**Procuradores informantes**

Juan Luis Montoya Segura

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| |  |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | |  |  | | --- | --- | | **Expediente:** | **20-007518-0007-CO** | | **Fecha de entrada:** | **27/04/2020** | | **Clase de asunto:** | **Acción de inconstitucionalidad** | | **Accionante:** | **-** | | | **Datos del informe**  **Fecha:** | | |  | | --- | |  | |  | | |  |  | | --- | --- | |  | | |  | 17/05/2020 | | | [Ir al final de los resultados](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/asunto_cons/asu_informe_pgr.aspx?ContInforme=0&param1=AIP&nValor1=1&param5=20-007518-0007-CO&paramInf=1&strTipM=IP1#down) | | |  |  | | --- | --- | | **Texto del informe** | | | **SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**  **ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD DE:**  **BANCO PROMERICA DE COSTA RICA S.A**  **EXP. N° 20-007518-0007-CO**  **INFORMANATE: JUAN LUIS MONTOYA S. SEÑORES MAGISTRADOS:**    Yo, JULIO ALBERTO JURADO FERNÁNDEZ, mayor, casado, abogado, vecino de Santa Ana, con cédula de identidad número 1-501-905, PROCURADOR GENERAL DE LA REPÚBLICA, según acuerdo del Consejo de Gobierno tomado en artículo cuarto de la sesión ordinaria número ciento tres, celebrada el 22 de junio del 2016, publicado en La Gaceta número 167 de 31 de agosto de 2016, ratificado según acuerdo de la Asamblea Legislativa número 6638-16-17 de la sesión extraordinaria número ochenta y tres, celebrada el 6 de octubre de 2016, comunicado al Consejo de Gobierno en oficio DSDI- OFI-056-16 del 10 de octubre del 2016, según publicación de La Gaceta número 210 del 2 de noviembre del 2016, con respeto manifiesto:    En la condición antes indicada, contesto en tiempo la audiencia otorgada a la Procuraduría General de la República por auto de las once horas y seis minutos del cuatro de mayo de dos mil veinte, notificada electrónicamente a la Procuraduría General a las once y seis horas del cuatro de mayo de dos mil veinte, respecto a la acción de inconstitucionalidad que promueve el señor Carlos Rodríguez Acuña , de calidades en autos conocidas y actuando en representación del BANCO PROMERICA DE COSTA RICA S.A.    La legitimación del accionante para la interposición de la presente acción deriva del párrafo primero del artículo 75 de la Ley de Jurisdicción Constitucional por existir un procedimiento administrativo en fase de agotamiento de vía administrativa por recurso de apelación interpuesto por la parte accionante ante el Tribunal Fiscal Administrativo en contra de la resolución determinativa de la administración tributaria N°DT10R-107-19 tramitada bajo el expediente administrativo N° DGCN-SF-PD-29-2017, y en el cual se invocan la inconstitucionalidad de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.    Se pretende con la interposición de la presente acción que se declara la inconstitucionalidad de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia contenida en las sentencias 326-F-S1-2017, 976-F-S1-2016, 475-F-S1-2011, 55- F-S1-2011 y 617-F-S1-2010, relacionadas con la interpretación de los artículos 1, 5, y 6 inciso ch) de la Ley de Impuesto sobre la Renta N°7092, en relación con el principio de territorialidad en materia tributaria en cuanto infringen los principios de capacidad económica y de reserva de ley derivados de los artículos 18 y 121 inciso 13) de la Constitución Política.    **I- FUNDAMENTOS DE LA ACCION:**    La acción de inconstitucionalidad se presenta por cuanto la parte accionante afirma que como consecuencia de la actuación fiscalizadora realizada por la Dirección de grandes Contribuyentes Nacionales, procedieron a la revisión de las declaraciones del impuesto a las utilidades de los ejercicios fiscales 2012 y 2013 presentaras por el Banco Promérica S.A, determinando ajustes a la base imponible en los períodos relacionados por concepto de “ingresos por depósitos a la vista e inversiones en el exterior” al considerar que eran ingresos de fuente costarricense por cuanto el banco tiene su estructura localizada en Costa Rica, por lo que los rendimientos obtenidos por el banco, se forjaron con capital costarricense. Argumenta el accionante que la actuación de la Administración Tributaria se respalda en la jurisprudencia que ha venido forjando la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, quien ha considerado que el principio de territorialidad no está referido únicamente a un aspecto meramente geográfico.  Manifiesta el accionante que de la interpretación literal y sistemática de los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para los períodos fiscales 2012 y 2013, los ingresos que se gravan son aquellos de fuente costarricense, es decir aquellos que sean producto de la explotación de los factores productivos que se encuentren situados en Costa Rica. Afirma entonces, que aquellos que derivan de localización de capitales en el exterior no serían gravables debido a su carácter extraterritorial, según lo dispone el inciso ch) del artículo 6 de la Ley, por lo que afirma que tanto la Administración Tributaria como la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, mediante un ejercicio interpretativo han sostenido que las rentas generadas en el extranjero están afectas al impuesto sobre las utilidades, por cuanto hay una utilización de riqueza producida en el país, por lo que los rendimientos producidos en el extranjero deben gravarse por haber tenido su origen en capital costarricense y por estar la empresa inversora domiciliada en Costa Rica.    Considera el accionante que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia mediante su jurisprudencia supone la renta mundial, que como bien se ha indicado no fue adoptado por el legislador, lo que permite afirmar dice, que se está adoptando un sistema  de  territorialidad  meramente  diferente  al  previsto  por  el  legislador  para determinar el gravamen a las utilidades, al considerar que la renta en el exterior fue generada  con  capital  costarricense  realizado  por  una  empresa  cuya  estructura económica se encuentra en el país. Por eso los criterios de origen de capital o de vinculación  con  la  estructura  económica  empleados  por  la  Sala  Primera  en  su jurisprudencia no tienen sustento jurídico, lo que viene a reafirmar, dice, el exceso de competencia que, por norma de rango constitucional, es exclusiva del Poder Legislativo.    Abona su tesis, indicando que el artículo 55 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece una lista de casos especiales de rentas que se consideran de fuente costarricense para efectos de gravar con el impuesto, a pesar de haber sido generadas en el exterior, sin embargo, en esa lista no se indica que los intereses generados por depósitos o inversiones en el exterior formen parte de esos casos especiales. Afirma entonces, que no existe norma que habilite la interpretación extensiva que ha venido sustenta la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Dice entonces, que la Sala no diferencia entre rentas producto y rentas pasivas.    Dice el accionante que en el caso de Costa Rica, no es posible deducir los gastos que generen las inversiones en el extranjero, por cuanto la Ley de Impuesto sobre la Renta no lo admite en el inciso n) del artículo 9, aparte de que no se han firmado tratados de doble imposición que permita acreditar los impuestos pagados en  el exterior, de manera que si ella tributa sobre las utilidades generadas fuera del territorio nacional se le debiera permitir la deducción de las retenciones en la fuente que le practica el país donde se generó la renta, lo cual es propio de los países donde prevalece un criterio subjetivo de sujeción. Consecuentemente ello genera un escenario de doble imposición.    En resumen, a pesar de que el accionante no es muy claro en su exposición, pueden tenerse entonces, que considera que con la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia se violentan los principios de reserva legal constitucional prevista en el artículo 121 inciso 13), así como el artículo 18 constitucional por cuanto se violenta el principio de capacidad contributiva que deriva de dicho numeral, también considera que se violenta el principio de doble imposición aunque no desarrolla porque lo considera violentado. Partiendo entonces, de las violaciones apuntadas, haremos el análisis de constitucionalidad correspondiente.    **II.- ANTECEDENTES:**    A fin de comprender el contexto en que se presenta acción de inconstitucionalidad, resulta menester referirnos al antecedente que motivan la presentación de la acción contra la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.    El Banco Promérica de Costa Rica S.A es una entidad financiera, que durante los ejercicios fiscales 2012 y 2013 obtuvo ingresos por depósitos a la vista e inversiones en el exterior. Dentro de los planes de fiscalización de la Administración Tributaria, la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, le iniciaron una actuación fiscalizadora a fin de revisar las declaraciones de impuesto a las utilidades presentadas en los ejercicios  fiscales  indicados.  Como  consecuencia  de  la  actuación  fiscalizadora,  la Administración Tributaria realizó un ajuste en los ingresos declarados por el banco por concepto  de  “ingresos  por  depósitos  a  la  vista  e  inversiones  en  entidades  en el exterior”, por cuanto consideró que los rendimientos obtenidos por el banco fueron forjados con capital de fuente costarricense. Los ajustes practicados por la Auditoria Fiscal fueron confirmados por la Administración Tributaria mediante las resoluciones DT 10R-107-19  y  AU10R-19.  La  Administración  Tributaria  deja  de  manifiesto  en  la resolución AU10R-19 que se sustenta en el criterio jurisprudencial de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, entre ellos las resoluciones 000326-F-S1-2017 y 000976- F-S1-2016, que son los fallos más recientes de dicha Sala que avalan la posición de la Administración Tributaria en cuanto a que el principio de territorialidad que deriva de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no se refiere ´solo a un aspecto geográfico. La jurisprudencia de  la de la Sala Primera se  ha venido  poniendo  de  manifiesto  en resoluciones  del  2010  y  del  2011.  Es  importante  acotar  que  el  Banco  Promérica interpuso recurso de apelación contra la resolución DT10R-107-19 ante el Tribunal Fiscal Administrativo, ante quien se invocó la inconstitucionalidad alegada en la acción que  se  presenta,  apelación  que  se  encuentra  en  fase  de  agotamiento  de  la  vía administrativa.    **III.-DE LA VIOLACION AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD CONSTITUCIONAL:**    Considera el accionante que la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de justicia resulta violatoria de la reserva legal constitucional en materia tributaria consagrado en artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, en cuanto considera que los rendimientos obtenidos por empresas que invierten en el extranjera forman parte de la base imponible del impuesto de las utilidades previsto en el artículo 1° de la Ley de Impuesto sobre la Renta N°7092, según lo discute en el recurso de apelación que se tramita ante Tribunal Fiscal Administrativo, cambiando con ello el concepto de territorialidad que priva en la Ley N°7092 por el concepto de renta mundial vía interpretación, invadiendo con ello competencias que son propias del legislador ordinario.    Es  importante  transcribir  lo  dispuesto  en  el  artículo  121  inciso  13  de  la Constitución Política, que en lo que interesa dispone:  ARTÍCULO  121.-  Además  de  las  otras  atribuciones  que  le  confiere  esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:  “(…)    13)  Establecer  los  impuestos  y  contribuciones  nacionales,  y  autorizar  los municipales;  (…)”  Esta reserva legal tributaria constitucional, es desarrollada por el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que expresamente dispone:  ARTICULO 5º.- Materia privativa de la ley. En cuestiones tributarias solo la ley puede:  a)  Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo;    b)  Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;    c)  Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;    d)  Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y  e)  Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.  En relación a tasas, cuando la ley no la prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos.    Es decir, de conformidad con el inciso a) del artículo 5, solo siguiendo el procedimiento para la creación de ley formal se pueden crear los tributos, y establecer los elementos esenciales del mismo, a saber: sujeto pasivo, base imponible, hecho generador y tarifa del gravamen. Ello implica que no podría vía interpretativa variar la forma como se determina base imponible de un tributo.    En el caso que se analiza en que se acusa que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, vía interpretativa, impone un sistema de renta mundial en sustitución del criterio de territorialidad que impone el legislador en la Ley N°7092 no queda más que afirmar que se trata de apreciación equivocada y engañosa de la parte accionante.    Veamos: El artículo 1° de la Ley de Impuesto sobre la renta (vigente a la fecha que se practicaron las modificaciones a la empresa accionante y al emitir los fallos la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia) expresamente define cuáles son los elementos esenciales del impuesto que pesa sobre las utilidades de las empresas. Establece así el legislador, que el hecho generador del impuesto a las utilidades está constituido por la **percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales provenientes de cualquier fuente costarricense, así como los ingresos continuos o eventuales de fuente costarricense percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley.**Dice en lo que interesa el artículo 1°:    “Artículo1°.- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas.  (Así ampliado por el artículo 102 de la Ley de Presupuesto N°7097 de 1° de setiembre de 1988)  El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense.  (Así reformado por medio del artículo 102 de la Ley de Presupuesto N°7097 de 1° de setiembre de 1988)  Ese impuesto también grava 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. La condición de domiciliados en el país se determinará conforme al reglamento.(…)  (Así modificado este párrafo tercero por el artículo 1° de la Ley N°7838 de 5 de octubre de 1998)  Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley.”    Por otra parte el Capítulo IV está referido a la “Determinación de la Base Imponible, en tanto los artículos 5, 6, 7 y 8 establecen el procedimiento para su determinación, de manera que **no es la administración tributaria ni la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia que mediante su jurisprudencia antojadizamente han incluido dentro de la base imponible para el cálculo del impuesto de las utilidades los ingresos obtenidos por la empresa recurrente producto de sus inversiones en el extranjero.**    Es evidente entonces, que, si la empresa accionante es una empresa domiciliada en Costa Rica que su fuente productora de renta es costarricense, de modo tal que si el capital invertido en el extranjero es costarricense los rendimientos obtenidos forman parte de los ingresos gravables de la empresa en Costa Rica. El hecho de que tanto la administración tributaria, el Tribunal Fiscal Administrativo, los Tribunales Contenciosos y la Sala Primera en su jurisprudencia hayan dispuesto que existe una vinculación económica entre los ingresos producidos en el extranjero y la fuente productora de empresa domiciliada en Costa Rica facultad no implica un cambio del concepto de renta territorial (vigente al momento de las actuaciones fiscalizadoras) por el concepto o criterio de renta mundial, por cuanto el legislador expresamente dispuso cuales era los ingresos gravables; se puede afirmar sin lugar a dudas que el criterio de vinculación económica deriva de la ley misma al considerar gravables los ingresos vinculados a la fuente productora de renta. Es importante destacar, que en el mismo artículo 1° de la Ley, el legislador expresamente dispone que son gravables cualquier ingreso o beneficio de fuente costarricense **no exceptuado por la ley**, y es lo cierto que el legislador no establece ninguna excepción al respecto. La excepción que aduce el accionante a su favor para no declarar como gravables los ingresos derivados de inversiones en el exterior y aducir que Sala Primera los está grabando vía jurisprudencia, está siendo interpretada erróneamente, ya que que el inciso ch) del artículo 6 de la Ley N°7092, que estable las exclusiones de la renta bruta, está referida a las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales **localizados en el exterior**. Dice en lo que interesa el artículo 6°:  “Exclusiones de la renta bruta.  No forman parte de la renta bruta: (…)  ch) Las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país.  (…)  **En tanto que los rendimientos que obtiene la empresa accionante en el exterior, no son de bienes o capitales localizados en el exterior, sino que los mismos derivan de capital domiciliado en Costa Rica, que es donde se encuentra la fuente productora de ingresos de la accionante**.    No se puede considerar que la actuación de la administración tributaria sea antojadiza y contraria a derecho, y menos aún la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, y por lo tanto no se puede acusar la violación del principio de legalidad tributaria constitucional como lo hace la parte accionante, por cuanto la determinación de la base imponible de un tributo como el que pesa sobre las utilidades, de conformidad con el principio de legalidad que impera en materia tributaria, no es otra cosa que la aplicación de las normas jurídicas materiales que la circunscribe a unos hechos concretos, de suerte tal que la actividad a desarrollar por la administración es una simple constatación de aquellos hechos necesarios para determinar la obligación, y una segunda dirigida a aplicar las normas materiales. La etapa de constatación por esencia es una actividad discrecional en cuanto al modo y medios que se van a utilizar, pero no así en cuanto a resultados, que solo puede circunscribirse a aquellos hechos, que de acuerdo con la norma que regula el tributo, han de ser tenidos en cuenta para el cálculo de la base imponible, en tanto que a nivel jurisdiccional surge la constatación con base en los hechos probados, de sí las normas jurídicas han sido correctamente aplicadas por la administración. Es por ello que los casos que motivaron la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia y que se acusa violatoria del principio de legalidad constitucional, se circunscriben a la aplicación correcta de las normas materiales en cuanto a la determinación de la base imponible. Debe quedar claro también al accionante, que en tratándose de tributos, el principio de reserva de ley lo que impone es que las normas jurídico-materiales de la base estén comprendidas en una disposición legal – como sucede con los artículos 1, 5,6 inciso ch) de la Ley de Impuesto sobre la Renta – que impida que puedan ser creadas para el caso concreto por mera voluntad administrativa o judicial. Consecuentemente no se da el agravio acusado por el accionante.    **IV.- DE LA VIOLACION AL PRINCIPIO DE REALIDAD ECONÓMICA**:    El accionante argumenta que al establecer la Sala Primera una línea jurisprudencial que ratifica la actuación de la administración tributaria, al permitir gravar los rendimientos de inversiones realizadas en el extranjero, se violenta el principio de capacidad económica, al permitir y admitir en nuestro ordenamiento un sistema de renta mundial cuando en realidad el sistema jurídico tributario costarricense en materia del impuesto sobre la renta impone un sistema de renta territorial, lo que redunda en su criterio en una doble imposición, y por ende criterios contrarios a la Constitución Política.    Desde el punto de vista doctrinario, la capacidad económica o capacidad contributiva debe de ser entendida como aquella condición del sujeto pasivo dentro de una relación jurídico-tributaria, que ponga en evidencia hechos reveladores de riqueza, considerados por el legislador dentro de la política fiscal, social y económica de un país.    Si bien el principio de capacidad económica o capacidad contributiva de un sujeto contribuyente no está previsto expresamente en la Constitución Política, si está tutelada como principio que deriva del artículo 18 constitucional, que en lo que interesa dispone:    “ARTÍCULO 18.- Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos”.    Es decir, el constituyente dejo claro en el artículo 18 de la Constitución Política, que los costarricenses deben de contribuir con los gastos públicos por medio de exacciones tributarias que establece el Estado a través del Poder Legislativo, no obstante la imposición debe tener apego irrestricto a los principios de justicia tributaria material dentro de los que se ubica el principio de capacidad económica o capacidad contributiva, por lo que los tributos deben de ser justos, de tal forma que cada persona contribuya según su capacidad contributiva, por lo que los mismos deben de ajustarse al principio de igualdad y proporcionalidad.    En el caso que se analiza, la parte accionante acusa que la Administración Tributaria durante los ejercicios fiscales 2012 y 2013, como producto de la actuación fiscalizadora realizada, estableció sendos incrementos en la base imponible para la determinación del impuesto a las utilidades de los ejercicios fiscales cuestionados, al considerar que los ingresos que la empresa actora había declarado como no gravables, debían de gravarse por cuanto los mismos, si bien se produjeron en el extranjero, tuvieron su origen en una fuente costarricense.    Ahora bien, el accionante estima que la modificación de la base imponible del impuesto a las utilidades de los ejercicios fiscales 2012 y 2013 por parte de la Administración Tributaria tiene su fundamento en la jurisprudencia de la Sala Primera que desarrolla la teoría de la vinculación económica, que a su juicio no tiene fundamento en ninguna norma legal positiva, lo que afecta la capacidad contributiva de su representada al gravarse renta generada en el exterior.  La Procuraduría General no comparte la argumentación de la parte accionante para estimar que su capacidad contributiva se está viendo afectada por la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, por las siguientes razones:    No es cierto que la Sala Primera se haya decantado por un sistema de renta mundial cuando en realidad en nuestro ordenamiento jurídico tributario prevalece un sistema de renta territorial, y mucho menos comparte el criterio de que no existe norma habilitante para que se graven rendimientos de capital producidos en el extranjero. Veamos:  El artículo 1° de la Ley de impuesto sobre la renta vigente en el lapso señalado por el accionante en que se generó la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, supra transcrito, expresamente disponía cuales ingresos resultaban gravables para efecto de determinación de la base imponible del impuesto sobre las utilidades, por lo que la Procuraduría comparte en un todo no sólo el criterio jurisprudencial sustentado por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia y por ende acogido por la Administración Tributaria al ser ratificada su actuación, toda vez que con la derogatoria de la Ley N°837 del año 1946 y la entrada en vigencia de la Ley N°7092, el criterio de territorialidad que prevalece para la aplicación del impuesto sobre las utilidades en la fecha en que se realizó la actuación fiscalizadora de la empresa accionante, no puede circunscribirse a un aspecto meramente geográfico como lo entiende la parte accionante, sino que el mismo no se puede desligar del concepto de vinculación o pertenencia económica, el cual debe estar estrechamente vinculado con el concepto de fuente costarricense. En los casos sometidos tanto a los Tribunales Contenciosos como a la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia derivados de actuaciones de la Administración Tributaria en ejercicio de la competencia de fiscalización que le asiste, no es posible desvincular hechos generadores de renta de la estructura económica del sujeto pasivo dentro de la relación jurídico tributaria, de modo tal, que si una entidad económica domiciliada en el territorio costarricense que tiene dentro de sus actividades económicas la intermediación financiera (como es el caso de la empresa accionante) invierte capital fuera del territorio nacional con el fin de obtener una rentabilidad, dicha rentabilidad a tenor del artículo 1° de la Ley N°7092 forma parte de la base imponible para la determinación del impuesto a las utilidades, sin que ello implique que vía jurisprudencia se sustituyendo la territorialidad del impuesto previsto en el artículo 1° de la Ley N°7092 por el concepto de renta mundial como lo acusa el accionante, por cuanto la fuente productora de ese capital que se invierte en el extranjero es de origen costarricense. Mal interpreta el accionante cuando afirma que por la vía de criterios jurisprudenciales lo que se pretende es gravar según el origen del capital, ya que según se indicó el parámetro que consideró la administración tributaria con fundamento en artículo 1° de la Ley, que avalan los tribunales jurisdiccionales y acoge la Sala Primera de Corte Suprema de Justicia en sus resoluciones, es que el capital que se invierte fuera del territorio nacional, es de fuente costarricense, es decir, origen de la fuente productora de rentas gravables.    Es importante hacer referencia al inciso ch) del artículo 6 de la Ley de impuesto sobre la Renta N°7092 que refiere a las exclusiones de la renta bruta previstas por el legislador, transcrito supra –que el accionante en un torcida interpretación- afirma que le asiste razón para que las rentas obtenidas por inversiones en el extranjero no se deben de gravar. Hacemos tal afirmación, por cuanto el inciso ch) del artículo 6 debe analizarse armónicamente con el artículo 1° de la ley.    La posición que ha asumido la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia al conocer sendos recursos de casación sobre el mismo tema que plantea como antecedente el accionante ha sido correcta y ajustada a derecho, toda vez que de la lectura del inciso ch) del artículo 6° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se desprende claramente que la renta exceptuada no es el caso de la accionante que conoce el Tribunal Fiscal Administrativo, por cuanto las inversiones que realiza esta en el extranjero, **no pueden catalogarse como provenientes de un capital localizado o domiciliado en el extranjero,**ya que se trata de inversiones de capital provenientes de una empresa cuya fuente productora se encuentra domiciliada en nuestro país, de manera que el argumento que esboza el accionante para acusar la inconstitucionalidad de la jurisprudencia de la Sala Primera no es de recibo para la Procuraduría General.    **V.- VIOLACION AL PRINCIPIO DE DOBLE IMPOSICION:**      Para abonar su tesis de que se violenta el principio de capacidad económica el accionante, afirma que al gravarse la renta generada en el extranjero sin que existan tratados sobre doble imposición, se incurre en violación del principio de doble imposición, ya que al no permitirse deducir los gastos en que incurre su representada en el extranjero (inciso n) del artículo 9 de la Ley N°7092) y gravarse los ingresos provenientes de las inversiones se violenta el principio de doble imposición. Tal afirmación tampoco la comparte la Procuraduría General.    En primer lugar, hay que advertir que la parte accionante no es clara en la argumentación que presenta para indicar que la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia conlleva a la doble imposición. Sin embargo, esta Procuraduría hará referencia a ello.    El argumento del accionante de que vía jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia se genera una doble imposición, porque se cobra impuesto sobre la renta por rendimientos de capital obtenidos en el extranjero sin que se permita la deducción de gastos en Costa Rica, es una afirmación confusa y sin fundamento, ya que el legislador, para efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre las utilidades, expresamente dispuso en el artículo 1° de la Ley N°7092 que el hecho generador del impuesto sobre las utilidades está determinado por la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales provenientes de cual cualquier fuente costarricense, asimismo, dispuso que el impuesto a las utilidades alcanza los ingresos continuos o eventuales de fuente costarricense, así como cualquier  otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por la ley. Y tal y como se indicó supra, el inciso ch) del artículo 6 de la Ley N°7092 no constituye una excepción para no gravar las rentas de fuente costarricense que se obtengan en el extranjero.    Ahora bien, cuando hablamos de doble imposición, desde el punto de vista doctrinario estamos haciendo referencia a aquellas exacciones que recaen varias veces sobre el mismo objeto impositivo, lo que disminuye en grave forma el ingreso bruto y coloca al contribuyente frente a una renta neta escasa o nula, que da pie para afirmar que se le está obligando a contribuir de una manera exorbitante o ruinosa, es decir en una proporción que va más allá de su verdadera capacidad económica. Y es lo cierto, que en el caso de la accionante tal situación no se da, por cuanto el impuesto sobre las  utilidades que se aplica a los ingresos obtenidos en el extranjero no se está grabando dos veces en el territorio nacional, simplemente son ingresos que forman parte de los ingresos que constituyen la base imponible para aplicar la tarifa prevista por el legislador, por lo que no se afecta desde ningún punto de vista la capacidad económica de la empresa accionante, y menos aún afirmar que la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia propicia una doble imposición por el simple hecho de avalar en casos similares, la actuación de la administración tributaria.    **VI.-CONCLUSIONES:**    Con fundamento en todo lo expuesto, y las normas legales citadas es criterio de la Procuraduría General de la República, que la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia no es violatoria del principio de legalidad constitucional previsto en el artículo 121 inciso13) de la Constitución Política, ni el principio de capacidad económica que deriva del artículo 18 del mismo cuerpo legal, así como tampoco se violenta el principio o doble imposición a que refiere el accionante.  **VII.- NOTIFICACIONES:**    Señalo para notificaciones, la oficina del suscrito, sita en el tercer piso del Edificio de la Procuraduría General de la República.    San José, 17 de mayo de 2020.  Dr. Julio Alberto Jurado F.  **PROCURADOR GENERAL** |  | | | [Ir al inicio de los resultados](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/asunto_cons/asu_informe_pgr.aspx?ContInforme=0&param1=AIP&nValor1=1&param5=20-007518-0007-CO&paramInf=1&strTipM=IP1#up) | | |