

Exp: 20-007518-0007-CO

Res. N° 2022-023955

**PODER JUDICIAL**  
**SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San**  
**USO OFICIAL**  
José, a las dieciséis horas y cuarenta y dos minutos del doce de octubre de dos mil veintidós.

Acciones de inconstitucionalidad acumuladas, promovidas por **LUIS CARLOS RODRÍGUEZ ACUÑA**, cédula de identidad **1-0780-0448**, en representación del **BANCO PROMERICA DE COSTA RICA S.A.**, cédula jurídica **3-101-127487** (n.º **20-007518-0007-CO**); **GASTÓN RAPPACCIOLI NAVAS**, cédula de identidad **8-0069-0784**, en representación de **BANCO LAFISE S.A.**, cédula jurídica **3-101-0231555** (n.º **20-007607-0007-CO**); y **FRANCISCO JOSÉ ECHANDI GURDIAN**, cédula de identidad **1-0698-0521**, en representación de **BANCO BAC SAN JOSÉ S.A.**, cédula jurídica **3-101-012009** (n.º **20-009141-0007-CO**), contra la jurisprudencia emitida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, plasmada en los votos Nos. **326-F-S1-2017**, **976-F-S1-2016**, **475-F-S1-2011**, **55-F-S1-2011** y **617-F-S1-2010**, tocante a la interpretación de los artículos 1, 5 y 6, inciso ch), de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley No. 7092), en relación con el principio de territorialidad en materia tributaria.

**Resultando:**

1.- Por escrito presentado en la Secretaría de la Sala a las 12:36 horas del 27 de abril de 2020, la parte accionante manifiesta que su representada es una entidad financiera supervisada por la SUGEF. Agrega que la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales inició una actuación fiscalizadora tendiente a la revisión de las declaraciones del impuesto sobre las utilidades de los períodos fiscales 2012 y 2013 presentadas por su representada. Asevera que, como producto de tal fiscalización, la Administración Tributaria le realizó un ajuste aumentando la base

imponible del impuesto para ambos períodos, por concepto de *“ingresos por depósitos a la vista e inversiones en entidades en el exterior”*, dado que, considero que las rentas generadas en el exterior *“eran de fuente costarricense”*, ya que el banco tiene su estructura localizada en Costa Rica y, por ende, los rendimientos generados en el extranjero se *“forjaron con capital costarricense”*. Señala que lo anterior tiene como sustento la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia (en adelante Sala Primera), en el sentido que el principio de territorialidad no se refiere única y exclusivamente a un aspecto geográfico. Argumenta el accionante que, conforme a una interpretación literal y sistemática de los artículos 1, 5 y 6, inciso ch), de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley No. 7092), vigentes al momento en que se llevó a cabo la auditoría fiscal en el impuesto sobre las utilidades de los períodos fiscales 2012 y 2013, son ingresos de fuente costarricense, gravables con el impuesto sobre las utilidades, aquellos que sean producto de la explotación de los factores productivos, a través de bienes situados, servicios prestados y capitales utilizados en el país; por el contrario, aquellos que derivan de la localización de capitales en el exterior, no serán ingresos gravables, debido a su carácter extraterritorial impregnado en la exclusión que dispone el citado artículo 6, inciso ch), de la Ley No. 7092. Sin embargo, tanto la Administración Tributaria como la Sala Primera han sostenido -mediante un ejercicio interpretativo, carente de todo sustento normativo- que rentas generadas en el extranjero están afectadas al impuesto sobre las utilidades, por estimar que hay una utilización de riqueza producida en el país. Señala que en la jurisprudencia cuestionada en la presente acción se reconoce que el rendimiento fue generado en el exterior, pero se considera que es un ingreso de fuente costarricense por haber tenido su origen en capital costarricense, teniendo en cuenta que este capital fue invertido fuera del país por una empresa domiciliada en el país. De esta forma, en la citada jurisprudencia se hace prevalecer un criterio de sujeción subjetivo (quién generó la renta), dejando de lado

el criterio de sujeción objetivo (dónde se generó la renta) que rige el sistema impositivo costarricense. Alega, el accionante, que este criterio de sujeción subjetivo, aplicado vía interpretativa para sujetar rentas extraterritoriales al impuesto sobre las utilidades costarricense, no se desprende de una interpretación literal y sistemática de los citados numerales artículos 1, 5 y 6, inciso ch), de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley No. 7092), sino que obedece a una interpretación extensiva, que infringe el principio constitucional de reserva legal absoluta en materia tributaria, derivado del artículo 121, inciso 13), de la Constitución Política. Argumenta que el legislador, al promulgar la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente durante los períodos fiscales 2012 y 2013, seleccionó el principio de renta territorial como criterio de sujeción al impuesto sobre la renta (sea, la renta está sujeta a imposición según un criterio objetivo, es decir, lo que interesa es que las rentas que serán sujetas a imposición se hayan generado en el territorio en el cual ejerce su soberanía el país, sin importar las condiciones subjetivas que puedan incidir en la generación de esa renta). En cambio, la jurisprudencia de la Sala Primera supone la aplicación del criterio de renta mundial, que no fue adoptado por el legislador-, pues se está tomando en consideración un criterio meramente subjetivo para la determinación del gravamen, como lo es que la renta en el exterior fue generada por una inversión de capital costarricense, que realizó una empresa cuya "estructura económica" se encuentra en el país. Adicionalmente, los criterios "origen del capital" o "vinculación con la estructura económica del país", empleados por la Sala Primera, no tienen sustento jurídico, lo cual reafirma el exceso de una competencia que, por norma de rango constitucional, es exclusiva del Poder Legislativo. Señala que la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 55, sí establece una lista de casos especiales de rentas que se consideran de fuente costarricense para efectos de imposición, 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 forman parte de esos casos especiales de rentas de fuente costarricense. Argumenta que lo anterior hace ostensible que no existe norma legal que habilita la interpretación extensiva esbozada por la Sala Primera. Acusa que, en definitiva, ni la Administración Tributaria, ni la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, tienen competencia para gravar ingresos que, por definición, no son de fuente costarricense. Agrega que la Sala Primera, en su jurisprudencia, no diferencia entre rentas producto y rentas pasivas. También alega que se infringe el principio constitucional de capacidad contributiva (artículo 18 de la Constitución Política), pues se está obligando a un grupo de contribuyentes a tributar más allá de la capacidad económica que le impone el sistema tributario costarricense, al considerar gravables rentas que expresamente están consideradas como no sujetas al impuesto sobre las utilidades. Se genera, además, una afectación a la justicia con que se debe aplicar el tributo. En nuestro país y en aquellos casos en que no se ha firmado un tratado de doble imposición, el contribuyente nacional que invierta en el exterior y genere créditos que suponía no sujetos, se encuentra en la circunstancia de tener que tributar sobre los mismos en el territorio de la nación en que se generó la renta, pero no puede aplicarse ninguna deducción en Costa Rica porque expresamente lo impide la Ley de Impuesto sobre la Renta, en su artículo 9, inciso d). De avalarse la instauración vía interpretativa de un sistema de renta mundial, lo congruente sería que la norma legal permitiera que aquella empresa que genere una renta en otra jurisdicción, pueda deducir las retenciones en la fuente que le sean practicadas en dicho país; como así sucede en las jurisdicciones en las que prevalece este criterio subjetivo de sujeción. Indica que la interpretación cuestionada genera escenarios en que se verifica una doble imposición.

2.- Por resolución de las 11:06 horas del 04 de mayo de 2020, el Presidente de la Sala dio curso a la acción de inconstitucionalidad, confiriéndole audiencia a la Procuraduría General de la República, al Presidente de la Sala Primera de la Corte

Suprema de Justicia, al Director General de Tributación Directa y al Presidente del Tribunal Fiscal Administrativo.

3.- Mediante escrito presentado el 11 de mayo de 2020, Tatiana Martínez Villegas, en su condición de Apoderada Especial Judicial del Banco Promerica de Costa Rica S.A., aporta poder especial judicial otorgado al accionante a fin de representar al Banco Promérica en este proceso..

4.- Por sentencia n.º 2020-008418 a las 09:50 horas del 06 de mayo de 2020, se acumuló a este expediente la acción de inconstitucionalidad tramitada en el expediente 20-007607-0007-CO.

5.- La acción de inconstitucionalidad acumulada se presentó en la Secretaría de la Sala a las 14:01 horas del 28 de abril de 2020, planteada por el accionante **GASTON RAPPACCIOLI NAVAS**, mayor, cédula de identidad **8-0069-0784**, en su calidad de apoderado de **BANCO LAFISE SOCIEDAD ANÓNIMA**, quien cuestiona la constitucionalidad de la jurisprudencia emitida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia (en adelante Sala Primera) en las sentencias números 326-F-S1-2017, 976-F-S1-2016, 475-F-S1-2011 y 617-F-S1-2010, en la que realiza una interpretación extensiva del principio de territorialidad en materia tributaria. Indica que su legitimación proviene de lo dispuesto por el párrafo primero del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, pues su representada invocó la inconstitucionalidad de la jurisprudencia impugnada en el recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal Administrativo, a raíz del procedimiento seguido en vía administrativa contra el Banco Lafise. Afirma que su representada es una entidad financiera regulada por la SUGEF, que posee cuentas corrientes en Estados Unidos y realiza inversiones fuera de Costa Rica, por lo que obtiene ingresos generados fuera del país. Manifiesta que la Administración Tributaria auditó los períodos fiscales de los años 2012 y 2013 de Banco Lafise, y realizó dos ajustes denominados "*Aumento del ingreso gravable por reclasificación de intereses sobre*

*cuentas corrientes y Aumento del ingreso gravable por reclasificación de diferencial cambiario de inversiones en el exterior*". Aclara que la Administración consideró que tales ingresos estaban gravados con el impuesto a las utilidades, porque si bien dichas rutas se generaron fuera de Costa Rica, *"estaban vinculadas a la estructura económica del país"*. Aduce que lo anterior se debe a que la Sala Primera en las sentencias antes mencionadas, ha indicado que el principio de territorialidad no está referido única y exclusivamente a un aspecto geográfico, por lo que ha avalado el *"criterio de vinculación económica"* o *"ligamen de las rentas generadas en el exterioridad a la estructura económica del país"*; criterio que ha aplicado el Tribunal Contencioso Administrativo y la Administración Tributaria. Afirma que la Administración considera que al tratarse de un banco, se debe entender que es parte de su actividad habitual obtener rendimientos fuera del país, y que al estar domiciliado en Costa Rica, utiliza la estructura económica del país para generar dichas rentas en el exterior. Asimismo, sostiene que el capital es costarricense y con eso basta para sostener que las rentas generadas fuera del país por ese capital están gravadas con el impuesto de utilidades, lo que implica que el criterio que utiliza para determinar si una renta está gravada o no, es el domicilio del sujeto dueño del capital no donde se genera la renta. Todo esto, en consonancia con lo dispuesto por la Sala Primera, que avala la interpretación extensiva del principio de territorialidad. Alega que las normas que regulan el principio de territorialidad que impera en el sistema tributario costarricense son los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los que se encontraban vigentes durante los períodos 2012 y 2013, y en virtud de los cuales las rentas que estarán gravadas con el impuesto a las utilidades, serán aquellas que sean de *"fuente costarricense"*, **entendiendo éstas como las que se obtienen de servicios prestados, bien situados o capitales utilizados en Costa Rica**. Asimismo, se aclara que los ingresos generados por capitales localizados en el exterior, no formarán parte de la renta bruta, lo que ocurre

en el caso en estudio. Arguye que en los votos números 0617-F-S1-2010, 976-F-S1-2016 y 326-F-S1- 2017, la Sala Primera consideró que lo relevante para determinar si la renta está gravada en Costa Rica, es el domicilio de la compañía que coloca el capital en el exterior, no el lugar en el que se genera dicha renta. De esta forma, la Sala Primera logra gravar rentas que evidentemente son extraterritoriales por haberse generado fuera de Costa Rica, por medio del criterio de la “vinculación con la estructura económica del país”, no que no posee asidero legal y hace referencia a que al tratarse de capital de origen costarricense y al estar la sociedad inscrita en el Registro Nacional de Costa Rica, se entiende que fue utilizada parte de la estructura económica del país para generar los ingresos extraterritoriales. En lo que respecta a lo anterior, aduce que tanto la Sala Constitucional como la Procuraduría General de la República han sido claras en establecer que de conformidad con el principio de territorialidad, lo que se debe tomar en consideración para saber si una renta está gravada en Costa Rica es en qué país se generó la renta (criterio objetivo), y no quién la genera (criterio subjetivo). Indica que la jurisprudencia impugnada lesiona el principio de reserva de ley que establece el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, toda vez que únicamente por medio de una ley pueden establecerse los elementos esenciales del tributo, entre los que está la base imponible. Asimismo, conforme los criterios sostenidos por la Sala Constitucional, ningún otro Poder del Estado puede arrogarse la posibilidad de modificar, vía interpretación, lo expresamente establecido por ley. Por otra parte, considera que se desconoce la diferencia existente entre un sistema tributario que se rige por el principio de territorialidad y el que se rige por el principio de renta mundial. Afirma que los países, en razón de su soberanía, tienen la potestad de escoger un sistema tributario regido por el principio de renta mundial o del de renta territorial. En el caso de nuestro país, el legislador dispuso que Costa Rica se rija por un sistema de renta territorial, con base en lo dispuesto por los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) del Impuesto

sobre la Renta, no obstante, dado que la jurisprudencia cuestionada pretende aplicar el criterio de *“la vinculación con la estructura económica”*, realmente lo que ocurre es que se promueve el vaciamiento del contenido del principio de territorialidad, ya que se deja de lado la evidente relación que tiene dicho principio con el aspecto espacial/geográfico del hecho generador. Por otra parte, acusa que a pesar de la evidente diferencia que existe entre en *“origen del capital”* y el *“origen de la renta”*, la Sala Primera al realizar una interpretación extensiva del principio de territorialidad, señala que al tratarse de dineros que provienen de Costa Rica, le da relevancia al origen del capital, por lo que se debe entender que se está ante rentas de fuente costarricense. Esto, evidentemente lesiona el principio de reserva de ley, pues el artículo 6 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta es claro al señalar que no formarán parte de la renta bruta los ingresos generados en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre capitales localizados en el exterior, aunque estos se hubieran celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país. Asimismo, considera que se desconoce la diferencia que existe entre las rentas pasivas y las rentas gravadas con el impuesto de utilidades, pues en el caso en estudio se está en presencia de rentas pasivas: intereses de cuentas corrientes que se mantienen en el exterior, y diferencial cambiario que se genera como consecuencias de inversiones fuera de Costa Rica, por lo que es evidente que no estamos ante *“rentas empresariales”*. Agrega que si se analiza la jurisprudencia impugnada, se puede verificar que las empresas que fueron objeto de aplicación del criterio de *“vinculación con la estructura económica del país”*, son empresas que no se dedican a realizar inversiones en el exterior, sino que generaron rentas pasivas fuera de Costa Rica, situación que permite constatar el hecho de que la Sala Primera no realizó la distinción que debía hacer a la hora de analizar si debía gravar con el impuesto a las utilidades rentas que no se regían por el principio de renta producto. Siguiendo con lo anterior, asegura que el criterio de *“vinculación con la estructura económica del*



*país*”, no posee fundamento legal, por lo que el hecho de que la Sala Primera haga alusión a que el principio de territorialidad no se circunscribe a un aspecto espacial o geográfico, no puede más que generar inseguridad jurídica, pues el contribuyente dependería en un cien por ciento de lo que el magistrado de turno interprete sobre la literalidad de la norma. Señala que el legislador, a manera de excepción a lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estableció en el artículo 55 de dicho cuerpo normativo cuáles rentas se considerarán de fuente costarricense, a pesar de haber sido generadas en el exterior. Alega que en el listado taxativo dispuesto en ese numeral, no se mencionan los intereses generados en cuentas corrientes del exterior, ni el diferencial cambiario de inversiones en el exterior, por lo que la interpretación extensiva del principio de territorialidad no posee fundamento legal. Es decir, gravar rentas como las mencionadas, implicaría modificar lo dispuesto por la ley sobre la base imponible del impuesto a las utilidades. Insiste en que ni la Administración Tributaria ni la Sala Primera tienen competencia para gravar rentas generadas en el exterior, y además, con la jurisprudencia impugnada se afecta el derecho de capacidad económica que protege el artículo 18 de la Constitución Política, ya que se promueve la doble imposición pues al avalarse la posibilidad de gravar con el impuesto sobre la renta ingresos que se generan fuera del territorio costarricense, utilizando el criterio de “vinculación con la estructura económica del país”, no está considerando la posibilidad de que en esa misma renta ya haya sido contemplada la base imponible del impuesto sobre la renta del país en que se generó, provocando así una doble imposición. Por otra parte, manifiesta que si en Costa Rica fuese aplicable la renta mundial, lo lógico sería que los impuestos cancelados en otros países fuesen deducibles en territorio nacional. También, considera que el hecho de que todas las inversiones de las entidades financieras se caractericen por ser transparentes, no implica que la Administración Tributaria, respaldada por la jurisprudencia de la Sala Primera, tenga

competencia para gravar ingresos generados fuera de Costa Rica. Finalmente, alega que el contribuyente tiene derecho a una fijación justa del tributo, lo que implica que se cumpla con todos los principios constitucionales de justicia tributaria formal y material. En ese sentido, toma especial relevancia el tema de la reserva de ley, y de que por medio de la legislación se deben establecer cuáles son todos los componentes de la base imponible del tributo, dejando de lado la posibilidad de que, mediante una interpretación, se pretenda ampliar lo que expresamente la ley limita. Por lo anterior, pide que se acoja la acción, con sus consecuencias.

6.- Los edictos a los que se refiere el artículo 81 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional fueron publicados en los Boletines Judiciales Nos. 087, 088 y 089 de los días 08, 11 y 12 de mayo, todos en el año 2020.

7.- Mediante escrito presentado a las 10:45 horas del 20 de mayo de 2020, Julio Alberto Jurado Fernández, en su condición de Procurador General de la República, contesta la audiencia conferida y manifiesta que la legitimación del accionante para interponer la 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 contra la resolución determinativa de la administración tributaria n.º DT10R-107-19 tramitada bajo el expediente administrativo n.º DGCN-SF-PD-29-2017 y en el cual se invoca la inconstitucionalidad de la jurisprudencia de la Sala Primera (en adelante Sala Primera). Señala que se pretende que se declare la inconstitucionalidad de la jurisprudencia de la Sala Primera 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.º 7092, en relación con el principio de territorialidad en materia tributaria en cuanto infringe los principios de capacidad económica y de reserva de ley

derivados de los artículos 18 y 121 inciso 13) de la Constitución Política. Como antecedentes, refiere que el Banco Promérica de Costa Rica S.A. es una entidad financiera que, **PODER JUDICIAL** 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, inició 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 Auditoría 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, expresado, entre otras, en las resoluciones 000326-F-SI-2017 y 000976-F-SI-2016, que son los fallos más recientes de dicha Sala y 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 sólo a un aspecto geográfico. La jurisprudencia de la Sala Primera se ha venido poniendo de manifiesto en resoluciones del 2010 y 2011. **De la violación al principio de legalidad constitucional.** El accionante considera que la jurisprudencia de la Sala Primera lesiona el principio de 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 extranjero 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.º 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.º 7092 por el concepto de renta mundial vía interpretación, invadiendo competencias que son propias del legislador ordinario. Al respecto, indica la Procuraduría que el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, establece el principio de reserva legal en materia tributaria, y el artículo 5 inciso a) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo desarrolla. Según dicho principio, sólo 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 se puede, por la vía interpretativa jurídica, variar la forma como se determina la base imponible de un tributo. Señala que en el caso que se analiza, y en el que se acusa que la Sala Primera impone, por la vía de la interpretación jurídica, un sistema de renta mundial en sustitución del criterio de territorialidad que establece el legislador en la Ley n.º 7092, no queda más que afirmar que se trata de apreciación equivocada y engañosa de la parte accionante. Expone que el artículo 1º 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 expresamente define cuáles son los elementos esenciales del impuesto que pesa sobre las utilidades de las empresas. Así, establece 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. Indica que, 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 la 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, su fuente productora de renta es costarricense y el capital invertido en el extranjero es costarricense, los rendimientos obtenidos forman parte de los ingresos gravables de la empresa en Costa Rica. Sostiene que 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, no implica un cambio del concepto de renta territorial (vigente al momento de las actuaciones fiscalizadoras) por el criterio de renta mundial, por cuanto el legislador expresamente dispuso cuáles eran los ingresos gravables. Por ello, sin lugar a dudas, el criterio de vinculación económica deriva de la ley misma al considerar gravables los ingresos vinculados a la fuente productora de renta. Destaca que en el 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 para no declarar como gravables los ingresos derivados de inversiones en el exterior y aducir que Sala Primera los está gravando vía jurisprudencia, está siendo interpretada erróneamente, ya que el inciso ch) del artículo 6° de la Ley N°7092, que establece las exclusiones de la renta bruta, que está referida a las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior. 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. Agrega que 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 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, por una parte, una simple constatación de aquellos hechos necesarios para determinar la obligación y, por otra, la aplicación de las normas materiales. Es por ello, que los casos que motivaron la jurisprudencia de la Sala Primera 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. 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. **De la violación 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, establece un sistema de renta territorial, lo que redundo, en su criterio, en una doble imposición y, por ende, son criterios contrarios a la Constitución Política. 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. Señala que 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, 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, tampoco comparte el criterio de que no existe norma habilitante para que se graven rendimientos de capital producidos en el extranjero. 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, expresamente disponía cuáles ingresos resultaban gravables para efecto de determinación de la base imponible del impuesto sobre las utilidades. La Procuraduría comparte en un todo, no sólo el criterio jurisprudencial sustentado por la Sala Primera y por ende acogido por la Administración Tributaria al ser ratificada su actuación, el criterio de territorialidad 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. De allí que no es cierto que, vía jurisprudencia, se esté sustituyendo la territorialidad del impuesto previsto por la Ley, como lo acusa el accionante, por cuanto la fuente productora de ese capital que se invierte en el extranjero es de origen costarricense. Expone que la posición que ha asumido la Sala Primera sobre el tema que plantea 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 y que conoce el Tribunal Fiscal Administrativo, por cuanto las inversiones que realiza están 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 del accionante no es de recibo. **Violación al principio de doble imposición.** Finalmente, el argumento de que vía jurisprudencial de la Sala Primera 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 cualquier fuente costarricense, asimismo, dispuso que el impuesto a las utilidades alcanza los ingresos continuos y eventuales de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por la Ley. Concluye que en criterio de la Procuraduría General de la República la jurisprudencia de la Sala





Primera no es violatoria del principio constitucional previsto en el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, ni del principio de capacidad económica. Tampoco da lugar a la doble imposición que refiere el accionante por lo que recomienda que se declare sin lugar la acción.

**PODER JUDICIAL**  
**USO OFICIAL**

8.- Mediante escrito presentado a las 10:59 horas del 25 de mayo de 2020, Priscilla Zamora Rojas, en su condición de **Directora General de Tributación**, contestó la audiencia conferida y manifestó: Respecto al irrespeto al principio de reserva legal: el criterio de territorialidad avalado por Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia (en adelante Sala Primera) no implicará un cambio en el criterio de sujeción establecido en la legislación nacional, el cual se mantiene arraigado al tema objetivo. En ningún caso se ha permitido la aplicación de una sujeción en función de la residencia para efectos fiscales del obligado tributario. Lo que permite este criterio es que, ante circunstancias particulares y concretas, eventuales rendimientos producto de inversiones, puedan sujetarse a imposición costarricense, a pesar de haberse generado en el exterior, sin que ello implique que todo rédito localizado en cualquier jurisdicción del mundo sea gravable con el impuesto sobre las utilidades, como lo afirma el accionante. Sobre el particular, es esencial considerar que este criterio de territorialidad no se aplica de forma indistinta para cualquier rédito o ingreso, por el contrario, su aplicación se circunscribe a situaciones concretas y específicas, que demandan la existencia de una serie de factores: 1) La persona debe encontrarse desarrollando una actividad económica sometida al impuesto sobre las utilidades, con un arraigo nacional y una estructura operativa costarricense. 2) Producto de la actividad económica realizada, la persona debe haber obtenido ingresos que utiliza para realizar inversiones en el exterior. Tomando en consideración que el capital utilizado para la realización de inversiones es claramente nacional y tiene una vinculación con la estructura económica del país, los rendimientos que se generen producto de estas inversiones se encuentran

indudablemente afectos al impuesto sobre las utilidades, aunque los mismos se generen fueran del país. Esto no implica una vulneración al principio de territorialidad, ya que tal concepto no necesariamente debe analizarse bajo una interpretación restrictiva y literal visualizada bajo el espectro geopolítico del país. Por el contrario, esta valoración de la Sala Primera ha concluido que la aplicación del criterio de territorialidad debe abarcar más que los límites geográficos, considerando como una auténtica renta real, aquella que se encuentra involucrada y que fue originada directamente con la infraestructura económica de un país, introduciendo la visión de “Pertinencia Económica”. El criterio de pertenencia económica aclara el espectro tradicional de lo que se considera renta de fuente territorial para sujetar otras rentas fuera de los límites geográficos de un Estado en torno a un criterio económico, en vez de uno estrictamente jurídico, haciendo gravables los ingresos generados fuera del territorio geográfico, en el tanto que se encuentren ligados a la estructura económica del Estado, aspecto que refuerza los principios básicos sobre los cuales se asienta el criterio de la fuente, sean el del beneficio y el de la legitimación. Con base en lo indicado, es legítimo indicar que el criterio de territorialidad avalado por Sala Primera mantiene el gravamen de toda aquella renta que sea originada en Costa Rica, conceptualizando que aquellos rendimientos que puedan darse en el exterior y que se originen de capital nacional, por su vinculación, deben igualmente afectarse. Este aspecto no quebranta lo estipulado en el artículo 6 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que, como se ha mencionado supra, este criterio no viene a gestionar un cambio en el criterio de sujeción que dispone el país, llevando a una aplicación impositiva basada en una sujeción subjetiva. Por el contrario, la territorialidad definida por Sala Primera lo que establece es una interpretación teleológica que delimita el alcance de las normas 1, 5 y 6 inciso ch) de la misma Ley, evidenciando que nuestro sistema impositivo somete a tributación del impuesto sobre utilidades aquellas rentas que se

originen en el país, lo cual incluye las que puedan generarse en el exterior, pero cuyo capital haya sido gestado dentro del territorio nacional, por lo que debido a su conexión con la estructura del país y su vínculo con rentas nacionales, absorben tal carácter. Este criterio no vulnera el principio de reserva de ley que se regula en nuestra Constitución Política, por cuanto la Sala Primera no ha creado una imposición adicional a la ya existente, sino que ha dimensionado la normativa aplicable respecto a las rentas territoriales sometidas a imposición, competencia que le es aplicable de forma incuestionable. Agrega que el accionante introduce un tema ajeno a lo discutido en aras de apoyar sus argumentos, al indicar que la misma Ley del Impuesto sobre la Renta introduce en el artículo 55 supuestos que se consideran casos especiales de rentas que se consideran de fuente costarricense a efectos de imposición. Esta afirmación no es aceptable, porque nuestro país, además de disponer de un criterio de sujeción objetivo, también dispone de un sistema de imposición cédular, donde se instituyen impuestos según el hecho generador que el legislador estableció y considerando la fuente que los produce. Así las cosas, la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente previo a la reforma legal aplicada con la Ley N° 9635 "Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas", instituyó al menos tres cédulas impositivas a saber: i) el impuesto sobre las utilidades, ii) el impuesto sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales, y iii) el impuesto sobre remesas al exterior. El último impuesto referido, remesas al exterior, se regula entre los artículos 52 a 60 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y en efecto, el numeral 55 establece una individualización de situaciones que se consideran rentas de fuente costarricense a los efectos de aplicar esta cédula impositiva, no así para la aplicación del impuesto sobre las utilidades, que es el marco de la presente acción de inconstitucionalidad. Debe tenerse en consideración que la aplicación del impuesto sobre remesas al exterior justamente supone el presupuesto de obtención de rentas

nacionales que son obtenidas por personas no domiciliadas, lo cual lleva a la necesidad de estipular de forma específica cuáles de dichas rentas serían afectas, lo que se materializa en los artículos 54 y 55 de la ley de cita. Por las razones apuntadas, la referencia que realiza el accionante tiene por objeto apoyar una tesis que no tiene sustento legal, como se ha venido demostrando, ya que para los efectos del impuesto sobre las utilidades no existe ninguna normativa que refleje situaciones especiales de rentas de fuente costarricense. Con base en los argumentos expuestos, estima la Dirección General que no existe la inconstitucionalidad referida, pues la Sala Primera no ha violentado el principio de reserva legal, ya que no ha creado ni modificado ningún impuesto. Reitera que lo realizado por la Sala Primera es una interpretación totalmente acorde con la normativa tributaria vigente al momento de haberse emitido la jurisprudencia, dimensionando adecuadamente el criterio de territorialidad, señalando que están sujetas al impuesto sobre las utilidades aquellas rentas cuyo capital se haya originado con motivo de una actividad económica que se gestiona en el país, a pesar de que las mismas puedan generarse en el exterior, ello debido a la vinculación directa de las rentas con el capital nacional. Respecto al irrespeto al principio de capacidad económica: el criterio de territorialidad vertido por Sala Primera no es bajo ninguna circunstancia confiscatorio, ni mucho menos quebranta el principio de capacidad económica como lo afirma el accionante. El principio de capacidad contributiva es el medio justo por el cual se expresa una adecuada distribución de la carga impositiva, correspondiéndose con la idea de que a cada ciudadano deba pagar conforme a su riqueza y en función de los medios económicos que disponga. Desde este punto de vista, la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva evidencia la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador impone. Es consolidado el criterio de que la capacidad contributiva no es otra cosa más que la aptitud económica personal de soportar las cargas públicas en un mayor o menor grado. Tomando como

asidero lo referenciado, la capacidad contributiva se verá expresada en su total amplitud cuando el sistema tributario gestione una imposición que sea progresiva y no confiscatoria. **PODER JUDICIAL** Al respecto, pueden notarse dos elementos esenciales que permitirán una justa distribución de la carga tributaria: el primero de ellos, visualizado en función de la progresividad, es decir, en el establecimiento de un tributo de manera que a un aumento de base de imposición corresponda un incremento de la deuda tributaria; y el segundo sería la no confiscatoriedad, o sea, el derecho del contribuyente de que a pesar de que el sistema tributario sea progresivo, ello no lo lleve a lesionar su mínimo vital. Concretamente respecto de la primera vertiente, sea la progresividad, es importante tener en consideración que ésta implica el establecimiento de una obligación tributaria igual en términos reales o de sacrificio de los contribuyentes, así el que tiene más, paga más, pues este instituto postula que ante escala más elevada de tributos deben aplicarse también alícuotas más altas del gravamen, para obtener un real sacrificio del contribuyente. En función de la progresividad, el sistema no puede llegar a ser confiscatorio, o sea, con su establecimiento, no se debe agotar la riqueza gravable de los obligados tributarios. De tal manera, se introduce la segunda vertiente: la no confiscatoriedad, que pretende impedir que el tributo confisque los ingresos de los individuos, o sea, imposibilita que la progresividad del tributo afecte el patrimonio básico del contribuyente. De tal suerte, la progresividad de los tributos encuentra su límite infranqueable en la no confiscatoriedad, siendo que ésta tiene como fundamento el principio de capacidad económica que impide una carga fiscal exorbitante o extraordinaria. El criterio de territorialidad avalado por Sala Primera, se aplica ante la concurrencia de circunstancias muy concretas y lo que implica es que en el caso de aquellas personas (físicas o jurídicas) o entidades que, basadas en una actividad económica, obtengan recursos y éstos los destinen a realizar inversiones en el exterior, el rendimiento obtenido se considerará afecto al impuesto sobre las

utilidades, esto a la luz del principio de pertenencia económica que analizó previamente. Ahora bien, como afirma el accionante, lo que se considera gravado con el impuesto sobre las utilidades es el rendimiento obtenido por una inversión realizada en el exterior, con recursos obtenidos producto de la actividad económica, o sea, en concreto, se grava la renta pasiva obtenida. En sí, este gravamen nunca será confiscatorio, ya que está gravando una capacidad económica evidente y manifiesta, que se plasma por medio de inversiones que se realizan en el exterior. Señala que solo aquellos que tienen liquidez suficiente pueden realizar inversiones y más si son inversiones en el exterior. Por ende, el poder realizar estas inversiones supone sin lugar a dudas, la existencia de riquezas o patrimonio. Es claro que la imposición sobre este tipo de rentas, ya sea que provengan de inversiones nacionales o extranjeras, en ninguna perspectiva, implica el quebranto al principio de capacidad económica. El principio de capacidad contributiva procura limitar aquellas imposiciones que puedan resultar confiscatorias, que puedan afectar el mínimo vital de una persona o que puedan gravar más allá de la capacidad económica de cada quien, caso que no aplica para el tema en cuestión, ya que, como bien se ha demostrado, el poder realizar una inversión, máxime si es en el exterior, revela la existencia de una capacidad económica que puede ser gravada. En otro orden de ideas, el accionante pretende ligar el tema del irrespeto al principio de capacidad económica con la materia de doble imposición, pues insiste en una “injusticia” cuando se grava al inversor tanto en el país donde se produjeron los réditos como en Costa Rica, con el agravante de que en nuestro país no se le reconoce la deducción correspondiente. Sobre el particular, es importante indicar que lo relacionado con aspectos de doble imposición son temas de mera política fiscal, cuyo alcance deberá analizarse en el marco de la legalidad, pues no se trata de una materia que se ventile ante esta Sala como un aspecto de constitucionalidad. El fenómeno de la doble imposición, incluso tiene roces internacionales, propios de fiscalidad internacional,

donde cada Estado es soberano en su delimitación. La posible existencia de doble imposición originada por el criterio de territorialidad avalado por Sala Primera, bajo ningún contexto conlleva la vulneración al principio constitucional de capacidad económica y no confiscatoriedad. Esto por cuanto los aspectos de doble imposición son al final el resultado de conjugar diferentes soberanías tributarias que gozan los Estados, al establecer sus propios criterios de sujeción, lo cual no quebranta jamás los límites de no confiscatoriedad que regulan nuestro sistema impositivo interno. Por lo anterior, contrario a lo afirmado por el accionante, sí existe una renta producto sobre la cual aplicar el impuesto sobre las utilidades y justamente es la relacionada a la obtención de rendimientos provenientes del capital nacional, aunque éstos se generen en el exterior. El accionante afirma que los rendimientos no son producto de su intermediación financiera, sino que son producto de depósitos e inversiones realizadas en el exterior, pero olvida el accionante que el capital que está permitiendo la realización de esos depósitos e inversiones es nacional, pues se origina propiamente de su actividad económica, actividad que se gesta en el país, por lo que existe una vinculación y derivación entre el capital y los rendimientos, siendo que los segundos asumen la misma condición de gravados que el principal. Concluye que: a) el criterio de territorialidad avalado por Sala Primera bajo ningún contexto vulnera ni el principio de reserva legal ni el principio de capacidad económica b) el criterio de territorialidad avalado por Sala Primera no modifica el criterio de sujeción, ya que nuestro sistema tributario se mantiene bajo un criterio de sujeción objetiva c) el criterio de territorialidad avalado por Sala Primera no implica que cualquier renta producida en el exterior se pueda gravar con el impuesto sobre las utilidades. d) El criterio de territorialidad avalado por Sala Primera lo que hace es dimensionar la normativa y afianzar que se encuentran sujetas al impuesto sobre utilidades, aquellas rentas que se forjen con capital nacional producido en función de una actividad económica, independientemente de donde se generen. e) La renta

proveniente de las inversiones realizadas en el exterior sí es una renta producto del capital nacional, por lo que debe igualmente estar gravada con el impuesto sobre las utilidades. f) La posible doble imposición que pudiera generarse producto del choque de potestades tributarias de dos o más Estados no implica la vulneración al principio de capacidad económica, siendo este un tema propio de fiscalidad internacional y relacionado con la soberanía tributaria de cada Estado. Solicita que se declare sin lugar la acción de inconstitucionalidad presentada.

9.- Mediante escrito presentado a las 11:02 horas del 25 de mayo de 2020, María del Socorro Quirós Rojas, en su condición de **Presidenta del Tribunal Fiscal Administrativo**, contesta la audiencia conferida y manifiesta que la lectura que realiza la gestionante de la normativa es errónea, principalmente en lo que se refiere al inciso ch) del artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Señala que debe realizarse una interpretación armónica del ordenamiento jurídico, por ello, la definición que establece el artículo 1° de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, del principio de fuente costarricense debe servir como orientador para entender el inciso ch) del artículo 6. El artículo 1° de la Ley de Impuesto Sobre la Renta contiene dos principios importantes: el de renta producto y el principio de territorialidad o fuente costarricense. En cuanto al primero, el legislador optó por gravar los ingresos, beneficios, riquezas que se derivaran de la puesta en marcha de los factores de producción: tierra, capital y trabajo. Y según el principio de fuente costarricense, únicamente están gravadas esas riquezas que se originen en bienes situados, servicios prestados y capitales utilizados en Costa Rica. Con ello, lo que se pretende es establecer un perímetro o circunscripción espacial o territorial a los hechos generados y por consiguiente la aplicación de la ley tributaria en el espacio. De seguido, el inciso ch) del artículo 6 de referencia excluye, en virtud del principio de fuente costarricense, aquellas rentas brutas que no cumplen lo indicado en el artículo 1° de la Ley de Renta y precisamente, en el tema que nos ocupa, la norma señala que



no forman parte de la renta bruta aquellas rentas que se generen de capitales localizados en el exterior, aunque los contratos, convenios o negociaciones que producen dichas ganancias sean celebrados o ejecutados total o parcialmente en Costa Rica. Las normas jurídicas hacen referencia a capitales utilizados en Costa Rica o localizados en el exterior, y precisamente, la indicación de que se trate de capitales utilizados sirve de guía para interpretar el inciso ch) del artículo 6. Esto por cuanto es claro que la referencia de capitales utilizados en Costa Rica se entiende con meridiana claridad, que se trata de capitales que su origen se refiere a aquellos obtenidos de una actividad empresarial desarrollada en el territorio nacional, interpretación que se fortalece con el principio de renta producto, al tratarse de una actividad empresarial que armoniza los factores de la producción y lograr obtener riqueza, beneficios, utilidades gravadas en nuestro país. De ahí que, cuando se habla de capitales localizados en el exterior se revierte la anterior definición, por cuanto se trata de una actividad empresarial que se desarrolla fuera de Costa Rica, es decir, la actividad económica es completamente extraterritorial. Por ello, no puede considerarse que el término "localizado" es sinónimo de "colocar". Con el término "localizado" se pretende averiguar o indicar el lugar exacto donde ha sucedido un hecho o se encuentra algo o alguien; es decir, se pretende restringir algo a un área particular, y colocar significa "Invertir dinero". Así, la interpretación sistemática de los artículos 1° y 6° inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta obliga a considerar que, mientras los capitales sean utilizados en Costa Rica, cualquier riqueza, beneficio o renta que se derive de ellos será gravado de acuerdo con la potestad tributaria nacional, mientras que si ese capital está localizado en el exterior, es decir, que su fuente primigenia u original deriva de una actividad empresarial, considerada como un todo, que se desarrolla fuera de las fronteras costarricenses, las ganancias o riqueza que produzca están excluidas de la renta bruta nacional, aunque el contrato, convenio o negocio se haya celebrado o ejecutado total o parcialmente

en Costa Rica. A la luz de lo anterior, en el caso concreto la accionante pone en marcha los factores de la producción (principio de renta producto) y logra obtener una riqueza que, por decisiones empresariales -que no son cuestionables- decide invertir parte de esa riqueza en instrumentos bursátiles en el exterior. Pero eso no significa que se trate de una riqueza de fuente no costarricense, pues el capital no está localizado en el exterior, sino que fue producto de la actividad económica desarrollada en Costa Rica y generó un ajuste por parte de la auditoría tributaria debido a *“ingresos por depósitos a la vista e inversiones en entidades en el exterior”*. Menciona que al analizar los fallos de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la resolución n.º 00055-F-S1-2011 de las 08:50 horas del 27 de enero de 2011, realiza una aplicación correcta de las regulaciones del artículo 1º de la Ley de Renta, al quedar claramente establecido que la empresa casacionista realiza préstamos mercantiles a empresas domiciliadas fuera de Costa Rica y ese capital que facilita en el exterior, es obtenido de deudas contraídas con entidades bancarias nacionales. Su capital de trabajo ya sea que provenga del aporte social o del financiamiento, forma parte de la actividad lucrativa desplegada en territorio nacional; en la resolución n.º 000475-F-S1-2011 de las 11:20 horas del 07 de abril de 2011, se apegó a lo dispuesto en el artículo 1º y 6º inciso ch) de la Ley de Renta, al considerar que se trata de actividades lucrativas desarrolladas en Costa Rica y que producto de tal actividad comercial, permite a la casacionista establecer negociaciones sobre el pago de los bienes producidos en nuestro país y adquiridos por subsidiarias de Centroamérica, compras que, ante el incumplimiento de pago en las fechas acordadas, generan una carga financiera, que se considera como un ingreso gravable en nuestro país. Una vez realizada la precisión interpretativa de los numerales citados de la ley de renta, debe analizarse si las conclusiones a las que llega la accionante son correctas o no, en cuanto a la violación de los principios constitucionales de justicia tributaria que considera se han conculcado en la línea

jurisprudencial de la Sala I. La accionante parte de la premisa de que el inciso ch) del artículo 6 de la Ley de Renta es claro en que no forman parte de la renta bruta la riqueza obtenida de capitales localizados en el exterior y en su caso concreto, se trata de riqueza obtenida de capitales localizados en el exterior. Sin embargo, esta premisa es errónea por cuanto, como se indicó, localizado no es sinónimo de colocar el dinero fuera de las fronteras costarricenses, el mejor ejemplo de esta situación es el cuadro fáctico de la sentencia n.º 326-F-S1-2016 que la accionante acusa contraria a la Constitución, pues el casacionista realiza inversiones “overnight”, que consisten en trasladar o colocar fondos en Bahamas durante la noche y al día siguiente son repatriados junto con sus intereses y ese capital que se invierte en el extranjero, es propiedad de los ahorrantes en la institución financiera domiciliada en Costa Rica. Es decir, los fondos fueron invertidos y colocados en el exterior, pero no estaban localizados en el extranjero, estaban localizados en Costa Rica, en las cuentas corrientes de los clientes de la entidad financiera. Por lo anterior, las violaciones que argumenta la accionante no se han presentado, por cuanto, la pretendida interpretación que realiza se origina en una premisa equivocada. Reitera que los elementos necesarios del tributo han sido claramente establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando el legislador patrio se inclinó por el principio de fuente costarricense, fijó con claridad que el gravamen de las riquezas estaría condicionado por el origen de las rentas, independientemente del sujeto -físico o jurídico- que los genere, es decir, lo que es sometido al régimen tributario en la imposición sobre la renta son los bienes situados, servicios prestados y capitales utilizados en Costa Rica (artículo 1º de la ley 7092); lo que es complementado con las exclusiones de la renta bruta del artículo 6 inciso ch) que deja por fuera de la potestad tributaria costarricense la riqueza obtenida de capitales localizados en el exterior. Lo que no es factible interpretar -como lo hace la accionante- es que el traslado, inversión o colocación en el exterior de capitales generados en territorio

costarricense, es la exclusión que regula de dicho inciso. La Sala Primera en ningún momento violenta el principio de fuente costarricense, en el sentido de que continúa apegada al criterio de sujeción objetivo o real, donde prima el origen de la riqueza y no se vuelca en un criterio subjetivo, como erróneamente lo afirma la accionante. Concluye que la jurisprudencia cuestionada no es violatoria de principio constitucional alguno, sino que es acorde con los principios de capacidad económica, reserva de ley y legalidad tributaria consagrados en la Constitución Política. Solicita que se declare sin lugar la acción de inconstitucionalidad.

**10.-** Por escrito presentado en la Secretaría de la Sala el 25 de mayo de 2020, se apersona Luis Enrique Gómez Portuguesez, en su condición de representante legal de Scotiabank de Costa Rica S.A., para presentar coadyuvancia activa en la presente acción de inconstitucionalidad. Manifiesta que la Asamblea Legislativa es quien tiene la potestad de definir el sistema tributario del país, así como los elementos básicos de todo tributo, a saber: el hecho generador, la tasa, la base imponible, los sujetos obligados y las competencias de las autoridades fiscales. Considera que los numerales 1, 5 y 6 inciso ch) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son objeto de interpretación extensiva del principio de territorialidad por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Señala que el accionante lleva razón al indicar que del criterio de sujeción subjetivo, no se desprende de ninguna forma, una interpretación literal y sistemática de los numerales 1, 5 y 6 inciso ch) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que se quebranta los principios de reserva de ley en materia tributaria y capacidad económica de los contribuyentes. Insiste que no existe una norma de rango legal en nuestra legislación que establezca explícitamente que, para determinar la sujeción de un rédito extraterritorial a imposición, será concluyente el domicilio del sujeto que lo genera, o la “vinculación con la estructura económica del país” y resulta imposible establecer tal criterio por la vía interpretativa, toda vez que esto quebrantaría lo dispuesto por el legislador patrio, en el ejercicio de su potestad

tributaria asignada por la Constitución Política. Solicita que se declare con lugar la acción de inconstitucionalidad.

**PODER JUDICIAL**  
11.- Mediante escrito presentado a las 06:33 del 27 de mayo de 2020, Luis Guillermo Rivas Loáiciga, en su condición de **Presidente de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia**, contesta la audiencia conferida y manifiesta que los diferentes pronunciamientos que ha vertido esa Cámara respecto de la interpretación de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, lo ha hecho, en cada caso particular, no aplicando extensivamente la jurisprudencia, sin antes hacer un análisis de los hechos probados y de las pruebas presentadas durante el proceso, para luego emitir un criterio conclusivo. Dicha práctica se ha venido desarrollando en cada caso particular. Se cita, por ejemplo, el análisis que se hizo en la sentencia no. 55-F-S1-2011 de las 08 horas 50 minutos del 27 de enero de 2011, presentada ante la Sala Constitucional como sentencia base, y se analizó: *“... En el tercer agravio, se acusa violado el principio de territorialidad y renta presuntiva. Califica de contradictorio el criterio del Tribunal en el tanto considera que se dio un préstamo con recursos provenientes de una empresa domiciliada en Costa Rica, por lo que debe tributar y por otra que los dineros transferidos a empresas subsidiarias no son financiamiento. Para los juzgadores, el endeudamiento no está relacionado con generación de renta gravable porque se destinó al extranjero, pero luego, si generan el pago de intereses, si genera renta...”*. Al respecto la Sala analiza: *“... De previo al análisis del reproche, y la normativa transcrita, conviene esclarecer algunos conceptos en torno al Principio de Territorialidad. En Costa Rica para que la renta sea gravada, debe generarse en suelo nacional. Lo importante es que el servicio sea prestado, el bien situado o el capital utilizado en el país. Así, en una primera aproximación al tema, referente a los recursos que por préstamo bancarios, envió Durman Esquivel a sus subsidiarias, es importante partir de tres situaciones. En primer término, no fue desvirtuado el extremo no probado del fallo recurrido, en el sentido de que se*

*trató de una operación de préstamo, que implicaba un financiamiento. En segundo lugar, ese dinero, es de fuente costarricense, dado que la actora realiza sus actividades en suelo nacional. Y por último, no se acreditó que el envío a sus filiales en el extranjero, se destinara a generarle ingresos gravables. La conjugación de estos factores, a la luz del marco jurídico desarrollado supra, permiten concluir que se produjo una renta, cuyo destino no fue para generar ingresos gravables como luego se verá. La conjugación de estos factores a la luz del marco jurídico desarrollado supra, permiten concluir que Durman Esquivel S.A. asumió crédito cuyo destino fue prestarlos a sus filiales por lo que no existe motivo alguno para autorizar su deducibilidad, tal y como con acierto lo dispuso el Tribunal. Resta determinar la naturaleza de los intereses presuntos, originados en el envío de aquellos recursos. Debe partirse para ello, que se está frente a un préstamo, que por la naturaleza de las partes, es de carácter mercantil, por lo que, al tenor del artículo 496 del Código de Comercio, y los numerales 10 de la LISR y 13 del Reglamento, devenga intereses, aspecto que tampoco ha sido desvirtuado. Desde esta perspectiva, hay un ingreso presunto (intereses), que se origina en un préstamo otorgado por una empresa que desarrolla actividades lucrativas en Costa Rica, donde, además, está domiciliada y el cual a su vez, fue obtenido de empréstitos de diferentes entidades bancarias nacionales. Entonces, si los réditos son consecuencia del préstamo de fuente costarricense, sin duda, su origen, como accesorio, también es nacional, aún y cuando su deudor, sea una empresa extranjera. A ello se une su naturaleza accesorio, y su recepción por parte de Durman Esquivel como ingreso o utilidad que por tal, está sujeto al gravamen correspondiente...” La jurisprudencia que se ha venido desarrollando a lo largo de los años y la correcta aplicación de los cánones citados, se ha enmarcado dentro de los márgenes que la propia norma ha señalado, valorando cada una de las circunstancias propias del asunto bajo estudio, lo cual, así se desprende de la lectura de cualquiera de las resoluciones citadas en el*

presente informe. Ahora bien, la Sala está obligada a resolver los asuntos que se presentan para su conocimiento de conformidad con la Ley aplicable. Destaca que la Sala Primera ha desempeñado su labor jurisdiccional, celeré; dentro de los límites que el incremento en volumen de trabajo de ha permitido desenvolverse, pero siempre apegada a la legislación vigente. Esta labor jurisdiccional de administración de justicia, se lleva a cabo con la debida fundamentación que requiera la resolución, invirtiendo el tiempo necesario para el serio análisis de los casos, lo mismo que para hacer los ajustes que correspondan, buscando en todo momento, velar por el cabal cumplimiento del debido proceso y los derechos de acceso a la justicia y defensa.

12.- Por escrito presentado en la Secretaria de la Sala el 28 de mayo de 2020, se apersona Alberto Sauter Cardona, en su condición de representante legal del Banco General (Costa Rica) S.A., para presentar coadyuvancia activa en la presente acción de inconstitucionalidad. Manifiesta que la forma en que la Sala Primera logra gravar rentas que evidentemente son extraterritoriales, por haberse generado fuera de Costa Rica, es a través del criterio de la “vinculación con la estructura económica del país”, el cual no posee asidero legal y hace referencia a que al tratarse de capital de origen costarricense y al estar la sociedad inscrita en el Registro Nacional de Costa Rica, se entiende que fue utilizada parte de la estructura económica del país para generar los ingresos extraterritoriales. Así, la Sala Primera ha reconocido expresamente que los ingresos se generan fuera de Costa Rica, pero es al aplicar el criterio de “vinculación con la estructura económica del país” que logra “relacionarlos” con el principio de territorialidad, provocando una vulneración de los derechos constitucionales de reserva de ley y de capacidad económica en materia tributaria. Solicita que se declare con lugar la acción de inconstitucionalidad presentada.

13.- Por escrito presentado en la Secretaria de la Sala el 28 de mayo de 2020, se apersona Iván Vincenti Rojas, en su condición de apoderado especial

administrativo de GMG Servicios Costa Rica S.A., para presentar coadyuvancia activa en la presente acción de inconstitucionalidad. Manifiesta que la posición desarrollada por la Administración en sustento de fallos de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, no mantiene norma legal que pueda sustentarlo, es decir, el concepto de “vinculación” o “pertenencia” no son conceptos mencionados ni desarrollados en la norma. La voluntad del legislador claramente no consideró que se efectuara una interpretación extensiva, en donde aquellas rentas generadas en un ámbito territorial no costarricense, se consideraran renta de fuente costarricense al cumplir una serie de condiciones específicas. Sino que, por el contrario, el artículo 6 inciso ch) de la LISR, expresamente excluye de calificación de renta gravable los capitales generados en el exterior. La posición de la “vinculación con la estructura económica del país” no es una posición contenida en la norma ni configurada por la voluntad del legislador. Por ello, la tesis en mención violenta tanto el principio de reserva de ley como el principio de capacidad contributiva. Solicita que se declare con lugar la acción de inconstitucionalidad presentada.

**14.-** Por escritos presentados en la Secretaría de la Sala el 29 de mayo de 2020, se apersona Daniel Quesada Monge, en su condición de apoderado especial judicial de Scotiabank de Costa Rica S.A. y de Reckitt Benckiser Centroamérica S.A., para presentar coadyuvancia activa en la presente acción de inconstitucionalidad. Manifiesta que la jurisprudencia cuestionada infringe el mandato constitucional del principio de reserva de ley, pues a través de sus interpretaciones se agregan a las normas tributarias elementos esenciales del tributo que el legislador no previó. Refiere que lo dispuesto en los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta está vinculado al territorio nacional, pues excluye las rentas o ingresos generados a partir de contratos, convenios o negocios sobre bienes o capitales que se encuentran ubicados fuera del país. Solicita que se declare con lugar la presente acción de inconstitucionalidad por la infracción al principio de ley en



materia tributaria de la jurisprudencia de la Sala Primera contenida en las sentencias n.º 326-F-SI-2017, 976-F-SI-2016, 475-F-SI-2011, 55-F-SI-2011 y 617-F-SI-2010, en relación con **PODER JUDICIAL** la interpretación del principio de territorialidad para efectos del impuesto sobre las utilidades **USO OFICIAL**

15.- Por escritos presentados en la Secretaria de la Sala el 29 de mayo de 2020, se apersona Adrián Torrealba Navas, en su condición de apoderado especial judicial de las siguientes instituciones: Cooperativa Productora de Leche Dos Pinos R.L., de Víctor Borge y Asociados S.A., Banco Internacional de Costa Rica S.A. Banco Improsa S.A, para presentar coadyuvancia activa en la presente acción de inconstitucionalidad y solicitar que se declare con lugar y por ende la inconstitucionalidad de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte de Justicia con respecto de su interpretación de los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta n.º 7092. Considera que la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia es cuestionable en cuanto a su aplicación del principio de territorialidad del Impuesto Sobre la Renta por extralimitar su aplicación con respecto a la norma legal del artículo 1º de la Ley de Impuesto Sobre la Renta n.º 7092.

16.- Por resolución de las 11:00 horas del 08 de junio de 2020, se le realizó una prevención a Iván Vincenti Rojas, para que aporte el poder que lo habilita para formular la coadyuvancia formulada y a Daniel Quesada Monge para que proceda a cancelar el timbre del Colegio de Abogados por la suma de doscientos setenta y cinco colones, correspondiente a la autenticación de cada uno de los escritos de interposición de las coadyuvancias.

17.- Por sentencia n.º 2020-0010157 a las 09:05 horas del 03 de junio de 2020, se acumuló a este expediente la acción de inconstitucionalidad presentada y tramitada en el expediente 20-009141-0007-CO.

18.- La acción de inconstitucionalidad acumulada se presentó en la Secretaría de la Sala a las 14:56 horas del 26 de mayo de 2020, planteada por el accionante **FRANCISCO JOSÉ ECHANDO GURDIAN**, mayor, portador de la cédula de identidad número **0106980521**, en su calidad de apoderado de **BANCO BAC SAN JOSÉ SOCIEDAD ANÓNIMA**, quien cuestiona la constitucionalidad de la jurisprudencia emitida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en las sentencias números 326-F-S1-2017, 976-F-S1-2016, 475-F-S1-2011, 55-F-S1-2011 y 617-FS1-2010, en que se realiza una interpretación extensiva del principio de territorialidad en materia tributaria. Indica que su legitimación proviene de lo dispuesto por el párrafo primero del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, pues su representada invocó la inconstitucionalidad de la jurisprudencia impugnada en el proceso pendiente de resolver que se tramita ante el Tribunal Contencioso Administrativa y Civil de Hacienda, expediente No. 12-003438-1027-CA, que corresponde a procesos de conocimiento y de lesividad que fueron acumulados. Señala que en el referido asunto base se discute la aplicación de la interpretación del principio de territorialidad según *“la relación con la estructura económica del país”*, en lo relativo a dos ajustes en la base imponible del impuesto sobre las utilidades de los períodos fiscales 1999 a 2005. Afirmo que su representada es una entidad financiera regulada por la SUGEF, que, usualmente, realiza inversiones fuera del territorio nacional, por lo cual obtiene ingresos generados en el exterior. Manifiesta que, en el 2008, la Administración Tributaria notificó a su representada los resultados del procedimiento determinativo relativo al impuesto sobre las utilidades de los períodos fiscales 1999 a 2005, determinando un aumento de la base imponible. Entre los ajustes practicados por la Administración Tributaria se encontraban los relativos a ingresos gravables declarados como no gravables por concepto de ingresos provenientes del exterior y diferencias cambiarias por inversiones en el exterior. Por su parte, el Tribunal Fiscal Administrativo, mediante

resolución No. TFA-347-2011, revocó parcialmente la determinación efectuada por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, únicamente en lo que refiere a ingresos gravables ~~declarados como no gravables por concepto~~ **PODER JUDICIAL** de renta obtenidos por operaciones e inversiones ~~efectuadas con empresas~~ **TRONQUEZ** del exterior. En cambio, en relación con las diferencias cambiarias por inversión en el exterior, el Tribunal Fiscal Administrativo confirmó en todos sus extremos el ajuste practicado por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. Alega que, actualmente, en el asunto base, se está conociendo de lo resuelto en la citada resolución No. TFA347-2011. Agrega que la Procuraduría General de la República ha fundamentado su posición en el criterio emitido por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en los mencionados votos 475-F-S1-2011, 55-F-S1-2011 y 617-F-S1-2010. Argumenta, el accionante, que de los artículos 1, 5 y 6, inciso ch), de la Ley del Impuesto sobre la Renta se deriva que: a) los ingresos que provengan de capitales utilizados en territorio nacional serán de fuente costarricense y gravables con el impuesto sobre las utilidades; b) los ingresos que provengan de capitales utilizados fuera de las fronteras del país no constituyen renta de fuente costarricense y, por lo tanto, no deberán considerarse parte de la renta bruta para determinar la base imponible del impuesto; c) los ingresos que se generan en virtud de colocación de capitales en el exterior, producto de una negociación o contrato celebrado o ejecutado total o parcialmente en el país, no formarán parte de la renta bruta de los contribuyentes, para efectos de la determinación de la base imponible del impuesto; y d) lo relevante, para establecer el gravamen, es dónde se generó el ingreso que será sujeto a imposición, no el domicilio del contribuyente que generó el ingreso o dónde se generó el capital que se utilizó para generar más ingresos. Sin embargo, en la jurisprudencia cuestionada, la Sala Primera toma en consideración elementos subjetivos para determinar la sujeción de un ingreso generado en el exterior como gravable en el impuesto sobre las utilidades, a saber: a) que el contribuyente utilizó

capital costarricense para producir rentas extraterritoriales, por lo que estas últimas deben ser consideradas de fuente costarricense para efectos impositivos; b) que el contribuyente que obtuvo rentas generadas en el exterior es una empresa localizada y domiciliada en Costa Rica, por lo que las rentas extraterritoriales deben ser de fuente costarricense; y c) que el contribuyente que obtuvo rentas generadas en el exterior es una empresa cuya actividad económica se despliega en el país, por lo que la renta que hubiere generado en otras jurisdicciones deben considerarse de fuente costarricense. Cuestiona que tales elementos subjetivos son propios de un sistema impositivo que se rige por el criterio de renta mundial. Sin embargo, en el caso costarricense, el sistema impositivo se rige por un criterio de sujeción objetivo (principio de territorialidad), sea, el lugar donde se generó la renta que pretende someterse a imposición. Indica, además, que de la lectura de los citados artículos 1, 5 y 6, inciso ch), de la Ley del Impuesto sobre la Renta se puede extraer que el legislador patrio consideró el domicilio del contribuyente o el origen del capital utilizado en el exterior para determinar si un ingreso será de fuente costarricense. Insiste que la Sala Primera reconoce que está frente a un ingreso generado fuera del territorio nacional; no obstante, basa su decisión en elementos subjetivos -como la vinculación con la actividad o estructura económica de la empresa en el país- que rodean la generación de esa renta extraterritorial para establecer -ilegalmente- su sujeción al impuesto sobre las utilidades. Considera que con esto se vulneran los derechos constitucionales de reserva de ley y de capacidad económica en materia tributaria, por cuanto, a través de una interpretación que toma en consideración elementos que la ley no establece, fomenta un estado de inseguridad jurídica en perjuicio del contribuyente y se establece un gravamen injusto y confiscatorio. Señala que esta Sala ya ha emitido un pronunciamiento sobre la definición y alcances del principio de territorialidad, haciendo una lectura correcta de las normas contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el voto No. 2010-16345. Indica

que la jurisprudencia impugnada lesiona el principio de reserva de ley que establece el artículo 121, inciso 13), de la Constitución Política, toda vez que únicamente por medio de una ley pueden establecerse los elementos esenciales del tributo, entre los que está la base imponible. Asimismo, conforme los criterios sostenidos por la Sala Constitucional, ningún otro Poder del Estado puede arrogarse la posibilidad de modificar, vía interpretación, lo expresamente establecido por ley. Insiste que, en este caso, la ley establece, inteligiblemente, que los ingresos que serán sujetos a imposición sobre la renta en Costa Rica, sean estos provenientes de bienes situados, servicios prestados y capitales utilizados en el territorio nacional. Alega que cada jurisdicción tiene la posibilidad de escoger un sistema tributario, regido por el principio de renta mundial (criterio subjetivo de sujeción) o del de renta territorial (criterio objetivo de sujeción). En el caso de Costa Rica, el legislador ya decidió que nuestro sistema impositivo se rija por un sistema de renta territorial, con base en lo dispuesto por los artículos 1, 5 y 6, inciso ch), del Impuesto sobre la Renta; no obstante, al aplicarse el criterio de “la vinculación con la estructura económica” en la jurisprudencia cuestionada, se está aplicando vía interpretativa un criterio de renta mundial. Por otra parte, acusa que la Sala Primera no distingue la diferencia entre “origen del capital” y el “origen de la renta”. Alega que interpretar, como se hace en la jurisprudencia cuestionada, que una renta cuya fuente (generación) es extraterritorial debe ser sujeta al impuesto sobre las utilidades en virtud de que su capital semilla es costarricense, infringe el principio de reserva de ley, pues se hace una distinción que la norma legal no hace, aunado al matiz subjetivo que conlleva la interpretación. Considera, asimismo, que en la jurisprudencia impugnada se desconoce que las rentas pasivas no forman parte del concepto de renta producto en el que se basa el impuesto sobre las utilidades, de acuerdo a lo previsto en los citados artículos 1 y 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Reitera que el criterio de “vinculación con la estructura económica del país”, utilizado por la Sala Primera en

su jurisprudencia, no posee fundamento en ninguna norma tributaria. Señala que el legislador, a manera de excepción a lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estableció en el artículo 55 de dicho cuerpo normativo cuáles rentas se considerarán de fuente costarricense, a pesar de haber sido generadas en el exterior. Alega que en ese listado no se mencionan aquellos rendimientos que deriven de capitales colocados en el exterior, ni su diferencial cambiario asociado, lo que quiere decir que la interpretación extensiva del principio de territorialidad no posee fundamento legal. Es decir, gravar ingresos como los mencionados, en virtud de una interpretación, supone modificar los componentes que integrarán la base imponible del impuesto, sin que exista norma legal que lo sustente. Insiste en que ni la Administración Tributaria ni la Sala Primera tienen competencia para modificar o ampliar los ingresos que conforman la base imponible del impuesto a las utilidades. Además, con la jurisprudencia impugnada se afecta el derecho de capacidad económica que protege el artículo 18 de la Constitución Política, ya que se promueve la doble imposición al avalarse la posibilidad de gravar con el impuesto sobre la renta ingresos que se generan fuera del territorio costarricense – utilizando el criterio de *“vinculación con la estructura económica del país”*-, sin considerar la posibilidad que en esa misma renta ya haya sido contemplada la base imponible del impuesto sobre la renta del país en que se generó. Por otra parte, manifiesta que si en Costa Rica fuese aplicable la renta mundial, lo lógico sería que los impuestos cancelados en otros países fuesen deducibles en territorio nacional. Sin embargo, nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 9, no permite que las retenciones en la fuente que puedan afectar estas rentas, sean deducibles de la renta bruta del contribuyente para efectos de determinar la base imponible del impuesto. Finalmente, alega que el contribuyente tiene derecho a una fijación justa del tributo, lo que implica que se cumpla con todos los principios constitucionales de justicia

tributaria formal y material. En ese sentido, toma especial relevancia el tema de la reserva de ley. Por lo anterior, pide que se acoja la acción, con sus consecuencias.

**19.-** Por escritos presentados en la Secretaria de la Sala el 11 de junio de 2020, se apersona Daniel Quesada Monge y manifiesta haber dado cumplimiento a la prevención realizada mediante resolución de las 11:00 horas del 08 de junio de 2020.

**20.-** Por escritos presentados en la Secretaria de la Sala el 11 de junio de 2020, se apersona Iván Vincenti Rojas, y manifiesta haber dado cumplimiento a la prevención realizada mediante resolución de las 11:00 horas del 08 de junio de 2020.

**21.-** Por resolución de la 11:28 horas del 12 de junio de 2020, se admiten las coadyuvancias activas en el proceso por parte de los gestionantes: Luis Enrique Gómez Portugal, cédula de identidad No. 1- 828-547, en su condición de representante legal, y Daniel Quesada Monge, cédula de identidad No. 3-430-897, en su calidad de apoderado especial judicial, ambos de Scotiabank de Costa Rica S.A., cédula de persona jurídica No. 3-101-046536, así como los escritos presentados los días 28 de mayo de 2020, por Alberto Sauter Cardona, cédula de identidad No. 1-0673-0129, en su condición de representante legal del Banco General Costa Rica Sociedad Anónima, cédula de persona jurídica No. 3-101-484559, e Iván Vincenti Rojas, cédula de identidad No. 1-695-983, en su calidad de apoderado especial judicial de GMG Servicios Costa Rica S.A., cédula de persona jurídica No. 3-101-091720, y el 29 de mayo de 2020, por Adrián Torrealba Navas, cédula de identidad No. 1-0603-0891, en su condición de apoderado especial judicial de la Cooperativa Productora de Leche Dos Pinos R.L., cédula de persona jurídica No. 3-004-045002, de Víctor Borge y Asociados S.A., cédula de persona jurídica No. 3-101-091577, del Banco Internacional de Costa Rica S.A., cédula de persona jurídica No. 3-012-039728, y del Banco IMPROSA S.A., cédula de persona jurídica No. 3-101-079006, y por Daniel Quesada Monge, cédula de identidad No. 3-430-0897, en su calidad de apoderado especial judicial de Reckitt Benckiser

Centroamérica S.A., cédula de persona jurídica No. 3-101- 007738, por ser partes en sendos asuntos (jurisdiccionales o administrativos) en los que resulta de aplicación la jurisprudencia cuestionada.

**22.-** Por escrito presentados en la Secretaria de la Sala el 04 de agosto de 2020, Tatiana Martínez Villegas, en su condición de apoderada especial judicial de Banco Promerica de Costa Rica, se apersona con la finalidad de refutar los informes rendidos por parte de la Procuraduría General de la República, la Dirección General de Tributación, el Tribunal Fiscal Administrativo y la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

**23.-** El 12 de junio de 2020, el Presidente de la Sala tuvo por contestadas las audiencias y por concluido el trámite, se turnó la acción.

**24.-** Por escrito presentado en la Secretaria de la Sala el 29 de junio de 2022, se apersona Ismael Antonio Vargas Villalobos, en su condición de apoderado generalísimo sin límite de suma de Coca-Cola Industrias Ltda, para presentar coadyuvancia activa en la presente acción de inconstitucionalidad, toda vez que coinciden con los motivos planteados para que se declare la inconstitucionalidad de la jurisprudencia emitida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, por medio de la cual de forma infundada, se realiza una interpretación extensiva del principio de territorialidad en materia tributaria, lo cual implica una violación a los principios constitucionales de reserva de ley y de capacidad económica, emanados de los artículos 18 y 121 inciso 13) de la Constitución Política. Por lo anterior, pide que se acoja la acción, con sus consecuencias.

**25.-** Se prescinde de la vista señalada en los artículos 10 y 85, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, con base en la potestad que otorga a la Sala el numeral 9 de dicho cuerpo normativo, al estimar suficientemente fundada esta resolución en principios y normas evidentes, así como en la jurisprudencia de este Tribunal.

**26.-** En los procedimientos se han cumplido las prescripciones de ley.



Redacta el Magistrado Garita Navarro; y,

Considerando:

I.- Sobre **PODER JUDICIAL** los presupuestos formales de admisibilidad de la acción en contra de jurisprudencia. En cuanto al objeto de impugnación de los procesos de inconstitucionalidad, el artículo 73 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional establece cuáles son los supuestos en los que cabe la acción de inconstitucionalidad. Por su parte, de conformidad con el artículo 10 de la Constitución Política en relación con el artículo 74 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, este Tribunal no es competente para ejercer un control de constitucionalidad de los actos jurisdiccionales del Poder Judicial; sin embargo, a la luz de lo establecido en el artículo 3 de ese mismo cuerpo normativo, esta Sala se encuentra facultada para ejercer control de constitucionalidad sobre la Jurisprudencia, en el tanto ésta sea entendida como la reiteración de un criterio jurídico emanado de los Tribunales de Justicia a través de una pluralidad de sentencias y que resulte contrario al Derecho de la Constitución. Al respecto, esta Sala ha utilizado un criterio restrictivo en relación con la admisibilidad de las acciones en las que se impugna la interpretación judicial, pues, en primer término, se ha indicado que la jurisprudencia debe ser comprendida como la reiteración de fallos emitidos por las Salas de Casación y por la Corte Plena, cuando ejerce funciones jurisdiccionales; los cuales inciden en el resto de los administradores de justicia, situación que no se presenta en el caso de los jueces de primera instancia. No obstante, la acción puede superar el juicio de admisibilidad, aun cuando se impugne jurisprudencia dictada por un Tribunal que no sea de casación, cuando por la naturaleza del asunto no sean de conocimiento de esa instancia. De esta manera, se ha admitido la impugnación de la interpretación jurisprudencial de los Tribunales de Justicia, siempre que concurren ciertos requisitos, a saber: a) que el órgano jurisdiccional que emitió la jurisprudencia sea el Tribunal que, en última instancia, deba conocer de esos asuntos y, b) siempre que

el accionante aporte al menos tres resoluciones de un mismo Tribunal o Sala de Casación, con las cuales se constate la existencia efectiva de fallos que siguen una misma línea jurisprudencial y no de actos jurisdiccionales concretos ajenos al control de constitucionalidad de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 de la Constitución Política. Por lo tanto, solo es admisible la revisión de la constitucionalidad de aquella pluralidad de sentencias emitidas por las autoridades jurisdiccionales cuya reiteración de un determinado criterio jurídico, pueda ser utilizada como fuente no escrita del ordenamiento jurídico para la resolución de otros asuntos aun no resueltos. En el caso bajo estudio, se cumple con tales requisitos y se aportaron varias resoluciones de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia - *votos Nos. 326-F-SI-2017, 976-F-SI-2016, 475-F-SI-2011, 55-F-SI-2011 y 617-F-SI-2010-*, sobre el tema que se cuestiona de inconstitucional.

**II.- Sobre los presupuestos de la legitimación en las acciones de inconstitucionalidad.** El artículo 75, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, establece los presupuestos de admisibilidad de la acción de inconstitucionalidad. En un primer término, se exige la existencia de un asunto previo pendiente de resolver, sea en vía judicial, sea en un procedimiento para agotar la vía administrativa, en que se haya invocado la inconstitucionalidad como medio razonable para amparar el derecho o interés que se considera lesionado. En los párrafos segundo y tercero, la ley establece, de manera excepcional, presupuestos en los que no se exige el asunto previo (como en la especie, según se explicará más adelante), cuando por la naturaleza del asunto no exista una lesión individual y directa; o se trate de la defensa de intereses difusos o colectivos, o bien, cuando la acción es planteada directamente por el Contralor General de la República, el Procurador General de la República, el Fiscal General de la República o el Defensor de los Habitantes. Ahora bien, en cuanto a la necesidad de un asunto previo pendiente de resolver en sede administrativa, es necesario que se trate del procedimiento que agote de la vía

administrativa, que de conformidad con el artículo 126, de la Ley General de la Administración Pública, es a partir del momento en que se interponen los recursos ordinarios ante el superior jerarca del órgano que dictó el acto final, pues de lo contrario, la acción resultaría inadmisible. Asimismo, existen otras formalidades que deben ser cumplidas, a saber, la determinación explícita de la normativa impugnada debidamente fundamentada, con cita concreta de las normas y principios constitucionales que se consideren infringidos, la autenticación por abogado del escrito en el que se plantea la acción, la acreditación de las condiciones de legitimación (poderes y certificaciones), así como la certificación literal del escrito en el que se invocó la inconstitucionalidad de las normas en el asunto base, requisitos todos que en caso de no ser satisfechos por el accionante, pueden ser prevenidos para su cumplimiento por la Presidencia de la Sala.

**III.- Sobre la admisibilidad y legitimación de los accionantes en el caso concreto.** Los accionantes justifican su legitimación en el artículo 75, párrafo primero, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. Para tales efectos, cada uno de los accionantes señaló lo siguiente: a) el accionante Rodríguez Acuña, indica como asunto previo la existencia de un procedimiento administrativo en fase de agotamiento de la vía, en razón del recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal Administrativo contra la resolución determinada n.º DT10R-107-19, dentro del expediente administrativo n.º DGCN-SF-PD-29-2017, en el cual invocó la inconstitucionalidad de la jurisprudencia impugnada; b) el accionante Rappaccioli Navas, refiere como asunto base, el proceso que se encuentra en la etapa de agotamiento de la vía administrativa al plantear recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo contra la resolución determinativa n.º DT10R-120-18, dentro del expediente administrativo 1-10-052-15, en el cual realizó la invocación de la inconstitucionalidad; y c) el accionante Echandi Gurdían, señala que tiene como asunto previo, el proceso pendiente de resolverse ante el Tribunal Contencioso

Administrativo y Civil de Hacienda, bajo el expediente judicial n.º 12-003438-1027-CA que corresponden al proceso de conocimiento y al proceso de lesividad, que fueron acumulados en los cuales se discute la legalidad de las resoluciones n.º DT10R-032-08 y AU10R-066-08 emitidas por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales y la nulidad parcial de la resolución n.º TFA-341-2011, dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo, en el cual invocó la inconstitucionalidad de la jurisprudencia impugnada. Conforme lo expuesto, los accionantes están legitimados para interponer la acción de inconstitucionalidad. Asimismo, los actores cumplieron los requisitos estipulados en los numerales 78 y 79 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. En conclusión, la presente acción es admisible.

**IV.- Sobre las solicitudes de coadyuvancia.** El artículo 83 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional establece que en el plazo de quince días posteriores a la primera publicación del edicto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 81, las partes que figuren en los asuntos pendientes a la fecha de la interposición de la acción, o aquellos con interés legítimo, podrán apersonarse a fin de coadyuvar en las alegaciones que pudieren justificar su procedencia o improcedencia, o para ampliar, en su caso los motivos de inconstitucionalidad con el asunto que les interesa. En la especie, mediante resolución de las 11:28 horas del 12 de junio de 2020, la Presidencia de la Sala aceptó las solicitudes de coadyuvancia presentadas por los gestionantes: Luis Enrique Gómez Portuguesez, cédula de identidad No. 1- 828-547, en su condición de representante legal, y Daniel Quesada Monge, cédula de identidad No. 3-430-897, en su calidad de apoderado especial judicial, ambos de Scotiabank de Costa Rica S.A., cédula de persona jurídica No. 3-101-046536, así como los escritos presentados los días 28 de mayo de 2020, por Alberto Sauter Cardona, cédula de identidad No. 1-0673-0129, en su condición de representante legal del Banco General Costa Rica Sociedad Anónima, cédula de persona jurídica

No. 3-101-484559, e Iván Vincenti Rojas, cédula de identidad No. 1-695-983, en su calidad de apoderado especial judicial de GMG Servicios Costa Rica S.A., cédula de persona jurídica No. 3-101-091720, y el 29 de mayo de 2020, por Adrián Torrealba Navas, cédula de identidad No. 1-0603-0891, en su condición de apoderado especial judicial de la Cooperativa Productora de Leche Dos Pinos R.L., cédula de persona jurídica No. 3-004-045002, de Víctor Borge y Asociados S.A., cédula de persona jurídica No. 3-101-091577, del Banco Internacional de Costa Rica S.A., cédula de persona jurídica No. 3-012-039728, y del Banco IMPROSA S.A., cédula de persona jurídica No. 3-101-079006, y por Daniel Quesada Monge, cédula de identidad No. 3-430-0897, en su calidad de apoderado especial judicial de Reckitt Benckiser Centroamérica S.A., cédula de persona jurídica No. 3-101-007738, por haber sido planteadas dentro del plazo previsto en el artículo 83 de la Ley de la Jurisdicción constitucional y ser partes en sendos asuntos (jurisdiccionales o administrativos) en los que resulta de aplicación la jurisprudencia cuestionada. En cuanto a la solicitud de coadyuvancia planteada por Ismael Antonio Vargas Villalobos, en su condición de apoderado generalísimo sin límite de suma de Coca-Cola Industrias Ltda., el 29 de junio de 2020, se rechaza por extemporánea, ya que a esa fecha el plazo establecido en el numeral 83 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, ya había transcurrido.

**V.- El objeto de la acción.** Los accionantes impugnan el criterio jurídico expresado por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, contenido en los votos números 617-F-S1-2010 de las 09:10 horas del 20 de mayo de 2010, 55-F-S1-2011 de las 08:50 horas del 27 de enero de 2011, 475-F-S1-2011 de las 11:20 horas del 07 de abril de 2011, 976-F-S1-2016 de las 13:05 horas del 22 de setiembre de 2016 y 326-F-S1-2017 de las 10:55 horas del 23 de marzo de 2017. Alegan que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en su jurisprudencia adopta una interpretación extensiva del concepto de territorialidad, para establecer un gravamen

vía interpretativa. Para determinar la sujeción de un ingreso generado en el exterior, y así ser gravado por el impuesto sobre las utilidades, considera que es un ingreso de fuente costarricense por haber tenido su origen en capital costarricense, porque el contribuyente utiliza una empresa localizada y domiciliada en el país y capital costarricense para generar la renta extraterritorial. Estiman que los elementos subjetivos adoptados en la jurisprudencia impugnada son propios de un sistema impositivo que se rige por el criterio de renta mundial, pese a que en Costa Rica el sistema que rige es un criterio objetivo a partir del principio de territorialidad. Por ello, indican que el criterio emanado resulta contrario a la literalidad de los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta n.º 7092, vulnerando así el principio de reserva de ley; el de capacidad económica y doble imposición.

**VI.- Sobre la metodología de análisis de la acción.** Para facilitar el estudio de la acción de inconstitucionalidad planteada, en los considerandos siguientes se analizarán en forma general las normas y principios constitucionales invocados, para, de seguido, analizar los agravios de inconstitucionalidad expuestos por los accionantes contra la jurisprudencia impugnada.

**VII.- Sobre el poder tributario del Estado.** Este Tribunal Constitucional en la sentencia n.º 1341-93 de las 10:30 horas del 29 de marzo de 1993, indicó lo siguiente respecto al poder tributario:

*"II).- EL PODER TRIBUTARIO- El llamado "Poder Tributario"- potestad soberana del Estado de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien conceder exenciones- no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política. Esa potestad de gravar, es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario y entre los principios*

constitucionales de la Tributación, se encuentran inmersos el Principio de Legalidad o bien, Reserva de Ley, el de Igualdad o de Isonomía, de Generalidad y de No Confiscación. Los tributos deben emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstos en la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (artículos 33, 40, 45, 121 inciso 13 de la Constitución Política)".

Igualmente en la sentencia N°2020020838 de las 9:20 horas del 28 de octubre de 2020, la Sala reiteró tales consideraciones, y en lo conducente señaló:

"El artículo 18 de la Constitución Política dispone:

"Artículo 18.- Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos."

Se constata, así, la obligación de rango constitucional de contribuir con los gastos públicos, sin excepciones o privilegios injustificados o arbitrarios (artículo 33 de la Constitución Política). Asimismo, la Constitución Política le confiere al legislador la potestad tributaria, según la cual le corresponde establecer los impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales (artículo 121, inciso 13). Respecto al contenido y ejercicio de la potestad tributaria, esta Sala ha indicado:

"El legislador puede crear discrecionalmente los tributos que considere necesarios conforme a los parámetros que estime convenientes, a fin de satisfacer las necesidades públicas, con los

*únicos límites que establece la Constitución Política. En ese sentido, reiteradamente se ha señalado:*

*“V.- Competencia legislativa en materia tributaria. La Constitución Política, en su artículo 121 inciso 13), da a la Asamblea Legislativa la potestad de crear los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales. Este amplio –aunque no ilimitado- poder, permite a la Asamblea no solo crear los tributos, determinando sus elementos esenciales (sujeto pasivo, hecho generador, base imponible y monto o porcentaje del gravamen), sino que además puede exceptuar a ciertos individuos, bienes o actividades de la aplicación de los mismos (exención), puede eliminar los tributos existentes e incluso puede modificarlos, variando alguno de los ya referidos elementos de la obligación tributaria. Dicho poder de modificación de los tributos existentes le da al Estado la posibilidad de disminuir, modificar o aumentar la carga impuesta, ya sea como instrumento de política fiscal o para cumplir cualesquiera otros fines lícitos.” (Voto No. 2014-000852 de las 14:30 horas del 22 de enero de 2014)*

*Esta Sala también ha reconocido que tal potestad tributaria, que se encuentra consagrada en la propia Constitución, obedece a la necesidad inexorable del Estado de captar recursos para el cumplimiento de sus fines. Incluso, este Tribunal ha señalado que resultan absolutamente consustanciales al Estado Social y Democrático de Derecho la potestad tributaria (artículo 121, inciso 13, de la Constitución Política) y el principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas (artículos 18 y 33 constitucionales), pues:*



*"(...) Sin la potestad tributaria y el deber correlativo de toda persona de contribuir con los gastos públicos, los diversos entes públicos que brindan prestaciones positivas a los habitantes para erradicar las desigualdades reales y efectivas propios y típicos de un Estado Social de Derecho-, no podrían ejercer sus funciones, cumplir con sus competencias y satisfacer el interés público, puesto que, les resultaría imposible contar con recursos públicos para tal efecto". (Voto No. 2008-011210 de las 15 horas del 16 de julio de 2008).*

*De esta forma, la razón de la potestad tributaria no solo encuentra debida justificación en la necesidad que tiene el Estado de obtener ingresos para financiar las funciones y servicios que presta a la colectividad, sino también en el hecho de que la persona se beneficia de esos servicios y de la función social del Estado. Como ha aclarado esta Sala:*

*"(...) Si bien desde el punto de vista tradicional la finalidad del tributo es recaudatoria, hoy día se le conceptualiza como un instrumento fundamental del Estado para la satisfacción de necesidades públicas. Sobre este aspecto, el Tribunal Constitucional Español ha señalado que el deber constitucional de colaboración coloca al ciudadano en una situación de sujeción y de colaboración con la Administración Tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos, -revestidos de un incuestionable interés público-, que justifica la imposición de ciertas limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales." (Voto No. 2005-4704 de las 15 hrs del 27 de abril de 2005)"*

De lo anterior, se determina que el poder tributario configura la potestad de crear e imponer tributos y exigir contribuciones a personas o bienes que se

encuentren en el territorio del Estado, con las excepciones y limitaciones establecidas en la Constitución Política y las leyes, las cuales son aplicadas tanto a los ciudadanos costarricenses, como a los extranjeros que viven en el país, así como a toda persona que desarrolle actividades que formen parte de las estructuras impositivas que ha definido el Estado mediante ley formal, indistintamente de su residencia (territorial o fiscal). Esta potestad supone, además, la de gestión tributaria, que incluye la determinación, fiscalización, control del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias de orden formal y material, así como la adopción de las medidas correctivas y de sanción que dimanen del incumplimiento de dichos deberes y cargas impositivas, a la vez que le habilita para el ejercicio interpretativo de las normas que componen el sistema jurídico fiscal, mediante la adopción de criterios interpretativos, consultas tributarias, entre otros. El artículo 121 inciso 13) de la Carta Magna dota a la Asamblea Legislativa la potestad de establecer impuestos, tasas y contribuciones nacionales, es decir limita su ejercicio, creación y aprobación a través del legislador, para resguardar la seguridad jurídica y el interés colectivo de la población, respetando los principios constitucionales tributarios.

**VIII.- Sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria.** El principio de reserva de ley, de raigambre constitucional, tiene conexión con otros principios constitucionales, como el principio de jerarquía normativa y el de seguridad jurídica, cuya consecución a su vez supone el respeto al principio de reserva de ley. En materia tributaria, el referido principio está llamado a desempeñar funciones esenciales, como la de servir de vehículo a diversas exigencias de carácter sustancial, asegurando un tratamiento uniforme a diversos grupos de ciudadanos (garantía de igualdad de los ciudadanos ante la ley tributaria). Por otra parte, el principio constitucional de reserva de ley constituye el eje de las relaciones entre el poder ejecutivo y el poder legislativo en lo referente a la producción de normas; presupone la separación de poderes y excluye que la regulación de ciertas materias

se realice por cauces distintos a la ley. Además, constituye un límite, no sólo para el poder ejecutivo, sino también para el propio poder legislativo, que no puede renunciar a una **PODER JUDICIAL** función que le ha sido atribuida con el fin de que se ejerza obligatoriamente. La delimitación más precisa del principio de reserva de ley se da en el campo de las obligaciones tributarias, como consecuencia de la clara individualización y singularidad de los tributos en el campo de las prestaciones patrimoniales de carácter público. El contenido del principio de reserva legal en materia tributaria, implica la necesidad de que sea el poder legislativo el que determine los elementos esenciales del tributo, núcleo de materias que deben ser precisados por ley.

Reiteradamente, esta Sala Constitucional ha señalado que el principio de reserva de ley se desprende de lo dispuesto por el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política. En virtud de tal disposición, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa establecer los impuestos y contribuciones nacionales, potestad que, además, resulta indelegable en el Poder Ejecutivo y que se erige como una garantía para los administrados el que su imposición deba seguir el trámite formal de una ley. Sobre el particular, este Tribunal apuntó en la sentencia n.º 4785-93, de las 8:39 horas del 30 de setiembre de 1993:

*"VI.- El alegado principio de reserva de ley en materia tributaria, fue desarrollado por la Corte Suprema de Justicia, entonces en sus funciones de jurisdicción constitucional, en Resolución de las ocho horas del veintinueve de noviembre de mil novecientos setenta y tres, al expresar en lo que interesa:*

*"II.- El principio de "reserva de ley" en materia tributaria resulta de lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, a cuyo tenor corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa "establecer los impuestos y contribuciones nacionales"; atribución que, con arreglo al artículo 9º ibidem, no podría la Asamblea delegar en el Poder Ejecutivo, al*

*que tampoco sería lícito invadir la esfera del legislador en ejercicio de las facultades reglamentarias que le otorga el artículo 140 inciso 3° de la misma Constitución. El problema consiste, pues, en definir qué se debe entender por "establecer los impuestos", para determinar por allí si la Ley de Reforma Tributaria delegó o no en el Poder Ejecutivo, del modo que se alega en el recurso, la potestad exclusiva que le confiere el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política.*

*III.- Establecer significa "instituir", y también "ordenar, mandar, decretar", de acuerdo con el Diccionario de la Lengua. Establecer un impuesto es, por lo tanto, ordenar o decretar una cierta carga tributaria; o sea, dicho con más amplitud, crear el tributo y determinar "los objetos imposables, las bases y los tipos..."*

Asimismo, en la sentencia 2006-009170 de las 16:36 del 28 de junio del 2006, la Sala se refirió al principio de reserva legal y sus alcances, en los siguientes términos:

***"V.- A) La jurisprudencia constitucional referida al principio de reserva legal como uno de los principios constitucionales que rigen la imposición tributaria.- Con anterioridad y en forma constante la jurisprudencia constitucional ha hecho referencia a los principios que rigen la actividad tributaria del Estado. Así por ejemplo se ha dicho que el Estado tiene la potestad soberana dentro de su jurisdicción de exigir contribuciones a las personas o de gravar sus bienes. Esa potestad de gravar, es el poder de promulgar normas jurídicas de las que se derive la obligación de pagar un tributo. Nuestro ordenamiento jurídico reconoce la potestad tributaria del Estado a nivel constitucional, de manera que corresponde a la Asamblea Legislativa la facultad de "Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, ..." (artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política),***

constituyendo así, obligación para los costarricenses de pagar las cargas públicas establecidas por el Estado para contribuir con los gastos públicos, obligación **PODER JUDICIAL** que tiene rango constitucional en los términos del artículo 18 constitucional, **CONSTITUCIONAL** correspondiendo por su lado al Poder Ejecutivo disponer la recaudación de las rentas nacionales, artículo 140 inciso 7 de nuestra Carta Magna. Sin embargo, el ejercicio de esa potestad tributaria debe respetar los principios constitucionales de la Tributación, referidos al Principio de Reserva de Ley, al Principio de Igualdad o Isonomía, al Principio de Generalidad y al Principio de No Confiscación. En otras palabras, los tributos deben emanar de una Ley de la República (reserva legal), no deben crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos (igualdad), deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en la ley y no sólo a una parte de ellas (generalidad) y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (no confiscación), según los artículos 33, 40, 45 y 121 inciso 13 de la Constitución Política (ver al respecto la sentencia número 6455-94). Con fundamento en lo anterior, y respecto del principio de reserva legal, únicamente mediante ley aprobada por la Asamblea Legislativa pueden imponerse legítimamente los tributos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13) constitucional, atribución que se le confiere al Poder Legislativo y que no puede ser delegada en el Poder Ejecutivo. La doctrina más importante en la materia, en forma generalizada, ha señalado que **el «poder tributario»** -potestad tributaria, potestad impositiva, poder de imposición entre otros- es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido (sentencia número 1687-96, y en similar sentido, las sentencias número 4072-95, 5544-95, 0730-95, 4949-94, 2947-94 y 4785-93). Entonces, el principio de reserva legal en materia tributaria constituye uno de los pilares fundamentales de nuestro

*Estado de Derecho, de manera tal que la definición de los elementos constitutivos de la obligación tributaria están reservados exclusivamente a la ley (sujetos activo y pasivo, objeto de la obligación, causa, tarifa del impuesto), aunque mediante la jurisprudencia constitucional se ha admitido la delegación relativa en esta materia únicamente en lo que respecta a la determinación del monto a pagar, y siempre y cuando en la ley de creación del impuesto se establezcan con claridad los elementos o parámetros sobre los que debe definirse (véase la sentencia número 0730-95, de las 15 horas del 03 de febrero de 1995, y entre otras las sentencias número 1426-95, 1427-95, y 0687-96). Asimismo, este Tribunal ha señalado la posibilidad que tiene el Poder Ejecutivo para establecer el mecanismo de recaudación de un tributo, sin que ello implique una violación a los principios de reserva de ley en materia tributaria y potestad reglamentaria contenidos en los artículos 11, 121 inciso 13) y 140 inciso 3) de la Constitución Política, ni tampoco de derecho fundamental alguno, en el tanto no se establezca un nuevo tributo o modifique el establecido en la ley (sentencias número 3016-95, de las 11 horas 36 minutos del 09 de junio de 1995 y 3449-96, de las 15 horas 27 minutos del 09 de julio de 1996). En síntesis, el principio constitucional de reserva legal en materia tributaria está referido a que la potestad de creación de tributos es exclusiva del legislador. (...)*

Puede concluirse entonces que es únicamente la Asamblea Legislativa, quien, a través del procedimiento para la creación de la ley formal, puede establecer los elementos esenciales de los tributos, siendo estos: la base imponible, el hecho generador, la tarifa, el sujeto pasivo y sujeto activo, así como el período fiscal. De ahí, que no puede haber tributo sin previa ley que lo establezca -*nullum tributum sine lege*-.

**IX.- Por mayoría, se declaran sin lugar las acciones de inconstitucionalidad acumuladas en cuanto al agravio de infracción al principio de reserva de ley en materia tributaria.**

**PODER JUDICIAL**  
**Redacta el Magistrado Castillo Viquez.** Hay que tener claro que a la Sala de Casación le corresponde la interpretación y aplicación de las normas jurídicas en el caso concreto -al igual que al resto de los jueces-; es el intérprete último, no el único, de la normativa ordinaria. Está llamada a establecer el recto sentido de la ley. Siguiendo la doctrina del derecho viviente - la interpretación y aplicación de la norma al caso concreto y no la visión abstracta de cuando el legislador promulga la ley-, la Sala Casación, así como los tribunales ordinarios, adoptando como marco de referencia la intención del legislador -la *ratio legis*-, están llamados a resolver la controversia jurídica, de forma tal que las partes encuentren una solución al conflicto. En caso de la materia tributaria esta no es la excepción, empero, a causa del principio de legalidad tributaria, el juez -el *a-quo*, el *ad-quem* y el magistrado-tienen una serie de vallas infranqueables o impedimentos constitucionales y legales. En efecto, por vía de la interpretación y aplicación de la normativa tributaria no se pueden crear, modificar o extinguir los tributos - impuestos, tasas y contribuciones especiales-, exoneraciones, no sujeciones, etc. Ni mucho menos establecer o ampliar los elementos esenciales o estructurales del tributo, ni tampoco se puede recurrir a la analogía para crear o modificar los tributos. Ahora bien, lo que sí puede hacer el juez ordinario es recurrir a los métodos tradicionales de interpretación jurídica previsto en la legislación ordinaria -el literal, el histórico, el teleológico, el sistemático, etc.-. Adoptando como parámetro lo anterior, tal y como se explica a continuación, el meollo de la cuestión, en esta controversia jurídica, consiste en el hecho de si la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia -fallos idénticos de los cuales se extrae una regla de derecho-, amplía la base tributaria del impuesto a las utilidades al incluir como ingresos de las empresas las utilidades que obtienen de operaciones realizadas en el

exterior. Es decir, si afecta o no el patrimonio de las empresas al extender el criterio de territorialidad a operaciones financieras que se realizan en el exterior de las que se obtiene una determinada utilidad. Para una mejor comprensión de la cuestión, es necesario traer a colación que, en el caso base de esta acción, la Administración Tributaria, a consecuencia de la actuación fiscalizadora, realizó un ajuste en los ingresos declarados por el banco accionante 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 Auditoría 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, expresado, entre otras, en las resoluciones 000326-F-SI-2017 y 000976-F-SI-2016, que son los fallos más recientes de dicha Sala y 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 sólo a un aspecto geográfico. La jurisprudencia de la Sala Primera se ha venido poniendo de manifiesto en resoluciones del 2010 y 2011.

El accionante considera que la jurisprudencia de la Sala Primera lesiona el principio de reserva legal constitucional en materia tributaria consagrado en artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, en cuanto que los rendimientos obtenidos por empresas que invierten en el extranjero 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.º 7092, según lo discute en el recurso de apelación que se tramita ante Tribunal Fiscal Administrativo, mutando con esto el concepto de territorialidad que establece la Ley n.º7092 por el concepto de renta mundial vía interpretación, invadiendo competencias que son propias del legislador ordinario.



El artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política establece el principio de reserva legal en materia tributaria, y el artículo 5 inciso a) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo desarrolla. Según dicho principio, sólo mediante ley formal se pueden crear los tributos, así como establecer sus elementos esenciales, concretamente: sujeto pasivo, base imponible, hecho generador y tarifa del gravamen. Ergo, no se puede, por la vía interpretativa jurídica, variar la forma como se determina la base imponible de un tributo. Con el fin de precisar la postura de la Administración Tributaria y de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia hay que tener presente que 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. Así, establece 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. Por otra parte, el Capítulo IV de la citada ley, 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 la que mediante su jurisprudencia 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, tal y como acertadamente lo sostiene la Procuraduría General de la República. Es evidente, entonces, que si la empresa accionante es una empresa domiciliada en Costa Rica,

su fuente productora de renta es costarricense y el capital invertido en el extranjero es costarricense, los rendimientos obtenidos forman parte de los ingresos gravables de la empresa en Costa Rica, pues existe una vinculación económica entre los ingresos producidos en el extranjero y la fuente productora de empresa domiciliada en Costa Rica, lo que no lleva en sí mismo un cambio del concepto de renta territorial -vigente al momento de las actuaciones fiscalizadoras- por el criterio de renta mundial, por cuanto el legislador expresamente dispuso cuáles eran los ingresos gravables. Por ello, sin lugar a dudas, el criterio de vinculación económica deriva de la ley misma al considerar gravables los ingresos vinculados a la fuente productora de renta. Hay que puntualizar que en el artículo 1° de la citada 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 para no declarar como gravables los ingresos derivados de inversiones en el exterior y aducir que Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia los está gravando vía jurisprudencia, se basa en una interpretación que no comparte este Tribunal, ya que el inciso ch) del artículo 6 de la Ley N°7092, que establece 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. En esta dirección, el Órgano Asesor nos expresa que 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 derivan de capital domiciliado en Costa Rica, que es donde se encuentra la fuente productora de ingresos de la accionante, por lo que resultan gravables con el impuesto a las utilidades. Agrega, además la Procuraduría General de la República, que 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 vulnera el

principio de legalidad tributaria constitucional, 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 Tributaria es, por una parte, una simple constatación de aquellos hechos necesarios para determinar la obligación y, por otra, la aplicación de las normas materiales. 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 e interpretación-correcta de las normas materiales en cuanto a la determinación de la base imponible. Así las cosas, 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. Por lo anterior, y siguiendo los argumentos que da la Procuraduría General de la República, se concluye que no se vulnera el principio de legalidad tributaria y lo que corresponde es declarar sin lugar esta acción.

**X.- Por unanimidad, se declaran sin lugar las acciones acumuladas con respecto a la acusada violación de los principios de capacidad económica y la existencia de doble imposición. Redacta el Magistrado Garita Navarro. Los accionantes consideran que la jurisprudencia impugnada debe ser declarada inconstitucional, toda vez que lesiona el principio de capacidad económica y el de doble imposición.**

Sobre el particular, en lo que atañe al principio de capacidad económica, esta Sala en la sentencia n.º 2014-01226 de las 16:20 horas del 29 de enero de 2014, indicó:

*“XIII.- Doctrinalmente, el principio de capacidad contributiva se entiende como aquella aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene a ser establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza que luego de ser sometidos a una valoración por el legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible; así lo ha señalado este Tribunal. En sentencia número 4788-93, de las ocho horas con cuarenta y ocho minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres, esta Sala consideró:*

*“El artículo 18 de la Constitución Política dispone que es obligación de los costarricenses contribuir para los gastos públicos, lo que significa que tal deber se cumple por medio de los tributos que el Estado establezca o autorice, según sea el caso y que en todo caso, deben fundamentarse en los principios generales del Derecho Tributario, que están implícitos en esa norma. Por ello se dice que el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos según su capacidad económica y debe responder a los principios de igualdad... y progresividad. Este último principio responde a una aspiración de justicia, que se refleja en la máxima de que paguen proporcionalmente más impuestos quienes cuentan con un mayor nivel de renta, lo que lleva implícito, desde luego, el principio de la interdicción del tributo confiscatorio. De conformidad con lo anterior, la llamada a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, debe hacerse efectiva, de acuerdo con la "capacidad contributiva o económica",*

mediante un sistema tributario justo, que debe estar informado por el principio de igualdad.

**PODER JUDICIAL**  
Al respecto, en la sentencia número 5749-93, de las catorce horas con treinta y tres minutos del nueve de noviembre de mil novecientos noventa y tres, ESTE Tribunal precisó que:

*"La capacidad económica, es la magnitud sobre la que se determina la cuantía de los pagos públicos, magnitud que toma en cuenta los niveles mínimos de renta que los sujetos han de disponer para su subsistencia y la cuantía de las rentas sometidas a imposición... Con arreglo a dicho principio -el de la capacidad económica-, el tributo debe ser adecuado a la capacidad del sujeto obligado al pago, y esto determina la justicia del tributo, de allí que los titulares de una capacidad económica mayor contribuyan en mayor cuantía que los que están situados a un nivel inferior". En el mismo sentido sentencias número 2001-02657, de las quince horas con quince minutos del cuatro de abril del dos mil uno, y número 2012002510 de las dieciséis horas y tres minutos del veintidós de febrero del dos mil doce."*

En atención a lo expuesto en los precedentes citados, estima este Tribunal que este extremo de la acción debe rechazarse, por cuanto los argumentos planteados por los accionantes son juicios de valor incompletos, ya que omiten indicar parámetros que permitan determinar una verdadera afectación económica que les imposibilite cumplir la obligación tributaria. Tampoco indican que, a partir de la renta gravada en el exterior, se haya provocado una afectación desproporcionada en sus esferas patrimoniales, demostrando que su derecho a la propiedad se está viendo limitado ilegítimamente por hacerle frente a la carga tributaria cuestionada.

Cabe advertir que en cada caso en que se alegue la infracción de este principio, es necesaria la acreditación –de parte del accionante– de esa afectación del patrimonio en forma contraria a lo derivado del artículo 40 constitucional (sentencia N° 2020020838 de las 9:20 horas del 28 de octubre de 2020). De ese modo, al no contar con tales elementos de juicio, este Tribunal no puede tener por demostrado que se haya visto afectada la capacidad económica de los accionantes o la imposibilidad de cumplir con la misma, por su carga impositiva, como consecuencia de la aplicación del criterio jurisprudencial impugnado, y que señalan como contrario al principio de capacidad económica.

Los accionantes alegan además que la interpretación constitucional impugnada promueve la doble imposición, por cuanto en aquellos casos en que no se ha firmado un tratado de doble imposición, el contribuyente nacional que invierta en el exterior y genere créditos que suponía no sujetos, tendría que tributar sobre los mismos en el territorio de la nación en que se generó la renta, sin que pueda aplicarse ninguna deducción en Costa Rica porque así lo impide la Ley de Impuesto sobre la Renta, en su artículo 9, inciso d).

Al respecto, estima la Sala que el agravio no está lo suficientemente fundamentado, pues se limitan los accionantes a afirmar que la jurisprudencia cuestionada promueve un escenario de doble imposición, sin que se identifiquen las exacciones que recaen sobre el mismo objeto impositivo, ni se aporten elementos apropiados a fin de que esta Sala pueda valorar si la supuesta doble imposición, de existir, disminuye en forma grave el ingreso bruto de las accionantes, ya que les obliga a contribuir de una manera exorbitante o ruinoso, es decir, en una proporción que va más allá de su verdadera capacidad económica. En el escenario indicado, lo procedente es desestimar la acción también en cuanto a la doble imposición respecto

de la jurisprudencia cuestionada. En consecuencia, la acción debe ser desestimada también en este extremo.

**PODER JUDICIAL**  
**USO OFICIAL**  
**XI.- Conclusión.** Con fundamento en las consideraciones expuestas, este Tribunal Constitucional, por mayoría declara sin lugar las acciones de inconstitucionalidad acumuladas en cuanto al agravio de infracción al principio de reserva de ley en materia tributaria. Por unanimidad, declara sin lugar las acciones de inconstitucionalidad acumuladas en cuanto a los alegatos de infracción a los principios de capacidad económica y de doble imposición.

**XII.- Voto salvado del Magistrado Garita Navarro en cuanto al agravio relacionado a la Reserva de Ley.** Con el respeto y consideración de siempre, discrepo de lo resuelto por la mayoría de la Sala, en cuanto a la acusada infracción al principio de reserva legal en materia tributaria, ya que considero que la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia aquí cuestionada sí lesiona ese principio constitucional, con fundamento en las consideraciones que de seguido se exponen:

**1) Sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria.** A partir de las normas y principios constitucionales desarrollados en los considerandos VII y VIII de este pronunciamiento, es que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley 4755 de 3 de mayo de 1971 adopta la disposición constitucional en su numeral 5, al indicar expresamente que la creación, modificación y eliminación de los tributos es materia reservada a la ley emanada por el Poder Legislativo, de la siguiente manera:

*“Artículo 5.º.- 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 (...)*”.

Es decir, se determina que previo a exigir la obligación tributaria, se deben establecer los elementos esenciales y estructurales del tributo *-hecho generador, tarifa, base imponible, sujeto activo y sujeto pasivo, período fiscal-*, los cuales tienen que estar expresamente definidos en la ley y deberán ajustarse a los principios constitucionales de reserva de ley, capacidad económica, igualdad, no confiscación, progresividad, entre otros. Lo anterior tiene relación con el principio constitucional, también de rango constitucional, de seguridad jurídica, según el cual, previo a que se produzca la obligación tributaria de cumplir con el pago respectivo, los contribuyentes tengan conocimiento de los mismos.

Por su parte, el artículo 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone, en relación con lo anterior:

*“Artículo 11.- Concepto. La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.”*

Al respecto, este Tribunal Constitucional en la sentencia 2003-06316 de las 14:08 horas del 03 de julio de 2003, citó la sentencia 10134-99 de las 11:00 del 23 de diciembre de 1999, que definió la figura del tributo y sus distintos tipos de la siguiente forma:

*“«La doctrina jurídica costarricense ha seguido, tradicionalmente, las posiciones más generalizadas en torno a la definición del concepto de tributo y a su clasificación tripartita (impuestos, tasas y contribuciones especiales).*



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

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

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

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

Desde ese plano, se tiene que una vez que el Poder Legislativo crea los tributos y establece su marco normativo, definiendo sus elementos esenciales, el hecho generador, la tarifa del tributo y sus bases de cálculo, así como el sujeto pasivo del

tributo y su período fiscal, actúan los encargados de aplicar el régimen tributario, siendo el Ministerio de Hacienda, quien a través de la Dirección General de Tributación, asume la administración tributaria por medio de actuaciones fiscalizadoras y de comprobación, con la finalidad de recaudar los tributos establecidos en la normativa tributaria vigente, y el Tribunal Fiscal Administrativo, que dirime las controversias tributarias administrativas entre el contribuyente y la Dirección General de Tributación, órgano de plena jurisdicción e independiente en su organización, funcionamiento y competencia del Poder Ejecutivo, cuyos fallos agotan la vía administrativa. De igual modo, esta potestad se asigna a las Administraciones Tributarias Descentralizadas, por virtud de lo estatuido en el canon 99 del citado Código Tributario, respecto de las cargas fiscales sobre las cuales se les ha asignado la potestad de gestión tributaria.

En esa dinámica, se insiste, el principio de reserva de ley es componente medular de la seguridad y certeza jurídica del sistema tributario, principios que se constituyen en esquemas de garantía para el sujeto pasivo y en parámetro de validez de las diversas conductas de las Administraciones Tributarias. Como se ha indicado, la obligación tributaria nace a la vida jurídica cuando se configura el hecho generador previsto por la ley y que tipifica el tributo respectivo. Es a partir de la concreción de la conducta que el legislador ha definido como elemento objetivo del hecho imponible, que el Ordenamiento Jurídico impone al sujeto respectivo, deberes de orden material (liquidación y pago) y formal (inscripción, registro, desinscripción, información, declaración, etc.) y por ende, en ese instante, se atribuye a la Administración el conjunto de competencias que son propias de la potestad fiscal aludida, que le empodera para requerir el cumplimiento de esas conductas que impone el plexo normativo al sujeto pasivo. Más simple, la configuración de la conducta definida por la ley como hecho generador, es el punto de origen de la obligación tributaria y es solo a partir de ese momento que surge la

relación jurídica tributaria y la persona adquiere la condición de obligado tributario, contribuyente o sujeto pasivo. Tal sinergia impone, sin lugar a duda, un ambiente de certidumbre y seguridad, a efectos de que las personas tengan claridad en cuanto a las implicaciones que sus actividades económicas componen en el ámbito tributario. De ahí que la definición <sup>PODER JUDICIAL</sup> diáfana y <sup>USO OFICIAL</sup> precisa de los componentes medulares y estructurales de los tributos, mediante ley formal, sea un pilar del sistema fiscal, de su transparencia y garantía de justicia tributaria, en la medida en que permite tener parámetros objetivos e identificables respecto de los diversos elementos de las categorías tributarias y sus elementos. Esto es determinante en un sistema fiscal que presenta estructuras impositivas que imponen al sujeto obligado deberes de auto determinación, auto declaración y auto liquidación, ~~que le imponen~~ la carga de establecer cuáles de sus actividades se encuentran sujetas a determinado tributo, definir la base imponible en su caso concreto, declarar su situación específica y posteriormente, cancelar la deuda fiscal que, de conformidad con sus análisis, ha establecido. Luego, la Administración Tributaria en el ejercicio de la potestad determinativa y fiscalizadora, verifica el correcto cumplimiento de esas obligaciones, requiriendo, de ser el caso, los ajustes respectivos, o bien, estableciendo el deber contributivo a quienes no han considerado que esas obligaciones le son aplicables. Lo anterior sin perjuicio de las relaciones fiscales que se satisfacen a partir de figuras de retención en la fuente, en las cuales, se utilizan esquemas de recaudación como el agente retenedor o agente de traslación. De ahí que la reserva de ley <sup>en los términos comentados</sup>, resulta fundamental para un ambiente de seguridad y neutralidad en el manejo de las relaciones fiscales, evitando que por criterios ajenos a la ley, se impongan o modifiquen cargas fiscales, generando riesgos de afectación a los destinatarios del poder tributario, y a la vez, se insiste, constituye parámetro de control de validez de las conductas administrativas, y un referente indudable de la legitimidad de las obligaciones a

imponer a las personas administradas. Para lo relevante en este caso, según se abordará infra, la definición legal del hecho generador constituye piedra angular de dicha certeza jurídica, en tanto es el elemento a partir del cual, resultan oponibles las diversas obligaciones legales que supone una determinada relación fiscal. No es un elemento que pueda dejarse a la liberalidad interpretativa o al juicio de valor de la Administración, debiendo estar claramente determinado y fijado por la ley, como consecuencia de la doctrina que impone el numeral 121 inciso 13 de la Constitución Política.

**2) Sobre la Ley del Impuesto sobre la Renta.** La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) n.º 7092 del 21 de abril de 1988, es una de las leyes con mayor relevancia en el sistema tributario costarricense. Este tributo se caracteriza por tener una estructura cedular, en la medida en que establece diversas manifestaciones impositivas según la naturaleza de los ingresos sobre los cuales recae la renta, según se trate de ingresos por utilidades derivadas del ejercicio económico de personas físicas o jurídicas, y por otro, un esquema de retención en la fuente. De previo a la reforma realizada por la Ley No. 9635, esta normativa establecía las siguientes cédulas impositivas: impuestos sobre las utilidades de personas físicas o jurídicas, y en el caso de la retención en la fuente: renta por trabajo personal dependiente (impuesto al salario), impuesto sobre la renta disponible, impuesto sobre títulos valores y otros instrumentos financieros, impuesto sobre remesas al exterior, impuesto sobre retiros de fondos de pensiones complementarias (voluntarias) y las retenciones como pagos a cuenta del impuesto sobre la renta (del 2% o del 3%). Con la reforma introducida por la Ley No. 9635, dicho esquema estructural se compone del impuesto sobre las utilidades de personas físicas y jurídicas, y en el caso de la retención en la fuente, las manifestaciones del impuesto al salario, rentas de capital mobiliario, rentas de capital inmobiliario, rentas por títulos valores y remesas al exterior. Dentro del capítulo XI de rentas de capital se reajustan regulaciones en

cuanto a los diversos supuestos gravados, cada uno con su respectivo tratamiento fiscal.

Ahora, resulta procedente analizar el impuesto sobre las utilidades, el cual, grava las rentas de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica que desarrollan actividades lucrativas en el país de fuente costarricense, tal y como lo establece el numeral 1 de la LISR, con la aclaración que las siguientes referencias se realizan en el contexto de la versión vigente de esa normativa al momento de emitirse los precedentes que sustentan la línea jurisprudencial de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia que constituye el objeto de esta acción:

**“Artículo 1.- 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 adicionado el párrafo anterior por el artículo 102 de la Ley de Presupuesto Extraordinario, N° 7097 del 18 de agosto 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 y corrida la numeración del párrafo anterior por el artículo 102 de la Ley de Presupuesto Extraordinario, N° 7097 del 18 de agosto de 1988, que lo traspaso del párrafo primero al segundo)

Este 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 domiciliado en el país se determinará conforme al reglamento. Lo dispuesto en esta ley, no será aplicable a los mecanismos de fomento y compensación ambiental establecidos en la Ley Forestal, N° 7575, del 13 de febrero de 1996. (Corrida la numeración del párrafo anterior por el artículo 102 de la Ley de Presupuesto Extraordinario, N° 7097 del 18 de agosto de 1988, que lo traspaso del párrafo segundo al tercero) (Así reformado el párrafo tercero anterior por el artículo 1° de la ley N° 7838 del 5 de octubre de 1998)

*Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se entenderá por ventas, 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.”*

A partir de lo expuesto, para establecer la existencia y exigencia de la relación tributaria entre el contribuyente y el hecho imponible, se cuenta con los criterios de sujeción, de vinculación o de conexión, los cuales son los elementos determinantes para que una renta pueda ser afectada por el sistema tributario costarricense, es decir, son parámetros objetivos para aplicar la normativa tributaria. De ese modo, se tiene que el régimen tributario nacional, en lo que se refiere a la renta por utilidades, establece los siguientes criterios de sujeción:

**a) renta producto** se entiende como aquellos ingresos o beneficios, continuos u ocasionales, provenientes de fuente costarricense, sea, la derivada a partir de bienes situados, servicios prestados o capitales utilizados en el territorio nacional. Dicho concepto procura imponer el gravamen fiscal sobre la utilidad y no sobre la fuente productora de la riqueza, componente económico que pretende mantenerse incólume. Es decir, se grava el beneficio económico (neto) derivado del uso de aquellos factores de producción (tierra, trabajo y capital), pero no el valor de dichos factores en sí mismos. De ahí que, al tenor de ese principio, la misma Ley No. 7092 establece la figura de los gastos deducibles (artículos 8 y 9), los cuales, se aplican a la base bruta de ingresos para generar un efecto disminutivo o reductor de ese referente, a efectos de obtener la renta neta, concepto que se constituye a su vez en la renta gravada (ver artículos 5 y 14 *ejusdem*). La lógica de este sistema es el reconocimiento fiscal de los gastos que sean necesarios para producir ingresos gravados, a reserva de que cumplan con las exigencias formales y sustanciales que impone el canon 8 de la Ley de Renta. Esto supone que se conserva la fuente

productora de la riqueza y se grava la utilidad, que no el incremento patrimonial en sí.

b) **cedularidad**: se trata del carácter cédular del tributo, que establece distintos impuestos, según los tipos de renta que serán gravados, a partir de los criterios escogidos y establecidos en la Ley. Como se ha indicado, supone la necesaria distinción y diferenciación del trato tributario según la fuente de producción de la renta que se concreta en la definición (tipificación) del respectivo hecho generador.

c) **territorialidad**, lo cual solamente permite gravar las rentas generadas de fuente costarricense. Se trata de una vinculación objetiva al territorio nacional, es decir, no podrán ser gravadas las rentas generadas en el exterior. Este criterio objetivo, se encuentra expresamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) n.º 7092, en su artículo primero, norma que precisa y detalla los parámetros objetivos que permiten establecer la relación denominada “de fuente costarricense”. Señala ese precepto: *“Artículo 1- (...) Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense, los generados en el territorio nacional provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, de acuerdo con las disposiciones de esta ley (...).”* (El destacado en negrita no pertenece al original). De esa manera, es que surge el principio de territorialidad, el cual constituye una limitación dirigida a la Administración Tributaria, a efecto de que tenga previamente establecido el marco para poder establecer y exigir las contribuciones a personas o bienes que se encuentren en su territorio.

Por otra parte, el impuesto sobre las utilidades se rige por el sistema de auto determinación, auto declaración y auto liquidación de la obligación tributaria, en virtud de lo cual, es al propio contribuyente a quien se asigna el deber de iniciativa en torno a la definición de los aspectos que se insertan en su respectiva declaración y que tienen incidencia en la liquidación de la cuota fiscal, bajo los requisitos y en

las fechas establecidas por la Administración Tributaria. No obstante, dicho procedimiento, en el ejercicio de las potestades de imperio de la Administración, está sujeto a revisión para determinar el correcto cumplimiento de la carga tributaria, pues de encontrar una diferencia, mediante los diversos mecanismos de determinación (sobre base cierta, base presunta o base objetiva), podrá imponer un pago superior al declarado por el contribuyente, así como a establecer eventuales sanciones administrativas que puedan corresponder por potenciales infracciones a la normativa tributaria.

**3) Sobre la violación del principio de reserva de ley en materia tributaria respecto a la jurisprudencia impugnada.** Los accionantes consideran que la jurisprudencia adoptada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia es inconstitucional, por cuanto lesiona el principio de reserva de ley, ya que, a través de una interpretación extensiva del concepto de territorialidad y la inclusión del término denominado “vinculación económica”, acepta que se graven ingresos generados en el extranjero, por considerarlos fuente costarricense al haberse generado por una empresa localizada y domiciliada en el país, o por utilizarse capital costarricense.

Ahora bien, para los efectos de lo que aquí se analiza, resulta pertinente citar el artículo 10 del Código Civil, que dispone que *“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas”*. En similar sentido, el canon 10 de la Ley General de la Administración Pública establece la interpretación finalista como medida de protección del interés público en el siguiente sentido:



"1. La norma administrativa deberá ser interpretada en la forma que mejor garantice la realización del fin público a que se dirige, dentro del respeto debido a los derechos e intereses del particular.

**PODER JUDICIAL**  
2. Deberá interpretarse e integrarse tomando en cuenta las otras normas conexas y la naturaleza y valor de la conducta y hechos a que se refiere."

En el plano del derecho tributario, el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, impone la sujeción de la interpretación de esas normas a las reglas y métodos admitidos por el derecho común. Así, regula:

**"Artículo 6°.- Interpretación de las normas tributarias.** Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común.

La analogía es procedimiento admisible para "llenar los vacíos legales" pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones." (resaltado no corresponde al original).

Asimismo, el artículo 8 del mismo cuerpo normativo, establece lo siguiente:

**"Artículo 8°.- Interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria.**

Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

*Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas."*

Partiendo de lo anterior, se expone de forma clara que la interpretación de la normativa tributaria se debe realizar respetando de los principios constitucionales, de acuerdo con la finalidad y el espíritu del tributo, es decir la interpretación debe ser declarativa de la voluntad del legislador al momento en que se generó dicho tributo. Además, la norma prohíbe expresamente la analogía (forma de integración) como medio para crear tributos o exenciones, pues es únicamente permitida para llenar los posibles vacíos legales de las normas tributarias.

De ese modo, la interpretación de las normas que regulan y rigen el quehacer fiscal, debe sujetarse al procedimiento lógico que corresponde frente a cada caso normativo. Por demás, en ese ejercicio, es necesario considerar que por la vía de la interpretación no es factible sustituir la voluntad del legislador en cuanto a la configuración y precisión de los elementos fundamentales del tributo, dado que, se reitera, tales componentes estructurales básicos, es materia reservada a la ley formal. De otro modo, legitimar por la vía de la interpretación la creación, modificación o supresión de los elementos del tributo que han de ser definidos por ley, lesiona la base misma del sistema democrático y permite al Poder Ejecutivo sustituir al legislador, quebrantando la lógica misma del principio de distribución de funciones que estatuye el precepto 9 de la Carta Fundamental. La interpretación es un mecanismo direccionado a procurar la recta y correcta aplicación de la ley, pero en su virtud no puede superarse la ley, desconocerla o reformarla.

De ese modo, el punto medular en esta acción gravita en torno a definir si la pauta jurisprudencial cuestionada, constituye un exceso en la definición de los elementos del tributo de renta a las utilidades, al extender el alcance del elemento

material del hecho imponible, a actividades e ingresos que, según alegan los accionantes, no forman parte del hecho generador. Como se ha indicado, este elemento debe venir expresamente regulado por la ley, siendo inviable que por la vía de la interpretación se pueda ensanchar ese parámetro objetivo, nuclear para un sistema tributario que ha de garantizar la seguridad jurídica, la confianza legítima y la transparencia como reglas de soporte de los derechos y garantías del sujeto pasivo. Así, es menester examinar si la actividad de inversiones de fondos en el extranjero, realizada con capital generado en territorio fiscal costarricense, forma parte del hecho imponible de la cédula de renta, dada la aplicación del criterio de vinculación económica con la fuente, o si, por el contrario, esa aplicación trasciende el esquema territorial de renta, tal y como alegan los promoventes.

Sobre ese particular, cabe recalcar en el hecho generador del impuesto a las utilidades. Los numerales 1 y 2 de la Ley No. 7092, con la redacción vigente al momento de los procedimientos determinativos en virtud de los cuales se emitió la jurisprudencia reprochada, definen ese elemento, señalando que ese tributo recae 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. Si bien el tributo se define sobre las utilidades, se condiciona a que ese producto económico derive de actividades en las cuales se utilicen los factores de producción (tierra, trabajo y capital) que sean de fuente costarricense. La imposición se establece sobre todo ingreso percibido o devengado dentro del período fiscal, indistintamente que el mismo sea continuo o eventual, pero, además, recae sobre cualquier beneficio patrimonial que no se encuentre debidamente justificado o respaldado. Cabe hacer notar que el régimen de imposición de marras recae, igualmente, sobre todo beneficio patrimonial que no haya sido expresamente excluido del tributo, siempre que dicho ingreso o beneficio derive de fuente costarricense. Hasta este punto del esquema normativo, se observa la relevancia de

la definición del concepto “de fuente costarricense”, debido a que es dicho referente el que permite la vinculación del ingreso a su respectiva afectación tributaria. De ahí que, de seguido, la norma aclara qué ha de entenderse como ingresos de fuente costarricense, precisando:

*“Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se entenderá por ventas, 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.”*

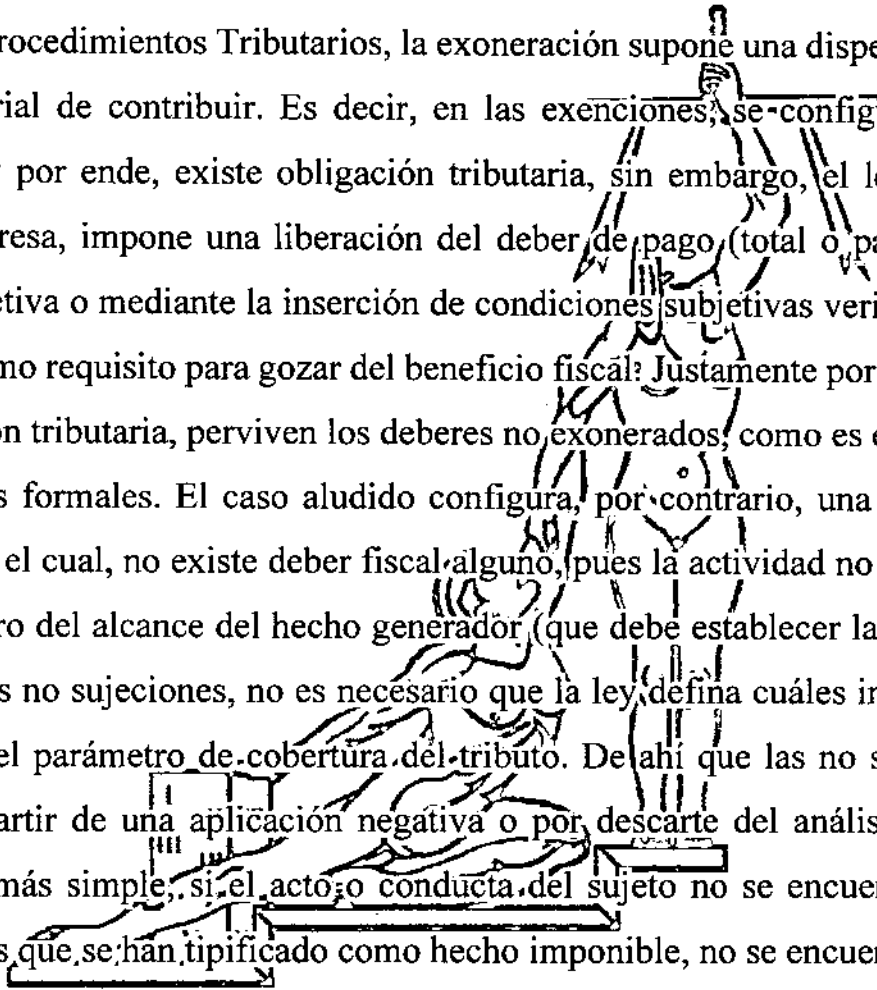
La norma en cuestión permite establecer que, por mandato expreso de ley, el concepto de fuente costarricense alude a ingresos o beneficios patrimoniales que se hayan devengado o percibido EN EL TERRITORIO NACIONAL, a partir de la prestación de servicios, locación de bienes o utilización de capitales. Desde luego que en el contexto del elemento territorial que impone dicho esquema normativo, la renta gravada debe ser derivación del uso de la tierra o el capital, así como de la prestación de servicios en el territorio fiscal costarricense. Por derivación lógica, la obtención de rentas a partir del solo uso de bienes ubicados en territorio nacional, impone el deber de contribuir, aún para una parte no domiciliada en el país, por cuanto el criterio material permite tener ese ingreso como de fuente costarricense. Lo mismo acontece con rentas asociadas a servicios prestados en Costa Rica, pues, si la riqueza se produce a partir de esa oferta de servicios en territorio nacional, se impone el criterio territorial y quien ha prestado la actividad, se constituye en sujeto obligado, pese a que no sea residente fiscal nacional. Desde luego que, si el sujeto receptor de la renta no reside en el país, la remesa de las utilidades impone al remesante el deber de retención, so pena de responsabilidad solidaria en cuanto a ese particular. De igual manera, el uso de capitales en el país impone semejante tratamiento fiscal, indistintamente del origen de los fondos o el capital que se utilice. Lo relevante es que la actividad material de uso de capital a partir del cual se obtiene

o produce un ingreso, beneficio económico o derecho de crédito, se realice dentro de la jurisdicción territorial costarricense, y en ese tanto, dicho ingreso se encontrará afecto al tributo en cuestión.

Por contraste, cuando un residente fiscal costarricense obtenga rentas derivadas de servicios prestados en el extranjero, bienes situados en el exterior o capitales utilizados fuera de los límites geográficos costarricenses, no pueden ser considerados como de fuente costarricense y en esa medida, son ingresos que están excluidos del poder fiscal nacional. Nótese que no se trata de una exención fiscal, ya que, como claramente lo estatuye el numeral 61 en relación al 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la exoneración supone una dispensa legal del deber material de contribuir. Es decir, en las exenciones, se configura el hecho generador y por ende, existe obligación tributaria, sin embargo, el legislador, de manera expresa, impone una liberación del deber de pago (total o parcial), se de manera objetiva o mediante la inserción de condiciones subjetivas verificables ante el Fisco, como requisito para gozar del beneficio fiscal. Justamente por la existencia de obligación tributaria, perviven los deberes no exonerados, como es el caso de las obligaciones formales. El caso aludido configura, por contrario, una no sujeción, supuesto en el cual, no existe deber fiscal alguno, pues la actividad no se encuentra inserta dentro del alcance del hecho generador (que debe establecer la ley). De ese modo, en las no sujeciones, no es necesario que la ley defina cuáles ingresos están excluidos del parámetro de cobertura del tributo. De ahí que las no sujeciones se definan a partir de una aplicación negativa o por descarte del análisis del hecho generador; más simple, si el acto o conducta del sujeto no se encuentra incluido dentro de las que se han tipificado como hecho imponible, no se encuentra gravada, sin necesidad de norma expresa que así lo indique. Si bien la misma Ley No. 7092 establece en su numeral 6 supuestos de exclusión de la renta bruta, ello no supone que cualquier ingreso que no se encuentre dentro de esa lista se encuentra afecto al

PODER JUDICIAL

USO OFICIAL



impuesto. En esencia, la sujeción de riqueza en el impuesto a las utilidades se condiciona a que derive de fuente costarricense, con las excepciones de ingresos no sustentados a los que ya se ha hecho alusión, de manera que los beneficios patrimoniales que el residente fiscal costarricense no haya obtenido del uso de los factores de producción y supuestos que definen las rentas de fuentes costarricense, no se podrían considerar como rentas sujetas. De otro modo, extender el poder tributario a esos ingresos que no guardan relación con rentas de fuente costarricense, implicaría migrar hacia un sistema de renta mundial (y no territorial), que impone el deber de declaración y de contribución material sobre la base de la totalidad de ingresos generados por el sujeto pasivo, indistintamente del lugar en que los haya devengado o percibido. Sería un criterio de sujeción subjetivo, y no objetivo territorial, como el que opera en el esquema de renta definido por la Ley No. 7092. Se trata de una visión fiscal que debe plasmarse en ley formal, empero, se insiste, este sistema de renta mundial no es el que define el sistema tributario nacional de renta sobre las utilidades, las que sujeta, se reitera, al concepto de fuente costarricense.

De ese modo, el tratamiento fiscal de esas rentas que no son de fuente costarricense, en el caso de los sistemas tributarios de renta territorial, queda supeditado al régimen tributario del país en el cual se ha producido la renta. Una vez que dichas rentas sean repatriadas, y el capital que suponen sea utilizado en el país, las utilidades que esa utilización pueda generar en territorio costarricense son consideradas como de fuente nacional y en ese tanto, estarían gravadas las utilidades, que no el capital primario que fue producido de manera extra territorial, desde el plano fiscal.

En ese sentido, es criterio del suscrito que la postura asentada en la jurisprudencia que es objeto de debate considera que las rentas que son generadas por el uso de capitales nacionales en mercados extranjeros de colocación o inversión

temporal de valores monetarios, es decir, que son colocados en actividades financieras de inversión, se encuentran gravadas en Costa Rica. Lo anterior al estimar que aplica en esos negocios bursátiles la figura de "pertenencia" o "vinculación a la estructura económica". En lo medular, la lógica de esta postura descansa en el hecho o circunstancia que el capital primario que se utiliza en la transacción con una entidad extranjera es de fuente costarricense, pues esa riqueza de inversión se ha generado en el país y se encuentra en cuentas costarricenses. Por ende, la sola colocación en títulos internacionales no supone una desvinculación con el ejercicio de actividades gravadas por la cédula de renta.

Como se ha indicado, el uso de capital que se encuentra gravado en estos casos es el que se haya utilizado en territorio costarricense. Para ello, el análisis no recae sobre el origen del capital, sino en el lugar en el que se use ese capital y se produzca el beneficio. Desde esa arista de examen, si bien el capital base pudo haberse generado en Costa Rica, lo cierto del caso es que esas partidas son colocadas en inversiones transitorias de entidades financieras que se residen en otros países, y es en la locación de esas entidades que se celebra el negocio jurídico en virtud del cual se produce el rédito financiero. Es claro que, dado el modelo de inversión, luego esos recursos son repatriados a las cuentas bancarias originarias, desde las cuales se realizaron las inversiones, sin embargo, ello no dice que esas utilidades que se obtienen a partir del uso de capital nacional en territorio extranjero puedan ser tenidas como rentas de fuente costarricense. La sola circunstancia que las entidades inversionistas utilicen ese esquema de negocios como medio de potenciar utilidades por el uso del capital disponible en orden a maximizar liquidez u obtener mejores réditos, o bien, que las inversiones aludidas sean transitorias y a corto plazo, como es el caso de las denominadas "overnight", no incluye a los autos un elemento concreto a partir del cual pueda afirmarse que esas rentas en cuestión sean de fuente costarricense y que, por ende, se encuentren afectas al impuesto de utilidades. Por

otro lado, la regularidad o no del uso de esa opción económica tampoco introduce un elemento de sujeción, pues dentro del hecho imponible definido por el legislador, no se prevé un tributo por la habitualidad de ese modelo de ingresos. Cosa distinta es el beneficio económico que por concepto de comisiones de colocación de inversiones que cobran a clientes, pueden tener esas entidades financieras, pues esa actividad deriva de servicios prestados en territorio nacional, pero cosa distinta es la utilidad en sí misma, la que se obtiene, se insiste, a partir del uso de capitales en el extranjero. En este punto, cabe traer a colación lo preceptuado por el artículo 6 inciso ch) de la Ley de Renta, en cuanto señala:

*“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.”*

Véase que ese mandato excluye de la renta los ingresos que se hayan generado a partir de bienes o capitales localizados en el extranjero, o bien, servicios prestados en el exterior, aunque se hayan celebrado en el país. Esta regulación es totalmente congruente con el principio de renta de fuente costarricense al que se viene haciendo alusión, en la medida en que no considera como objeto del gravamen, ganancias derivadas de servicios prestados, capitales localizados o bienes situados en el extranjero, debido a que esos factores de producción no han sido utilizados en el territorio nacional. A diferencia de la postura que sostienen las instancias públicas que han participado en este proceso y lo expresado en la línea jurisprudencial de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, es mi criterio que dicha norma no se constituye como base legal de la imposición que se ha establecido en cuanto a las aludidas rentas obtenidas por colocación temporal de capital costarricense en inversiones en el extranjero. Por un lado, al margen del sitio en que se considere perfeccionado el negocio jurídico, lo cierto del caso es que se trata de capitales que, en definitiva, son utilizados en el extranjero y a partir de esa colocación de valores,



se obtiene una utilidad. Pero esa utilidad tiene sustento en el uso de ese capital en las cuentas de inversión de las entidades que se residencian en el extranjero, que no en el uso del capital en Costa Rica. De otro modo, la tesis reprochada supondría que todo uso de capital de fuente nacional para obtener ganancias en otras jurisdicciones fiscales, se encontraría afecto al impuesto nacional, bajo la consideración de una supuesta vinculación económica, llevado a un supuesto de renta mundial que no encuentra previsión o sustento en la literalidad de las normas que regulan esa relación fiscal.

De igual manera considero necesario precisar que el origen de las cuentas desde las cuales se toman los fondos para colocar en inversiones temporales en países extranjeros, no se constituye como elemento sobre el cual pueda sostenerse la imposición que se reprocha. En efecto, los conceptos de localización y colocación a que aluden las autoridades tributarias, en el fondo, pretenden justificar la tesis que han aplicado en sede administrativa y que fue prohijada por los precedentes de la alta instancia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Sin embargo, es notorio que el negocio de inversiones supone desplazamiento de valores en cuenta e implica una indisponibilidad de esos fondos en el plazo o tiempo en tanto dura la inversión. El inversionista no puede disponer de esos fondos, sino hasta que sean liberados y puestos a su disposición por el ente financiero internacional. Por ende, no puede decirse que esos montos sigan localizados en Costa Rica, pese haber sido colocados en cuentas internacionales. Se trata de una transferencia de valores a efectos de colocarlos en un régimen de inversión, pactado por las partes, a efectos de obtener una ganancia proyectada, acorde al análisis de riesgos y de rentabilidad que particularizan el negocio. Así visto, no son utilidades que sean generadas en Costa Rica, o que bien, pueda estimarse que encajan dentro del concepto legal de "rentas de fuente costarricense", pues no deriva de capitales utilizados en territorio

nacional, cuando, por el contrario, son ganancias por el uso de ese capital en mercados de valores extranjeros.

El criterio de territorialidad avalado por Sala Primera conlleva a la sujeción de aquellas rentas que se forjen con capital nacional producido en función de una actividad económica, independientemente de donde se generen, aplicación que esta Cámara estima ensancha el hecho generador dispuesto por la ley, sin contar con base normativa que así lo habilite. Ergo, la renta proveniente de las inversiones realizadas en el exterior con capital nacional no puede tenerse como de fuente costarricense, por lo que, bajo ese concepto, su imposición no se ampara a lo estatuido por los ordinales 1, 2 y 6 inciso ch) de la Ley No. 7092.

Así, es criterio del suscrito que la jurisprudencia impugnada de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia resulta contraria al principio de reserva de ley en materia tributaria, desarrollado en el artículo 121 inciso 13) constitucional, al establecer la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda gravar las rentas generadas en el exterior por medio del impuesto a las utilidades. Lo anterior, por cuanto la norma jurisprudencial en análisis ha ampliado el hecho generador de la ley, al incluir la figura de “pertenencia” o “vinculación a la estructura económica”, las cuales no están definidas ni establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) n.º 7092. De ese modo, se puede evidenciar que, contrario a lo expresado tanto por el Tribunal Fiscal Administrativo como por la Procuraduría General de la República, al establecer el hecho generador del impuesto a las utilidades, el legislador no contempló la posibilidad de poder gravar rentas que provengan del exterior, ni mucho menos estableció alguna imposición en relación con renta extranjera, a partir de que se produjera por una empresa domiciliada en el país o que se haya utilizado un capital de fuente costarricense, para ser gravado. Por el contrario, en el tercer párrafo del numeral 1 de la LISR, el legislador enfatizó que

debe entenderse por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, dentro de las cuales, no se desprende el tipo de ingreso que ha dado base a esta acción.

De allí que, contrario a lo argumentado por la Procuraduría General de la Republica y el Tribunal Fiscal Administrativo, considera el suscrito magistrado que la interpretación contenida en la norma jurisprudencial impugnada, según la cual por un criterio de vinculación económica, se incluye dentro de la base imponible para el cálculo del impuesto de las utilidades, ingresos obtenidos producto de inversiones en el extranjero, realizadas por empresas domiciliadas en Costa Rica, por cuanto la fuente productora de renta es costarricense y el capital invertido en el extranjero es costarricense, de allí que los rendimientos obtenidos forman parte de los ingresos gravables de la empresa en Costa Rica, **no tiene asidero en las disposiciones legales analizadas.** Se trata de una interpretación jurídica extensiva de los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que varía la forma como se determina la base imponible de un tributo, por lo que, en mi criterio, la jurisprudencia impugnada resulta contraria al Derecho de la Constitución.

Esta postura contradice la naturaleza y el espíritu del legislador al momento en que generó los elementos esenciales del impuesto a las utilidades. Se puede evidenciar que el legislador no contempló dentro del impuesto a las utilidades la posibilidad de poder gravar rentas que provengan del exterior, ni mucho menos estableció alguna imposición en relación con renta extranjera, a partir de que se produjera por una empresa domiciliada en el país o que se haya utilizado un capital de fuentes costarricenses para ser gravadas.

En razón de lo anterior, considero que la interpretación realizada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia no se encuentra conforme con lo establecido en la normativa tributaria, toda vez que lo que está realizando por medio de su jurisprudencia, es gravar una renta que no se encuentra definida por la ley, lo que es

contrario del 121 inciso 13) de la Constitución Política y genera inseguridad jurídica, ya que, como se desarrolló anteriormente, el Poder Legislativo es el único órgano con la competencia para crear normas jurídicas tributarias. Finalmente, estimo que la interpretación de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia tampoco es compatible con la normativa tributaria, pues sigue el criterio subjetivo, según el cual se gravan las rentas sin importar donde hayan sido generadas, considerando únicamente quién produjo la renta, para así determinar si se grava o no. En ese sentido, resulta importante recordar que el sistema tributario costarricense se aplica a partir del criterio objetivo de territorialidad, esto quiere decir que, para que surja la obligación tributaria, es esencial, que la renta sea generada en suelo nacional, para así ser considerada fuente costarricense a partir del principio de territorialidad, que toma como sujeción el lugar donde se generó la renta, para determinar si puede ser gravada o no, de conformidad con el ordenamiento jurídico.

Por las consideraciones apuntadas, estimo que las acciones de inconstitucionalidad acumuladas deben ser declaradas con lugar en cuanto este extremo, por cuanto la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia aquí impugnada, mediante una interpretación extensiva, sujeta rentas extraterritoriales al impuesto sobre las utilidades, lo cual no se encuentra consignado en el hecho generador del impuesto a las utilidades y es contrario al criterio objetivo territorial que sigue el sistema tributario costarricense. En consecuencia, dispongo la anulación de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia contenida en las sentencias 617-F-S1-2010 de las 09:10 horas del 20 de mayo de 2010, 55-F-S1-2011 de las 08:50 horas del 27 de enero de 2011, 475-F-S1-2011 de las 11:20 horas del 07 de abril de 2011, 976-F-S1-2016 de las 13:05 horas del 22 de setiembre de 2016 y 326-F-S1-2017 de las 10:55 horas del 23 de marzo de 2017, por vulnerar el principio de reserva de ley en materia tributaria. Además, conforme lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, la

inconstitucionalidad se extiende, por conexidad, a todas las directrices o instrucciones generales de la administración tributaria, dirigidas a los contribuyentes, ~~que tienen cobertura en la norma jurisprudencial que declaro inconstitucional.~~

**USO OFICIAL**  
**XII. Documentación aportada al expediente.** Se previene a la parte recurrente que de haber aportado algún documento en papel, así como objetos o pruebas contenidas en algún dispositivo adicional de carácter electrónico, informático, magnético, óptico, telemático o producido por nuevas tecnologías, éstos deberán ser retirados del despacho en un plazo máximo de 30 días hábiles contados a partir de la notificación de esta sentencia. De lo contrario, será destruido todo aquel material que no sea retirado dentro de este plazo, según lo dispuesto en el "Reglamento sobre Expediente Electrónico ante el Poder Judicial", aprobado por la Corte Plena en sesión N° 27-11 del 22 de agosto del 2011, artículo XXVI y publicado en el Boletín Judicial número 19 del 26 de enero del 2012, así como en el acuerdo aprobado por el Consejo Superior del Poder Judicial, en la sesión N° 43-12 celebrada el 3 de mayo del 2012, artículo LXXXI.

**Por tanto:**

Por unanimidad, se rechaza la gestión de coadyuvancia incoada por Antonio Vargas Villalobos, en su condición de apoderado generalísimo sin límite de suma de Coca-Cola Industrias Ltda. Por mayoría, se declaran sin lugar las acciones de inconstitucionalidad acumuladas en cuanto al agravio de infracción al principio de reserva de ley en materia tributaria. El magistrado Garita Navarro salva el voto y declara parcialmente con lugar las acciones de inconstitucionalidad acumuladas y, en consecuencia, dispone anular por inconstitucional la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia contenida en las sentencias 617-F-S1-2010 de las 09:10 horas del 20 de mayo de 2010, 55-F-S1-2011 de las 08:50 horas del 27

de enero de 2011, 475-F-S1-2011 de las 11:20 horas del 07 de abril de 2011, 976-F-S1-2016 de las 13:05 horas del 22 de setiembre de 2016 y 326-F-S1-2017 de las 10:55 horas del 23 de marzo de 2017, por vulnerar el principio de reserva de ley en materia tributaria. De igual manera, por conexidad, dispone la anulación de todas las directrices o instrucciones generales de la administración tributaria, dirigidas a los contribuyentes, que tienen cobertura en las normas que ahora se declaran inconstitucionales. Por unanimidad, se declaran sin lugar las acciones acumuladas en cuanto a los alegatos de infracción a los principios de capacidad económica y de doble imposición. Publíquese íntegramente en el Boletín Judicial y reséñese en el Diario Oficial La Gaceta. Notifíquese este pronunciamiento a las partes y a la autoridad judicial que conoce del asunto previo.-



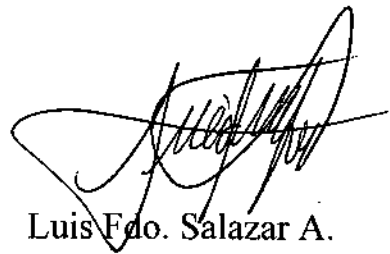
Fernando Castillo V.  
Presidente



Fernando Cruz C.



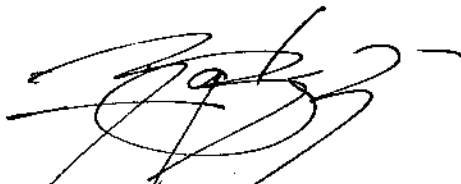
Jorge Araya G.



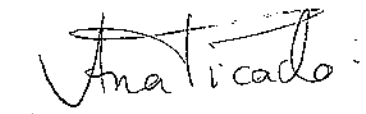
Luis Fco. Salazar A.



Anamari Garro V.



José Roberto Garita N.



Ana María Picado B.