este momento algunos de carácter regresivo como se ha señalado. Romero (2019), señala: “En la realidad hay impuestos que son regresivos. Los contribuyentes pagan de modo igualitario; a todos se les cobra el impuesto sin importar su diferente capacidad económica, lo cual beneficia a los más ricos” (p. 14).

Los tributos deben ser razonables de manera que consideren la ponderabilidad y no violenten la Constitución Política. Para evitar esto, también se establece el de Reserva de Ley, es decir, su modificación, aprobación y derogación en materia tributaria es potestad de la Asamblea Legislativa. Para evitar una lesión a los obligados tributarios, el derecho tributario también contempla la protección de los derechos fundamentales como parte de sus principios. La legislación costarricense también condena la doble imposición tributaria; le compete al Poder Judicial establecer si a una persona física o jurídica está siendo sometida a un gravamen más de una vez por la misma razón.

2.1.5 Impuesto

Como se menciona, un impuesto es un tipo de tributo establecido por el Estado sobre el contribuyente, de manera obligatoria, con la característica que no existe una relación directa producida por la prestación de un servicio. Para efectos de esta investigación, compete el estudio del impuesto porque es este el tipo de tributo al que pertenece la renta. Los elementos que componen un impuesto son su estructura y su sujeto activo. El primero incluye la materia imponible, mencionada por Casares (2014) “Es el objeto del impuesto. Responde a la pregunta ¿Qué grava? Por ejemplo, puede recaer sobre bienes, factores, etc.” (p. 11). La materia imponible, es decir, el que necesita de un hecho imponible, o, en otras palabras, el acto.

A su vez, el impuesto también contiene a la unidad contribuyente, que significa el sujeto pasivo o bien, el responsable de la deuda. El último elemento de la estructura de un impuesto corresponde al monto que se determina del producto resultante de la base imponible por la tarifa establecida, o lo que se reconoce en materia tributaria como la alícuota. El segundo componente se denomina sujeto activo, quien tiene la potestad tributaria y que por lo general es el Estado quien asume esta representación; no obstante, si bien tiene el papel de acreedor de la obligación tributaria, no siempre es el mismo actor que funge como recaudador del tributo.

Existe una gran diversidad de impuestos, distinguidos en dos tipos, directos e indirectos y que, parafraseando a Alink et al. (2011) los primeros cargan los ingresos de las personas tanto físicas como jurídicas que al final serán quienes se hagan responsables del pago de este; entretanto, los segundos son gravados sobre contribuyentes que desplazan la carga fiscal y se presenta como ejemplo el impuesto sobre la renta, reconocido como directo y el impuesto al valor agregado como uno indirecto.

Esta tipificación se ha vuelto más compleja con el pasar de los tiempos, pues organismos como la O.C.D.E. indican cinco categorías de impuestos: aquellos que gravan los ingresos, las ganancias de capital, la seguridad social, impuestos a las planillas, a las propiedades y a los bienes y servicios. La distribución de los ingresos producto de impuestos es volátil y responde a la política tributaria que desarrolle el país.

Los impuestos pueden establecerse, ya sea para utilizarse de manera general o a un destino específico. Un caso interesante para Costa Rica es el de circulación, conocido como marchamo, pues este posee una estructura para utilizarse en ambos

casos. Mientras que el 63.86% grava la propiedad y se acumula en las arcas del Ministerio de Hacienda para luego ser utilizado, el 21.92% es un seguro obligatorio automotor, destinado únicamente para sufragar gastos médicos en que debiera incurrir el usuario. El restante porcentaje se utiliza para cancelar timbres y demás aspectos administrativos.

Otra forma de clasificar a los impuestos es por medio de la cuantía porcentual aplicada sobre la base imponible, por lo que se pueden identificar aquellos llamados planos, progresivos y regresivos. Los primeros hacen referencia a la no dependencia del porcentaje con la base imponible, es decir, la renta de la persona física o jurídica no afecta la tarifa tributaria establecida.

Los impuestos progresivos son aquellos donde el porcentaje gravable aumenta cuanto mayor ganancia tenga la persona física o jurídica, caso contrario a los denominados regresivos, donde a medida que aumentan los ingresos, menor es la tarifa imponible. No obstante, Jiménez (2011) aclara:

A veces se califica de impuesto progresivo o regresivo a un impuesto cuyos efectos puedan ser más favorables o desfavorables sobre las personas de rentas menores, pero este uso informal del término no admite una definición clara de regresividad o progresividad (p. 20).

Un criterio progresista alivia las cargas fiscales de las personas que menos ganan y los regresivos suelen tener presencia cuando el Estado desea potenciar una actividad económica que resulta de interés nacional, como el caso de las exportaciones. En ese sentido, Jiménez (2011) argumenta: “La discusión sobre la progresividad o regresividad de un impuesto está vinculado al principio tributario de “equidad” (...)” (p. 20).

2.1.6 Impuesto sobre la renta

Como se detalla, los impuestos suelen identificarse entre directos e indirectos. En los que respecta a los primeros, uno de los más comunes es el llamado impuesto de renta, el cual, según la Ley N° 7092, Ley del Impuesto Sobre la Renta, de Costa Rica, grava las “utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas” (p.1). Su participación en las economías es una de las principales fuentes de recaudación.

Anteriormente se hacía énfasis en la particularidad que las reformas tributarias suelen llevarse a cabo en periodos de crisis y el de la renta no es la excepción. La revista Historia de National Geographic (2021) afirma que el primer gravamen progresivo fue implantado en Reino Unido en 1799, como medida para sufragar los altos costos que significaba la guerra contra la Francia revolucionaria. La propuesta inicialmente estaba dirigida a gravar los bienes lujosos de la sociedad británica, pero ante el fracaso en la recaudación se opta por gravar los ingresos, algo que hoy se conoce como impuesto sobre la renta. La revista señala “El impuesto no volvió a materializarse hasta 1842, y desde entonces empezó a expandirse” (parr.10).

2.1.7 Ley N° 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta

En Costa Rica, la ley que regula este impuesto es la N° 7092 que data de 1988, firmada durante la primera administración del expresidente Óscar Arias Sánchez. Esta ley grava “(...) las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense” (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1988, párr. 3). Además, contempla:

(...) los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley, entre ellos los ingresos que perciban los beneficiarios de contratos de exportación por certificados de abono tributario (párr. 5).

En síntesis, la Ley N° 7092 grava los ingresos de personas físicas y jurídicas que desarrollen sus actividades comerciales dentro del territorio costarricense, con excepción del mismo Estado, municipalidades, instituciones autónomas y semiautónomas, universidades estatales, partidos políticos, instituciones religiosas, entidades que se encuentren dentro del régimen de zona franca, sindicatos, asociaciones solidaristas y fundaciones de fines de lucro con carácter de beneficencia, cooperativas, juntas de educación y administrativas, entre otras.

2.1.8 Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Las reglas tributarias en Costa Rica son reglamentadas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios N° 4755 y como lo indica su artículo 1 “(...) son aplicables a todos los tributos y las relaciones jurídicas derivadas de ellos, excepto lo regulado por la legislación especial” (párr. 1). En caso de incumplirse lo dispuesto en este código, la Administración Tributaria y el Poder Judicial tendrán potestad de imponer sanciones que se dividirán en infracciones administrativas y delitos tributarios.

Las infracciones cuentan con cuatro años como plazo, de lo contrario prescriben. Este código además, establece elementos necesarios para el desarrollo de la gestión tributaria, como es el establecimiento de determinación del hecho

generador, o la diferencia entre el sujeto pasivo y activo. Pero lo más llamativo en la ocupación tributaria, sin duda tiene que ver con las obligaciones materiales y formales que un contribuyente está obligado a cumplir en Costa Rica, sumado a las posibles sanciones por el no cumplimiento de estas.

Destacan sanciones por la omisión de declaración de inscripción, modificación o des inscripción, las relacionadas a la autoliquidación de obligaciones tributarias o bien, la morosidad en el pago. La administración tributaria costarricense también sanciona a los contribuyentes que presenten información inexacta o provoquen caer en el error mediante la manipulación indebida de datos, así como la resistencia a las actuaciones de control.

En Costa Rica es obligatoria la emisión de factura electrónica, salvo aquellas actividades que se encuentren en regímenes tributarios especiales, inclusive, la reincidencia en la omisión de este deber puede ocasionar el cierre del establecimiento comercial. Sin embargo, la Administración Tributaria también establece una serie de mecanismos para que el contribuyente pueda cancelar sus sanciones de manera disminuida por medio de reducciones, en los cuales se puede solicitar hasta el 80% de reducción.

Destaca también en el ordenamiento tributario costarricense que, a pesar de existir una prohibición con el traslado de información tributaria a otras entidades, salvo excepciones como la Caja Costarricense del Seguro Social, otras jurisdicciones sí pueden solicitar informes de contribuyentes de sus países, siempre que mantengan convenios internacionales con Costa Rica que lo permitan. Se prohíbe divulgar públicamente la información de los obligados tributarios.

2.1.9 Regímenes tributarios de Costa Rica

Las empresas deben planificar fiscalmente su operación, por lo que deben conocer las características del régimen tributario que les afecta. En Costa Rica figuran principalmente dos, los llamados Régimen Tradicional de Tributación y Régimen Simplificado de Tributación, aunque también existen otros como el Régimen Especial Agropecuario que le ofrece la oportunidad de ingresar a las actividades económicas desempeñadas en este sector específico, no obstante, para efectos de la investigación, compete indagar los dos primeros mencionados.

En el país el Régimen Tradicional puede incluir todas las actividades lucrativas explotadas, donde se tributa sobre los ingresos generados, por lo tanto, se permiten créditos fiscales y deducciones. Los obligados tributarios que participan en este régimen tienen la obligación de contar con registros contables oficiales, así como el deber de presentar facturas electrónicas y las obligaciones materiales y formales que la ley establece. Quienes participan en este régimen, poseen un periodo fiscal que vence y comprende de 12 meses; inicia a partir del 1 de enero y concluye el 31 de diciembre.

Por su parte, el Régimen de Tributación Simplificado es dirigido a pequeños contribuyentes, con el objetivo que desarrollen su actividad económica en facilidad tributaria, no obstante, deben cumplir una serie de requisitos, entre los que figuran:

- a)** Que efectúen compras anuales por un valor no superior a ciento cincuenta salarios base, incluyendo el impuesto sobre el valor agregado, para las actividades consideradas en los incisos de la a) a la j), así como el inciso n), del artículo 1 de este Reglamento. A estos efectos, se entiende por "compras", las adquisiciones tanto de mercancías destinadas para la

venta a los consumidores finales, como de los materiales y suministros destinados a la elaboración de productos terminados en el caso de la prestación de los servicios incluidos en este Régimen.

b) Que el número de personas necesarias para llevar a cabo sus operaciones no exceda de cinco, independientemente del tipo de relación contractual o de parentesco que exista entre éstas y el contribuyente, medie o no retribución al respecto. Para este efecto, no se contará la participación del contribuyente.

c) Que la actividad no tenga su origen en la explotación de una franquicia, marca, nombre comercial, o en mantener la condición de comercializador exclusivo o único de otro ente económico, o que la misma persona mantenga más de un establecimiento abierto al público, dedicados a cualquiera de las actividades cubiertas por este régimen.

d) Que para el transporte terrestre remunerado de personas mediante la modalidad de taxi, establecido en el inciso m) del artículo 1, la cantidad de vehículos dedicados a la actividad no supere una unidad.

e) Que el valor de los activos fijos utilizados en la explotación de la actividad no supere los 350 salarios base. El detalle de estos activos con su valor debe incluirse en el registro auxiliar legalizado. (Ministerio de Hacienda, 2021, párr. 4-8).

Destaca que es un régimen voluntario, es decir, el obligado tributario, puede optar entre el simplificado, si califica, o el tradicional. A diferencia del anterior, en este régimen se tributa sobre las compras que realice el contribuyente y su periodo fiscal

es trimestral, donde se declaran y pagan tanto el impuesto al valor agregado como el de la renta.

2.1.10 Sistema de renta territorial

Este sistema se fundamenta en el principio de territorialidad, el que, según Salto (2003), constituye un:

criterio de sujeción a partir del cual la vinculación a un sistema fiscal está determinada por la fuente de la renta, es decir, se gravarán las rentas en el lugar de generación de estas. También referido como criterio de sujeción en la fuente (p. 5).

En resumen, la territorialidad se fundamenta en el criterio de la fuente, es decir, el espacio geográfico es el determinante. El autor afirma que este sistema es utilizado en todos los países del mundo a pesar de contar el de con renta mundial, porque los Estados siempre gravarán las utilidades generadas en su territorio. Para comprender a profundidad este principio, es necesario contemplar el planteamiento jurídico y el económico. Salto los aclara a continuación:

A través de un método jurídico, la territorialidad deberá fundamentarse en lo establecido por la normativa vigente, indicándose expresamente los hechos y supuestos que determinan la territorialidad. Por su parte, la metodología económica tomará en consideración el efecto micro y macro de la sujeción de una determinada renta a una jurisdicción específica, tomando en consideración elementos tales como la neutralidad, la equidad y la eficiencia (p. 6).

A partir de esto, se establecen cinco fundamentos teóricos que justifican a las naciones en el uso de un sistema territorial, los cuales serán desarrollados de la siguiente manera.

Primeramente, la teoría del beneficio y el sacrificio destaca la totalidad de servicios públicos a los que la población accede, ofrecidos por el territorio donde se encuentra. Su contraparte, el sacrificio, le recuerda al ciudadano que lo colectivo se debe anteponer ante lo individual. Esto ha generado múltiples discusiones sociales debido a que antes de sacrificar, la población demanda mejor calidad en los servicios que recibe, algo que en algunas naciones no sucede. El principio del beneficio y el sacrificio se justifica de manera que los Estados, al proveer servicios, deben incurrir en gastos que, a la postre, se verán subsanados por lo que pueda recaudar internamente.

Sumado a esto, se agrega el principio de neutralidad, donde se fundamenta toda teoría tributaria; quiere decir que toda nación no puede generar distorsiones entre los contribuyentes y el Estado. Para Salto (2003) “la neutralidad del sistema tributario se determinará con respecto a dos conceptos: neutralidad en la exportación de capital (NEC) y neutralidad en la importación de capital (NIC)” (p. 7). Desde la NEC, se espera que el inversor pague la misma carga tributaria, sin importar que perciba los ingresos de manera local o extranjera y el NIC establece que toda renta proveniente de otras jurisdicciones debe competir en igualdad de condiciones. En ese sentido, un sistema territorial a través de la igualdad de condiciones le asegura al Estado empresas competitivas.

El sistema de renta mundial también asume un papel de equidad, pero es un término que despierta posiciones adversas, entre quienes argumentan que no lo es y

quienes sí lo defienden, por lo que se denomina un principio subjetivo. Salto destaca “estamos ante un tema que nuevamente nos demuestra la inevitable abstracción del concepto “equidad”, el cual resulta imposible delimitar o utilizar a efectos de la definición de un sistema tributario debido, precisamente, a su falta de objetividad” (p. 9).

Los últimos dos principios que fundamentan al criterio de territorialidad son los de la legitimación y eficiencia. El primero demuestra que el Estado se encuentre legítimo para participar de las ganancias dentro de su territorio. El segundo señala que el cobro de un impuesto territorial es eficiente porque facilita la recaudación tributaria, todo por medio de la autogestión del contribuyente con la fiscalización de la administración tributaria.

El impuesto sobre la renta en Costa Rica se sustenta en el criterio de territorialidad para gravar a sus obligados tributarios. Para Salto (2003) este criterio queda marcado desde la descripción del hecho generador, pues en este momento nace la obligación tributaria. Compuesto por tres elementos, como es el material o lo que el legislador ha querido gravar; uno subjetivo que hace referencia a quien asumirá la carga tributaria y un elemento objetivo traducido al devengo y al criterio de sujeción. Este elemento objetivo determina el criterio de territorialidad en Costa Rica, cuando expresa en su ley la sujeción del impuesto a lo que se produce dentro del territorio.

2.1.11 Sistema de renta mundial

Con el avance de la globalización, la dinámica económica es más compleja y genera, en ocasiones, problemas tributarios entre jurisdicciones producto de poderes superpuestos. Con el imperio estatal para gravar las ganancias de las personas, existen naciones que han traspasado sus fronteras físicas con la intención de

perseguir las rentas generadas en otros territorios por medio del establecimiento de la conexión sujeto activo-pasivo, lo cual da origen a la doctrina de hipótesis de la incidencia tributaria. Para Zapata (2015) esto es el “supuesto de hecho definido en forma abstracta por la ley, que, llevado a cabo por un sujeto designado por ella, en el lugar determinado por ella, genera la obligación de pagar el tributo” (p. 1).

Mediante el supuesto, la ley define lo que considerará gravable; al contrastar con la realidad, provoca el hecho generador. Autores como Barros (2003) han establecido una fórmula para determinar la incidencia tributaria: $H = A - (B+C)$; siendo H la incidencia, A el hecho tributable, B el hecho inmune y C el hecho exento. No está de más resaltar que la incidencia tributaria tiene efectos directos en la distribución de la riqueza.

Para comprender a cabalidad el funcionamiento de un sistema de renta mundial es menester saber que cuando se habla de jurisdicción, dista de lo que significa soberanía. Este último es el poder absoluto con el que cuenta un Estado, mientras la jurisdicción es la potestad que tiene, a través de sus instituciones y leyes, para hacer valer su soberanía. Las bases con las cuales cuenta un Estado para ejecutar su jurisdicción son la nacionalidad y el territorio, de este modo, puede ejercer sobre actos producidos tanto dentro como fuera de su espacio geográfico.

La población de un Estado está conformada por los nacionales residentes y extranjeros. Ayarra, Mallea y Rodríguez (2014) mencionan: “En general se dice que hay “nacionalidad” cuando hay un vínculo jurídico que une a una persona con un cierto Estado”. Para evitar que los Estados se excedan en el ejercicio de su jurisdicción, el derecho internacional plantea limitaciones a las normas legales de las personas nacionales. Con esto, no se atenta contra la soberanía de otras naciones.

Se torna necesario también, conocer los criterios de vinculación tributaria, aquellos que determinan la relación jurídica entre Estado y sujeto pasivo y da origen a la imposición. Ayarra et al (2014) los identifican a continuación:

a. Criterio de la fuente (o de la territorialidad): en este caso se gravan las rentas en el lugar de origen donde se desarrolla la actividad económica, fundándose en que dicho lugar ha contribuido a la obtención de las rentas por su entorno económico-social, jurídico y político. Es un método objetivo, generalmente utilizado por los países en vías de desarrollo para captar las rentas provenientes de “países desarrollados” que tienen asiento en su territorio. Con esta base podemos adelantar que las rentas pueden ser de fuente nacional o extranjera.

Desde los orígenes de la aplicación de este criterio se ha discutido su legitimidad frente al derecho internacional. Con el incremento del comercio internacional el debate radica en cómo se distribuye la base imponible entre los países importadores y exportadores. Tradicionalmente se ha adjudicado gravar las ganancias en el país de la fuente (importador de capital) y gravar la renta pasiva en el estado de la residencia. Esa distribución surge de las normas internas de cada Nación y los convenios que hayan celebrado para evitar la doble imposición.

b. Criterio de la residencia: a diferencia del anterior este es un método subjetivo que estima el domicilio. Se funda en que los ciudadanos hacen al sostén del Estado. Si la ley adopta este criterio, puede definir dos clases de sujetos: -

De sujeción ilimitada: a los cuales les grava tanto sus rentas de origen nacional como extranjeras.

De sujeción parcial: solo les son gravadas sus rentas nacionales (como son los beneficiarios del exterior) (Ayarra et al, 2014, p 10).

Algunas naciones optan por utilizar la nacionalidad como tercer criterio, a pesar de ser impopular y catalogado por ideólogos como anacrónico, sin embargo, la justificación es defender el prestigio de la nación.

El análisis en cuanto al tratamiento de personas jurídicas es distinto, según el derecho internacional, pues este determina la nacionalidad de una persona jurídica a partir del Estado donde se constituye legalmente. Estas son generalmente gravadas mediante el criterio de residencia. Para una persona física la residencia es fijada si se cumple alguna de las siguientes condiciones:

- Objetivo: considera la estadía en el territorio, sin tener en cuenta si existe ánimo de permanencia o no.
- Subjetivo: establece presunciones para definir cuándo hay ánimo de permanencia y cuando no lo hay.
- Mixto: se basa sobre una aplicación combinada de los dos anteriores factores⁷ , puede vincularse la persona con el Estado por cualquiera de ambos criterios, ya sea objetivo o subjetivo (Ayarra et al, 2014, p.11,12).

En lo que respecta a la persona jurídica, se definen las siguientes:

- El lugar de constitución del ente (el más reiterado).
- La ubicación de la sede principal de negocios.

- El lugar de la casa matriz.
- El sitio de residencia de sus accionistas (Ayarra et al, 2014, p.12).

La diferencia entre un sistema territorial o de la fuente y uno mundial es la capacidad del segundo para gravar las ganancias que se producen fuera de su territorio. También Ayarra et al (2014) justifica que “desde el punto de vista de la globalización económica, ampliando la base imponible por persona, independientemente de dónde inviertan y evitar la evasión a paraísos fiscales” (p. 13). Agregan “Además este criterio intenta paliar la expatriación de capitales que emigran a naciones donde la carga tributaria es más liviana, que sumado a la regulación de “Transparencia Fiscal Internacional” evitan la fuga de capitales” (p. 14).

La Transparencia Fiscal Internacional es una medida unilateral que han adoptado los países en renta mundial para evitar la fuga de capitales a jurisdicciones más livianas tributariamente. Bajo este mecanismo, se extiende la extraterritorialidad hacia las rentas ubicadas en paraísos fiscales, donde se canalizan las ganancias a través de métodos subjetivos o medulares, descritos a continuación:

- Los métodos subjetivos: se imputa al accionista o socio residente la totalidad de la renta obtenida por la sociedad que se supone aparente, por cuanto esta es simple depositaria de beneficios y sin su existencia serían percibidos directamente por el contribuyente residente. Se denomina Controlled Foreign Company.
- Los métodos cedulares u objetivos: se imputa al residente en forma anticipada solo algunas clases de rentas de la sociedad filial u otro ente constituido en el territorio de baja o nula tributación, sin establecerse la

existencia de un tipo fiscal subjetivo respecto de dicha entidad. Las rentas pasivas que en extensión defina el régimen legal (Ayarra et al, 2014, p. 15).

Existen quienes defienden la renta mundial a partir de la neutralidad y eficiencia económica. Para Luna (2003) “un sistema de renta mundial con crédito por los impuestos pagados en el extranjero es neutral en la exportación de capitales, dado que no importa donde se localicen dichos capitales, la tasa efectiva de impuestos que se pagarán en el país de residencia será el mismo” (p. 1). Así se evita que el agente económico sea influenciado por otro sistema tributario.

Ergo, la posición simplista de que un sistema de renta mundial es económicamente eficiente es equivocada, porque pone en desventaja a las empresas extranjeras ante las locales. Por situaciones como estas, la Cámara Internacional de Comercio en 1984 se manifestó a favor del sistema territorial. Los países desarrollados han adoptado la renta mundial producto de la fuga de inversores hacia otras jurisdicciones que han argumentado estar sujetos a tasas impositivas sumamente altas. Esta fuga erosiona las bases impositivas.

No existen experiencias que hagan uso de sistemas mundiales o territoriales puros, suelen emplearse de forma mixta. En Costa Rica, el impuesto a las remesas es un ejemplo de la manera en cómo se grava la renta en el exterior, porque toda persona que transfiere rentas de fuente costarricense a otro territorio está obligada a retener un impuesto. En el caso de las jurisdicciones con renta mundial, estas gravan las ganancias de quienes considera sus residentes, o nacionalizados, en el caso estadounidense; pero también las rentas que se produzcan dentro de su territorio sin importar la residencia.

2.1.12 Mecanismos para evitar la doble imposición tributaria

La potestad fiscal que pretenden sostener las naciones sobre un mismo contribuyente o materia imponible genera inconvenientes como la doble imposición tributaria. Para Pedernera (2014) esto se define como “aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países, en su totalidad o en parte, durante un mismo periodo imponible y por la misma causa” (p. 17). Este fenómeno queda en evidencia en sistemas de renta mundial que no solamente gravan las ganancias generadas dentro de su territorio sino las de origen externo.

Para la configuración de este fenómeno, se requiere la unión de cinco situaciones. En primer lugar, que se presenten dos impuestos similares, usando la renta como elemento de análisis para determinar la similitud. La segunda situación es que exista un mismo hecho generador del impuesto, por ejemplo, la renta generada o el consumo. Además, la tercera situación es que el periodo en el cual se grave el hecho generador sea simultáneo para ambas experiencias. En cuarto lugar, debe ser el mismo sujeto quien soporte los impuestos. Por último, que existan dos o más autoridades fiscales ejerciendo su autoridad tributaria.

La doble imposición tributaria genera una serie de consecuencias, de las cuales las personas físicas o jurídicas adolecen. Pedernera (2014) identifica que “crea discriminaciones, rompe la neutralidad con relación a las fuentes de rentas y quebranta los esquemas de una imposición justa, del mismo modo puede aseverarse también que la doble imposición internacional es injusta pues produce iguales efectos” (p. 27). Además, toman relevancia producto de este fenómeno el freno al desarrollo económico, a la inversión extranjera y a la evasión fiscal internacional.

A través del tiempo y de la complejidad de los sistemas tributarios, se han desarrollado métodos para tratar fiscalmente las rentas que pudieran estar en presencia de doble imposición, ya fueran de carácter unilateral o multilateral. Las primeras son impulsadas a lo interno por medio de legislación, Pedernera (2014) las justifica de la siguiente manera: “Generalmente con tales normas el Estado de residencia trata de evitar o limitar los efectos producidos por la doble tributación respecto de sus residentes” (p. 30).

Generalmente, se usa la exención como método unilateral. Los Estados renuncian a gravar las rentas de los sujetos que consideran ya han sido gravados en la fuente. A esta regla también se le denomina de reparto. Pedernera (2014) lo conceptualiza de la siguiente manera: “(...) el Estado de residencia, al limitar la extensión de su soberanía tributaria a favor del Estado de la fuente, repartirá el gravamen del hecho imponible entre dos soberanías (Estado de residencia y Estado de la fuente)” (p. 31).

Existen dos modalidades para aplicar la exención. Por una parte, está la integral, en la cual el Estado de residencia renuncia absolutamente a gravar las rentas originadas en otros territorios, esto implica no considerarla para nada. También se presenta la exención por progresividad, método en el cual el Estado de residencia también renuncia a gravar las rentas producidas en otros territorios, pero aquí sí las considera para efectos de incluirlas en la base imponible y calcular el impuesto correspondiente para ser aplicado en otras no exentas.

El que un Estado de residencia renuncie a su poder tributario implica que le permita al Estado de la fuente aplicar políticas fiscales y eventualmente respetarlas. Puede presentarse el escenario donde el Estado de la fuente también aplique

exención a la renta de ese contribuyente con el objetivo de incentivar la inversión, o bien, que el Estado de la fuente aplique una presión fiscal menos sofocante que el de la residencia, donde incentive a los contribuyentes a migrar sus inversiones a este tipo de Estados, con lo cual promueve el fraude y la consolidación de paraísos fiscales.

El segundo método aplicado para mitigar el impacto de la doble imposición tributaria es el crédito fiscal. Bajo este sistema, el Estado de residencia grava las ganancias producidas en la fuente como en los demás, sin embargo, permite a los contribuyentes en el exterior deducir sus impuestos. En este sistema, Pedernera (2014) señala como imprescindible los siguientes términos “que los impuestos de ambos países sean de naturaleza idéntica o análoga y que, además, la cantidad que el sujeto pasivo pretenda deducir haya sido efectivamente pagada en el país de la fuente” (p. 34).

Al igual que la exención, la modalidad de crédito fiscal también ofrece dos formas para ser aplicada. Se puede realizar a través de la imputación íntegra, donde el país de residencia le permite al contribuyente deducir el impuesto pagado en la fuente de manera total. Cuando existen diferencias aritméticas donde el impuesto pagado en la fuente es mayor que el de la residencia, el Estado debe devolverle eso al sujeto pasivo, lo cual contablemente se denomina crédito fiscal.

El segundo mecanismo es la imputación ordinaria. Pedernera (2014) lo conceptualiza de la siguiente manera “en este caso el Estado de residencia permite al sujeto pasivo deducir el impuesto satisfecho en el país de origen, pero estableciendo como límite el gravamen del Estado de residencia sobre las rentas adquiridas en el país de origen” (p. 35). Existen otros métodos que se aducen a la

modalidad del crédito fiscal pero no son suficientemente populares, como el impuesto no pagado, el matching credit, la imputación del impuesto subyacente y la deducción total.

Destacan tres consecuencias producto del método de crédito fiscal. Primeramente, el Estado de residencia obstaculiza las políticas fiscales del Estado de la fuente. Segundo, se minimiza la deducción de impuestos. Tercero, la neutralidad fiscal se ve lesionada cuando se aplica la imputación ordinaria. En lo que respecta a los mecanismos unilaterales, queda por mencionar el método de deducción simple, donde el Estado de residencia le permite al contribuyente utilizar como gasto deducible lo pagado en el exterior. También figura el método de la reducción del impuesto, donde el Estado de residencia aplica una tasa impositiva menor al Estado de la fuente.

A su vez, existen métodos para combatir la doble imposición tributaria de carácter bilateral y multilateral, es decir, redes internacionales de convenios. “Los convenios de doble imposición persiguen disminuir la incidencia de la carga fiscal que puede originarse en cada una de las etapas de materialización de una inversión extranjera” (Pedernera, 2014, p.41). Debe fijarse que estos convenios no modifican los acuerdos unilaterales impulsados por cada nación, sino que establece parámetros de participación.

El modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E.) es el más común y de mayor adaptación por parte de los países. Está basado en el criterio de residencia y afirma:

El Convenio Modelo trata, cuando ello es posible, de establecer una regla única para cada caso. Sobre ciertos puntos, sin embargo, se ha estimado

necesario permitir cierta flexibilidad, compatible con la aplicación eficiente del Modelo de Convenio. Se ha permitido a los países miembros cierta libertad, por ejemplo, en lo que respecta a la fijación de las tasas de imposición en la fuente de los dividendos e intereses y la elección del método para eliminar la doble imposición (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2010, p. 17).

La Organización de Naciones Unidas (O.N.U.) también ha elaborado un convenio, diseñado para cuando exista relación entre países en vías de desarrollo y los desarrollados. Este convenio, a diferencia del de la O.C.D.E; se fundamenta en el criterio de la fuente y sustenta:

La Convención modelo de las Naciones Unidas trata de adoptar un planteamiento equilibrado. Como consecuencia de la aplicación del principio de tributación en la fuente, los artículos de la Convención están basados en el reconocimiento por el país fuente de que: a) en la tributación de la renta del capital extranjero se deberán tener en cuenta los gastos atribuibles a la obtención de esa renta, de forma que la renta se grave sobre una base neta, b) la imposición no sea tan elevada como para desalentar las inversiones, y c) tenga en cuenta la conveniencia de repartir la renta con el país que aporte el capital (Organización de Naciones Unidas, 2011, p. 9).

Tiene relevancia la experiencia impulsada por Bolivia, Ecuador, Perú, Colombia y Venezuela, países que promovieron un acuerdo multilateral llamado Pacto Andino. Pedrera (2014) señala que este modelo es caracterizado por “la defensa

absoluta del principio de la fuente, como manifestación de una política totalmente contraria a la esbozada por el Modelo de la O.C.D.E.” (p. 55).

2.1.13 Convenios adoptados por Costa Rica para evitar la doble tributación

2.1.13.1 Costa Rica - Alemania

La red costarricense para evitar la doble tributación está compuesta por cuatro convenios. El primero en entrar en vigor es el bilateral con Alemania que rige desde 2016 y se titula *Acuerdo con la República Federal de Alemania para evitar doble imposición de Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio N° 9345*. Este convenio comprende “los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio Exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sobre un Land o una subdivisión política o la autoridad local del mismo, cualquiera que sea el sistema de exacción” (párr. 2).

Aparte del impuesto sobre la renta, en la República Federal de Alemania se contempla el impuesto corporativo, el de comercio y el de patrimonio. En lo que respecta a Costa Rica, se incluye además del de la renta, el impuesto sobre los bienes inmuebles y el de la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves. Dentro del convenio se establecen los parámetros que utiliza el criterio de residencia entre Costa Rica y Alemania, los cuales son:

- a) se deberá considerar como residente solamente del Estado donde posee una vivienda permanente a su disposición; si posee una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, esta persona deberá ser considerada como residente solamente del Estado con el cual sus relaciones personales y económicas son más cercanas (centro de intereses vitales);

- b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde resida habitualmente;
- c) si residiera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;
- d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso por mutuo acuerdo. (Acuerdo con la República Federal de Alemania para evitar doble imposición de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, 2016, párr. 15).

Este convenio le permite a los Estados participantes intercambiar información para que las disposiciones sean ejecutadas como se deben, o bien, que las autoridades tributarias apliquen sus leyes. Esta información se trabaja de manera confidencial entre ambos Estados. También, se establecen prohibiciones, entre las cuales destaca el no contrariar las leyes y reglamentos administrativos o filtrar información. Además, los Estados participantes tienen el deber de asistirse en materia de recaudación, de manera que los métodos establecidos de exención o crédito no se vean afectados.

2.1.13.2 Costa Rica - España

El segundo convenio bilateral en antigüedad es el establecido con España, titulado *Convenio entre el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio N° 8888*,

que entró en vigor el 01 de enero del 2011. Al igual que el convenio alemán, este se sitúa en el criterio de la residencia.

El artículo 2 de la ley N° 8888 establece los impuestos imputables, los cuales son: “Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción” (párr. 2). En España, estos impuestos se desglosan en el de la renta para personas físicas, impuesto a las sociedades, la renta sobre no residentes y el del patrimonio.

Este convenio implanta el mecanismo que será utilizado para eliminar la doble imposición, entre los que figuran: Reducir el importe sobre la renta de un contribuyente por el mismo monto de renta pagado en el otro Estado contratante. Lo mismo para el impuesto al patrimonio. La deducción del impuesto a las sociedades que paguen dividendos. También los Estados contratantes intercambiarán información con el fin de facilitar la aplicación del convenio.

2.1.13.3 Costa Rica - México

El 21 de abril del 2019 entró en vigor el tercer convenio bilateral, en esta ocasión con México, titulado Acuerdo con los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta N° 9644. Este acuerdo se aplica únicamente en los impuestos sobre la renta para ambos Estados y establece “El Acuerdo se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan” (Acuerdo con los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal

en materia de impuestos sobre la renta N° 9644, 2019, párr. 4). También utiliza el criterio de la residencia.

El método utilizado en este convenio para eliminar la doble imposición tributaria consiste, para residentes costarricenses, en la deducción por el mismo importe del impuesto sobre la renta pagado en México. Quedan dispuestos Costa Rica y México a intercambiar información tributaria de sus residentes con el objetivo de facilitar la administración fiscal. En síntesis, estos tratados tienen una estructura sumamente similar.

2.1.13.4 Convenio multilateral

El más reciente convenio firmado por la autoridad legislativa costarricense es de carácter multilateral, titulado *Aprobación de la convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios N° 9751*; entrado en vigor el 1 de enero del 2021.

Este convenio se firma en el marco de la lucha contra la evasión fiscal impulsada por las autoridades costarricenses como parte de las acciones para reducir el déficit, además de pertenecer a las medidas propuestas por la O.C.D.E, organización de la cual Costa Rica es parte y en cumplimiento de los convenios para evitar la doble imposición tributaria firmados por el Estado costarricense y los Estados contratantes.

El mecanismo que establece este documento es llamativo, porque le ofrece a los Estados participantes diferentes opciones por las cuales optar, o bien, no adoptar ninguna. La opción A establece dos apartados, descritos a continuación:

Las disposiciones de un Convenio Fiscal Comprendido que a fin de eliminar la doble imposición dejen exentas las rentas que obtenga un residente de una Jurisdicción Contratante en esa Jurisdicción o el patrimonio que allí posea, no serán aplicables cuando la otra Jurisdicción Contratante aplique las disposiciones del Convenio Fiscal Comprendido para exonerar dicha renta o patrimonio o para limitar la tarifa a la cual estos estarían sujetos a imposición. En este caso, la Jurisdicción Contratante citada en primer lugar permitirá la deducción en el impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto pagado en la otra Jurisdicción Contratante. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculada antes de la deducción, correspondiente a los elementos de renta o de patrimonio que puedan someterse a imposición en esa otra Jurisdicción Contratante.

El apartado 2 se aplicará a aquellos Convenios Fiscales Comprendidos que, de otro modo, obligarían a una Jurisdicción Contratante a exonerar las rentas o el patrimonio identificados en dicho apartado (Aprobación de la convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios N° 9751, 2021, p 9,10).

La opción B es la siguiente descrita:

Las disposiciones de un Convenio Fiscal Comprendido que a fin de eliminar la doble imposición dejen exentas las rentas que obtenga un residente de una Jurisdicción Contratante en esa Jurisdicción por razón de su consideración como dividendos, no serán aplicables cuando conforme

a la normativa interna de la otra Jurisdicción Contratante dicha renta genere una deducción a los efectos de determinar el beneficio imponible de un residente de esa otra Jurisdicción Contratante. En tal caso, la Jurisdicción Contratante citada en primer lugar permitirá la deducción en el impuesto sobre la renta de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en la otra Jurisdicción Contratante. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculada antes de la deducción, correspondiente a la renta que pueda someterse a imposición en esa otra Jurisdicción Contratante.

El apartado 4 se aplicará a aquellos Convenios Fiscales Comprendidos que, de otro modo, obligarían a una Jurisdicción Contratante a exonerar las rentas identificadas en dicho apartado (Aprobación de la convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios N° 9751, 2021, p 10).

La última opción que se presenta es la siguiente:

Cuando un residente de una Jurisdicción Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones de un Convenio Fiscal Comprendido, puedan someterse a imposición en la otra Jurisdicción Contratante (salvo en la medida en que esas disposiciones permitan la imposición por esa otra Jurisdicción Contratante únicamente porque la renta sea también renta obtenida por un residente de esa otra Jurisdicción Contratante), la Jurisdicción Contratante citada en primer lugar permitirá:

i) la deducción en el impuesto sobre la renta de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en esa otra Jurisdicción Contratante;

ii) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en esa otra Jurisdicción Contratante. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas o al patrimonio que puedan someterse a imposición en esa otra Jurisdicción Contratante.

Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio Fiscal Comprendido, las rentas obtenidas por un residente de una Jurisdicción Contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de imposición en esa Jurisdicción Contratante, esta podrá, no obstante, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de dicho residente (Aprobación de la convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios N° 9751, 2021, p 10, 11).

El resto de los artículos se enfrasan en apartados dirigidos al traslado de beneficios y erosión de la base imponible, que si bien son temas asociados indirectamente a la investigación central, como es el caso de renta mundial, no se incluyen más en los alcances de la doble imposición tributaria.

2.1.13.5 Costa Rica - Emiratos Árabes

Actualmente se discute en la corriente legislativa, bajo el proyecto 20779, un convenio bilateral titulado: *Convenio entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales.*

Capítulo III

Marco Metodológico

3.1 Enfoque de la investigación

Es posible posicionar un enfoque que aproveche las ventajas de la investigación cualitativa y cuantitativa, que no excluye uno de otro, sino que combina características de ambos, denominado enfoque mixto. Hernández, Fernández y Baptista (2014) señalan: “La meta de la investigación mixta no es reemplazar a la investigación cuantitativa ni a la investigación cualitativa, sino utilizar las fortalezas de ambos tipos de indagación, combinándolas y tratando de minimizar sus debilidades potenciales” (p.532).

Ante este escenario, se decide ubicar la presente dentro del enfoque mixto, porque la naturaleza de la investigación es compleja al ser un tema que actualmente se debate en la palestra nacional y en un escenario tributario tan cambiante; así, mediante las oportunidades que brinda la investigación cuantitativa, es posible obtener información estadística en grandes volúmenes que permita comprender la perspectiva de las personas costarricenses con respecto a la renta mundial y una posible introducción al país, mientras que, por medio del enfoque cualitativo, se podrán identificar rasgos característicos como ventajas y desventajas del sistema.

3.2 Tipo de investigación

Hernández et al (2014) mencionan que el tipo de investigación descriptivo busca “especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis” (p. 125). El valor es brindar a la investigación las diferentes aristas que envuelven al tema con precisión y fundamento, siempre y cuando el investigador

defina o tenga visualizado su población meta o a quienes referencia para recolectar datos.

Además, se presenta otro tipo de investigación, el cual Hernández et al (2014) señalan como el explicativo. En este tipo, mencionan: “Los estudios explicativos van más allá de la descripción de conceptos o fenómenos del establecimiento de relaciones entre conceptos; es decir, están dirigidos a responder por las causas de los eventos y fenómenos físicos o sociales” (p. 128). La razón de ser es la explicación del por qué se manifiesta un fenómeno, las condiciones que propician esa manifestación y su comportamiento con el resto de los factores y actores. Deben ser estudios más rigurosos debido a que necesitan presentarle al lector los fundamentos que causan un evento.

Es entendido que ambos tipos de investigación no son excluyentes entre sí y que un estudio puede transformarse de un tipo hacia otro, dependiendo el avance que tome. Se procede a reconocer que la presente será una investigación descriptiva y explicativa, al requerir describir las diferentes situaciones y factores involucrados en el tema y profundizar en las razones que provocan la presencia de este fenómeno en la actualidad.

3.3 Formulación de hipótesis

En este apartado se incluirá la formulación de hipótesis que funciona como una guía en el proceso de investigación, es decir, esto responde a los planteamientos por probar. Hernández et al (2014, p. 137) señalan que las investigaciones de tipo descriptivo formulan hipótesis cuando se pronostica un dato o hecho y que las del tipo explicativo sí formulan hipótesis, pero son causales.

La hipótesis por formular será de investigación, porque se establecerán comportamientos tentativos entre las variables presentes. De la pregunta ¿cuáles son las ventajas y desventajas de incluir un sistema de renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense como medida propuesta durante el año 2020 para combatir el fraude fiscal? Se interpreta la siguiente hipótesis:

- La renta mundial es efectiva en contra el fraude fiscal, al permitir aumentar la recaudación tributaria y crear un sistema tributario justo y equitativo, ante una administración tributaria costarricense que no cuenta con la estructura organizacional necesaria para trazar eficazmente las rentas generadas fuera del territorio nacional.

3.4 Variables

Es necesario definir qué es una variable, por lo que se entiende esta como “una propiedad que puede fluctuar y cuya variación es susceptible de medirse u observarse” (Hernández et al, 2014, p. 138). En este caso, se tornan importantes para la investigación cuando estas se correlacionan con otras y entre sí, por lo que es necesario presentar las variables por medir en el presente documento.

Objetivo	Variable	Conceptual	Instrumental	Operacional
Describir en qué consiste un sistema de renta mundial, que permita la comprensión de las propuestas de inclusión presentadas en Costa Rica durante el año 2020.	Renta Mundial	En un sistema de renta mundial las personas están sujetas al gravamen de sus ganancias, sin importar el lugar donde se hayan producido, bajo criterios de sujeción de residencia o nacionalidad.	Información que se obtendrá por medio de consulta a fuentes primarias como revistas científicas, libros, investigaciones académicas y los instrumentos de recolección de información como la entrevista.	La información será presentada a través del diagrama llamado: flujo circular de la renta.

Objetivo	Variable	Conceptual	Instrumental	Operacional
Especificar el funcionamiento de la renta mundial como un mecanismo de lucha contra el fraude fiscal y cómo se vería beneficiado Costa Rica en el corto y largo plazo si se implementara.	Fraude Fiscal	Sucede cuando se vulnera una norma tributaria con el fin de aprovecharse para evadir o reducir la obligación fiscal.	Bibliografía relacionada con aspectos de renta mundial, así como información obtenida por medio de las entrevistas realizadas. Además de la información recabada a través del uso de herramientas para recolectar la información.	La información será presentada usando herramientas como gráficos y tablas de análisis.

Objetivo	Variable	Conceptual	Instrumental	Operacional
Identificar los retos que presenta al sistema tributario costarricense si se implementara la renta mundial.	-Sistema tributario. -Retos.	-Es el conjunto de normativa creada por un Estado para cumplir con su deber de administración de los tributos. -Situación difícil o complicada a la que alguien se enfrenta.	Insumos obtenidos a través del uso de herramientas de recolección de información como las entrevistas y cuestionarios.	La información será presentada usando herramientas como gráficos y tablas de análisis.

3.5 Población

Posterior a la selección de variables y formulación de hipótesis, se procederá a identificar la población objeto de estudio, así como una posible muestra que permita facilitar el desarrollo de la investigación, con el uso eficiente de los recursos; no obstante, esto quedará establecido a partir de que se maneje el tamaño de la población.

Para los autores, una población es la agrupación de todos los objetos o casos que concuerdan con especificaciones determinadas, por ejemplo, las de contenido, lugares o tiempos (Hernández et al, 2014, p. 207). Con esta premisa, la población de la presente investigación será la sociedad costarricense.

3.6 Muestra

Es factible identificar dos tipos de muestreo para una población. En primer lugar, está la probabilística, que según Hernández et al (2014) es donde “todos los elementos de la población tienen la misma posibilidad de ser escogidos para la muestra y se obtienen definiendo las características de la población y el tamaño de la muestra, y por medio de una selección aleatoria o mecánica de las unidades de muestreo/análisis” (p. 208). Por el contrario, existe un muestreo no probabilístico, en el cual el investigador no selecciona las muestras bajo un procedimiento mecánico, sino, el criterio de selección responde a una necesidad de la investigación.

Se define el muestreo no probabilístico como el tipo por utilizar en la presente investigación, pues no se pretende que sea estadísticamente representativa de la población. Dentro de este tipo, el muestreo por conveniencia será el aplicado para recolectar la información necesaria, al ser este un medio que ofrece a los

investigadores la posibilidad de ahorrar tiempo, además recomendado en investigaciones iniciales para comprobar el cumplimiento de la hipótesis.

Por ser un método no probabilístico, no se aplican procesos estadísticos para definir una cantidad exacta, por el contrario, se da prioridad a elementos como la disponibilidad de las personas y el acceso, para completar los instrumentos de recolección de información.

3.7 Fuentes de información

Se utilizarán tanto fuentes primarias como secundarias. Hernández et al (2014) identifican a las primarias como aquellas que “proporcionan datos de primera mano, pues se trata de documentos que incluyen los resultados de los estudios correspondientes” (p. 61). En ese sentido, se hará uso de libros, antologías, monografías, tesis, y demás documentos oficiales que permitan recopilar información de primera línea.

Por supuesto, la información posible de recopilar a partir de fuentes secundarias será valiosa también en el desarrollo de la investigación; todo aquello que se desprende de fuentes primarias puede colaborar en la sistematización de información, como son documentos o informantes relacionados con el tema.

3.8 Fuentes humanas

Serán consultadas personas expertas en el tema tributario y que han estado participando activamente en el debate en torno a si se debe incluir o no renta mundial en el sistema costarricense. Además, funcionarios del Ministerio de Hacienda de Costa Rica, con conocimiento respecto al impuesto sobre la renta y sus formas de recaudación.

También se consultarán funcionarios que participaron en la redacción del proyecto de ley para incluir renta mundial en el sistema costarricense, esto con el fin de obtener la intención del legislador, en la presente investigación. Por último, se tomará en cuenta la opinión de la población civil, en el entendido de que es pertinente considerarla para conocer la perspectiva social alrededor del tema y eventualmente la propuesta para el país.

3.9 Fuentes materiales

Sumado a las fuentes humanas de información, la investigación también hará uso de las fuentes materiales que puedan aportar fiabilidad y contenido teórico. Dentro de ellas, es posible identificar la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N°9635, Ley Fortalecimiento de las Finanzas Públicas; así como distintas leyes que incluyen renta mundial, impulsadas en otros países y toda la oferta teórica relacionada con el tema.

3.10 Técnicas e instrumentos de investigación

Las técnicas de investigación por utilizar serán la entrevista y el cuestionario. La primera utilizada para recolectar información de carácter cualitativo, dirigida a personas versadas y relacionadas con el tema tributario, con conocimiento en renta mundial, para que puedan aportar información necesaria en el desarrollo de la investigación, tal como los efectos que tendría en el país, tanto positivos como negativos, o bien, ventajas y desventajas. Con la entrevista se recolecta información experta y fiable.

La herramienta del cuestionario permite obtener información cuantitativa, necesaria para contrastar hipótesis y facilitar la comprensión de los efectos que causa el objeto de estudio. Se pretende consultar a población civil, con el objeto de conocer la perspectiva con respecto al tema. La justificación recae en que la voluntad popular en los escenarios económicos y políticos es vital para que los proyectos se puedan concretar o no y al ser un tema sensible por gravar las ganancias, es fundamental percibir el sentir social, que eventualmente será sujeto del gravamen.

Capítulo IV

Presentación y

análisis de

resultados

En este capítulo se realizará el análisis de la información recolectada por medio de los instrumentos utilizados: una entrevista aplicada a personas expertas en asuntos tributarios, asociadas directamente a entidades o sectores con capacidad de participar activamente en la toma decisiones y generar opinión con respecto al tema. Con la entrevista se pretende nutrir de valor científico la investigación, de manera que se puedan exponer posiciones oficiales, para así contextualizar la situación en la que se encuentran las propuestas basadas en renta mundial como mecanismo de combate al fraude fiscal.

Aquí se busca conocer elementos tales como el funcionamiento general de un sistema de renta mundial, las eventuales ventajas y desventajas que obtendría el país si en determinado momento se optara por migrar de su sistema de renta actual hacia uno mundial. También saber si en la práctica, efectivamente, la premisa de que este sistema funciona como mecanismo de lucha contra el fraude fiscal es correcta y demás escenarios que permitirán proyectar la ubicación de este sistema en el contexto costarricense y la capacidad institucional para asumir un cambio de este tipo.

Además, como segundo instrumento para recolectar información, se dispone de un cuestionario cerrado, que se aplicó a la sociedad en general; este pretende cuantificar puntos necesarios para el desarrollo de la investigación, basándose en la opinión de la población costarricense. Mediante el uso de esta técnica se expondrán visiones con respecto al sistema tributario costarricense, la opinión existente acerca de los impuestos en el país, el conocimiento popular de renta mundial, así como la seriedad con la cual la sociedad mira la problemática de fraude fiscal y la responsabilidad que existe para su combate.

El objetivo de este ejercicio, como se mencionó anteriormente, se fundamenta en que al ser un proyecto que debe transcurrir por las salas legislativas, la opinión popular es fundamental para su desarrollo o rechazo. Inclusive, los sectores que impulsan la iniciativa a lo largo del año 2020 lo hacen a través del respaldo de la movilización popular y la coyuntura nacional, altamente polarizada y genera en la labor investigativa la necesidad de plantear el escenario social.

4.1 Entrevista

Se realizaron seis entrevistas con un carácter abierto. Los parámetros establecidos por los investigadores para designar a las personas que participaron es que fueran expertos en la materia, pero, además, que representaran a alguna entidad o sector con capacidad de incidir en la toma de decisiones tributarias. Para esos efectos, se consideran a las siguientes agrupaciones: Ministerio de Hacienda y Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica; además representaciones y/o integrantes de: Asamblea Legislativa de Costa Rica, sector productivo privado, sector público institucional y académico. Adicionalmente, se indica la aceptación de todas las personas que participaron en las entrevistas para que su perfil sea publicado en la investigación, por lo cual se procede a caracterizarlos.

El representante del Ministerio de Hacienda (MH) es el señor José Andrey Prendas Solís, funcionario de la Subdirección de Negociación y Aplicación de Convenios Tributarios Internacionales, dependencia de la Dirección de Tributación Internacional y Técnica Tributaria del Ministerio de Hacienda, quien cuenta con la autorización del señor Carlos Vargas Durán, director general de Tributación, para responder en nombre de la institución.

En lo que respecta al Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (CCPA), su representante fue el señor Sergio Blanco Herrera, Contador Público Autorizado (CPA), Máster en Asesoría Fiscal y miembro de la Comisión de Enlace Tributario del CCPA. El señor Blanco se desempeña como CPA tanto en Costa Rica como en Panamá y su aporte lo hace desde la experiencia adquirida a nivel profesional, así como de su participación en la comisión encargada de analizar los temas tributarios del CCPA.

Por su parte, el integrante de la Asamblea Legislativa de Costa Rica es el señor Jonathan Acuña Soto, asesor en materia económica y tributaria del diputado por el Partido Frente Amplio, José María Villalta Flores-Estrada. Acuña, economista de profesión, también ha participado en la discusión y análisis de proyectos como el expediente N° 20580, posteriormente transformado en la Ley N° 9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, y el expediente N° 19973, conocido como el Informe final de la Comisión Especial Investigadora de los Papeles de Panamá.

Para las representaciones del sector privado se consultaron dos personas relacionadas. Primeramente, se abordó al PhD. Daniel Suchar Zomer, economista de profesión, analista financiero y docente universitario en el nivel de maestría. También a la señora Ana Lorena Bolaños Soto, Contadora Pública Autorizada (CPA), quien funge como contadora de la empresa Hugo Technologies Intermediate LLC. Además, se entrevistó al señor Luis Paulino Vargas, quien cuenta con estudios de posgrado en las ramas de la economía, además de ser catedrático universitario, director del Centro de Investigación en Cultura y Desarrollo (CICDE) y participar en el debate activo en materia tributaria en Costa Rica.

En lo que concierne al instrumento de la entrevista, esta fue diseñada a partir de nueve preguntas base, desarrolladas una por una, de manera general, tomando en cuenta la participación de todas las personas consultadas, identificando puntos destacados que permitan presentar un análisis integral, respetando las posiciones y pensamientos de cada uno, motivo por el cual se establecieron preguntas abiertas donde pudieran responder libremente.

4.1.1 Presentación y análisis de resultados de la entrevista

a. ¿Podría comentar ampliamente la diferencia entre un sistema de renta territorial y uno mundial?

El objetivo de esta pregunta es conceptualizar ambos sistemas e identificar elementos que los caracterizan y diferencian, con el objetivo de comprender, a grandes dimensiones, su funcionamiento, pensando en la contextualización del plano costarricense. Si bien en la investigación se ha mencionado ampliamente lo que significa un sistema de renta territorial y uno mundial, se torna necesario que las personas entrevistadas expresen su punto de vista para comprender cómo varía a partir de su inclinación ideológica o postura de la entidad a la cual representa.

En términos generales, un sistema de renta territorial es aquel que grava las ganancias generadas por contribuyentes dentro del país, usando como criterio la fuente. Las personas físicas y jurídicas que producen utilidades están en la obligación, a través del impuesto sobre la renta, de contribuir en la recaudación tributaria del país donde estén domiciliados y por lo tanto, se verán sujetos a las condiciones legales establecidas.

Para el caso de Costa Rica, se interpreta que utiliza un sistema de renta territorial, porque la Ley N° 7092 establece la fuente costarricense como criterio para gravar a sus contribuyentes, nacionales o domiciliados. Pero personas como José Andrey Prendas del Ministerio de Hacienda; hablan de un sistema territorial a la medida, porque tiene elementos que fracturan la conceptualización teórica pura y cita el caso costarricense de la separación de la renta patrimonial con la renta producto de la venta de algún bien o servicio, distinto a lo realizado en otras latitudes, donde se incluye todo en una misma cuenta gravable.

En el caso de la renta mundial, su ámbito de aplicación trasciende la fuente y aplica generalmente el criterio de la residencia, por lo que, indistintamente del lugar físico donde se genere la ganancia, la persona física o jurídica estará sujeta a la ley de renta del país donde posea su residencia. En otras palabras, los países que poseen un sistema mundial de renta gravan a los contribuyentes que operen y produzcan utilidades en su territorio, pero también a aquellos residentes con actividades lucrativas en otras jurisdicciones.

El caso de Estados Unidos es particular, porque, a pesar de emplear un sistema de renta mundial, el criterio utilizado es el de la nacionalidad, donde una persona estadounidense estará sujeta a su ley de renta sin necesidad de haber vivido allí. Las jurisdicciones que gravan la renta mundial establecen tratados internacionales que les garantizan no incurrir en doble imposición tributaria.

b. ¿Cómo un sistema de renta mundial puede usarse para combatir el fraude fiscal?

Con esta pregunta se pretende clarificar los postulados utilizados por algunos sectores que respaldan la propuesta de incluir un sistema de renta mundial en Costa

Rica, justificando su uso como herramienta para combatir el fraude fiscal en el país, y también comprender la posición de aquellos que no ven factible esta vía. A partir de las entrevistas realizadas, se lograron identificar elementos que permiten responder el problema formulado en la investigación.

Para quienes consideran que sí, el sistema de renta mundial desincentiva el traslado de beneficios obtenidos de las rentas a otras jurisdicciones, porque los eventuales impuestos no serán pagados dependiendo de la ubicación donde sean generados, sino de su residencia fiscal. Por su parte, el intercambio de información tributaria entre las naciones adscritas a los convenios internacionales les permite tener mayor control de los movimientos financieros de sus contribuyentes y es factible rastrear fugas de capitales principalmente a jurisdicciones no cooperantes en materia tributaria, coloquialmente llamados “paraísos fiscales”.

Por otro lado, quienes afirman que el impacto eventual de la inclusión de un sistema de renta mundial en la lucha contra el fraude en Costa Rica sería nulo, basan su posición en la incapacidad que tiene el Ministerio de Hacienda para detectar portillos legales que favorecen la evasión y la elusión. También manifiestan que la actual recaudación tributaria sigue siendo baja, debido a la gran variedad de impuestos que actualmente existen en el país, por lo que, ampliar la base tributaria a escala mundial del impuesto de renta, generaría problemas en la labor recaudatoria al darle más trabajo a la entidad, lo que afecta fiscalizar la recaudación.

- c. ¿Es la renta mundial el principal mecanismo que puede implementar el país para luchar contra el fraude fiscal o considera que existen otros más efectivos o viables?**

El motivo de preguntarle a las personas entrevistadas si la renta mundial es el principal mecanismo que Costa Rica puede implementar como herramienta contra el fraude fiscal, es identificar alternativas que podrían desarrollarse de manera individual o en conjunto con la propuesta, partiendo del hecho de que la evasión y elusión fiscal han sido problemáticas señaladas en reiteradas ocasiones y cuestionando la pasividad con la que se trata el tema.

Efectivamente, se pudo determinar que existen quienes no lo ven como el principal mecanismo, de hecho, hay quienes no lo ven ni como una opción. Pero también hubo quienes manifestaron su carácter de arma indispensable para lograr el objetivo de la reducción del fraude fiscal en Costa Rica. Hay consenso en que en el corto alcance las condiciones materiales imposibilitan la entrada en vigencia de una propuesta de renta mundial, por lo que hoy, si se desea accionar contra esta problemática, se debe avanzar en otras direcciones.

La negatividad de ver a la renta mundial como el principal mecanismo de lucha contra el fraude fiscal recae en la incapacidad de la Administración Tributaria para perseguir las ganancias de los residentes costarricenses en otras jurisdicciones; como señalaron Sergio Blanco y Daniel Suchar, al identificar ineficiencia para recaudar lo que se producen dentro del territorio nacional, por lo que, darle más trabajo a la entidad hacendaria solo ocasionaría malgastar recursos. Ven como alternativas propuestas que provean al Ministerio de Hacienda, herramientas que optimicen la labor recaudadora y la fiscalización tributaria, como el proyecto de Hacienda Digital que impulsa el Poder Ejecutivo.

Señalan la necesidad de dotar de recursos a la policía fiscal, con el fin de ampliar su capacidad de acción y el capacitar al personal del Ministerio de Hacienda. La

entidad es señalada por los expertos como una de las más ineficientes de la región y desactualizada en instrumentos fiscales, por lo que les preocupa cuando se comentan iniciativas que ensanchen las responsabilidades, sin dotar recursos que revolucionen su capacidad de acción.

Quienes ven factible la inclusión de renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense, se dividen entre quienes consideran que debe habilitarse un tiempo prudencial para capacitar al personal hacendario y proveer los recursos necesarios para su correcta aplicación y quienes no ven como obstáculo el tiempo de ejecución, porque puede ser paralelo a la capacitación.

Para personas como Jonathan Acuña, el tiempo de adaptación de la Administración Tributaria es una excusa de las élites económicas para no dotar al país de herramientas que permitan un mayor control fiscal y sitúa el ejemplo del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, también tildado de generar consecuencias negativas para el Ministerio de Hacienda y sobre todo, para los obligados tributarios, por una eventual incapacidad de la institución para proteger la privacidad de estos; pero a la fecha no se tienen registros de que la institución haya colapsado o violado los derechos de sus usuarios. Algo similar sucede con el tema de renta mundial y una incapacidad gubernamental, que Acuña no ve tan caótico como es pintada por otros sectores, aunque manifiesta que debe existir una dirección de recursos importantes para su actualización.

d. ¿Por qué cree que en Costa Rica aún se prefiere mantener renta territorial y cree que el país debe migrar hacia renta mundial?

No se obvia el hecho de que el criterio para gravar la renta en Costa Rica es el de la fuente, es decir, la que se produce dentro de las fronteras nacionales, por eso se

habla de que es un sistema territorial y donde, a pesar de haber presiones por parte de grupos sociales y, además, un proyecto en concreto para migrar hacia uno de tipo mundial se ha rechazado sin ninguna polémica o sin haber estado en medio de debates exacerbados. Esto motivó a preguntarle a los expertos por qué se mantiene el sistema territorial y si consideran que debe cambiar por uno mundial.

A raíz de las entrevistas, se reconocieron diferentes motivos que han influido en la decisión de permanecer bajo renta territorial. En primer lugar, para José Andrey Prendas del Ministerio de Hacienda, esta posición se debe principalmente a tintes políticos, pero también es un criterio de índole técnico, porque la ley de renta, que data de la década de los 80 y ha estado en constantes transformaciones para cubrir todas las demandas tributarias que la actualidad exige, por lo cual no ve necesario migrar hacia un sistema de renta mundial.

Para Ana Bolaños, primordialmente priva la ausencia de controles capaces de realizar el trabajo eficazmente. La Administración Tributaria no posee las herramientas necesarias actualmente para perseguir las rentas originadas en otras jurisdicciones, ni mucho menos la capacidad institucional para definir acuerdos impositivos con otros gobiernos. A su parecer, existe una gran cantidad de costarricenses generando ganancias fuera del país que deben ser gravados.

En lo que respecta a Daniel Suchar, desde su experiencia internacional y análisis académico, considera que existe una tendencia mundial por renunciar a este criterio para migrar hacia la territorialidad. Con esto, las administraciones tributarias se encargan de gravar las generadas en sus naciones, lo cual hace más eficiente el trabajo y mejora los controles de fiscalización; algo que comprende el legislador costarricense al no apoyar propuestas de renta mundial. Similar opina Sergio Blanco,

quien no considera que el país deba incluir un sistema de renta mundial en su ordenamiento tributario, al tener problemas de fiscalización y recaudación, por el contrario, hay un proyecto de renta global que tendría mejores resultados.

La falta de recursos también fue señalada por Luis Paulino Vargas, quien lamenta la poca capacidad con la que cuenta la Administración Tributaria para realizar su labor fiscalizadora, a lo que, además, se suma la escasa información referente a contribuyentes costarricenses radicados en otras naciones, por parte del Ministerio de Hacienda. La inexperiencia de Costa Rica en el tema le cobra factura al momento de rastrear información como patrimonios, fuentes de ingresos o jurisdicciones donde sean depositados estos capitales. Para el señor Vargas, sí debe haber una inclinación como Estado para migrar hacia la renta mundial, pensando en el aumento de la recaudación que esto significaría.

Por su parte, Jonathan Acuña siente debilidad en la Administración Tributaria, pero lo relaciona con presiones de las élites económicas para continuar evadiendo y eluyendo sus obligaciones fiscales, pero con voluntad política, es factible en el corto plazo dotar al Ministerio de Hacienda de herramientas necesarias que le permitan ser efectivos en la fiscalización y recaudación de rentas fuera del territorio nacional. La razón por la que el país se mantiene en renta territorial se debe a la influencia de poderes fácticos en el Poder Ejecutivo de la República, a pesar de que, en su criterio, las economías integrantes de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), de la cual Costa Rica es miembro, son pioneras en la legislación rentista mundial.

e. ¿Podría citar algunas ventajas que tienen los países por utilizar renta mundial y si Costa Rica recibiría esas mismas ventajas?

El tema medular de la investigación es identificar ventajas y desventajas que podría tener Costa Rica si incluyera renta mundial, por lo que se les consultó a los expertos si era posible que citaran algunas ventajas que le brinda el sistema a las naciones y si el país también las recibiría. En esta sección se toma la aclaración emitida José Andrey Prendas, al señalar que no existen sistemas de renta mundial o territorial completamente puros, porque en el caso costarricense, hay elementos que rompen la teoría emitida con respecto al tema, lo que él denomina “territorialidad ampliada”. Lo mismo para aquellas naciones que adecuan la renta mundial de manera que puedan cumplir con sus intereses gubernamentales.

Dicho esto, se reconoce que la principal ventaja de los sistemas de renta mundial es la desincentivación que sufre el traslado de beneficios fiscales hacia otras jurisdicciones menos cooperantes en materia tributaria, es decir, es posible reducir las posibilidades de evasión propiamente, porque el contribuyente debe soportar una carga tributaria en función de la totalidad de sus ingresos, indistintamente del lugar donde se produzcan. Es cuestionable deducir que Costa Rica se vea beneficiado al 100% de esto, pues por sus características económicas, es una nación importadora de capital.

En segundo lugar, la posibilidad de que el país reciba un aumento en su recaudación tributaria es una realidad, porque el ampliar el campo de acción, lógicamente se incluyen nuevos contribuyentes antes, fuera del foco de la Administración Tributaria, que sufrirán un gravamen en sus rentas dirigido a las arcas estatales. Para esto, se necesita que la entidad hacendaria logre identificar los residentes costarricenses radicados en otros países con actividades lucrativas; dicho

sea de paso, el Ministerio de Hacienda tiene la facultad de recibir estos ingresos sin que exista de su parte un acto recíproco de inmediato.

Debe señalarse la oportunidad que brinda para el sistema tributario costarricense el acercarse hacia los estándares que enmarcan sus pilares transversales, es decir, la existencia de uno más justo y equitativo, porque la Administración Tributaria puede gravar a residentes que en un momento recibieron beneficios estatales, y la posibilidad que su capacidad económica le brinda para desarrollar procesos productivos en otras naciones, en ocasiones instaladas bajo la figura de empresas “*holding*” u “*off shore*”. La opción de gravar estas rentas no solo contribuye a la lucha contra el fraude fiscal, sino, permite crear un acto de justicia por todas aquellas empresas radicadas en el país que sí cumplen con sus obligaciones tributarias y se ajustan al marco de la ley.

f. ¿Podría citar algunas desventajas que presenta el uso de renta mundial y qué inconvenientes enfrentaría Costa Rica?

De manera conveniente para el tema y en apego a la objetividad de la investigación, se decidió darle la oportunidad a los expertos entrevistados para que pudieran también distinguir desventajas que ven en los sistemas de renta mundial y si Costa Rica podría enfrentarse a estas, o sus efectos también serían cuantificados de manera negativa, a partir de la realidad actual y de sus formaciones académicas y experiencia en el tema, partiendo del hecho que hubo quienes manifestaron no ver ventaja alguna de suceder algo así.

Con todo esto, se identifica que una de las desventajas es ir contrario a prácticas contables sanas y al camino tomado por las jurisdicciones económicamente poderosas, porque existe una tendencia mundial para migrar de sus sistemas de renta

mundial hacia la territorialidad, producto de las lesiones tributarias que han ocasionado en sus residentes. Se dice que las políticas en materia tributaria deben ir acordes con los comportamientos mundiales, de manera que puedan ser fiscalizadas correctamente.

También se opina que, si bien la recaudación tributaria podría verse beneficiada, per se, Costa Rica no posee la capacidad institucional ni las herramientas para determinar cuáles residentes están desarrollando proyectos rentables fuera de su territorio, ni mucho menos para poder fiscalizarlos y eventualmente gravarlos; ante esto, el país no puede proyectar de manera cuantitativa los beneficios que estaría recibiendo.

Existiría, además, un dilema internacional relacionado con la tasa impositiva que Costa Rica pudiera establecer, la cual es asociada comúnmente con la calidad de servicios que brinda un Estado; se da una relación directa: cuanto más alta es, mejores condiciones se brindan a sus ciudadanos. El país debería crear un sistema de beneficios para sus residentes, a manera de que puedan ser parte de esa relación, aunque no estén radicados en territorio nacional.

Con la renta mundial se presenta el problema de la doble imposición tributaria, es decir, que sobre una misma generación de utilidades repercutan varios impuestos, en este caso, diferentes jurisdicciones gravando por medio de sus respectivos impuestos sobre la renta. Cuando una nación grava la renta mundial, provoca esta problemática, por lo que deben intervenir tratados internacionales que eviten o eliminen la doble imposición.

La doble imposición tributaria resulta ser un problema para los países que deciden impulsar los sistemas de renta mundial porque puede ser generada desde

dos categorías. La vertiente económica se origina cuando una misma renta está sujeta a varios gravámenes, aunque sea producida por personas diferentes. Este es el caso de las sociedades jurídicas que pagan impuestos por sus beneficios y posteriormente serán trasladados en forma de dividendos, eventualmente gravados.

La otra categoría es la doble imposición tributaria de tipo jurídica, donde la renta generada por el mismo sujeto pasivo está sometida al gravamen del país donde es originada, pero también donde posee la residencia fiscal. En este apartado se aclara que los países pueden establecer residencias fiscales de forma dispar, donde un solo contribuyente puede tener de manera simultánea dos residencias fiscales.

En lo que respecta a Costa Rica, la desventaja es que los controles costarricenses no son lo suficientemente solventes para realizar el trabajo eficazmente, además, la Administración Tributaria debe entrar en negociaciones con las entidades hacendarias de otras jurisdicciones, proceso en el cual el país podría tener desventaja cuando deba tratar con economías más influyentes a nivel internacional.

g. ¿Es la renta mundial un mecanismo que busque fomentar sistemas tributarios más justos y equitativos o considera que esta premisa en la práctica es equívoca?

Hubo discrepancia en las respuestas obtenidas, porque quienes apoyan la inclusión de renta mundial, sí ven al sistema como un mecanismo que fomentará la justicia tributaria, porque es posible relacionarlo con beneficios recibidos en el pasado y obligaciones que deberán pagarse en el futuro. El hecho de gravar las rentas de residentes radicados en otras jurisdicciones promueve un grado de justicia comparado con aquellos obligados tributarios que generan sus ganancias en el

territorio nacional. El objetivo de esto es partir de supuestos teóricos o bien, descartarlos.

Contextualizando lo mencionado, el escenario donde un costarricense crea empresas *off shore* en paraísos fiscales para administrar las operaciones que realiza en el país pero que, al recibir los beneficios en otras jurisdicciones, puede evadir sus responsabilidades tributarias, posiciona la discusión de quienes avalan postulados teóricos asociados a la equidad y justicia que pregonan los sistemas de renta mundial.

Por su parte, quienes no sostienen esta premisa, lo llevan al terreno de la subjetividad, recordando que las características de justicia no necesariamente significan lo mismo para todas las personas, es decir, no todos interiorizan el concepto de justicia de la misma manera. Para esto deben intervenir otros elementos que permitan medir el impacto del sistema tributario, como es el caso de la progresividad y proporcionalidad, abriendo la posibilidad de encontrar sistemas de renta mundial que no gravan a sus contribuyentes de manera progresiva o proporcional a sus ingresos y en ocasiones lesionando sus derechos.

h. En caso de adoptar renta mundial, ¿cuál es la capacidad institucional con la que cuenta el país para mantener una recaudación tributaria eficiente?

Si bien existen intenciones de incluir renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense por sus posibles implicaciones en la recaudación y control contra el fraude fiscal, no es correcto partir de un análisis aislado, pues los resultados estarán determinados por la capacidad institucional con la que cuente el país para cumplir con las responsabilidades que el sistema demanda; por ello, se les consultó desde su experiencia cuál es la capacidad con la que cuenta la Administración Tributaria para realizar una recaudación eficiente si gravara la renta mundial.

Hay dos tipos de entrevistados, los optimistas con la Administración Tributaria y su capacidad para accionar, y quienes prefieren no emitir calificativos con respecto a su funcionamiento, para atender las responsabilidades magnas del cargo relacionadas con la labor fiscalizadora y recaudatoria. A pesar de creer en la capacidad de la entidad hacendaria, los primeros son cautos para definir un plazo en el que pudiera asumir tal tarea; por su parte, los segundos manifiestan no ver posibilidades en el largo plazo.

No se minimiza la actual autoridad de la institucionalidad hacendaria, que cuenta con cerca de 1000 funcionarios distribuidos por todo el país, asignados a direcciones funcionales con potestad técnico jurídica para la emisión de lineamientos respectivos en el área de competencia, con la capacidad de liderar cualquier transformación tributaria que se decida adoptar; es un hecho que un cambio abrupto de tal magnitud toma por sorpresa a cualquier nación, la cual debe prepararse y asignar los recursos disponibles, además de disponer de nuevos.

Por su parte, hay opiniones adversas con la labor actual hacendaria que solamente sería agudizada en caso de asumir una labor de renta mundial. Afirman que se necesita mejorar los controles fiscalizadores, impulsar una revolución tecnológica en la institución, capacitar al personal para desarrollar un perfil fiscal de nivel internacional y adicionalmente, impulsar leyes que favorezcan la transparencia para que a la Administración Tributaria se le facilite su trabajo. Este escenario complejo con elementos que se deben trabajar, inclusive fuera del Ministerio de Hacienda, hace que una propuesta de renta mundial no sea viable.

- i. ¿Cuáles mecanismos debe adoptar el sistema tributario costarricense para evitar doble imposición tributaria?**

Al ser un problema inherente de la renta mundial, los países deben implementar mecanismos que les permitan solventarlos y no incurrir en conflictos jurídicos con sus contribuyentes. Por este motivo, se consultó a los expertos cuáles acciones podrían adoptarse para mitigar el efecto de la doble imposición tributaria. Fueron respaldadas dos grandes propuestas, por un lado, los ya comentados convenios internacionales para evitar la doble imposición tributaria y por el otro, las estrategias fiscales BEPS (erosión de la base imponible y traslado de beneficios).

Estos convenios son instrumentos jurídicos que establecen disposiciones para mitigar el impacto de la doble tributación; nacen cuando se realizan operaciones transfronterizas. Con ellos no solo se amortigua este efecto, sino, se flexibiliza el comercio internacional y se establecen medidas para evitar las prácticas de evasión y elusión fiscal. Estos tratados permiten el intercambio de información financiera entre las jurisdicciones y además, se reparten las potestades para poder gravar.

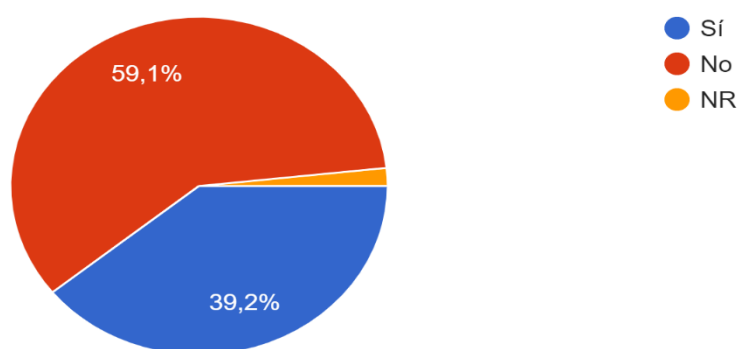
El proyecto BEPS es desarrollado por la OCDE y el G20 y su finalidad es impulsar propuestas multilaterales para combatir las prácticas empresariales que erosionan la base imponible y eventualmente les incurre en el pago de un impuesto menor al que realmente tuvieran que pagar. Las jurisdicciones que suscriben el proyecto BEPS se comprometen a renovar tecnológicamente sus administraciones tributarias, de manera que sean más competitivas, además, a reforzar las normas internas dirigidas al intercambio de información tributaria, entre otras medidas. Con la inclusión de Costa Rica a la OCDE, de manera formal, eventualmente adoptará los convenios BEPS.

4.2 Cuestionario cerrado

Se consultaron a 293 personas mediante el uso del muestreo no probabilístico por conveniencia. Debido al tamaño de la población en estudio, calcular una muestra mediante fórmula estadística provocaría que el resultado estuviera fuera del alcance de los investigadores, por lo cual, se optó por una técnica no probabilística, en el entendido de que el resultado no será un comportamiento representativo de la población, pero sí podrá ser utilizado para darle respuesta la hipótesis planteada.

Para alcanzar el total de personas consultadas, se dispuso de un formulario cerrado, diseñado virtualmente y distribuido a personas al azar, durante tres días. El contenido incluye preguntas relacionadas directamente con renta mundial, sistema tributario y fraude fiscal, donde se conocerán puntos de vista. Con respecto a la investigación, los resultados obtenidos sirven como base para facilitar la toma de decisiones o en el caso de un proyecto de reforma tributaria, verificar elementos en el mencionados por las personas consultadas.

4.2.1 Presentación y análisis de resultados del cuestionario cerrado



Fuente: Ávila y Marrocchi, 2021

Primeramente, el 59.1% de las personas consultadas manifiestan no haber escuchado el concepto de renta mundial anteriormente, lo que representa la suma de 172 personas. Los sistemas de renta mundial son utilizados principalmente en los países exportadores de capital y Costa Rica no es el caso, pues el país se considera importador de capital, es decir, atrae inversión, por lo cual es entendible que la mayoría de las personas consultadas no hayan conocido antes este concepto.

La propuesta de incluir renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense nace en el seno de las organizaciones gremiales como una medida para combatir el fraude fiscal en el marco de las negociaciones con el Fondo Monetario Internacional, posteriormente impulsada en la corriente legislativa, es decir, la propuesta y el concepto como tal no sale a la opinión popular y queda principalmente en el discurso de actores organizados.

Curiosamente, la mayoría de las personas consultadas reconocen no haber escuchado de este concepto, a pesar de que recientemente Costa Rica ingresó a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, espacio que ha impulsado con fuerza la transformación hacia los regímenes tributarios de carácter mundial y en general las naciones lo han adoptado, Honduras es el caso más cercano.

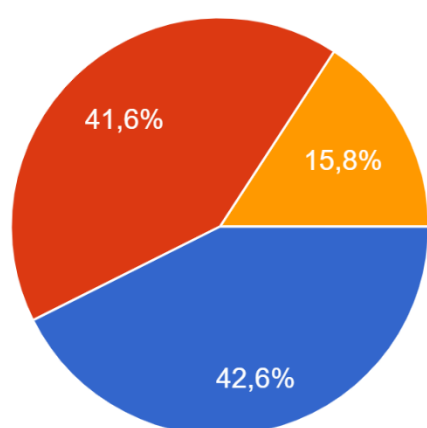


Gráfico 2. Sabiendo en qué consiste la renta mundial, ¿estaría a favor de que sea implementado en Costa Rica?

Fuente: Ávila y Marrocchi, 2021

Una posición totalmente dividida se encuentra en las respuestas de la siguiente pregunta, la cual fue aplicada a la población consultada. Así, 46 personas prefirieron no tomar partida con respecto a decidir si se debe o no implementar en el país, lo cual tiene respuesta en el poco conocimiento popular existente sobre el tema, expresado mediante el gráfico 1 anteriormente analizado. Al no haber conocimiento del tema, muchas personas optan por ser imparciales, pues se desconoce el alcance real de una posible transformación y el impacto para el país.

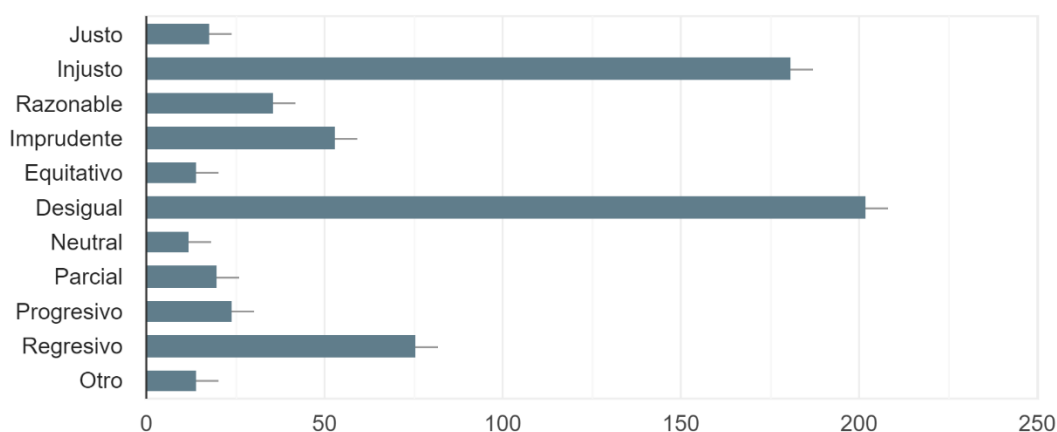
El resto de las personas tomaron partida, con una leve ventaja para quienes sí estarían de acuerdo con su inclusión. Al conocer el concepto, consideran que sí se debe llevar a cabo en Costa Rica, es decir, aprueban que se cobre impuesto a las ganancias de personas residentes de Costa Rica, indistintamente de dónde las hayan originado, lo cual da pie al análisis para que los actores organizados interesados en su aprobación consideren comunicar a la población elementos propios de un sistema de renta mundial.

Por su parte, el 41.6% no está de acuerdo con el sistema de renta mundial, consideran que no se debe cobrar impuesto a las ganancias que no fueron producidas en Costa Rica. Esta posición está marcada por la frecuente discusión que ha existido en el país con respecto a los impuestos en general, la satanización del tema y el rechazo popular evidente en las movilizaciones del año 2020.

Si bien, en los resultados obtenidos estuvieron divididos estos funcionan para ir respondiendo al problema planteado, porque se interpreta que la polarización respecto al tema representaría una desventaja para el propio sistema, debido a la negatividad de una gran parte de la población, lo cual ocasionaría descontento popular y reacciones que pondrían en riesgo los alcances proyectados. A su vez, el

apoyo que podría tener esta transformación tributaria no asegura su éxito, pues está condicionado a elementos que se verán analizados en el presente cuestionario.

Gráfico 3. ¿Cuáles son algunas características que usted identifica en el sistema tributario costarricense? Puede seleccionar más de una casilla



Fuente: Ávila y Marrocchi, 2021

La siguiente pregunta planteada en el cuestionario tiene como objetivo caracterizar al sistema tributario costarricense y se realiza desde los principios que teóricamente debe contemplar uno, pero también se plantean como opciones sus antónimos, porque se pretende conocer qué tan alejado se encuentra el sistema tributario de Costa Rica de lo que en la práctica debería ser.

Sobresalen las opciones de injusto y desigual, dos características negativas y contrarias a lo que en teoría debería ser un sistema tributario. Debe observarse que las opciones de justo y equitativo se encuentran entre las menos votadas por las personas consultadas. Si bien, se aclara nuevamente que los resultados obtenidos no son representativos de la sociedad costarricense en general, la opinión desprendida del cuestionario evidencia que el grupo consultado, procedente de diferentes regiones y con grados económicos variados, es negativa.

La característica de justicia en un sistema tributario hace referencia, en pocas palabras, a que quien gane más, pague más, y las personas consultadas consideran

mediante su inclinación lo opuesto, es decir, en Costa Rica no se pagan impuestos justamente. Esta opinión tiene su génesis en múltiples consignas de los sectores de oposición y gremiales que han recitado el lema como consigna y que a la postre, ha calado en este grupo.

Por su parte, el principio de la equidad recae en la aplicación de la ley para todas las personas por igual, y la obligación que tiene cada una en el financiamiento del gasto público, como reza el artículo 18 de la Constitución Política de Costa Rica. Este comportamiento es más llamativo que el anterior, porque si bien, la búsqueda de justicia tributaria es abstracta y sometida al juicio personal sobre lo que se piensa del concepto justicia, la equidad no debería ser un juicio de valor.

La ley debe aplicarse a todas las personas por igual, cada una desde su capacidad económica; en el caso del impuesto sobre la renta y la opinión generada por el cuestionario indica ser lo contrario. Esto no significa que efectivamente el sistema tributario costarricense sea desigual, porque como se señaló en el análisis de las entrevistas, este está en constante transformación para que su aplicación sea realmente equitativa.

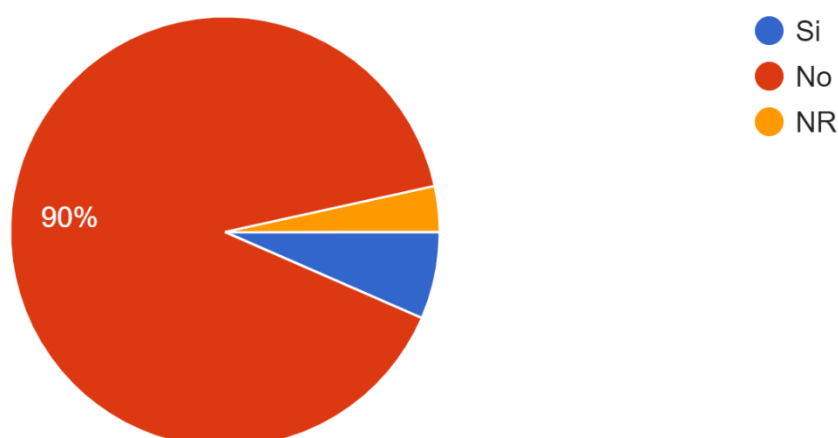
Se asocia la tercera opción con más respuestas, la de regresividad. Se interpreta que los esfuerzos de la Administración Tributaria por construir un sistema apegado a los principios tributarios más bien parecen apartarse de lo que debería ser. Las discusiones que despertaron en el marco de las negociaciones de la Ley 9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, propiamente en el capítulo referente al Impuesto al Valor Agregado, dejaron eco en la opinión popular sobre la regresividad que representaría incluir un impuesto a los artículos que integran la canasta básica, por ejemplo. Sin embargo, la ley de renta también sufrió modificaciones, como es el

caso de los cambios en las tarifas para las ganancias de personas jurídicas o salarios o la creación de la renta a las ganancias de capital, medidas que no cuestionan la búsqueda de progresividad.

Esta valoración pone en duda la información que llega a las personas fuera de entidades relacionadas con el tema, porque permite observar que, si se toma un grupo de personas al azar y se le consulta con respecto a su percepción del sistema tributario costarricense, estas manifiestan adjetivos negativos que ponen en entredicho el trabajo comunicativo de las entidades autorizadas o bien, la desinformación que circula en la sociedad.

Se observa como el principio que más votos recibió el de razonable, es decir, las personas consultadas no consideran vivir en un sistema tributario descabellado, pero sí opinan que más que razonable, es imprudente, opciones totalmente opuestas pero que tuvieron una valoración similar. Nuevamente se deduce la división en este grupo consultado, posiciones que deben ser analizadas con otros comportamientos para comprender el porqué de la respuesta. El juicio de las personas con respecto al sistema tributario en el que se desarrollen es necesario para analizar el éxito de este.

Gráfico 4. ¿En Costa Rica se cobran los impuestos eficientemente?



Fuente: Ávila y
Marrocchi, 2021

El objetivo de esta pregunta es deducir la confianza de la población consultada con el sistema tributario costarricense, la cual va asociada a la respuesta que pudieran tener si este sufriera una transformación drástica. El grueso de las personas consultadas opina que en Costa Rica no se cobran los impuestos de manera eficiente, es decir, se malgastan recursos en un acto recaudatorio que no es del todo bueno.

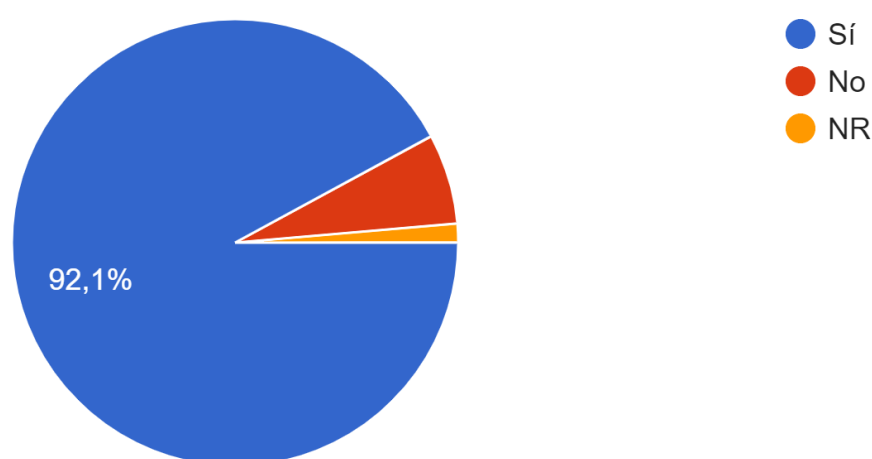
Es importante tener claro que teóricamente un sistema de renta mundial equivale a un aumento en la recaudación tributaria per se, debido a que amplía el sujeto gravable, pero en Costa Rica las personas consultadas consideran que se cobra ineficientemente, a pesar de poseer la potestad recaudatoria territorialmente en el país, por lo cual, es posible deducir que una ampliación del sujeto gravable ocasionaría la ampliación de este problema.

Sería contraproducente para el país incluir un sistema de renta mundial con la intención de aumentar la recaudación tributaria pero que, debido a los limitantes de la Administración Tributaria, termine por generar más costos que beneficios para las arcas públicas, que además, como señaló el personero del Ministerio de Hacienda en la entrevista realizada, la institución no cuenta con la capacidad operativa para asumir la responsabilidad de perseguir rentas producidas en otras jurisdicciones en el corto alcance.

Si además, existe la posibilidad de que el sistema tributario costarricense se encontrara alejado de sus principios, el darle una responsabilidad más grande a la Administración Tributaria ocasionaría que los otros problemas se hagan difíciles de solucionar, lo cual afecta no solo la imagen de la institución, sino, las operaciones de los obligados tributarios. En síntesis, el cúmulo de problemas sería más grande y preocupante.

También, la sensación resultante en el Gráfico 4 expresa que estas personas no han tenido una buena experiencia con la Administración Tributaria, ante lo cual generan una opinión negativa con respecto a su labor recaudadora. El restante 10% parece haber tenido una buena experiencia, o bien, no la han tenido, motivo por el cual no manifiestan una opinión negativa o prefieren no emitirla.

Gráfico 5. La evasión fiscal es la conducta ilícita en la que incurre una persona o empresa para ocultar o minimizar sus ingresos con el fin de pagar menos impuestos. ¿Sabía qué era evasión fiscal?



Fuente: Ávila y Marrocchi, 2021

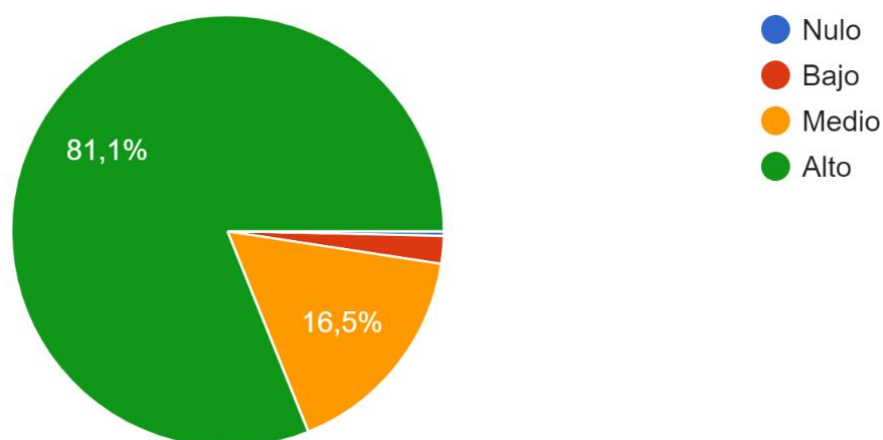
El concepto de evasión fiscal es conocido en las personas consultadas algo que no sorprende, pues en los últimos años ha estado presente en todas las discusiones fiscales que envuelven al país. Ningún actor se niega a combatir el fraude fiscal y nadie niega que es un problema latente para Costa Rica, sin embargo, parece ser que donde no existe consenso es en la manera en cómo debe accionarse.

El que las personas conozcan o hayan escuchado anteriormente el concepto de evasión fiscal significa que el tema está posicionado y al estar posicionado se torna

más sencillo poder buscarle una eventual solución. Los actores que apoyan la transformación del sistema territorial con que dispone el país por uno de corte mundial, aducen que es un mecanismo óptimo para combatir el fraude fiscal, porque permite rastrear a sus residentes las ganancias que generan en otras jurisdicciones y de esta manera es factible evitar la fuga de capitales.

En Costa Rica se ha posicionado al fraude fiscal con un índice por encima del 8% en comparación con el producto interno bruto, pero existen otras versiones que manifiestan no poder medir este problema de manera cuantitativa, porque se desconoce quiénes evaden y cuánto evaden. La Comisión Especial Investigadora de los Papeles de Panamá que se levantó en la Asamblea Legislativa, realizó un informe donde se señalan nombres conocidos en la palestra nacional. Todos estos escenarios han generado que el tema esté posicionado en la opinión popular y las personas consultadas no escapan de esa realidad, por lo que el 92% afirmó conocer el concepto.

Gráfico 6. En su opinión, ¿cuál es el grado de evasión fiscal que tiene Costa Rica?



Fuente: Ávila y Marrocchi, 2021

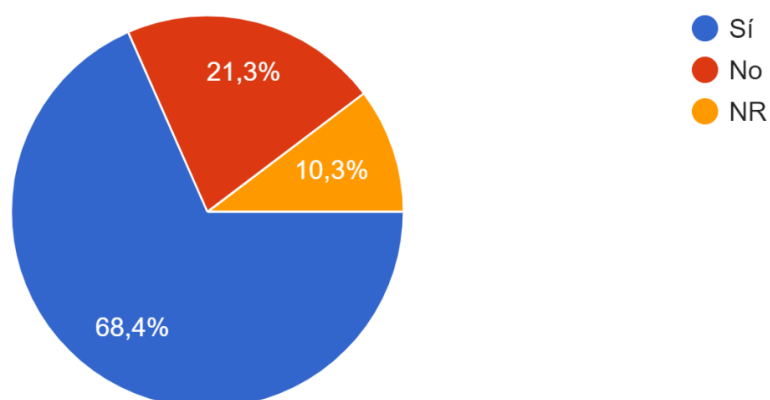
Para las personas consultadas, el grado de evasión fiscal en Costa Rica es alto. Esto se suma a los llamados de actores sociales que han querido evidenciar esta problemática y la necesidad de luchar para su disminución. No se discute el hecho de que para el país se deben tomar acciones; inclusive las personas entrevistadas coinciden con esta premisa.

Genera discusión el mecanismo que se debe implementar para combatir el fraude fiscal y no se golpee la producción nacional. La existencia de una opinión que considere la evasión fiscal con un grado alto o medio debe ser motivo de preocupación para las autoridades gubernamentales competentes en el tema, pues prácticamente el 100% de las personas consultadas emiten un criterio negativo que afecta la operación del Ministerio de Hacienda.

En Costa Rica, el discurso de evasión fiscal se ha posicionado de tal manera que a este punto pocas personas no lo ven como un problema, sin embargo, los proyectos presentados cuyo objetivo sería luchar contra el fraude fiscal, no tienen opciones reales de materializarse en el corto tiempo, a pesar de aquejar las finanzas públicas.

Para efectos de la investigación, el hecho de que el cuestionario aplicado genere una opinión negativa con respecto al grado de evasión fiscal en el país, revela como una de las ventajas de tener la transformación hacia renta mundial es la posible aceptación de la opinión popular con este sistema, porque teóricamente es un mecanismo óptimo de lucha contra el fraude y en Costa Rica es una problemática evidente.

Gráfico 7. Si le dijeran que la renta mundial ha sido señalada por expertos como un mecanismo óptimo para combatir el fraude fiscal, ¿aceptaría que Costa Rica lo incluya?



Fuente: Ávila y Marrocchi, 2021

Inicialmente la posición con respecto al sistema de renta mundial se encontraba dividida entre quienes sí estarían de acuerdo en que Costa Rica lo incluyese y quienes no, pero con la opción de ser usado como una posible herramienta contra el fraude fiscal, la opinión se inclinó positivamente con un 68.4%, comportamiento que provoca una serie de interpretaciones para el análisis.

El que la mayoría de las personas estén de acuerdo en su uso contra el fraude fiscal, significa que esperan propuestas para el fortalecimiento del combate contra esta problemática, sin importar que signifique otra transformación del sistema tributario costarricense. Ante esto, se da a conocer que es posible provocar consensos en la población, si antes es informada y consultada de los proyectos que se pretenden presentar y los posibles alcances por obtener, de ser aprobados.

En Costa Rica existe la cultura parlamentaria de presentar proyectos de ley y discutirlos a posteriori, lo cual provoca la tergiversación de los efectos y el descontento de los sectores involucrados en la discusión. Con esto se pretende demostrar que es posible inclinar la opinión popular si se le informa y en temas controversiales se nutre

de conocimiento a la población para que esta pueda participar en el debate activamente, de manera informada.

Las reformas tributarias son complejas de discutir porque en medio de ellas se encuentra el dinero de las personas físicas y jurídicas, por lo que reducir una posible aceptación o rechazo a una consulta escueta es falaz, no obstante, la intención de esta interrogante es generar recursos que respondan al planteamiento del problema de la investigación en curso. Puntualmente, tiene que ver con saber cuáles son las ventajas y desventajas de incluir un sistema de renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense, y la labor investigativa llega a entender que estas ventajas y desventajas no tienen necesariamente que ver con el funcionamiento de la renta mundial per se, sino también con el manejo social que desencadene una decisión de esta magnitud.

Para la dinámica política de Costa Rica es esencial no solo conocer los efectos estructurales de un proyecto de ley, además debe prever la reacción social que genere esto y la estabilidad en funciones paralelas gubernamentales que no alteren las operaciones de la nación. Una eventual discusión legislativa con este tema, según se observa, generaría posiciones balanceadas entre la aceptación y el rechazo, lo cual genera dudas con respecto al camino que tome, pero que es fundamental el acceso a la información.

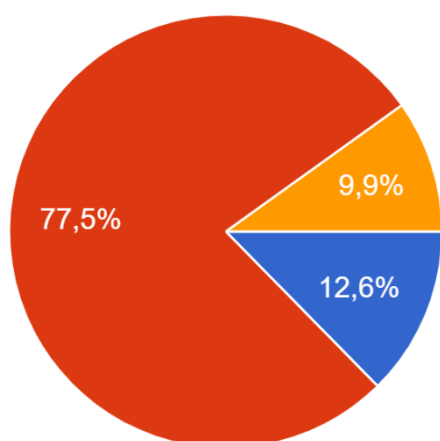


Gráfico 8. ¿Cree que Costa Rica cuenta con la capacidad institucional para gravar rentas fuera de su territorio?

Fuente: Elaboración propia.

Tanto los expertos entrevistados como 227 personas consultadas en el cuestionario, los cuales representan al 77.5% de la totalidad, afirman que la institucionalidad costarricense no cuenta con la capacidad para asumir la responsabilidad de rastrear y eventualmente gravar las rentas de residentes costarricenses producidas en territorios ajenos al nacional.

Esta es una señal clara de que la percepción existente con respecto a las autoridades tributarias no es buena, genera una imagen obsoletísima en sus procesos internos que no colabora con la labor fiscalizadora y recaudadora de los tributos que tienen a su cargo. La imagen de una institución que no pueda cumplir con nuevas responsabilidades que respondan a la dinámica global es serio para el país, porque genera disparidades en el campo tributario internacional.

Actualmente, el Poder Ejecutivo espera la obtención de los recursos necesarios para profundizar una reestructuración en los sistemas hacendarios que le permita mejorar la labor institucional, a través del proyecto Hacienda Digital, con el cual se espera no solo modernizar al Ministerio de Hacienda, sino capacitar al personal a cargo para que puedan realizar su labor de manera más efectiva.

El Gobierno de la República reconoce que la Administración Tributaria se ha quedado corta para responder a los avances en la materia, algo que de cierta manera también permite dar respuesta a la anterior pregunta, con respecto a la capacidad institucional para dar frente a una transformación tan radical del sistema tributario costarricense, es decir, indirectamente se reconoce la competencia baja.

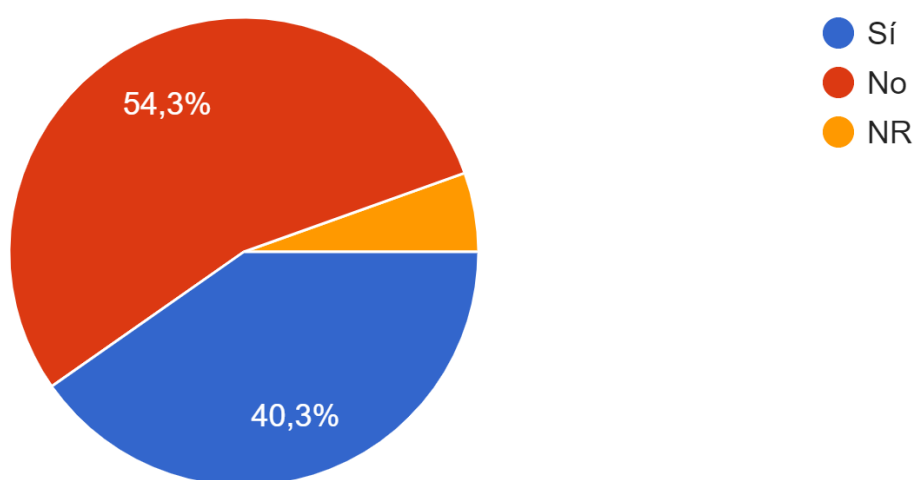
Esta posición se suma a la señalada con respecto a las características del sistema tributario costarricense, que obtuvo una mala calificación de parte de las personas consultadas. Se identifica una clara desventaja para la propuesta de incluir renta mundial en el país, porque darle una responsabilidad la cual la Administración

Tributaria no podrá realizar correcta y eficazmente, generaría nuevos problemas de funcionamiento que a la postre podría perjudicar las finanzas del país.

Por otro lado, 37 personas sí manifestaron confianza en el sistema tributario costarricense con respecto a su capacidad para asumir la labor de gravar rentas fuera del territorio. Esto se debe a la inclinación positiva hacia el tema, existente en este grupo, es decir, su apoyo a una reforma de esta escala, así como a la seguridad que existe en la Administración Tributaria costarricense como tal.

Esta posición tiene fundamento en las declaraciones brindadas por Jonathan Acuña en la entrevista aplicada, al manifestar que ciertamente se debe autorizar un proceso transitorio para preparar a la Administración Tributaria pero que existen experiencias en las cuales se ha señalado la incapacidad institucional para asumir la responsabilidad, como argumento para rechazar un proyecto, pero que en la práctica no ha sido caótico. Se confía en la labor hacendaria de Costa Rica.

Gráfico 9. ¿Es justo que personas residentes que generan sus ingresos fuera de Costa Rica deban pagar impuesto de renta?



Fuente: Ávila y Marrocchi, 2021

En esta ocasión, la mayoría de las personas no consideran justo que quienes generan sus ingresos fuera del territorio costarricense, deban pagar impuesto de renta en el país, a pesar de haber expresado con anterioridad estar de acuerdo en la aprobación del sistema de renta mundial si fuera usado como mecanismo contra el fraude fiscal.

Se interpreta, mediante este comportamiento, que las personas consultadas sitúan al bien común por encima de aquello que consideran justo, lo cual, en este caso resulta ser el combate contra el fraude fiscal, considerado con un índice alto para Costa Rica, según el mismo cuestionario. Por debajo de quienes consideran que no es justo, se encuentran quienes piensan lo contrario, es decir, que es justo.

Se ha señalado que las reformas tributarias deben ajustarse a los principios fundamentales de un sistema tributario y el de la justicia es uno de ellos, no obstante, resulta ser complejo definir el concepto de justicia tributaria para una población y máxime en ese tipo de propuestas. Cuando se habla de esto, se hace referencia a la prohibición de desigualdades entre los obligados tributarios.

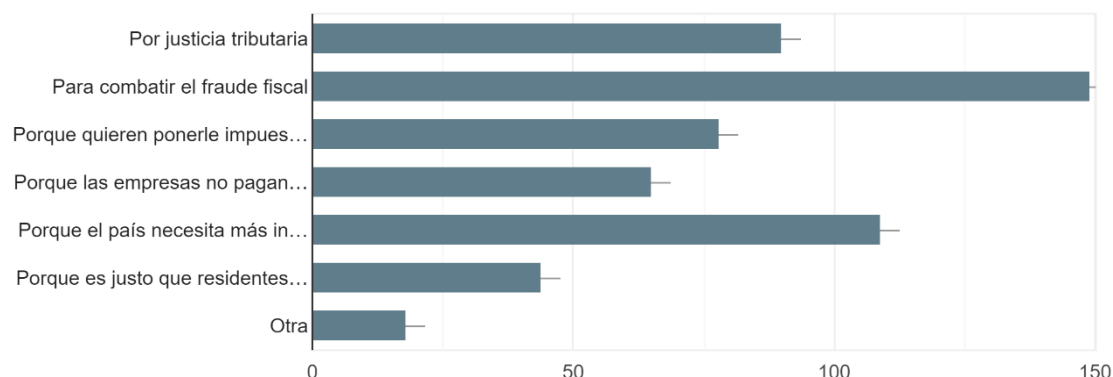
En Costa Rica, actualmente se aplica el criterio de territorialidad para la sujeción del impuesto sobre la renta, es decir, todas las personas físicas y jurídicas que generan utilidades en el territorio costarricense deben ajustarse a los parámetros establecidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092. De aprobarse la inclusión de renta mundial, este criterio debe ser modificado y aplicarse el de residencia, que resulta ser el más común, o bien, el de nacionalidad, utilizado en Estados Unidos.

Para quienes piensan que los residentes costarricenses que generan sus ingresos fuera de Costa Rica están en la obligación de declarar y eventualmente pagar impuesto de renta en el país, el criterio de justicia no se aplica para el sistema

tributario costarricense, pues no están sujetos a la ley. Esto no significa que el sistema en sí no lo sea, porque en teoría no hace distinciones para gravar.

Gráfico 10. ¿Por qué usted cree que actores sociales han propuesto que la renta mundial sea incluida en Costa Rica?

Fuente: Ávila y Marrocchi, 2021



Posteriormente se les consultó a quienes accedieron a completar el cuestionario, por qué creían ellas que ciertos actores sociales hayan propuesto incluir renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense. Además, se les brindaron las siguientes opciones para que pudieran responder: Por justicia tributaria; Para combatir el fraude fiscal; porque quieren ponerle impuestos a todo; porque las empresas no pagan impuestos; porque el país necesita más ingresos; porque es justo que residentes costarricenses que generan sus ingresos fuera del país paguen impuestos; alguna otra que no se encontrara en las opciones.

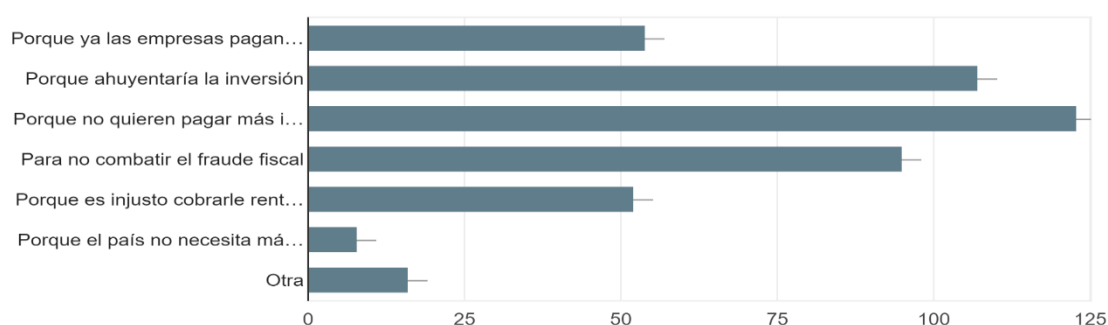
La razón por la cual se inclinaron más personas hace mención al combate contra el fraude fiscal; en segundo lugar, la necesidad que tiene el país de más ingresos y de tercero, la justicia tributaria. El tema del fraude fiscal sigue siendo el eje central cuando se habla de renta mundial, lo cual significa que el discurso de los sectores que lo promueven ha calado en este grupo consultado, además de que en

la práctica el uso de este sistema de renta efectivamente contribuye para ese objetivo, como se confirmó con las entrevistas realizadas.

En lo que respecta a la necesidad del país de más ingresos, esta se posiciona en segundo lugar para las personas consultadas; este es un comportamiento llamativo porque el tema de nuevos ingresos se introdujo con la pregunta N° 10 del cuestionario. Costa Rica ha presentado, durante más de una década, problemas económicos a nivel deficitario; en otras palabras, gasta más de lo que recauda y es este el principal motivador del Gobierno para acudir a empréstitos, por lo que la falta de financiamiento no es un tema nuevo en la población costarricense.

En tercer lugar, el tema de la justicia tributaria ha sido un discurso ampliamente desarrollado por los sectores que solicitan la inclusión de renta mundial en Costa Rica. Para este grupo, lo justo se sitúa en la obligación que tiene la Administración Tributaria del país para ampliar el sujeto gravable fuera de su territorio. Otro de los argumentos que se suelen utilizar es la carga tributaria, en la cual señalan que el grueso de la recaudación estatal recae en impuestos indirectos, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado.

Gráfico 11. ¿Por qué usted cree que actores sociales se han negado a la posibilidad de incluir renta mundial en Costa Rica?



Fuente: Ávila y Marrocchi, 2021

Por su parte, se presentó también al público consultado una pregunta relacionada con la percepción respecto a las razones que utilizan los grupos adversos a la propuesta de inclusión de renta mundial. El objetivo de esta es contrastar los argumentos entre ambos bandos, es decir, quienes apoyan y quienes adversan, utilizando como base razones expuestas por sus representantes y contra respuestas.

Uno de los argumentos utilizados por grupos afines al sistema de renta mundial ha sido la denuncia contra la evasión y elusión fiscal. Para estos, el hecho de que haya una negatividad al proyecto tiene que ver con presiones corporativas para mantenerse al margen de más mecanismos de fiscalización tributaria. El grupo consultado opinó, en su gran mayoría, de manera similar, al afirmar que quienes se aponen lo hacen porque no desean contribuir más.

Las apreciaciones existentes con respecto a la negatividad del pago de nuevos impuestos tienen su asidero en el discurso reproducido con respecto a la poca progresividad en los ya existentes, algo corroborado en la entrevista a Sergio Blanco, quien señala que más del 80% de la recaudación recae en los impuestos de renta y valor agregado, por lo que, si se cobraran mejor estos, no sería necesario pensar en ampliar una base contributiva.

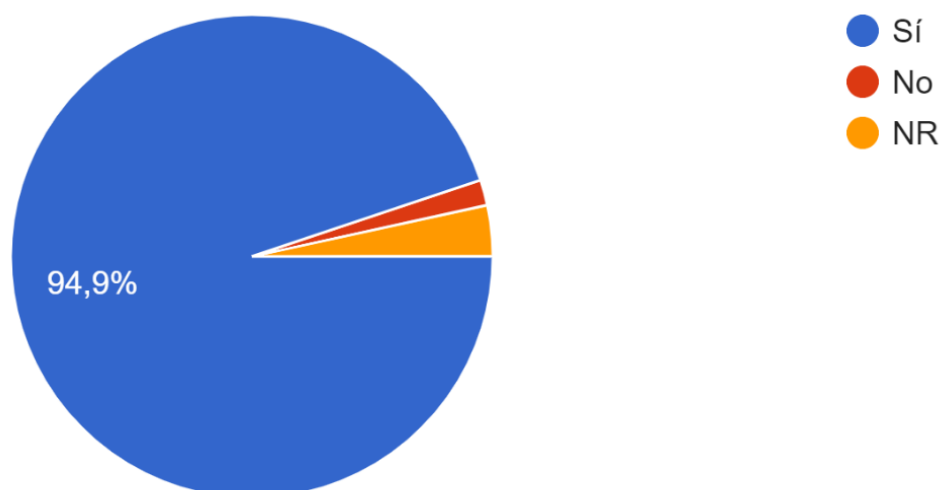
Quienes se niegan, no lo hacen desde la premisa que no quieran pagar impuestos, sino, que ya en el país existe una gran variedad de impuestos y el problema recaudatorio se mantiene; señala que la deficiencia no se ubica en un número determinado de impuestos, sino en la forma en cómo estos son recaudados. El que una persona física o jurídica no quiera pagar más impuestos, per se, no necesariamente es una mala conducta tributaria, pero la presión fiscal es algunos contribuyentes resulta ser más fuerte que en otros. Por su parte, si el impuesto establecido resulta no poseer un carácter progresista, el problema se agrava.

En segundo lugar, se ubicó la opción de la amenaza ante una posible fuga de capitales por parte de la inversión extranjera directa, algo que resulta ser llamativo debido a que ha sido el principal argumento utilizado por los opositores al sistema de renta mundial. Esta posición, como fue identificada a través de las entrevistas, tiene que ver con el criterio de residencia utilizado generalmente en las administraciones tributarias que reconocen renta mundial. Con base en el criterio de la residencia, en el caso hipotético de Costa Rica, toda aquella persona física o jurídica con residencia costarricense que genere sus utilidades en otras jurisdicciones estará sujeta al gravamen del impuesto sobre la renta establecido en la legislación costarricense.

Para quienes adversan la propuesta de renta mundial, este criterio provocaría que las empresas nacionales no deseen expandir sus operaciones a otras naciones y que las personas no nacidas en Costa Rica no deseen adquirir la residencia costarricense, posición que comparten en su mayoría las personas consultadas durante el cuestionario. Por su parte, quienes apoyan al sistema de renta mundial, consideran que la inversión extranjera no se podría ver afectada, pues exista o no territorialidad como criterio, las empresas que se establezcan en el país estarán sujetas al impuesto de renta.

También este grupo consultado opina que la negatividad radica en una posición adversa a la lucha contra el fraude fiscal, que es el mismo discurso utilizado por los grupos pro-renta mundial; ratifican nuevamente que la evasión y la elusión fiscal es una problemática latente en la población costarricense, sumado a esto, que los sistemas de renta mundial dan la posibilidad de armar a las naciones con mejores herramientas para rastrear la fuga de capitales a paraísos fiscales.

Gráfico 12. ¿Considera que las discusiones fiscales deben tener mayor difusión a nivel de comunicación?



Fuente: Ávila y Marrocchi, 2021

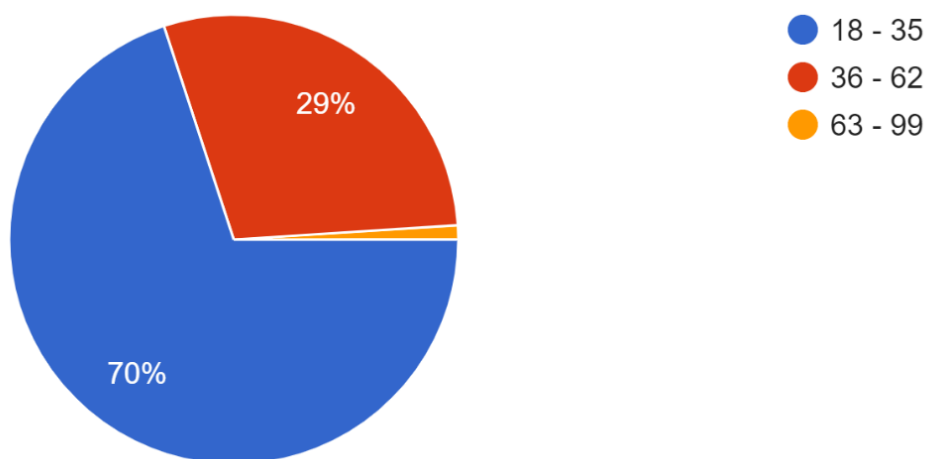
El 95% del grupo consultado está de acuerdo con la premisa de que las discusiones fiscales deben ser comunicadas con mayor difusión, también señalado por las personas expertas que brindaron sus impresiones durante las entrevistas y que evidencia una realidad en cuanto al manejo comunicacional en la Administración Tributaria, Asamblea Legislativa y demás órganos competentes en el área.

Al inicio del cuestionario se evidenció el impacto que genera en un grupo determinado de personas el informar sobre un tema en específico, como es el caso del concepto de renta mundial y cómo este es capaz de cambiar de posición cuando se le revela el motivo para el cual se desea implementar tal política pública. El debate nacional ha tenido discusión en reiteradas ocasiones debido al secretismo con el que se manejan ciertos proyectos.

En materia tributaria, que afecta directa o indirectamente a todas las personas, la comunicación es fundamental para evitar la afluencia de mensajes desinformativos que afecten el desarrollo de la propuesta y generen un malestar social. La percepción

en este caso es que las discusiones fiscales no están siendo lo suficientemente comunicadas y las personas solicitan que se trabaje más en este ámbito.

Gráfico 13. Edad



Fuente: Ávila y Marrocchi, 2021

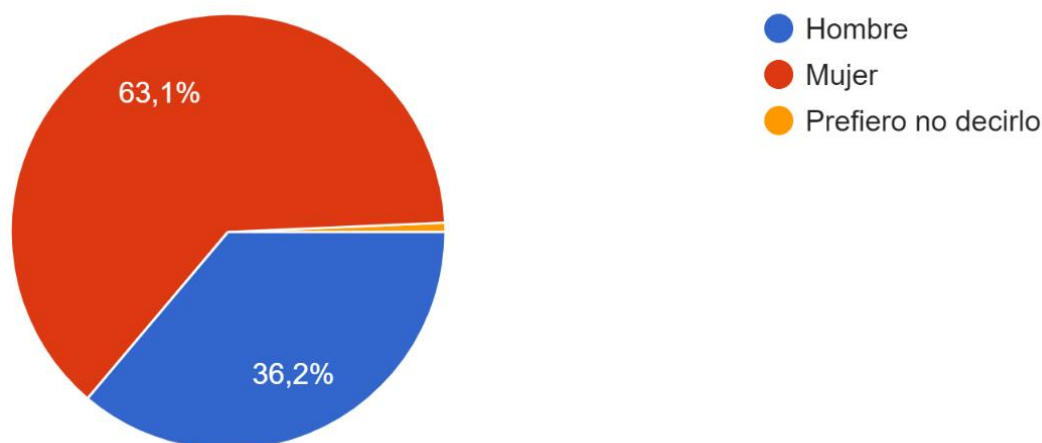
A partir de la pregunta 14 del cuestionario, se hicieron consultas a nivel sociodemográfico, con el objetivo de caracterizar a la población abordada y tener un panorama detallado que permita generar un análisis más completo y comprensivo. En primer lugar, existe una predominancia de población adulta joven, es decir, comprendido entre un rango de 18 a 35 años.

El formulario fue compartido a través de diversos medios y espacios virtuales, algo que explica la presencia del 70% de población joven, debido a que es esta quien ejerce su mayor frecuencia de uso. Prácticamente el resto de las personas abordadas se encuentran en el rango de edad de 36 a 62 y un 1% se ubica en la población adulta mayor, de 63 a 99 años.

No causa una llamada de atención, que la población adulta joven sea la que más haya participado, porque el tema se ha encasillado principalmente en los ámbitos académicos, un espacio frecuentado, en su mayoría, por personas en este rango de

edad; además, lo que se ha replicado en los demás espacios han sido las discusiones superficiales generadas, obviando elementos de fondo indispensables para comprender el sistema de renta mundial.

Gráfico 14. Género



Fuente: Ávila y Marrocchi, 2021

El 36,2% de las personas consultadas son hombres y prácticamente el doble resultaron ser mujeres. Poder categorizar por género a la población es fundamental en temas tributarios, porque se ha logrado determinar que las reformas fiscales afectan aún más a las mujeres en comparación con los hombres, debido al sistema patriarcal en el cual se desarrolla la sociedad costarricense. Sin embargo, cuando se habla de renta mundial, se señala la capacidad de las naciones de gravar las ganancias generadas fuera de su territorio siempre y cuando cumplan con el criterio establecido.

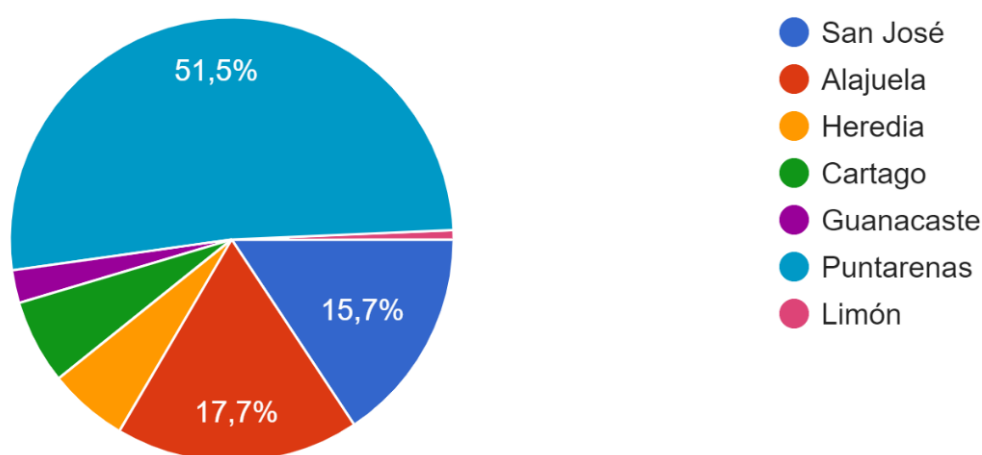
En este caso, basándose en la opinión expresada en la entrevista a Jonathan Acuña, se señala que quienes se verían afectados por una inclusión de renta mundial serán aquellos con la capacidad económica solvente para invertir fuera del territorio costarricense, dando por hecho la existencia del principio de progresividad. Se

entiende entonces que la progresividad en el impuesto es capaz de romper con la afectación mayor por diferencia de género.

La afectación generada por un impuesto indirecto como es el del consumo porcentualmente afecta a todas las personas por igual, indistintamente del percentil económico donde se ubique, pero su consecuencia es más cruda en aquellos con menos ingresos, elemento donde las mujeres se ven afectadas con mayor fuerza por situaciones culturales predominantes en la sociedad. Mejor dicho, estas reciben menos ingresos que los hombres, a pesar de hacer las mismas labores en muchos casos.

Comparado con una afectación generada por un impuesto directo como es el de renta, al ser este catalogado como uno progresista, debido a que grava en mayor cantidad a medida que los ingresos aumentan, se logra evitar lo señalado anteriormente. Este escenario ha sido analizado en reiteradas ocasiones en el debate nacional, por lo que no es de extrañarse que sean las mujeres quienes más participen de manera activa en discusiones tributarias.

Gráfico 15. Provincia de residencia

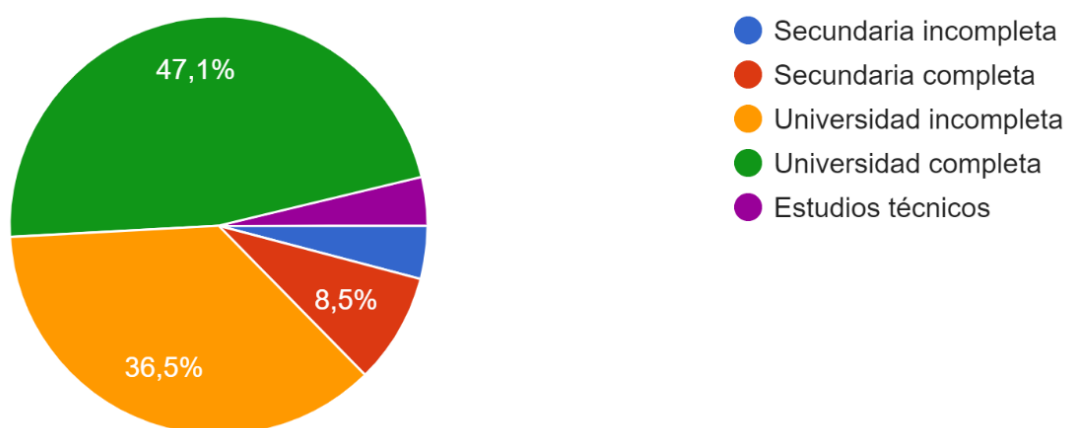


Fuente: Ávila y Marrocchi, 2021

Es importante para la investigación identificar la provincia de residencia de las personas abordadas en el cuestionario, porque las realidades económicas no son las mismas para cada zona donde estas se ubican. Es sabido que las provincias costeras (Guanacaste, Puntarenas y Limón) poseen índices de pobreza más altos que aquellas que conforman la Gran Área Metropolitana (San José, Alajuela, Cartago y Heredia), por lo que, la percepción del tema puede variar.

El 54,6% de las personas consultadas se ubican en las costas del país. Puntarenas abarca más de la mitad de este grupo, algo que tiene respuesta en la residencia de los investigadores. Pero al ser estas las que presentan condiciones económicas más vulnerables, es importante comunicar con más vehemencia los temas tributarios que en un futuro podrían afectarles, porque son provincias que en los últimos 20 años han presentado un aumento en la inversión extranjera directa, una que podría sentirse amenazada por la inclusión de un sistema de renta mundial, como fue señalado por algunos de los expertos entrevistados.

El 33,4% de las personas consultadas se concentran en las provincias de Alajuela y San José, que presentan índices económicos más deseables comparados con los de las provincias costeras. Existe una relación directa entre el crecimiento económico de una región y la capacidad de sus ciudadanos para invertir capital fuera de su territorio, por ello, aumentan las probabilidades de ingresar al grupo de obligados tributarios gravables por renta mundial. Complementan las personas de Heredia y Cartago para el 45,4% restante de residentes costarricenses consultados en el cuestionario.

Gráfico 16. Nivel de escolaridad

Fuente: Ávila y Marrocchi, 2021

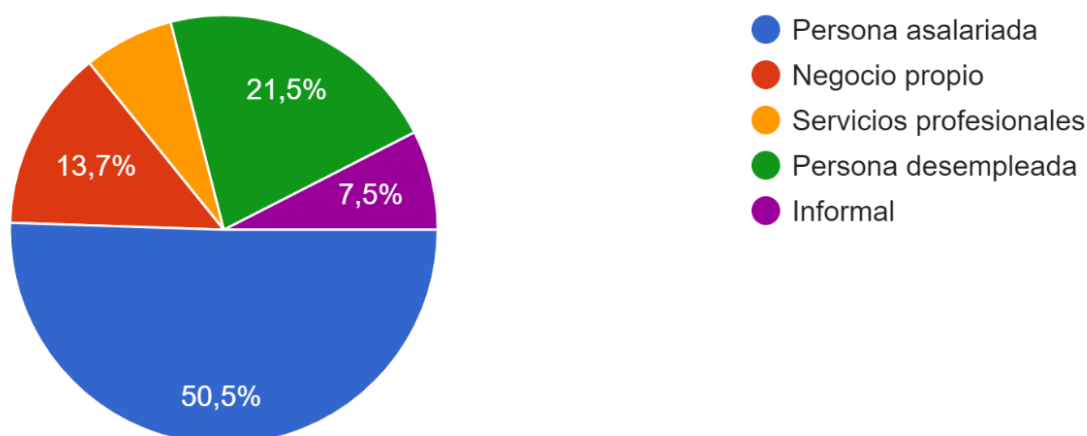
También es fundamental caracterizar el nivel de escolaridad de las personas abordadas en el cuestionario, porque esto evidencia diversidad de perspectivas a medida que se profundiza en el tema y al ser la renta mundial uno que se ha encasillado en espacios académicos de manera muy técnica, no sorprende que el 83,6% se encuentre cursando niveles universitarios o ya los hayan completado.

La propuesta de renta mundial presentada por el diputado del Partido Acción Ciudadana, Welmer Ramos, se enfrascó en la Asamblea Legislativa de Costa Rica y por no haber presentado mayor apoyo, sino más bien ser fuertemente criticada debido a su laxa y escueta redacción, no trascendió a las esferas sociales; esto explica que quienes accedieron a contestar preguntas relacionadas con la renta mundial posean un grado universitario completo o incompleto.

Seguidamente, se ubica como tercera opción con mayor cantidad de participantes aquellos que cursaron completamente el nivel secundario de escolaridad. Se demuestra que los temas tributarios se mantienen discutidos en esferas técnicas, porque ciertamente lo son, pero cuando se asocia al sentir de la falta

de comunicación de las autoridades relacionadas con el tema, se interpreta que no existe una voluntad política para bajar la discusión a niveles en los que todas las personas puedan comprender.

Gráfico 17. Tipo de ingreso



Fuente: Ávila y Marrocchi, 2021

Por último, se vuelve necesario, para los efectos de la investigación, identificar el tipo de ingreso con el cual cuentan las personas al ser esta la base que será gravada con un sistema de renta mundial. Con un criterio de residencia como se ha comentado, aquellas personas costarricenses que generen sus ingresos fuera del país estarán sujetas al impuesto sobre la renta, tanto para utilidades generadas a nivel corporativo, como aquellos salarios que excedan el rubro exento.

En el caso hipotético de que un costarricense trabaje en otro país, su salario o ingresos por servicios profesionales también estarán sujetos a la ley de impuesto de renta con un alcance mundial. Sucede lo mismo con las personas jurídicas de Costa Rica que tengan sus operaciones fuera del territorio nacional, es decir, sus utilidades serán gravadas y entrarán en juego los convenios internacionales para evitar la doble imposición tributaria que mantenga el país con otras jurisdicciones.

Uno de los argumentos de quienes defienden los modelos de renta mundial es la capacidad que asume el país para perseguir ingresos generados en otras naciones, facultando herramientas para combatir el fraude generado por la inversión de capitales en paraísos fiscales y en lo que respecta a este grupo; el 71% son personas que eventualmente estarán sujetas al impuesto de renta mundial. Llama la atención el gran porcentaje generado por personas desempleadas y se refuerza la idea señalada en el Gráfico 16 de los índices económicos bajos en las provincias costeras, teniendo en cuenta que estas agruparon más de la mitad de las personas abordadas.

Capítulo V

Conclusiones y recomendaciones

5. Conclusiones y recomendaciones

Posteriormente a la aplicación de técnicas e instrumentos de recolección de información, donde se determinaron las ventajas y desventajas que genera la inclusión de un sistema de renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense como medida propuesta durante el año 2020 al combate contra el fraude fiscal, se expone una serie de conclusiones y recomendaciones.

5.1 Conclusiones

5.1.1 Funcionamiento de un sistema de renta mundial

Un sistema de renta mundial es aquel utilizado por las administraciones tributarias para gravar las ganancias de los contribuyentes que operan fuera de su jurisdicción territorial. Para cumplir con el objetivo, se determinan dos criterios; el de la residencia el más común de utilizar. El otro criterio tiene un carácter particular porque no es muy popular su aplicación. La Administración Tributaria estadounidense utiliza la nacionalidad para gravar a los contribuyentes, por ello, el individuo que se encuentra fuera de su territorio generando ingresos debe declararlos ante la entidad hacendaria de Estados Unidos. La diferencia entre ambos criterios radica en que, para acreditar la residencia de un país determinado, la persona debe haber vivido en el lugar, pero la nacionalidad se adquiere sin necesidad de haber nacido en ese territorio.

La resistencia al criterio de la nacionalidad tiene fundamento en que quien no ha disfrutado los servicios estatales que brinda determinada nación no está obligado a contribuir en su financiamiento. Esto lesiona la justicia que un sistema tributario debe pregonar y defender, además de ser desproporcionado para los intereses fiscales de las personas estadounidenses.

Independientemente del criterio utilizado, un contribuyente, en un sistema de renta mundial, se encuentra en la obligación de declarar y pagar el impuesto de renta en el territorio donde explota la actividad económica, así como en las otras jurisdicciones donde mantenga residencia o nacionalidad, es decir, mantendrá obligaciones fiscales en más de una Administración Tributaria.

5.1.2 Propuesta de inclusión presentada en Costa Rica durante el año 2020

Dada la conceptualización de un sistema de renta mundial y sus criterios gravables, en Costa Rica se ha comentado su adopción, de manera intermitente, durante el último lustro, pero fue hasta el año 2020 cuando la discusión tomó fuerza en los sectores sociales y logró materializarse en la Asamblea Legislativa mediante el proyecto de Ley N°22166 titulado “Ley para inclusión de renta mundial en el sistema tributario costarricense”, impulsado por varios(as) diputados(as) encabezados(as) por el señor Welmer Ramos, teniendo como antecedente la investigación desarrollada por el Primer Poder de la República costarricense, en referencia a los llamados Papeles de Panamá.

La propuesta tangible y más conocida se enfoca en la reforma y derogaciones de varios artículos de la Ley N°7092, Ley del Impuesto sobre la Renta. Primeramente, propone incluir dentro del grupo gravable a los colectivos sin personalidad jurídica que desarrollen actividades lucrativas dentro de Costa Rica. Además de la fuente territorial, se incluye la expresión “y en otras jurisdicciones”, lo cual indicaría la existencia de un sistema de renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense.

El hecho generador dejaría de ser, por tanto, no solo las rentas producto de explotación lucrativa por la venta de bienes y servicios de fuente costarricense, sino también todas las que tengan su génesis en otros países durante el periodo fiscal en

cuestión. En este apartado, además, son incluidas las fundaciones y asociaciones distintas a las solidaristas.

Para que el impuesto de renta en otras jurisdicciones tenga efecto, el proyecto propone la derogación del inciso ch del artículo 6 de la Ley N°7092, que excluye de renta bruta las ganancias localizadas en otros países, por concepto de convenios o contratos, aunque se hubieren celebrado en Costa Rica. Ese es el portillo legal que permite la fuga de capitales hacia jurisdicciones no cooperantes en materia fiscal y que se pretende cubrir con un sistema de renta mundial.

Por último, la propuesta plantea la reforma del artículo 27 bis de la Ley N°7092, agregado recientemente mediante la Ley N°9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. Este se incluye en el capítulo de Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital, en referencia al hecho generador de este. La reforma del proyecto 22166 amplía al sujeto gravable que explote esta actividad económica en otras jurisdicciones de fuente no costarricense.

5.1.3 Pureza de los sistemas tributarios y el caso costarricense

Un sistema tributario es el conjunto de normas y lineamientos que determinan la manera en la cual una entidad hacendaria administra la fiscalización y recaudación de tributos. En lo que respecta al impuesto sobre la renta, las jurisdicciones aplican diferentes criterios para determinar quiénes y cómo serán gravados los sujetos pasivos. En Costa Rica es utilizado el de la fuente, es decir, están sujetas a la ley de renta aquellas personas físicas y jurídicas que exploten actividades lucrativas en territorio costarricense; actualmente existe una propuesta en la corriente legislativa para gravar las ganancias generadas en otras jurisdicciones.

Mediante un análisis a la ley de renta costarricense y las opiniones emitidas por personas expertas en el área tributaria, es posible llegar a la conclusión de que el

sistema tributario no aplica el criterio de la fuente de una manera estricta y fiel a lo teóricamente expuesto, es decir, posee una ley de renta que no es fiel en su totalidad a la territorialidad que reza en su reglamentación.

El criterio de la fuente grava las operaciones lucrativas en el territorio físico costarricense, es decir, inicialmente se entendería que no hay intenciones legislativas en perseguir ganancias originadas en otras jurisdicciones, sin embargo, es posible identificar normativa con una finalidad ad hoc, así como exclusiones a la ley. Por tanto, es factible hablar de un sistema de renta híbrido en el ordenamiento tributario costarricense.

Correspondiente al artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, este reza que toda persona física, jurídica o entes colectivos sin personalidad jurídica que exploten una actividad lucrativa de fuente costarricense, estarán sujetos al impuesto de renta. Lo cierto es que hay entidades generando lucro que no deben tributar por sus ganancias; tal es el caso de las empresas con goce de los beneficios fiscales ofrecidos por el régimen de zona franca.

El artículo 6 de la Ley N°7092 indica las exclusiones de la renta bruta, incluyendo aquellas localizadas en el extranjero, aunque se hubieren ejecutado en Costa Rica, es decir, no es suficiente que la utilidad tenga origen en el país para estar sujeta al impuesto, sino, debe hallarse en entidades financieras costarricenses. En este caso, el sistema de renta excepciona el criterio de la territorialidad.

En ninguna circunstancia debe confundirse lo expresado en el inciso ch del artículo 6 de la ley de renta con el concepto de remesas al exterior. Esto último hace referencia a beneficios de fuente costarricense que posteriormente sean trasladados a personas domiciliadas en otras jurisdicciones y el marco tributario sí establece un impuesto a este tipo de transacciones.

La territorialidad ampliada tiene presencia también en ciertos tipos de remesas al exterior, propiamente en el impuesto retenido a beneficiarios domiciliados en el exterior, aunque el hecho generador se haya originado en otra jurisdicción. Por ejemplo, la entidad que costee asesoramiento técnico del exterior deberá retenerle al contribuyente no domiciliado una tarifa del 25%. El trabajo puede ejecutarse fuera de territorio nacional y si el pago sale de cuentas costarricenses, la retención aplicará.

5.1.4 Funcionamiento de renta mundial como un mecanismo para luchar contra el fraude fiscal

Los sistemas de renta mundial sí son efectivos para aplacar las intenciones de defraudar al fisco, porque su funcionamiento y alcance permiten rastrear traslados de beneficios económicos hacia jurisdicciones menos cooperantes a nivel tributario. La práctica de fraude fiscal hace referencia a las conductas ilícitas en la cuales los contribuyentes incurren, de forma dolosa, para no cumplir con sus obligaciones tributarias; la evasión es una de esas prácticas, las cuales provocan un pago menor al correspondiente a los impuestos o bien, el no pago del todo.

Un sistema de renta mundial da la potestad a las jurisdicciones de explorar, mediante el intercambio de información financiera entre administraciones tributarias, la fuga de capitales de sus residentes, con el objetivo de localizarlas y eventualmente gravarlas. El traslado de beneficios hacia los llamados paraísos fiscales es muy común dentro de las prácticas de evasión fiscal, porque el capital atraviesa diferentes entidades financieras de distintos países hasta llegar a estos regímenes tributarios y desaparecer su rastro, lo cual dificulta su fiscalización.

Debe recordarse que la ley del impuesto a las ganancias, en su artículo 6, exceptúa de la renta bruta aquellas localizadas en el extranjero, aunque se hubieren celebrado en el país; se abre la posibilidad de que empresas de residentes

costarricenses abran subsidiarias en jurisdicciones menos cooperantes y trasladen a estas los beneficios obtenidos por la explotación de su actividad económica, sostenidos en forma de deuda y se provoque la erosión de la base imponible, ergo, el pago de menos impuestos.

Gracias a la mediación de los acuerdos de intercambio de información tributaria que debería adoptar Costa Rica con sus semejantes por incluir renta mundial, es posible que tenga el alcance necesario para localizar empresas de residentes costarricenses en otras jurisdicciones y valorar los beneficios económicos trasladados a estas, para que, a través del trabajo mancomunado entre administraciones tributarias, puedan gravarse de manera que no se perjudique la recaudación fiscal de ninguna nación involucrada.

5.1.5 Beneficio en el corto plazo para Costa Rica de incluir un sistema de renta mundial

Los sistemas de renta mundial traen consigo la posibilidad de aumentar la recaudación tributaria porque sugieren una ampliación del sujeto gravable, a uno que se encuentra generando ingresos fuera del territorio costarricense y podría caer en la obligación de declararlos y eventualmente, pagar un porcentaje en las arcas de la Administración Tributaria de Costa Rica.

Con un problema latente llamado déficit fiscal, que aumenta con el paso de los periodos, Costa Rica debe generar fuentes de financiamiento que le permitan cubrir gastos inherentes para su funcionamiento y la estabilidad social. La renta mundial les asegura a las entidades hacendarias un aumento de los ingresos evidenciado directamente en una disminución del déficit primario, es decir, aquel que no contempla intereses.

Se concluye que existe una tendencia centroamericana por ralentizar la recaudación tributaria y optar por otros tipos de financiamiento como el endeudamiento interno y externo, en lo cual Costa Rica se ha involucrado. El país debería sostener su operación estatal a través de ingresos estables que generan la riqueza, porque depender del consumo podría provocar episodios recesivos a la economía, principalmente en un periodo pandémico en el cual el gasto se ha visto afectado.

A través de renta mundial, Costa Rica podría impactar en el comportamiento de la exportación de capital, que no es tan fuerte como la importación, pero no deja de ser una importante suma financiera. Ese efecto generaría que la inversión no salga del territorio costarricense a consecuencia de no verse involucrado en un gravamen mundial, lo cual atribuye a la Administración Tributaria mayor fiscalización. Con respecto a los contribuyentes que sí se desarrollen en otras jurisdicciones, el país puede proveer tratamientos beneficiosos, como es el caso de alícuotas moderadas, pretendiendo no ver perjudicada su recaudación.

5.1.6 Transformación de la caracterización del sistema tributario costarricense en el largo plazo

La recaudación tributaria costarricense supera el 20% del producto interno bruto del país, pero no alcanza el 30%. La estructura tributaria del país recae principalmente en los impuestos al consumo de bienes y servicios y las cotizaciones a la seguridad social, seguidamente del que se cobra por las rentas o ganancias, a pesar de que en el país existen más de 100 tipos de impuestos diferentes. Los impuestos por consumo y las cotizaciones a la seguridad social son llamados regresivos, porque no aumenta la tarifa a medida que crece el consumo o el salario. Por su parte, los impuestos progresivos son aquellos donde sí aumenta la tarifa por

gravar, debido al ingreso que genere la persona física o jurídica, como es el caso del impuesto sobre la renta. Ante este escenario, es factible aludirle al sistema tributario costarricense la caracterización de ser uno regresivo.

La renta mundial, por su naturaleza de gravar las ganancias de los contribuyentes, podría aumentar los índices de lo que representan para la recaudación los impuestos a las ganancias en la estructura tributaria; esto haría que se acerquen más a los impuestos regresivos, se balancee la fórmula del financiamiento estatal y se aproxime a la Administración Tributaria costarricense hacia una más progresiva, la cual realmente se sustente bajo el lema de quien acumule más, pague más. Para mantener la progresividad en su sistema, Costa Rica puede aplicar las técnicas de la escala y la clase. La primera se utiliza en el país, donde se grava con una determinada tarifa un tramo de los ingresos y su excedente se considerará in crescendo. El segundo contempla la totalidad de los ingresos y una única tarifa dependiendo del tramo donde se ubique.

Adicional a la progresividad que significa un sistema de renta mundial, debe contemplarse la posibilidad de aproximarse a una Administración Tributaria más justa y equitativa en cuanto al manejo de sus funciones. Generalmente, se menciona que la escala tributaria debe ser proporcional al nivel de servicios brindados por el Estado; por ello, la defensa de la justicia tributaria se fundamenta, principalmente, en que los contribuyentes recibieron o reciben beneficios estatales que les permitieron, de cierta manera, explotar su actividad económica al punto de exportar capital hacia otras jurisdicciones, por lo cual este debe seguir asistiendo al financiamiento de tales preeminencias. Al largo plazo, el sistema rentista de Costa Rica camina hacia la progresividad, la justicia y la equidad.

5.1.7 Incapacidad instalada de la Administración Tributaria para asumir la fiscalización y recaudación de renta mundial

Se determina que la Administración Tributaria costarricense no cuenta con las facultades necesarias para realizar el trabajo de fiscalización y recaudación de manera eficaz, además de la debilidad ante el escenario de negociar con otras jurisdicciones las proporciones fiscales que le corresponderá a cada uno. Debe considerarse que esta conclusión no es justificante para no avanzar con la propuesta, ni mucho menos debe calificarse a la entidad hacendaria con adjetivos negativos.

Una reforma de proporciones mayúsculas como lo significaría la transformación del sistema tributario costarricense en el área de renta, no se puede pretender que sea realidad en el corto plazo, porque implica una preparación institucional y la asignación de recursos que pueda utilizar para su aplicación. Es necesario aclarar que este es un reto al cual se enfrentaría cualquier Administración Tributaria en el mundo, porque el manejo de la institucionalidad se realiza en función a reglas y normas específicas, ante un cambio, la entidad debe reestructurar su operación y ajustarse a las nuevas tareas.

En lo que respecta a la costarricense, se logra precisar que la renta mundial implica una negociación a nivel internacional de parte de la jerarquía hacendaria en la que conlleva a la capacitación del personal en áreas técnicas y habilidades blandas para un diálogo balanceado y acorde con los intereses nacionales. De otro modo, elementos como la asignación tarifaria dividida, la equidad en los beneficios fiscales o el intercambio de información tributaria, pueden representar una afectación que derive en un efecto contraproducente para el cual fue creado inicialmente.

Se intuye que la entidad hacendaria requiere de herramientas que le permitan tener mejores resultados, y si ya posee dificultades por falta de digitalización, el

ampliarle el sujeto gravable y sumarle la tarea de rastrear rentas fuera del territorio nacional, implicaría un colapso con consecuencias negativas tanto para el erario como la fiscalización interna.

5.1.8 Riesgo de incurrir en doble imposición tributaria

En el marco de la tributación internacional que implica un sistema de renta mundial, es probable que las naciones se vean involucradas, junto con sus contribuyentes, en cuestiones asociadas a la doble imposición tributaria, es decir, que el mismo hecho generador de la obligación tributaria del sujeto gravable sea sometido a más de un impuesto, en el mismo periodo fiscal, por diferentes administraciones tributarias.

Para evitar que esta consecuencia se haga realidad e involucre al país en procesos judiciales frente a sus obligados tributarios, se desarrollan convenios multilaterales, instrumentos jurídicos que fiscalizan las operaciones transfronterizas, eliminan los efectos de doble imposición y fomentan el comercio internacional. Lo complejo de los convenios es que las administraciones tributarias de las jurisdicciones involucradas deben negociar, a manera de balancear la carga tributaria y que sea de beneficio para el país. Un acuerdo fallido o desventajoso para Costa Rica provocaría un aumento de la presión fiscal en sus obligados tributarios y traería consigo consecuencias.

Por su parte, la doble imposición tributaria lesiona el principio de equidad porque trata las rentas de forma desigual, incentiva la discriminación fiscal, en el entendido que un contribuyente en el extranjero estaría tributando más por el mismo hecho generador que su semejante, al explotar la misma actividad económica en el territorio nacional. Este fenómeno sería contraproducente con la intención del Estado costarricense de buscar un sistema fiscal en armonía con los principios tributarios.

Cuando se reforma el sistema tributario, se incluyen impuestos o se amplían los ya existentes; no se debe modificar abruptamente el comportamiento de los agentes económicos, de lo contrario, se lesionaría el principio de neutralidad tributaria. El someterse a una presión fiscal alta, generaría que los contribuyentes residentes no tomaran la decisión de invertir su capital fuera del territorio costarricense, lo cual limitaría el rango de acción y crecimiento que una empresa pudiera tener proyectados.

5.1.9 Ambiente político internacional convulso

Esta dificultad que enfrentaría el Estado costarricense no responde al tributo en sí mismo, puesto que las personas físicas o jurídicas que estén invirtiendo capital en el país no verían modificación en su comportamiento fiscal. La ampliación del sujeto gravable no los afectaría, pues la sujeción estaría dirigida a contribuyentes en otras jurisdicciones.

Sin embargo, y por lo citado en conclusiones anteriores, sí alteraría el comportamiento de inversión, eventualmente, de una empresa que desea ubicar su capital en el territorio costarricense. La iniciativa de renta mundial no solamente debe analizarse desde el punto de vista técnico tributario, sino, también debe valorarse la arista política y la tensión que generaría en el ambiente regional, porque es un tema polémico en el cual participan muchas voces disonantes.

Para Costa Rica, un clima de incertidumbre fiscal, potenciado por el poco conocimiento que existe en el medio con respecto al tema, tendría repercusiones en contribuyentes que deseen invertir su capital en el país; no porque deba estar sujeto al impuesto sobre la renta, debido a que sin renta mundial o con renta mundial, el criterio de la fuente permanece, pero sí influye el intercambio de información a nivel internacional. Se debe considerar que, de adoptarse ese cambio, la Administración

Tributaria costarricense estaría comprometida a intercambiar información fiscal de los contribuyentes extranjeros con inversión en el país, escenario que podría provocar la decisión de trasladar su patrimonio hacia otras jurisdicciones menos cooperantes.

5.2 Recomendaciones

5.2.1 Fomentar la educación tributaria

Es necesario que las autoridades institucionales costarricenses ejerzan, desde sus departamentos de comunicación, campañas de información fiscal, de manera que puedan llegar a todos los sectores populares de la sociedad; no existe una educación tributaria adecuada para impulsar propuestas de gran magnitud en el ordenamiento legal en esta materia. La desinformación provoca que las buenas pretensiones de un proyecto se diluyan y no fructifiquen. Los mismos sectores que impulsan la iniciativa a nivel legislativo deben desarrollar una cultura de información, de manera que los alcances de la propuesta sean conocidos por la población y así se evite la apertura de canales que incentiven la tergiversación.

El tema es tan poco conocido que, inclusive, algunos profesionales de ciencias económicas tratados durante la investigación confundieron el concepto con el sistema de renta global, noción que posee una naturaleza tributaria distinta. Con este panorama, se vuelve imprescindible que las entidades gubernamentales eduquen a la población a través de campañas de publicitarias, planes piloto y demás propuestas que fomenten una cultura tributaria, la cual, a la postre, significaría un proceso de contribución más amigable y efectivo para los intereses nacionales.

5.2.2 Profundizar en los efectos macroeconómicos de las propuestas de inclusión de un sistema de renta mundial basándose en el dinamismo costarricense

A lo largo de las últimas dos décadas se han comentado, de manera esporádica, diversos esfuerzos por incluir un sistema de renta mundial en el ordenamiento tributario costarricense, sin éxito. Las proposiciones son escuetas, carentes de estudios que diagnostiquen cuánto gana y pierde el país por adoptar este sistema. Se sugiere investigar a nivel macroeconómico, proyecciones cuantitativas y cualitativas que revelen valoraciones basadas en la dinámica de Costa Rica, para tener un panorama de seguridad y confianza con respecto a las decisiones que se toman.

Existen elementos determinantes para que el sistema tributario de renta mundial actúe acorde con las necesidades de la jurisdicción; pero usando como referencia el proyecto 22166, este carece de componentes esenciales como indicar el criterio de sujeción que adoptará el país, o un capítulo destinado al trabajo para mitigar los efectos de la doble imposición tributaria internacional. Ante este panorama, resulta complejo que una propuesta de esta índole tenga cabida en el debate legislativo. Se aconseja, previamente a la presentación de ideas de esta magnitud, un estudio minucioso de los alcances propios en la realidad costarricense, así se contribuirá con el debate sano y argumentativo, alejado de dogmas teóricos o ideológicos.

5.2.3 Caracterizar el sistema tributario costarricense

No existe un diagnóstico del sistema tributario costarricense que refleje una caracterización actual de este, considerando que ha sufrido cambios estructurales

importantes en la última década, como es el caso de la Ley N° 9635. Con esto, se quiere mostrar que las interpretaciones teóricas con las cuales se califique el sistema costarricense no son suficientes para interpretar y comprender su funcionamiento.

Se vuelve preciso que las autoridades gubernamentales trabajen en un diagnóstico cada vez que existen reformas al sistema tributario costarricense, de manera que los usuarios de la información puedan comprender a cabalidad su funcionamiento; de este modo, se acaban las interpretaciones subjetivas y se cierran portillos legales que permitirían quebrantar la normativa. Directamente, la Administración Tributaria evita perder recursos como tiempo y agiliza acciones de pago de sus contribuyentes.

5.2.4 Avanzar hacia un debate del sistema de renta mundial de carácter técnico y no político

El sistema de renta mundial por sí mismo brinda herramientas para que las administraciones tributarias combatan el fraude fiscal; Costa Rica evidencia una problemática palpable con respecto a esto, por lo cual, de adoptar esta modalidad, tendría facultades legislativas para minimizar su impacto. A pesar de lo mencionado, esta discusión ha tenido aspectos inclinados hacia el análisis político, que claramente se debe dar, pero sin menospreciar elementos técnicos como la presión que el fraude fiscal causa al erario.

Ciertamente, la carencia de contenido de este tipo en las propuestas presentadas tiene que ver con este comportamiento, por ello, se recomienda a las autoridades participantes en la discusión y con capacidad de incidir en la toma de decisiones, hacer el esfuerzo por valorar los avances en la lucha contra la evasión y la elusión que gana el país por adoptar un sistema de renta mundial.

Costa Rica debe buscar mecanismos para minimizar la dificultad que ha presentado para evitar el fraude fiscal y estos instrumentos requieren ser analizados, bajo la intermediación de las entidades relacionadas con el área tributaria, desde una perspectiva técnico – científica, alejada de la demagogia donde suelen introducirse para descalificarse. Es sabido que la renta mundial puede contribuir con las intenciones gubernamentales de disminuir el fraude fiscal; corresponde, en adelante, cuantificar su comportamiento, mediante proyecciones, con base en la realidad tributaria del país.

5.2.5 Proyectar cuantitativamente el ingreso bruto estimado que recibiría Costa Rica producto de la incorporación de un sistema de renta mundial

Sobre la misma línea del punto anterior, las propuestas y discusiones del tema no han ahondado en elementos de carácter cuantitativo, en este caso, cálculos de los ingresos que percibiría el país por gravar las rentas de costarricenses en otras jurisdicciones. A diferencia de los números asociados al fraude fiscal perpetrado en Costa Rica, la recaudación tributaria proyectada resulta ser un trabajo más complejo.

La Administración Tributaria no cuenta con herramientas que le permitan identificar, oportunamente, a costarricenses explotando actividades de lucro en el extranjero, salvo casos particulares por su reconocimiento internacional a nivel personal o comercial. Esta situación eleva un incumplimiento del principio de la equidad tributaria, porque provocaría que contribuyentes costarricenses, fuera del foco fiscalizador, no cumplan con sus obligaciones tributarias como sí lo haría aquella persona bajo observación.

Por esta razón se aconseja a las autoridades institucionales solicitar un periodo de gracia que les permita avanzar en la identificación amplia de obligados tributarios costarricenses por todas las jurisdicciones del orbe, de manera que el país pueda

mapearlos. De este modo, se posibilitan las intenciones de cuantificar el ingreso promedio que recibiría el país producto de nuevos contribuyentes gravados por la ley de renta de Costa Rica; acto necesario para que el proyecto de renta mundial tenga oportunidad de concretarse, o bien, se desestime.

5.2.6 Acercar al sistema tributario costarricense a los principios de la tributación

Independientemente del tema en debate a nivel fiscal, existe una percepción generalizada que se relaciona con su funcionamiento y la razón de ser; pueden usarse como parámetro los principios tributarios, fundamentos que deben orientar el manejo de todo sistema tributario. El costarricense, según la impresión, se distancia de lo que en teoría debe ser y esto repercute en los intereses económicos y sociales de la población.

La Administración Tributaria debe velar por que las transformaciones del sistema no lo alejen de los principios, pues ello causa un efecto social de desconfianza y enemistad con las normas fiscales y las intenciones estatales por recaudar tributos. Tiene la responsabilidad de que la crisis que atraviesa el país no sea justificante para deteriorar los derechos de los obligados tributarios, ni influir en el comportamiento económico de las personas físicas o jurídicas.

5.2.7 Concretar propuestas de fortalecimiento de la Administración Tributaria

Hay una caracterización general del debilitamiento de la Administración Tributaria costarricense y el atraso en cuanto a tecnología y herramientas de fiscalización; ello provoca cierto grado de complicación para que esta pueda desempeñarse óptimamente y se obtengan los resultados esperados. Es pertinente

que las autoridades gubernamentales articulen voluntades para el desarrollo de proyectos que doten de recursos a la Administración Tributaria.

La propuesta de un empréstito para digitalizar los procesos hacendarios, impulsada por el Poder Ejecutivo, se vuelve fundamental en las aspiraciones para mejorar la labor fiscalizadora y recaudadora. El proyecto modernizará 59 sistemas informáticos con dos décadas de haber iniciado su ejecución. Se sugiere un esfuerzo mayor de las jefaturas institucionales para que se unan voluntades a nivel legislativo; este es el espacio donde se debe aprobar el proyecto.

Sumado a los proyectos existentes, asociados a la actualización de los procesos hacendarios y sus sistemas informáticos, es recomendable que el país avance en la automatización del proceso fiscal, emulando prácticas de otras administraciones tributarias donde se entregan las declaraciones tributarias ya completadas a sus contribuyentes y estos autorizan la ejecución del cobro, o bien, pueden apelar y presentar sus respectivos soportes. Las declaraciones se completan en un sistema automático que ordena la información tributaria y crea, de manera automática, el documento.

Esta práctica permite a la Administración Tributaria captar los montos correspondientes por impuestos, de manera inmediata, dentro del lapso otorgado, lo cual genera una eficiencia en la recaudación tributaria y permite a la entidad hacendaria contar con los recursos en un tiempo más corto. La automatización debe ser considerada por Costa Rica, pensando en una cultura de pago mecánico, en el tiempo otorgado.

5.2.8 Adoptar nuevos convenios internacionales para evitar la doble tributación internacional

Actualmente, Costa Rica cuenta con cuatro convenios de esta índole (México, Alemania, España y Emiratos Árabes Unidos), además, en el presente año se firmó el convenio multilateral para combatir las prácticas BEPS (erosión de la base y traslado de beneficios), no obstante, en el marco de una aprobación de renta mundial, el país debe asumir el compromiso del intercambio de información financiera con sus homónimos.

La línea que la Administración Tributaria debe llevar, en este caso, es la de una negociación favorable para los intereses nacionales, dirigida por un personal altamente capacitado en el tema. Costa Rica podría tomar el camino de utilizar la exención total del impuesto sobre la renta para sus contribuyentes en el extranjero, mecanismo llamado *exención íntegra*. El país optaría por no gravar a sus residentes o nacionales en el extranjero, pero inversamente, negociar con ciertas jurisdicciones un mismo comportamiento y otorgar un motivo más a las empresas extranjeras para que inviertan sus capitales en el territorio nacional.

No se recomienda el empleo, por parte de la Administración Tributaria costarricense, del método *Tax credit*, un otorgamiento de créditos por impuestos pagados en el extranjero; este no es beneficioso para los países subdesarrollados, al constituir un mecanismo que otorga un crédito en la fuente a los contribuyentes, sobre el mismo monto por el cual fueron gravados en el extranjero. Se debe tomar en cuenta que, generalmente, las tarifas en estos lugares son menores que las existentes en los países desarrollados, según la nomenclatura utilizada; por ello, al inversionista no le conviene trasladar sus inversiones a naciones importadoras de capital, como Costa Rica.

En caso de que el país exportador de capital no considere justo un convenio basado en exención íntegra, la Autoridad tributaria costarricense puede sugerir un método *Tax Sparing*, una variante del *Tax credit*, donde el país exportador de capital, generalmente el desarrollado, otorga un crédito fiscal por la misma tarifa del país importador de capital, pero grava, en una carga proporcional, la exoneración aplicada, es decir, traslada la tarifa del país subdesarrollado hacia su jurisdicción. Con eso, el país importador de capital asegura un mantenimiento de la inversión extranjera y el inversionista recibe un incentivo fiscal.

5.2.9 Realizar un análisis de las repercusiones por adoptar un sistema de renta mundial

Es necesario que las autoridades gubernamentales, con capacidad para incidir en la toma de decisiones en lo que a renta mundial se refiere, aclaren dudas y agoten las vías de consulta a organismos internacionales, de manera que se pueda mostrar un panorama sobre las posibles implicaciones para el país, desde el punto de vista económico, social y político.

Las decisiones de esta magnitud deben atravesar un proceso de consulta popular, de modo que se visualice un ambiente, ya sea favorable o contrario a las pretensiones de quienes impulsan esta propuesta. Esta vía le permite a la Asamblea Legislativa, órgano al cual le compete discutir proyectos de esta índole, allanar el camino que debe seguir con respecto al tema. Es recomendable que no se discutan estas propuestas si previamente no se ha conocido la posición de la sociedad costarricense o de organismos internacionales como la OCDE, porque generaría un contexto de incertidumbre que afectaría el avance de iniciativas en otras áreas.

Bibliografía

Albornoz, J. (s.f). *El establecimiento permanente*. De *Derecho*, 6, 23-25. Recuperado de <http://revistas.uach.cl/pdf/revider/v11/art01.pdf>

Alink, M. y Van, V. (2011). *Manual de Administración Tributaria*. Recuperado de <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/CIAT.pdf>

Araya, C. (2011). *El sistema tributario costarricense: análisis y contribuciones para su reforma*. InterSedes, XI (20), 35-49. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/666/66619992003.pdf>

Asamblea Legislativa de Costa Rica. (1971). Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=89974&strTipM=TC

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (2017). *Comisión especial investigadora, que se dedique a analizar la información hecha pública a partir de la investigación periodística internacional en torno al bufete panameño Mossack Fonseca, con el fin de identificar mecanismos o prácticas utilizadas para eludir o evadir tributos, así como las deficiencias, vacíos y omisiones que pueda tener la legislación costarricense para la adecuada fiscalización y recaudación tributarias* Recuperado de <https://www.frenteamplo.org/wp-content/uploads/Informe-Comisi%C3%B3n-Panam%C3%A1-Papers-AL.pdf>

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (s.f). Ley para inclusión de renta mundial en el sistema tributario costarricense. [Expediente 22.166]. Recuperado de <https://alertas.directoriolegislativo.org/wp-content/uploads/2020/08/COS-22166-renta-mundial.pdf?x32394>

Banco Interamericano de Desarrollo. (S.F). *La realidad Fiscal*. Recuperado de <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/La-Realidad-Fiscal-Una-Introducci%C3%B3n-a-los-Problemas-y-Pol%C3%ADticas-Fiscales-en-Am%C3%A9rica-Latina-M%C3%B3dulo-2-Pol%C3%ADtica-tributaria-suficiencia-distribuci%C3%B3n-y-eficiencia.pdf>

Borderas, E y Moles, P. (2008). *Derecho Tributario Internacional*. Barcelona: El Fisco. Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/DerechoTributario/DTInternacional/2008_derecho_tributario_internacional_vol+1_borderas_moles.pdf

Carvalho, C. (2013). *Teoría de la decisión tributaria*. Perú: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Instituto de Desarrollo Tributario y Aduanero – INDESTA. Recuperado de <http://repositorio.sunat.gob.pe/bitstream/SUNAT/37/1/TEOR%C3%8DA%20DE%20LA%20DECISI%C3%93N%20TRIBUTARIA.pdf>

Casares, M. (2014). *La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad*. (Tesis de licenciatura, Universidad Nacional de CUYO). Recuperado de https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6698/casares-tesisfce.pdf

Collosa, A. (S.F). *Sistemas Tributarios y Reformas Tributarias. Algunas Ideas del Tema (i)*. Recuperado de <https://www.ciat.org/sistemas-tributarios-y-reformas-tributarias-algunas-ideas-del-tema-parte-1/#:~:text=Se%20suele%20afirmar%20que%20un,pa%C3%ADs%20en%20un%20momento%20determinado>

Constitución Política de la República de Costa Rica. (1949). Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/busqueda/normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=871&strTipM=TC

Contraloría General de la República de Costa Rica. (2002). *El Sistema Tributario Costarricense Contribuciones al Debate Nacional*. Recuperado de <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/publicaciones-cgr/otras-publicaciones/sistema-tributario.pdf>

Coronado, J. (2018). *FRAUDE TRIBUTARIO EN AMÉRICA LATINA ¿Cómo hacen las corporaciones transnacionales para no pagar impuestos?* Lima, Perú: LATINDADD. Recuperado de http://www.world-psi.org/sites/default/files/documents/research/fraude_fiscal_america_latina_-_espanol_y_portugues_003.pdf

Díaz, D. (2014). "La relevancia jurídica de los Convenios para evitar la Doble Imposición bajo un sistema de renta territorial: caso de Costa Rica." (Trabajo de tesis, Universidad de Costa Rica). Recuperado de <https://iiij.ucr.ac.cr/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/2017/06/La-relevancia-jur%C3%ADdica-de-los-Convenios-para-evitar-la-Doble-Imposici%C3%B3n-bajo-un-sistema-de-renta-territorial-caso-de-Costa-Rica.pdf>

Díaz, S. (2017). *Política Tributaria: ¿Qué gravar, cómo gravar, qué objetivos debe procurar el sistema tributario?* Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2017/DT_03_Sarralde.pdf

Florencia, A., Florencia, M. y Rodríguez, C. (2014). *RENTA MUNDIAL DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL*. (Trabajo de Investigación, Universidad Nacional de Cuyo). Recuperado de https://feminismo.bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6924/3-ayarra-mallea-rodriguez-tesisfce.pdf

González, M. (2019). *CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN. ARGENTINA Y SU INSERCIÓN EN EL MODELO OCDE*. (Trabajo final de posgrado, Universidad Nacional de Córdoba). Recuperado de <https://rdu.unc.edu.ar/bitstream/handle/11086/14383/Gonz%C3%A1lez%2C%20Mar%C3%ADa%20Gabriela.%20Convenios%20de%20doble%20imposici%C3%B3n.%20Argentina%20y%20su%20inserci%C3%B3n....pdf?sequence=1&isAllowed=y>

González, R. (2017). *Incorporación en el ordenamiento jurídico costarricense de una norma expresa que permita el levantamiento del velo corporativo ante el incumplimiento de la obligación fiscal de los sujetos*. (Trabajo de Tesis, Universidad de Costa Rica). Recuperado de <https://iij.ucr.ac.cr/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/2018/05/Tesis-Rita-4.pdf>

Jiménez, R. (2011). *La progresividad de los tributos y su impacto en la economía de los hogares ecuatorianos 2001-2011*. (Trabajo de posgrado, Universidad Politécnica Salesiana Ecuador). Recuperado de <https://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/1785/18/UPS-GT000251.pdf>

La Asamblea Legislativa de la Republica de Costa Rica. (3 de mayo de 1971). CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. [4755]. DO: Normativa Municipal. Recuperado de https://www.msj.go.cr/informacion_ciudadana/SiteAssets/archivos/codigos/C O-05.pdf

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA. (s.f). LEY GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. [Ley No. 6227]. Recuperado de <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2003/5959.pdf>

López, J. (2010). Principios e introducción a la doble tributación internacional. *Impuestos N°162 Noviembre, 0120* (5358), 47-50. Recuperado de <https://www.cetuchile.cl/reportetributario/12/articulodelmes12.pdf>

López, V. (2019). El impuesto sobre la renta, un invento inglés. Recuperado de https://historia.nationalgeographic.com.es/a/impuesto-sobre-renta-invento-ingles_16197

- López, V. (2021). EL NACIMIENTO DEL TRIBUTO el impuesto sobre la renta, un invento inglés. Historia National Geographic. Recuperado de https://historia.nationalgeographic.com.es/a/impuesto-sobre-renta-invento-ingles_16197
- Lora, E. (s.f). La Realidad Fiscal. Banco Interamericano de Desarrollo. Recuperado de <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/La-Realidad-Fiscal-Una-Introducci%C3%B3n-a-los-Problemas-y-Pol%C3%ADticas-Fiscales-en-Am%C3%A9rica-Latina-M%C3%B3dulo-2-Pol%C3%ADtica-tributaria-suficiencia-distribuci%C3%B3n-y-eficiencia.pdf>
- Luna, R. (2020). ¿Proyecto de Renta Mundial? LAREPUBLICA.net. Recuperado <https://www.larepublica.net/noticia/proyecto-de-renta-mundial>
- Luna, R. (s.f). RENTA MUNDIAL VERSUS RENTA TERRITORIAL. [PDF]. Recuperado de https://ucipfg.com/Repositorio/MAF/MAF12/Unidad1/Mat_Lect/011.pdf
- Ministerio de Hacienda de Costa Rica. (2021). Información general Régimen de Tributación Simplificada. Recuperado de <https://www.hacienda.go.cr/contenido/14852-informacion-general-regimen-de-tributacion-simplificada>
- Ministerio de Hacienda de Costa Rica (2020). Plan para superar el impacto fiscal de la pandemia. Recuperado de https://www.hacienda.go.cr/docs/5f64be897cdd5_Documento%20FMI%20par a%20discusion%2017.09.20%20final.pdf

- Mora, H. (S.F). *HACIA UNA REFORMA FISCAL PARA EL DESARROLLO Y LA REACTIVACIÓN DEL EMPLEO*. Friedrich Ebert Stiftung. Recuperado de <http://calidadacademica.conare.ac.cr/infofiscal/images/docs/citada/FES%20Amrica%20Central.%202013%20-%20Hacia%20una%20reforma%20fiscal.pdf>
- Organization of economic co-operation and development. (S.F). Base de datos global de estadísticas tributarias. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.htm>
- Pedernera, J. (2014). ANÁLISIS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL: ASPECTOS RELEVANTES. (Trabajo de Investigación, Universidad Nacional de Cuyo). Recuperado de https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf
- Propuesta Sindical Común. (s.f). UNA REFORMA FISCAL JUSTA Y SOLIDARIA PARA COSTA RICA. Manuscrito inédito. Recuperado de http://ei-ie-al.org/sites/default/files/docs/propuesta_tecnica_final_ajuste_fiscal_progresivo.pdf
- Rodríguez, C. (1776). La riqueza de las naciones. [Traducido al español de An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations]. Titivillus. Recuperado de <https://www.memoriapoliticademexico.org/Textos/1Independencia/Imag/1776-AS-LRN.pdf>
- Romero, J. (2019). CONSTITUCION POLITICA Y DERECHO TRIBUTARIO Principios constitucionales tributarios. Ciencias Jurídicas, N0 150 (145-170). Recuperado de <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/article/view/40666/41310>
- Salto, D. (S.F). La territorialidad del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal. Recuperado de

<http://calidadacademica.conare.ac.cr/infofiscal/images/docs/citada/Salto%20D.%202003%20%20La%20territorialidad%20del%20Impuesto%20sobre%20la%20Renta%20en%20Costa%20Rica.pdf>

Sarduy, M. y Rosado, A. (2018). La doble tributación internacional: características y consecuencias. *Cofin Habana*, 12 (2). Recuperado de

<http://scielo.sld.cu/pdf/cofin/v12n2/cofin21218.pdf>

Schomberger, J. y López, J. (2007). LA PROBLEMÁTICA ACTUAL DE LOS PARAÍSO FISCALES. *International Law*, (10), 311-337. Recuperado de

<https://www.redalyc.org/pdf/824/82401010.pdf>

Serrano, J. (2018). *El Salvador: la política tributaria e impactos de los paraísos fiscales*. Recuperado de

<https://www.bcr.gob.sv/bcrsite/uploaded/content/category/785673017.pdf>

Vallejo, S. y Maldonado, G. (2007). LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. Recuperado de

<https://repositorio.flacsoandes.edu.ec/bitstream/10469/3863/1/REXTN-F01-02-Vallejo.pdf>

Zapata, D. (2015). Hipótesis de incidencia tributaria. In *Crescendo. Institucional*, 6 (1):

93-104. Recuperado de <file:///C:/Users/trrhh1/Downloads/Dialnet-HipotesisDeIncidenciaTributaria-5127578.pdf>

Hernández, R., Fernández, R. y Baptista, P. (2014). Metodología de la Investigación. 6a ed. México D.F: MCGRAW-HILL / INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V.

Anexos

Anexo 1. Entrevista**Fecha:****Nombre de la persona entrevistada:****Profesión:****Objetivo.**

Conocer la opinión de personas versadas en renta mundial, ligadas a entidades autorizadas para debatir reformas al sistema tributario costarricense o hayan generado opinión con respecto a mecanismos de lucha contra fraude fiscal, para proporcionar a la investigación un carácter científico.

Preguntas.

1. ¿Podría comentar ampliamente la diferencia entre un sistema de renta territorial y uno mundial?
2. ¿Cómo un sistema de renta mundial puede usarse para combatir el fraude fiscal?
3. ¿Es la renta mundial el principal mecanismo que puede implementar el país para luchar contra el fraude fiscal o considera que existen otros más efectivos o viables?
4. ¿Por qué cree que en Costa Rica se prefiere mantener renta territorial?
¿Cree que el país debe migrar hacia renta mundial?
5. ¿Podría citar algunas ventajas que tienen los países por utilizar renta mundial y si Costa Rica recibiría esas mismas ventajas?
6. ¿Podría citar algunas desventajas que presenta el uso de renta mundial y qué inconvenientes enfrentaría Costa Rica?
7. ¿Es la renta mundial un mecanismo que busque fomentar sistemas tributarios más justos y equitativos o considera que esta premisa en la práctica es equívoca?

8. En caso de adoptar renta mundial, ¿cuál es la capacidad institucional con que cuenta el país para mantener una recaudación tributaria eficiente?
9. ¿Cuáles mecanismos debe adoptar el sistema tributario costarricense para evitar doble imposición tributaria?

Anexo 2. Cuestionario

Ventajas y desventajas de incluir un sistema de renta mundial, en el ordenamiento tributario costarricense como medida propuesta durante el año 2020, para combatir el fraude fiscal.

Este formulario es un instrumento para recolectar información de carácter cuantitativo, usado en el desarrollo de un trabajo final de graduación de tipo tesis para optar por el grado de licenciatura en la carrera de Contaduría Pública, para la sede Pacífico de la Universidad Técnica Nacional.

Objetivo: Identificar la opinión de la población costarricense con respecto a la propuesta de inclusión de un sistema de renta mundial en el esquema tributario y sus posibles consecuencias.

Instrucciones.

1. Todas las preguntas son de respuesta obligatoria.
2. NR = No respuesta.
3. Los resultados del formulario serán utilizados con fines académicos sin ningún tipo de lucro.
4. Las respuestas serán confidenciales. No se presentarán de manera individual sino acumuladas.

1. Un sistema de renta mundial es aquel que grava las ganancias de sus residentes sin importar el lugar donde fueron producidas. ¿Había escuchado anteriormente el concepto de renta mundial?

☐ Sí

☐ No

☐ NR

2. Sabiendo en qué consiste la renta mundial, ¿estaría a favor de que sea implementada en Costa Rica?

☐ Sí

☐ No

☐ NR

3. ¿Cuáles son algunas características que usted identifica en el sistema tributario costarricense? Puede seleccionar más de una casilla.

☐ Justo

☐ Injusto

☐ Razonable

☐ Imprudente

☐ Equitativo

☐ Desigual

☐ Neutral

☐ Parcial

☐ Progresivo

☐ Regresivo

☐ Otro

4. ¿En Costa Rica se cobran los impuestos eficientemente?

☐ Si

☐ No

☐ NR

5. La evasión fiscal es la conducta ilícita en la que incurre una persona o empresa para ocultar o minimizar sus ingresos con el fin de pagar menos impuestos. ¿Sabía qué era evasión fiscal?

☐ Sí

☐ No

☐ NR

6. En su opinión, ¿cuál es el grado de evasión fiscal que tiene Costa Rica?

☐ Nulo

☐ Bajo

☐ Medio

☐ Alto

7. Si le dijeran que la renta mundial ha sido señalada por expertos como un mecanismo óptimo para combatir el fraude fiscal, ¿aceptaría que Costa Rica lo incluya?

☐ Sí

☐ No

☐ NR

8. ¿Cree que Costa Rica cuenta con la capacidad institucional para gravar rentas fuera de su territorio?

☐ Sí

☐ No

☐ NR

9. ¿Es justo que personas residentes las cuales generan sus ingresos fuera de Costa Rica deban pagar impuesto de renta?

☐ Sí

☐ No

☐ NR

10. ¿Por qué usted cree que actores sociales han propuesto que la renta mundial sea incluida en Costa Rica?

- ☐ Por justicia tributaria
- ☐ Para combatir el fraude fiscal
- ☐ Porque quieren ponerle impuesto a todo
- ☐ Porque las empresas no pagan muchos impuestos
- ☐ Porque el país necesita más ingresos
- ☐ Porque es justo que residentes costarricenses que generan sus ingresos fuera del país paguen impuestos
- ☐ Otra

11. ¿Por qué usted cree que actores sociales se han negado a la posibilidad de incluir renta mundial en Costa Rica?

- ☐ Porque ya las empresas pagan muchos impuestos
- ☐ Porque ahuyentaría la inversión
- ☐ Porque no quieren pagar más impuestos
- ☐ Para no combatir el fraude fiscal
- ☐ Porque es injusto cobrarle renta a residentes que generan sus ingresos fuera de Costa Rica
- ☐ Porque el país no necesita más ingresos

☐ Otra

12. ¿Considera que las discusiones fiscales deben tener mayor difusión a nivel de comunicación?

☐ Sí

☐ No

☐ NR

13. Edad

☐ 18 - 35

☐ 36 - 62

☐ 63 – 99

14. Género

☐ Hombre

☐ Mujer

☐ Prefiero no decirlo

15. Provincia de residencia

☐ San José

☐ Alajuela

☐ Heredia

☐ Cartago

☐ Guanacaste

☐ Puntarenas

☐ Limón

16. Nivel de escolaridad

☐ Secundaria incompleta

☐ Secundaria completa

☐ Universidad incompleta

☐ Universidad completa

☐ Estudios técnicos

17. Tipo de ingreso

☐ Persona asalariada

☐ Negocio propio

☐ Servicios profesionales

☐ Persona desempleada

☐ Informal

Anexo IV
CARTA DE AUTORIZACIÓN PARA USO Y MANEJO DE LOS TRABAJOS FINALES
DE GRADUACIÓN
UNIVERSIDAD TÉCNICA NACIONAL
(Trabajo colectivo)

Ciudad, Fecha.

Señores

Vicerrectoría de Investigación

Sistema Integrado de Bibliotecas y Recursos Digitales

Estimados señores:

Nombre de sustentantes	Cédula
Jairo Avila Modrigal	604180649
Alejandro Marrochi Ramirez	503270383

Nosotros en calidad de autores del trabajo de graduación titulado:
Ventajas y desventajas de incluir un sistema de renta mundial
en el ordenamiento tributario costarricense, como medida
propuesta durante el año 2020 para combatir el fraude
fiscal.

El cual se presenta bajo la modalidad de:

_____ Seminario de Graduación

_____ Proyecto de Graduación

X Tesis de Graduación

09/08/2021

Presentado en la fecha DIA/MES/AÑO, autorizamos a la Universidad Técnica Nacional, sede Pacífico, para que nuestro trabajo pueda ser manejado de la siguiente manera:

Autorizamos	SI	No
Conservación de ejemplares para préstamo y consulta física en biblioteca	X	
Inclusión en el catálogo digital del SIBIREDI (Cita catalográfica)	X	
Comunicación y divulgación a través del Repositorio Institucional	X	
Resumen (Describe en forma breve el contenido del documento)	X	
Consulta electrónica con texto protegido	X	
Descarga electrónica del documento en texto completo protegido	X	
Inclusión en bases de datos y sitios web que se encuentren en convenio con la Universidad Técnica Nacional contando con las mismas condiciones y limitaciones aquí establecidas.	X	

Por otra parte declaramos que el trabajo que aquí presentamos es de plena autoría, es un esfuerzo realizado de forma conjunta, académica e intelectual con plenos elementos de originalidad y creatividad. Garantizamos que no contiene citas, ni transcripciones de forma indebida que puedan devenir en plagio, pues se ha utilizado la normativa vigente de la American Psychological Association (APA). Las citas y transcripciones utilizadas se realizan en el marco de respeto a las obras de terceros. La responsabilidad directa en el diseño y presentación son de competencia exclusiva, por tanto, eximo de toda responsabilidad a la Universidad Técnica Nacional.

Conscientes de que las autorizaciones no reprimen nuestros derechos patrimoniales como autores del trabajo. Confiamos en que la Universidad Técnica Nacional respete y haga respetar nuestros derechos de propiedad intelectual.

Nombre del estudiante	Cédula	Firma
Jairo Aule Modrigal	604180649	Jairo Aule M
Alejandro Marrochi Ramirez	503270383	Alejandro Marrochi

Día: 09/08/2021