

Evasión y fraude fiscal en Costa Rica ante los retos fiscales globales

–Fortalecimiento de la política fiscal para el cumplimiento de la Agenda 2030 de Desarrollo Sostenible–

GEMMA PATÓN GARCÍA

SEPTIEMBRE DE 2019

- Las revelaciones de presuntas empresas evasoras han puesto la evasión y el fraude fiscal en el foco de la discusión. El Ministerio de Hacienda publicó un número de grandes contribuyentes que declaran cero ganancias de forma reiterada en los últimos diez años.
- Se trata de una problemática nacional pero que ha adquirido una trascendencia global e internacional a la luz de los nuevos modelos de negocio digitales, junto a los espacios y lagunas jurídicas que permiten las asimetrías de los ordenamientos tributarios nacionales.
- La búsqueda de soluciones a la merma de ingresos fiscales es de trascendencia, debido a que la ineficacia en la recaudación tiene efectos devastadores en un escenario de vulnerabilidad ante la tendencia de elevación de la deuda pública.
- El examen de la política tributaria debe permitir impulsar la Agenda 2030 de desarrollo sostenible y la movilización de recursos. Por ello, debe analizarse conjuntamente la tributación y fiscalización de la economía digital en la región.
- El análisis demuestra la importancia de aumentar la eficacia contra la evasión y el fraude fiscal, como instrumento hacia la justicia tributaria global y como mecanismo de redistribución de la riqueza.

“Aportación en el seno del proyecto: “Los derechos de los contribuyentes y la lucha contra el fraude fiscal en los diferentes niveles de Hacienda”, Referencia: SBPLY/17/180501/000166, Consejería de Educación, Cultura y Deportes, Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha (España)”

Índice

■ Planteamiento.....	4
■ Diagnóstico, desafíos y propuestas para Costa Rica ante la evasión y el fraude fiscal.....	6
■ Tendencias en la lucha contra la evasión fiscal fruto de los retos tributarios de la economía digital.....	12
La brecha digital y la representatividad del sector de la economía digital en América Latina.....	12
Posturas internacionales ante la tributación de la economía digital.....	15
Propuestas tributarias orientadas al enfoque de derechos humanos.....	17
Respuestas fiscales ante la digitalización en Costa Rica y el área regional.....	20
■ Reflexiones finales.....	21



Planteamiento

La lucha contra la evasión y fraude fiscal representa el principal objetivo de instituciones y actores sociales en el que los agentes implicados deben tomar conciencia y actuar corrigiendo las distorsiones que puedan relevarse como elementos o causas que inciden en supuestos de pérdida recaudatoria de las Administraciones Tributarias nacionales. Así, tanto los gobiernos como los aplicadores de las normas tributarias han de enfrentar este problema en que convergen algunos rasgos similares tanto a nivel internacional como a nivel nacional, si bien han de distinguirse especialidades en cada país. Conceptualmente, la evasión supone toda eliminación o disminución de la cuantía tributaria devengada dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran un incumplimiento violando disposiciones legales, por otro lado, la elusión consigue el mismo resultado de merma recaudatoria para las Administraciones Tributarias, si bien mediante el uso de formas o estructuras jurídicas anómalas para esquivar o minimizar la carga tributaria.

El enfoque cambió dentro del escenario de tributación internacional. Viró desde la articulación de los mecanismos de corrección de la doble imposición, originada por el ejercicio de la soberanía nacional de cada jurisdicción, hacia la definición y localización de los países o entidades donde existe una escasa o nula tributación, la cual conduce a la creación de paraísos fiscales, donde las rentas y beneficios pueden guarecerse quedando exoneradas de gravamen alguno.

En los últimos años se han producido avances muy significativos en los instrumentos que permiten luchar contra la doble “no tributación”, bien mediante la erosión de las bases imponibles de gravamen, o bien procediendo a la desviación de beneficios en jurisdicciones más beneficiosas fiscalmente hablando. Estos instrumentos se han sustentado en el desarrollo del intercambio de información tributaria entre Estados, particularmente, como medio para lograr la detección de supuestos de evasión fiscal, a cuya articulación y perfeccionamiento en el futuro, se fía en buena medida el éxito de las acciones internacionales de lucha contra tales prácticas. Sin embargo, son muchas otras las medidas que han de adoptarse en el ámbito normativo, operativo y de ejecución de las políticas públicas que colaboren y apoyen en los resultados recaudatorios obteni-

dos por cada Estado. Así pues, si bien la evasión y el fraude fiscal son objetivos comunes deben ser atendidos con la mayor coordinación posible. Las medidas nacionales dirigidas a lograr estos desafíos son imprescindibles para la remoción de obstáculos que internamente se presentan. Por esta razón, es preciso ubicar la importancia del tema dentro del área regional en la que nos situamos y analizar las causas por las que se produce la evasión fiscal. De modo que ello permitirá concretar las vías de acción y afianzar una óptima orientación en las propuestas a formular para mejorar la lucha contra la pérdida de la justa tributación que lastra el crecimiento y desarrollo de las sociedades contemporáneas.

En este sentido, debe señalarse que los riesgos que presenta la erosión de base para los países en desarrollo tienen consecuencias mucho más intensas, pues se trasladan al ámbito social. Así, los bajos ingresos tributarios -junto a los grandes nichos de informalidad tributaria- limitan la capacidad de los Estados para cumplir con los derechos humanos fundamentales de la población (derecho a la alimentación, salud y educación). La erosión de la base imponible constituye un serio riesgo para los ingresos tributarios que requieren los gobiernos para financiar sus servicios públicos, pero también para la soberanía, la justicia tributaria y la desigualdad en el área latinoamericana. La CEPAL ha sido muy incisiva en este aspecto destacando que “la evasión y elusión tributaria sigue siendo uno de los principales obstáculos a la movilización de recursos internos para financiar la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible en la región”¹. Para alertarnos de las dimensiones del problema, las estimaciones más recientes de la CEPAL sitúan las pérdidas asociadas con el incumplimiento tributario del impuesto a la renta y el IVA en el 6,3% del PIB en 2017, alrededor de 335.000 millones de dólares. Por ello, los esfuerzos encaminados a la reducción de este incumplimiento, supondrían unos ingresos adicionales que podrían dotar de mayor impulso para el logro de las metas sociales y económicas incorporadas en los Objetivos de Desarrollo Sostenible².

En repetidas ocasiones, la competencia fiscal entre

1 CEPAL, Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019 (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019, p. 37.

2 Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019 (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019, p. 37.



Estados en materia de impuestos para atraer Inversión Extranjera Directa (IED) ha generado lagunas y espacios de no imposición que proporcionan muchas oportunidades a las multinacionales para evadir el pago de su justa porción de impuesto. Pero también la necesidad de los países latinoamericanos de atraer la inversión extranjera provoca que sea más difícil la incorporación y el cumplimiento de reglas tributarias estrictas. De este modo, la elusión tributaria de las multinacionales se sostiene sobre el secreto bancario que ampara a las jurisdicciones *offshore* y que, adicionalmente, facilita la fuga de capital de origen ilícito y el lavado de dinero.

Asimismo, la evasión fiscal tiene efectos nocivos significativos desde la óptica individual de los países latinoamericanos, pues conduce a una erosión de las bases internas imponibles, y atenta contra la eficiencia y la equidad global del sistema tributario. Todo ello se enmarca dentro de la dificultad relativa a las pérdidas de recaudación fiscal asociadas a las maniobras de erosión de la base imponible y transferencia de beneficios en el área latinoamericana.

Con estas premisas, nace un proyecto emanado de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el G20 que ha calado en los paradigmas de la fiscalidad internacional y que pretende brindar elementos de interés común para la optimización de los recursos administrativos disponibles y la gestión de las Administraciones Tributarias del proceso. Las recomendaciones para luchar contra la evasión fiscal internacional se recogen en el denominado Proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) que pretende transformar el sistema tributario en el escenario internacional y parte del convencimiento de la necesidad de actuar incidiendo en varios puntos: la regulación de vacíos legales; la modificación de la normativa internacional, que perpetúa situaciones de desigualdad y desventaja entre países; la cooperación internacional real en materia de transparencia e intercambio de información tributaria y la lucha contra el fraude o el impulso de sistemas tributarios justos, progresivos, solidarios e inclusivos. En definitiva, la demanda de una mayor voluntad política para la lucha contra la elusión y evasión fiscal, así como para acometer las reformas necesarias en el plano legal y administrativo, constituye un desafío esencial para lograr el éxito. Además, fortalece las herramientas técnicas y capacidades humanas para conseguir avanzar en el proceso y conducir al incremento de los ingresos de

forma correspondiente con la generación de riqueza que se produce en el país.

Las operaciones que permiten a las multinacionales trasladar sus beneficios a jurisdicciones de tributación baja o cero producen una distribución injusta del ingreso. De aquí la importancia del intercambio automático de información que despierta gran interés y preocupación, a la vez; principalmente para la zona Caribe y Centroamérica. De hecho, parece que las acciones del Plan BEPS no bastan para lograr involucrar e implementar la voluntad y la iniciativa de los países en desarrollo, sino que también se precisan medidas adicionales para contrarrestar el secreto financiero de las empresas, incluyendo el requerimiento para que las multinacionales proporcionen informes públicos combinados y país por país, el establecimiento de un intercambio automático multilateral e integral de información tributaria, y la divulgación pública de los beneficiarios reales de empresas, fundaciones y fideicomisos (*trust*).

Todos estos argumentos pueden aplicarse al caso de Costa Rica, país que manifiesta unos rasgos propios en relación con la necesidad de lucha contra la evasión y el fraude fiscal, acuciado por la imperiosa exigencia social de la consolidación fiscal ante la elevada deuda pública contraída, que obliga al Estado a continuos y perentorios pagos de intereses. Por tanto, Costa Rica es uno de los países del área regional donde se hace preciso, de manera más incisiva, lograr hacer efectiva la mayor capacidad recaudatoria posible.

Con este fin, se estima necesaria la coordinación de acciones en el ámbito regional e internacional para lo que es preciso el análisis en estos ámbitos. En concreto, la CEPAL ha puesto de manifiesto recientemente en el Panorama Fiscal 2019 que el proceso de consolidación fiscal en América Latina y el Caribe continuó durante el 2018, pero a pesar de la mejora en la posición fiscal registrada en América Latina, la deuda pública bruta está al alza y alcanzó un 42,3% del PIB en 2018, frente al 39,4% del PIB registrado en 2017, siendo Costa Rica uno de los países donde resultan más preocupantes estos parámetros de deuda pública y PIB³.

Junto a las tradicionales dificultades intrínsecas para combatir la evasión fiscal, y la baja recaudación

3 CEPAL, Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2019 (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019, p. 16.



efectiva que se obtiene, gana mayor interés actual la discusión a nivel nacional debido a la revelación, en fechas recientes, de presuntas empresas evasoras. Tras la resolución de la Sala Constitucional que declaró información de interés público la identidad de las empresas evasoras, en diciembre de 2018 el Ministerio de Hacienda dio a conocer el listado de empresas catalogadas como grandes contribuyentes que de forma reiterada han reportado cero ganancias en los últimos diez años. Junto a ello, un Informe de la Contraloría de la República de abril de 2018 incidía en estos datos y los infructuosos resultados de la actuación fiscalizadora de Hacienda.

Estos acontecimientos ponen de nuevo de manifiesto la prioridad del debate en la lucha contra la evasión fiscal y la necesidad de disponer o articular mecanismos legales, técnicos y humanos suficientes y apropiados para mejorar los resultados en materia de aumento de recaudación tributaria. Recordemos que, éste no es un fin en sí mismo, sino un instrumento para el fin, el cual se compone de la accesibilidad a más bienes y servicios públicos, y de mejor calidad de vida de los ciudadanos en general.

Diagnóstico, desafíos y propuestas para Costa Rica ante la evasión y el fraude fiscal

La financiación de los gastos públicos que acometen los Estados se debe lograr principalmente por

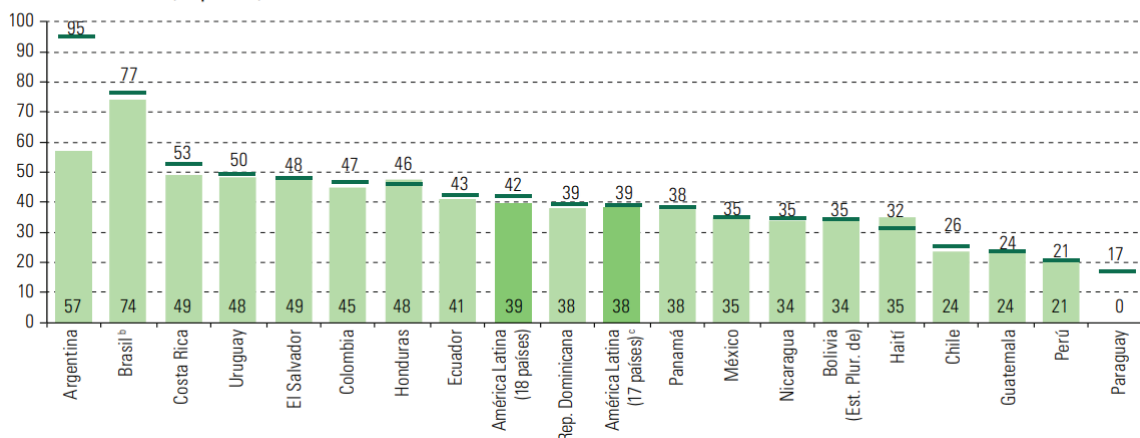
la vía de los ingresos fiscales, debido a dos motivos esenciales: en primer lugar, son los recursos financieros que aportan un papel decisivo en la redistribución de la riqueza para un país y son de mayor estabilidad, de modo que permiten consolidar las finanzas públicas en la estimación de ingresos presupuestarios anuales. En segundo lugar, con un volumen menor deberían encontrarse otros recursos financieros como la deuda pública, instrumento que debe utilizarse con mesura y moderación, atendiendo a necesidades perentorias de cubrir gasto público inaplazable, en cuanto genera compromisos de pago para el futuro y no permite la consolidación de las finanzas públicas al generar mayor déficit fiscal.

Sin embargo, los datos arrojan una cruda realidad en Costa Rica, la cual centra sus principales males en el ámbito económico en un elevado nivel de endeudamiento público del 53% del PIB, que hemos de considerar excesivo, teniendo en cuenta que constituye el tercero más alto de toda Latinoamérica y el más alto de Centroamérica. Se sitúa sólo por debajo de los niveles de Argentina y Brasil, a pesar de tratarse de un país con una población más reducida y, por tanto, con exigencias de gasto público *a priori* menores.

En primer lugar, la mejora observada en el resultado primario del déficit en otros países, no incide en Costa Rica. Asimismo, se aprecia la estabilidad del nivel de endeudamiento de Centroamérica en 2018, con un leve aumento de 0,3 puntos porcentuales del PIB, y Costa Rica se apartó de esta tendencia, dado que registró un incremento de la deuda cercano a 4 puntos porcentuales del PIB (un incremento de 3,8 puntos

América Latina y el Caribe: deuda pública bruta del gobierno central, 2017- 2018
(En porcentajes del PIB)

A. América Latina (18 países)^a



Fuente: CEPAL (2019): Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2019, Gráfico I.5, pág. 18.



en 2018, precedido de 4,1 puntos en 2017)⁴. En 2018, el pago de intereses para Costa Rica supuso un 3,6% del PIB, una cuantía importante debida al vencimiento de una deuda bastante abultada durante este período⁵. Por el lado positivo, podemos referirnos a una modesta reducción en los gastos de capital, destacando en Costa Rica una contracción de 0,6 puntos porcentuales⁶.

Del análisis de los datos ofrecidos, se extrae que parte de los ingresos fiscales están siendo dedicados al pago de intereses. Más allá de los datos concretos, parece más preocupante la tendencia que manifiesta este indicador económico en Costa Rica, el cual se comporta en sentido creciente desde 2009 sin que se haya detectado contención alguna. La persistencia de este déficit tiene consecuencias negativas, pues limita el espacio de ejecución de las políticas de gasto público, condicionadas por la importancia de resguardar la sostenibilidad de la deuda pública en el medio plazo.

En función de ello, parece lógica la afirmación de una inexcusable y urgente acción combinada que involucre al Gobierno, Poder Legislativo y Administración Tributaria. Esta debe orientarse hacia la consecución de resultados otorgando prioridad absoluta a la lucha contra la evasión y el fraude fiscal.

Conocemos la gravedad del problema, a pesar de la dificultad que entraña la cuantificación de los niveles de evasión fiscal. Además, la inexistencia de fiabilidad absoluta respecto de los datos concretos del volumen de evasión fiscal, limita la disponibilidad de informaciones por parte de distintas Administraciones Tributarias con cierta sistematicidad y periodicidad. En el caso de Costa Rica, la Contraloría de la República ha ofrecido, en un informe de 2018, datos acerca de la evasión en el Impuesto General sobre Ventas entre 2010-2017, período en que sufrió un incremento de dos puntos porcentuales y se cuantifica la evasión en este impuesto en torno a los 650 mil millones de colones.

Este objetivo se muestra incluso de mayor trascendencia en Costa Rica pues la merma en los ingresos fiscales, aprovechando los agujeros de la normatividad tributaria o lagunas jurídicas tributarias

provocadas por la estructura legal de los principales impuestos – Impuesto sobre Renta (ISR) e Impuesto sobre Valor Agregado (IVA)-, tiene efectos devastadores en tanto que estamos en un escenario de mayor vulnerabilidad que adolecen los países en desarrollo, como es el caso. De acuerdo con el Informe del Fondo Monetario Internacional (FMI) de 2018 sobre incumplimiento fiscal en Costa Rica, las brechas de cumplimiento fiscal en ISR e IGV continúan constantes en los años de referencia (2012-2016), lo cual sugiere que no se han adoptado medidas adecuadas y eficaces para reducir la brecha y aumentar la recaudación efectiva neta devengada⁷.

Conviene aclarar que las brechas de incumplimiento vienen constituidas por la diferencia entre la recaudación teórica y la efectiva. En estos términos, todas las Administraciones Tributarias cuentan con una recaudación potencial, estimada o teórica que sería la obtenida hipotéticamente con un 100% de cumplimiento y sin la aplicación de excepciones a las normas tributarias en forma de gastos tributarios establecidos por las normas legales. Al ser esto así, nos referimos a la capacidad recaudatoria para aludir a la recaudación máxima que es factible obtener en un sistema tributario articulado en forma eficiente y cuya operatividad sea eficaz.

Para contextualizar la situación, recogemos una de las principales conclusiones del Informe del FMI que señala la productividad del Impuesto a la Renta de las Sociedades (IRS) en 2015, en Costa Rica fue de 0,075%, menor que el promedio de los países latinoamericanos (0,12%). Entendiendo que la productividad del ISR indica cuánto ingreso por IRS, en relación con el PIB, genera un punto porcentual de la tasa del impuesto, no parece un dato exitoso en materia de la eficiencia global del IRS en el país para movilizar ingresos.

Es cierto que la reciente aprobación de la Ley N.º 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (LFFP)⁸, aprobada finalmente en el diario oficial La

4 CEPAL, Panorama..., 2019, p. 18.

5 CEPAL, Panorama..., 2019, p. 18.

6 CEPAL, Panorama..., 2019, p. 25.

7 Fondo Monetario Internacional, Costa Rica. Programa de Análisis de brechas tributarias en la Administración de Ingresos Públicos: Análisis de brechas tributarias en el Impuesto General sobre las Ventas y el Impuesto a la Renta de las Sociedades, Informe de país No. [18/124] del FMI, Mayo 2018. Disponible en la web: <https://www.imf.org/es/Publications/CR/Issues/2018/05/29/Costa-Rica-Technical-Assistance-Report-Revenue-Administration-Gap-Analysis-Program-Tax-Gap-45891>

8 Diario oficial La Gaceta N.º 225 del 4 de diciembre de 2018.



Gaceta N.º 225, el 4 de diciembre de 2018, ha incluido algunas normas encaminadas a una mayor consolidación fiscal que, aunque insuficientes para acometer los objetivos en política fiscal, se estiman avances positivos para lograr un aumento en la recaudación en la dirección marcada por las organizaciones internacionales (OCDE y FMI). La reforma fiscal fue concebida con una loable ambición para consolidar y ofrecer estabilidad a los recursos financieros del país, que los condicionamientos políticos han conducido a reducir a mínimos significativos, pero constituyen solo un primer estadio para modernizar el sistema tributario costarricense. Más allá de los términos de la LFFP, el éxito de ella debe ligarse a las medidas aplicativas y operativas que adopte el Ministerio de Hacienda en materia tributaria en el futuro próximo y la disponibilidad de medios suficientes para la aplicación efectiva de las disposiciones contenidas en ellas.

Citemos en el ISR algunas medidas que nos parecen positivas. La reforma al artículo primero de la Ley del Impuesto a la Renta establece que cuando las rentas de fuente costarricense estén sujetas a una retención estimada como impuesto único y definitivo, ésta se considerará como pago a cuenta del ISR, en línea con el reiterado reclamo de la inclusión de la renta global.

En cuanto a las ganancias de capital, que se producen por la alteración del valor del patrimonio de una persona o empresa en el momento de la transmisión, es relevante que quedan gravadas con una carga tributaria del 15%, equiparándolas a las rentas de capital. Esta medida se encamina hacia el gravamen dual de las rentas como sucede en los ISR modernos, diferenciando rendimientos con origen en el trabajo y rendimientos de capital. Sin embargo, queda mucho por hacer a la vista del cuadro del artículo 31 de la LFFP que actualiza, pero conserva una amplia diversidad de las nuevas tarifas de las rentas y ganancias del capital, dependiendo de la naturaleza de las rentas ante las que nos situemos.

Es destacable, en línea con el proyecto BEPS, la inclusión de la limitación de gastos financieros deducibles de las empresas en un 20% como máximo de la utilidad antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones, que supone uno de los mecanismos más relevantes para el vaciamiento de bases imponibles. Se incluye además la limitación a las empresas y personas para realizar pagos a paraísos

fiscales o jurisdicciones no cooperantes o cualquier país con el que no haya firmado un convenio de intercambio de información con fines tributarios.

También subrayamos el *programa de regularización tributaria*, denominado comúnmente “amnistía fiscal”, que se aprobó en el Título V de la LFFP para (diciembre 2018-marzo 2019), medida que también brinda una forma de abordar el incumplimiento tributario, el cual genera, al mismo tiempo, ingresos extraordinarios para incrementar los ingresos públicos de forma puntual que permiten compensar una eventual caída. La norma contempla un programa de amnistía general con el objetivo de liquidar los pasivos tributarios existentes con el incentivo de la condonación de los pagos de intereses sobre esta deuda, multas y recargos, y una reducción de la sanción aplicada del 40% al 80% dependiendo del mes en que el contribuyente se acoge a la amnistía⁹.

Los resultados de programas de regularización tributaria concomitantes en esta fecha, aplicados en Ecuador y Guayana, han ofrecido excelentes resultados en la magnitud de la recaudación tributaria derivada de esos programas [Ecuador (1,1% del PIB) y Guyana (0,9% del PIB)]¹⁰, y de igual manera, en el caso de Costa Rica, se han superado las expectativas de recaudación fijadas en el 0,5% del PIB en marzo de 2019¹¹. No obstante, por un lado, consideramos que este modo de abordar el incumplimiento con las normas tributarias supone un aporte financiero

9 https://www.hacienda.go.cr/docs/5c1d487deace0_Aviso%20Amnistia%20Tributaria.pdf

10 CEPAL, Panorama..., 2019, p. 38. No son pocos los países del área de América Latina que han acudido a programas de regularización en fechas recientes. Entre 2017-2019, además de Costa Rica, Ecuador (2018) 1,1% del PIB (recaudación efectiva; los contribuyentes tienen hasta 2020 para hacer sus pagos); Guyana (2018) Impuestos varios Condonación de intereses y multas sobre deudas tributarias (del 50% al 100%, dependiendo del mes en que el contribuyente se acoge al beneficio 0,9% del PIB (resultados preliminares); México (2017) Declaración y repatriación de capital. Tasa preferencial de 8% del impuesto sobre la renta (ISR), condonación de multas y recargos; los capitales deben ser invertidos por lo menos 2 años. Recaudación: 0,1% del PIB y Perú (2017-2018), Declaración y repatriación de capital. Tasas preferenciales del 7% y el 10%, dependiendo si el contribuyente declara los activos o el contribuyente repatria el capital para invertirlo en el país, 0,2% del PIB.

11 <https://www.hacienda.go.cr/noticias/15009-recaudacion-por-amnistia-tributaria-supero-la-expectativa-de-05-del-pib>



coyuntural que, si bien ha aliviado el pago de intereses de deuda pública que vencía en estas fechas, no consolida ingresos fiscales para la hacienda pública. Por otro lado, las amnistías fiscales tienen un efecto perverso en la conducta de los contribuyentes, pues, reciben beneficios fiscales -habitualmente una reducción en cuantías accesorias a la deuda tributaria y sanciones- por aflorar rentas, mientras que quienes cumplen en el plazo legalmente establecido no gozan de ese tratamiento fiscal.

En la imposición indirecta es relevante la transición de un Impuesto General de Ventas hacia un Impuesto al Valor sobre el Agregado que grava de forma generalizada las ventas de bienes y la prestación de servicios. El IVA es plurifásico gravando cada etapa de producción de un bien o prestación de servicio, y el sujeto pasivo puede deducir el impuesto pagado en cada una de las fases en que se agrega valor a los bienes o servicios que se pongan a disposición del consumidor. Para ello, la LFFP costarricense incorpora tres medidas esenciales: 1) acogida del concepto de bien que comprende no sólo la mercancía, sino también elementos intangibles; 2) eliminación del listado taxativo de servicios; 3) modificación de las normas de acreditación. Consideramos, no obstante, que debe revisarse el régimen de exenciones en el IVA, de forma que se considere la excepcionalidad del gravamen por razones sociales, equitativas o técnicas. Por su parte, la segmentación de tarifas reducidas en el IVA (4%, 2% y 1%) puede generar ineficiencia y complica la gestión tributaria en el impuesto.

En consecuencia, la reforma fiscal en Costa Rica ha obviado el establecimiento de medidas fiscales que podrían generar mayores oportunidades para luchar contra el fraude y la evasión fiscal. Con todo, la relevancia de la reforma fiscal en este país se considerará en el futuro próximo, a medio plazo, por la generación de oportunidades que sirvan para inmunizar a la sociedad de los riesgos sistémicos que la economía muestra y que tienen efectos devastadores, los cuales pueden ser más significativos en el escenario de mayor vulnerabilidad que adolecen los países en desarrollo. Así, las estrategias gubernamentales de reducción de la pobreza, de promoción del desarrollo y de lucha contra la desigualdad, incluidas en la Agenda 2030 como Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), han de traducirse en el buen uso de las herramientas fiscales que originen

un desarrollo sustentable, implicando las dimensiones económica, social y ecológica¹².

En este orden, el papel de las finanzas públicas contra la exclusión social se renueva desde dos perspectivas distintas:

- Ingreso público: diseño de un sistema fiscal progresivo mediante el ingreso para luchar contra la pobreza.
- Gasto público: planificación y ejecución más equitativa y eficiente en las prestaciones y servicios públicos a los que da cobertura el Estado y acceso a bienes esenciales para las personas con menos recursos.

La redistribución de la riqueza permite avanzar en el fortalecimiento del Estado Social costarricense. El aumento de los ingresos fiscales contribuirá a generar más recursos disponibles para racionalizar el gasto público, así como la asignación equitativa de los recursos en las políticas públicas orientada al cumplimiento de objetivos y metas concretas en el ámbito socioeconómico. Por ello, corresponde analizar con una meditada reflexión los efectos que eventualmente pueden concatenarse en la distribución de la renta al reformar el ISR. Precisamente, pensamos que el gravamen del ISR debería centrar la política fiscal a adoptar en el escenario tributario para los próximos años en Costa Rica.

En ese sentido, la suficiencia recaudatoria debería constituir el pilar fundamental del modelo de las finanzas públicas, donde los ingresos fiscales que tiene un gobierno deberían ser iguales o muy similares al nivel de gastos que posee. Para ello, no debe perderse de vista que el aumento de la recaudación ha de proceder de los impuestos directos por diversas razones enumeradas a continuación: 1) ofrecen progresividad al sistema tributario en su conjunto, 2) favorecen una recaudación de mayor estabilidad para la consolidación fiscal, y 3) otorgan capacidad redistributiva al sistema tributario si se obtiene un crecimiento importante en el aporte de lo recaudado por impuestos personales.

¹² Estas premisas fueron avanzadas en PATÓN GARCÍA, G., "Reformas para la sostenibilidad fiscal en Costa Rica: Fortalecimiento de las finanzas públicas", Perspectivas, FES N.º 3, Septiembre 2018, p. 8.



Así pues, Costa Rica comparte con el resto del área regional centroamericana el desafío histórico de aumentar el número de contribuyentes de clase media, esencialmente a través de la formalización de actividades económicas, así, poner el acento en aumentar las rentas que globalmente deberían quedar sometidas a gravamen en función de la capacidad económica que manifiestan.

Por esta razón, la clave para mejorar la financiación del desarrollo sostenible y del crecimiento inclusivo transita por el aumento de la eficacia del sistema tributario. El objetivo es recaudar más, evitar los obstáculos al crecimiento económico y eliminar la generación de distorsiones en el cálculo de los ingresos fiscales reales.

Indudablemente, estudiar las causas de la evasión y el fraude fiscal puede proporcionar el punto de arranque para meditar acerca de las medidas a adoptar que puedan proporcionar soluciones al problema de la falta de recaudación conforme a las normas tributarias. La cuestión se torna compleja porque el comportamiento de los contribuyentes no se puede homogeneizar, sino que, muy al contrario, hay que evaluar el riesgo de incumplimiento en función del tipo de contribuyente ante el que nos situemos. Además, los elementos que permiten espacios para la evasión y el fraude fiscal son de distinta naturaleza, básicamente, normativa, institucional y operativa.

En cualquier caso, a nuestro juicio debe partirse de la relevancia que la estructura del sistema tributario tiene en la generación de espacios normativos que promuevan o faciliten la pérdida recaudatoria por incumplimiento tributario. La lucha contra la evasión y el fraude fiscal debe atacarse primariamente a partir de la falta de simplicidad y precisión técnica de la legislación tributaria, evitar una alta presión fiscal (junto con elevadas tasas impositivas) o la frecuencia de los regímenes de regularización (moratorias, condonaciones, etc.) y reducir la existencia de regímenes preferenciales para la atracción de inversiones. Asimismo, conviene actuar desde los poderes públicos con prudencia y rigor al momento de la distribución de facultades que permitan otorgar confianza en la institucionalidad, apoyada en la transparencia en el uso de los recursos provenientes de los tributos y la eficiencia de la Administración Tributaria. Siguiendo estas líneas de actuación, resultaría más sencillo obtener

resultados en materia del necesario aumento del nivel educacional de la población y la conciencia tributaria de los ciudadanos.

Todas estas recetas mencionadas pueden ser útiles a nivel local, en el caso de Costa Rica, no obstante, las reformas más importantes que el ordenamiento tributario costarricense precisa se sitúan en el escenario de la evasión fiscal internacional y es allí donde Hacienda continúa experimentando las mayores pérdidas recaudatorias.

En este sentido, se hace necesario el planteamiento del criterio de tributación de renta mundial que, *a priori*, se aplica en el ámbito internacional, como el mecanismo más adecuado para el aumento de la recaudación, siempre que se goce de los instrumentos técnicos y humanos que permitan este avance. Debe comenzar a profundizarse en el debate sobre este tema para evaluar la inoperancia del criterio de territorialidad ante supuestos de planeamiento tributario agresivo.

En consecuencia, las propuestas deben encaminarse a la ampliación de las bases impositivas, mejorar el diseño del sistema tributario, fortalecer la administración de los impuestos y eliminar las vías que conducen a la elusión o evasión fiscal. Para ello, consideramos que Costa Rica debe ineludiblemente mirar hacia el exterior y no únicamente a lo interno de sus fronteras, porque el origen de las mayores pérdidas de recaudación se sitúa en el exterior, fruto de la globalización y los nuevos modelos de negocio, retos ante los que deben acomodarse nuevas respuestas procedentes del orden fiscal internacional.

A estos efectos, es de relevancia la firma por Costa Rica (entre otros países del área regional) de la Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (OCDE, 2016), como principal instrumento de lucha contra la evasión fiscal, cuyos resultados han de dar sus frutos en breve a la vista de que la Administración Tributaria costarricense prevé comenzar con la implementación del intercambio de información en el último trimestre de 2018. Actualmente, este instrumento se encuentra en fase de aplicación debido a limitaciones técnicas de la Administración Tributaria costarricense. De hecho, se ha comenzado con el reporte de información, pero no receptiona información, ya que no ha adecuado



ni modernizado sus procesos técnicos que permitan asegurar y garantizar el uso y finalidad de la información. Todo ello debe redundar en la mejora de los resultados que deberían obtenerse en razón de la aprobación del registro centralizado de accionistas y beneficiarios finales por la Ley, para mejorar la lucha contra el fraude fiscal de 2016 (Decreto Legislativo N.º 9416 de 20 de diciembre de 2016).

Por su parte, los avances del intercambio de información se manejan en el ámbito internacional como la vía primordial para conseguir resultados en la lucha contra la evasión fiscal. El pilar de la transparencia fiscal internacional se erige sobre las proyecciones que puede ofrecer este instrumento. Sin embargo, Costa Rica encuentra un principal obstáculo que debe soslayar para poder avanzar en este terreno, éste es el secreto bancario.

El marco regulatorio del secreto bancario en este país se encuentra articulado por el artículo 615 del Código de Comercio y su salvaguarda punitiva en relación con la divulgación del secreto establecida en el Código Penal, junto a las restricciones en la materia brindadas por la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica. Las entidades bancarias únicamente deberán suministrar información a la Administración Tributarias en los términos limitantes establecidos por el artículo 106 inciso e) del Código de Normas y Procedimiento Tributarios. Desde nuestro punto de vista, debe alentarse el levantamiento del secreto bancario, pero además constituye una “*conditio sine qua non*” del proceso de adhesión de Costa Rica a la OCDE iniciado en 2015. Las propuestas legislativas elaboradas en esta materia en 2018 en Costa Rica, tuvieron que claudicar ante la presión de los sectores privados.

Abordar este tema supondría un elemento esencial para localizar flujos financieros ilícitos que son evadidos al Fisco. Nos referimos a flujos ilícitos ante la evidencia de salida de capitales de un país que se produce de forma ilegal de forma reiterada, habitualmente tienen origen en actividades delictivas, y que erosiona gravemente las posibilidades de desarrollo de los países afectados.

La conciencia a la hora de tratar este asunto se ha incrementado en el área regional, de manera paralela al proceso de consolidación fiscal que los países han experimentado en los últimos años¹³. Algunos

de ellos, con el ánimo de supervisar el cumplimiento fiscal y reducir la evasión tributaria, han adoptado la facturación electrónica, lo cual apoyará la formalización del comercio y reducirá el espacio para la evasión y elusión fiscal del IVA. Al mismo tiempo, el cruce de información proveniente de la facturación electrónica, registros administrativos y otras bases de datos ha permitido la detección de irregularidades o incoherencias en las declaraciones juradas de los contribuyentes.

En cuanto a los flujos financieros ilícitos, las últimas estimaciones de la CEPAL sobre las salidas brutas debidas a la manipulación de precios del comercio internacional de bienes, continúan mostrando una tendencia a la baja. Además, demuestra que Costa Rica –parte intermedia en las cadenas de valor globales– es uno de los países donde se registró un descenso en la salidas brutas, en ello pudo influir la caída de las exportaciones, pero también puede adjudicarse el efecto a mejoras en la administración tributaria y aduanera¹⁴.

Por su parte, otro ámbito en el que el ordenamiento costarricense debe ser revisado es el tema de los gastos tributarios. Nos referimos a la problemática del monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria con el objetivo de beneficiar a determinadas actividades, zonas o contribuyentes (ej. exoneraciones, deducciones de la base imponible, alícuotas reducidas).

En este sentido, se ha observado un aumento del promedio de los gastos tributarios entre 2015 y 2017 en Centroamérica, fundamentalmente debido a los incrementos en gastos tributarios experimentados en Costa Rica (del 4,9% del PIB en 2015 al 5,5% del PIB en 2017), aunque también

14 Para hacernos una idea de la entidad del problema, la CEPAL ofrece un alcance de datos al respecto, señalando que en 2016 esos flujos alcanzaron los 85.000 millones de dólares, o sea, un valor equivalente al 1,5% del PIB regional. Ello supone una importante reducción en comparación con los máximos registrados en 2013 y 2014, cuando esas salidas alcanzaron los 100.000 millones de dólares por año. En términos absolutos, el descenso registrado entre 2013 y 2016 se explica por la Argentina, Brasil, Chile, Colombia y Costa Rica, que registraron una reducción combinada de aproximadamente 17.000 millones de dólares durante el período, Vid. CEPAL, Panorama fiscal..., op. cit, p. 38.

13 CEPAL, Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2017.



México (del 2,9% del PIB en 2015 al 3,9% del PIB en 2017). En el caso de Costa Rica, este incremento es resultado de mayores ingresos no percibidos con ocasión de la exoneración de rentas generadas en zonas francas¹⁵.

Asimismo, convendría analizar las principales transacciones que se benefician de tratamientos preferenciales en los países en que el gasto tributario asociado con el IVA supera los 2 puntos porcentuales del PIB. En primer lugar, se constata que las deducciones, exenciones y tasas reducidas para los productos básicos constituyen la renuncia fiscal más importante en el caso de este impuesto. Costa Rica es un caso llamativo, en que este gasto tributario llega al 89,6% del total para el IVA¹⁶. En segundo lugar, destaca también la magnitud de la renuncia fiscal asociada con el impuesto sobre la renta, en tanto que Costa Rica es uno de los países donde estos tratamientos preferenciales equivalen a más de 2 puntos porcentuales del PIB.

En Costa Rica, destaca la exoneración de rentas de ciertas actividades en zonas francas, así como ciertos beneficios tributarios para personas físicas (exención del aguinaldo o decimotercer mes, de la retención de intereses y de las ganancias patrimoniales). Habría que plantearse la configuración de estas exoneraciones y la reorientación adecuada de los gastos tributarios de acuerdo a su relación con el cumplimiento de los ODS.

Tendencias en la lucha contra la evasión fiscal fruto de los retos tributarios de la economía digital

La brecha digital y la representatividad del sector de la economía digital en América Latina

La denominada economía digital ha impactado no

15 CEPAL, Panorama, 2019, p. 121-122. Vid. ARTANA, D. (2015), "La eficacia de los incentivos fiscales: el caso de las zonas francas de exportación de Costa Rica, El Salvador y República Dominicana", ¿Socios o acreedores?: atracción de inversión extranjera y desarrollo productivo en Mesoamérica y República Dominicana, S. Auguste, M. Cuevas y O. Manzano (eds.), Washington D.C., Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

16 CEPAL, Panorama, 2019, p. 124.

solo las relaciones económicas y humanas, sino que también ha generado importantes controversias en el ámbito de los desafíos jurídicos y consecuencias fiscales, que presenta el fenómeno de los nuevos modelos de negocio creados por la digitalización de bienes y servicios, así como el intercambio de ellos, esto es, la actividad económica que se desenvuelve en el escenario de las redes digitales. Al respecto, algunos de los efectos más importantes a destacar ha sido la descentralización del lugar físico de los negocios, la banalización de la residencia de las compañías que prestan los servicios, la facilitación del acceso a bienes y servicios para los consumidores que no precisan desplazarse para proveerse de servicios académicos, trabajar, etc.

En cuanto a la representatividad del sector de la economía digital, en términos globales, la consultora McKinsey ha afirmado en 2017 que las transacciones digitales representan alrededor del 4 por ciento del PIB en la mayoría de los países y que el crecimiento digital es responsable de alrededor del 20 por ciento del crecimiento del PIB¹⁷. Si tomamos los datos del área regional latinoamericana debemos ser prudentes con las cifras.

Para observar la representatividad de la digitalización en la economía de América Latina recomendamos acudir al Informe de la CEPAL, de marzo de 2013, que cifraba la participación de la economía digital en el PIB mediante dos parámetros: uno, a partir de la estimación de la demanda final de la economía digital (consumo privado, inversión privada, gasto del Gobierno y exportaciones netas); y otro, en función del valor agregado de la economía digital considerando los sectores de manufactura y servicios de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC).

Las empresas consultoras Boston Consulting Group y McKinsey realizaron estimaciones basadas en los años 2009 y 2010, y obtuvieron unos resultados que permiten concluir a la primera consultora -BCG- que los países latinoamericanos aportan en materia de economía digital un promedio del 2.2% del PIB, mientras que los países desarrollados aportan el 6.8%. En cambio, la consultora McKinsey estima una menor participación de la economía digital en el PIB, de manera que tomando los cuatro países

17 McKinsey Global Institute (2017): Un futuro que funciona. Automatización, empleo y productividad, Resumen Ejecutivo.



de América Latina de mayor relevancia en cuanto a actividad económica se refiere “Argentina, Brasil, Chile y México”, la participación de la economía digital en el PIB es en promedio 3.2%, mientras que para la Unión Europea es del 5%¹⁸.

La OCDE y el Banco Interamericano de Desarrollo son instituciones conscientes de la *limitada introducción de las tecnologías y prácticas digitales básicas* en el contexto de América Latina. Por su parte, a pesar de la relativamente baja introducción de los servicios de banda ancha al mercado, el gran número de suscripciones a telefonía móvil en la región, sugiere que hay mucho potencial inexplorado, por lo menos para los servicios de banda ancha móvil¹⁹. Pues bien, las claves para poder maximizar los beneficios de la economía digital en la región LAC según la OCDE se encuentran en crear un *marco estable de regulación* que faciliten servicios de banda y afiance la competencia en el mercado, junto con el *complemento de la inversión pública a la inversión privada* para asegurar la accesibilidad en zonas más remotas, debe asegurar que los servicios de banda ancha sean asequibles y accesibles²⁰.

A pesar de que los datos arrojan una realidad aún emergente en los negocios digitales en América Latina, la *brecha digital* se sitúa en una *tendencia creciente* por lo que previsiblemente la economía digital será uno de los sectores que mayor auge tendrá en los próximos años en el área regional. Sin embargo, el impacto fiscal del conjunto de los negocios digitales constituye un desafío por acometer actualmente a nivel mundial y más especialmente en los países latinoamericanos donde los *ingresos* derivados del ecosistema digital continúan siendo prácticamente *ilusorios* para las autoridades fiscales, especialmente en el país de origen donde se realiza o presta el servicio.

Dentro de este sector, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Fondo Multilateral de Inversiones (FOMIN) en distintos informes apuestan por el desarrollo e impulso de la economía colaborativa que instaura un modelo de consumo basado en

nuevos modelos de negocio, donde los particulares buscan compartir recursos infrautilizados para una mejor optimización y amortización de éstos, y que facilita un desarrollo sostenible (ej. Uber, Wallapop, Blablacar, Airbnb, etc.). La gran mayoría de estos modelos de negocio se desarrollan a través de plataformas *online*, dentro de la economía digital. Su trascendencia en la región se intensifica desde su consideración como un instrumento eventualmente eficaz para luchar contra la desigualdad que sufre la región latinoamericana y puede, eventualmente, ofrecer herramientas para la inclusión social, cultural y financiera de pequeñas y medianas empresas. Las transacciones digitalizadas en las plataformas colaborativas pueden representar incluso un medio para favorecer el acceso a recursos que sufren algunas comunidades locales y, finalmente, la visibilidad de las operaciones en la red se vaticina que podría cooperar en la reducción de la informalidad de la economía padecida en la región²¹.

La necesidad de nivelar el terreno de juego entre los distintos actores del mercado se manifiesta en la exigencia del pago de los tributos debidos para las empresas intermediarias, del mismo modo que los usuarios de estas plataformas generan ingresos y también deben pagar sus tributos. Con este fin, el reto se plantea en la eliminación de trámites excesivamente burocráticos, de forma que debe imperar la simplificación para hacer frente al pago de los tributos derivados de las actividades de economía colaborativa para ambas partes de las relaciones económicas que se desarrollan en el seno de las plataformas de prestación de servicios²².

El I Informe sobre Economía colaborativa en América Latina elaborado por el Instituto Económico (IE) y el FOMIN, aparecido en abril de 2016, ha puesto de manifiesto la existencia de limitaciones importantes al crecimiento del sector y al emprendimiento, mediante fórmulas de economía colabo-

18 CEPAL (2015): “Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina” (Coord. Jiménez, J.P.), Santiago de Chile, pp. 14-16.

19 OCDE-BID (2016): Impulsando la Productividad y el Crecimiento Inclusivo en Latinoamérica, Diciembre 2016, 66, Disponible en la web: http://www.oecd.org/latin-america/Impulsando_Productividad_Crecimiento_Inclusivo.pdf.

20 OCDE-BID (2016): Impulsando..., op. cit., p. 67.

21 BID (2017), “Retos y posibilidades de la economía colaborativa en América latina y el Caribe” (Buenadicha, C., Cañiguel Bagó, A., De León, I.L.), Documento para Discusión, N.º IBD-DP-518, pp. 11-13. Con todo, se citan un buen número de iniciativas en economía colaborativa dentro de la región y, especialmente relevante en razón del volumen de negocio, en México, Brasil, y Argentina, junto a las oportunidades de negocio y emprendimiento que presenta para la población joven (ej. Cumplo (Chile), Biko (Colombia) y Mercado Libre (Argentina)).

22 BID (2017): “Retos y posibilidades...”, op. cit., p. 39.



rativa. Así se destacan esencialmente las claves en las que debe incidirse para solventar tales límites: a) generar mayor confianza al consumidor que generalmente muestra ante el desconocimiento del tipo de negocio; b) el acceso a fuentes de financiación que faciliten la puesta en marcha de iniciativas colaborativas; y c) un marco regulatorio y tecnológico que permita el nacimiento y expansión de los negocios²³.

Así, el BID observa que la economía colaborativa ofrece la posibilidad de trabajar por la inclusión y la lucha por erradicar la informalidad en las transacciones económicas, la cual está muy extendida en la región. Desde este punto de vista, los principios de colaboración y apertura de este modelo de negocios suponen una herramienta para avanzar en la igualdad social y económica. No obstante, si no se logran superar los desafíos de la economía colaborativa, hay quienes piensan que no debe descartarse el riesgo de que su crecimiento pueda suponer un incremento de la informalidad ya existente. En todo caso, el pretendido paralelismo entre economía colaborativa y sumergida debe despejarse, pues no parece que las plataformas colaborativas abran un camino al aumento del fraude fiscal, sino más bien lo que se producen son mayores interrogantes a la hora de cumplir con las obligaciones tributarias.

Por ello, es preciso simplificar la burocracia para el pago de impuestos, así como promover el diálogo que genere una mayor colaboración entre las plataformas y las autoridades nacionales que permita registrar la actividad económica que realizan²⁴. Además, una vez asegurado el control de la actividad económica, debe ofrecerse una regulación apropiada que limite la inseguridad en el desarrollo de la economía colaborativa.

El proceso de descentralización y desarrollo racional de plataformas internacionales debe ir acompañado por la resolución de cuestiones tales como las que suceden en el ámbito del consumo colaborativo (cuándo estamos ante una actividad profesional y cuándo se trata de una actividad particular remunerada) o bien en materia de publicidad *on-line* (a

quién corresponde el pago de tributos por los servicios anunciados en las plataformas colaborativas) e incluso en el sector del transporte colaborativo, donde se han planteado importantes y numerosas controversias, no solo de carácter fiscal, sino también laboral, las cuales tienen una inevitable repercusión en su tratamiento tributario.

Como se ha comentado, la región latinoamericana se enfrenta al reto de aumentar sus ingresos fiscales -fundamentalmente los procedentes de impuestos sobre la renta- y la alta informalidad. Por ello, si bien el enfoque de actuación para las Administraciones Tributarias comparte los mismos problemas conceptuales y dificultades que en otras áreas, el control sobre las actividades de economía colaborativa cobra una mayor importancia para el desarrollo social y financiación del gasto público.

Ante este panorama, parece lógico que la esencial preocupación de los países en desarrollo resida en la falta de recursos o potencial pérdida de base como consecuencia de los resultados de BEPS, teniendo en cuenta que los ingresos tributarios en estos países son un porcentaje del PIB de aproximadamente la mitad que en los países de la OCDE²⁵. No en vano, en estos países existe una mayor dependencia de los recursos financieros procedentes de los Impuestos a la Renta que, además, habitualmente son de base estrecha. Además, los riesgos que presenta la erosión de base para los países en desarrollo se trasladan al ámbito social, ya que los bajos ingresos tributarios “junto a los grandes nichos de informalidad tributaria” limitan la capacidad de los Estados para cumplir con los derechos humanos fundamentales de la población (derecho a la alimentación, salud y educación). La erosión de la base imponible constituye un serio riesgo para la recaudación de los ingresos tributarios que requieren los gobiernos al servicio de la financiación de los gastos públicos, pero también para la soberanía, la justicia tributaria y la desigualdad²⁶.

Desde luego, es evidente que el panorama para conseguir la efectiva tributación de la economía digital se enrarece al subrayar dos aspectos esenciales: 1)

23 I Informe sobre Economía Colaborativa en América latina, Fondo Multilateral de Inversiones (FOMIN), Abril 2016. Disponible en la web: <http://informeeconomiacolaborativa.latam.ie.edu/informe-economia-colaborativa.pdf>

24 BID (2017): “Retos y posibilidades...”, op. cit., pp. 49-50.

25 CEPAL (2015): “Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina” (Coord. Jiménez, J.P.), Santiago de Chile, 53, 59.

26 PATÓN GARCÍA, G. (2016a): “Panorama fiscal post-beeps: una apuesta por la superación de los retos en la ejecución”, Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 399, 96.



la clara carencia de la formulación de conceptos en relación con las actividades sujetas a tributación, teniendo en cuenta la novedad de los modelos de negocio digital, como pueden ser los criterios para la consideración de empresario o profesional, la cual conlleva la necesidad de instrumentar soluciones legales, y 2) la necesidad de adaptación en la práctica del control tributario y tratamiento de la información, ante la obsolescencia del suministro de información por contribuyentes y terceros, y la presencia física de inspectores en los locales de negocios²⁷. De este modo, la definición de las actividades realizadas que quedan sujetas al impuesto debe ser el punto de partida para someterlas a un régimen de tributación efectivo. Cuestión que se dificulta debido a la generalizada inexistencia de obligaciones de suministro de información en la economía colaborativa.

El riesgo principal viene dado por las opciones de deslocalización de los beneficios obtenidos, que se articula mediante la utilización de servidores ubicados en otros países o simulación de ubicación del servidor y, en consecuencia, las plataformas erosionan los recursos fiscales de las Administraciones Tributarias, gracias a los efectos agresivos provocados por estas estrategias de planificación fiscal. De manera que, desde nuestra perspectiva, las obligaciones tributarias que surgen en el sector de la economía colaborativa deben ser configuradas de acuerdo al principio de facilitación en el cumplimiento de ellas.

Posturas internacionales ante la tributación de la economía digital

Los enfoques en el ámbito internacional están claramente definidos por la posición mantenida, por un lado, por Estados Unidos; por otro lado, por la postura OCDE y demás organizaciones e instituciones que parten de semejantes postulados.

En primer lugar, Estados Unidos es la jurisdicción donde se ubican la gran mayoría de las empresas tecnológicas, que se encuentra sustentada en la “Internet Tax Freedom Act” (más conocida por sus siglas en inglés, ITFA)²⁸ por el principio de liberación

de impuestos a las transacciones en internet y, en paralelo a lo anterior, la prohibición de impuestos estatales y locales por el acceso a Internet. No obstante, debe destacarse que este enfoque se mantiene inamovible desde su origen en 1998, en que esta norma estableció la prohibición de gravar el acceso a internet y se ha asumido con una temporalidad que el Congreso se ha encargado de extender varias veces. Fue bajo el mandato del presidente Obama cuando la prohibición de gravamen de la ITFA adquirió permanencia como parte de la *Trade Facilitation and Trade Enforcement Act of 2015* –Ley de Facilitación del Comercio y Aplicación del Comercio– la cual fue firmada el 24 de febrero de 2016²⁹.

Frente a ello, tanto la OCDE como el grupo de expertos en la Unión Europea mantienen la postura tradicional asentada en la Conferencia de Otawa de octubre de 1998, encabezada por el lema “Eliminación de barreras al comercio electrónico mundial” y regida por el principio de igualdad de cargas tributarias para las empresas digitales que aquellas aplicadas a las empresas que operan *offline*³⁰. En consecuencia, se renuncia al establecimiento de normas tributarias especiales para las empresas digitales, de modo que las normas generales deberán aplicarse o, en todo caso, adaptarse para que las empresas “digitales” sean tratadas de la misma manera que el resto.

Estas premisas se recogieron en la redacción de la acción 1 del Plan BEPS de la OCDE, cuyos trabajos desarrollados han insistido en la «*desconexión creciente entre el lugar donde se llevan a cabo las inversiones y las actividades que generan valor, y el lugar donde se declaran los beneficios a efectos fiscales*» como la nota distintiva de las prácticas elusivas de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, identificando como prácticas elusivas o constitutivas de *tax avoidance* aquellas estrategias de planifi-

27 Vid. sobre estas cuestiones, GONZÁLEZ GARCÍA, I. (2017): “El control del comercio electrónico y la economía colaborativa”, Revista de Administración Tributaria, CIAT/AEAT/IEF, N.º 42, pp. 52-54.

28 Vid. STUPAK, J.M., Congressional Research Service, The Internet Tax Freedom Act: In brief, April 13 2016. CRS Re-

port R41853, State Taxation of Internet Transactions, por Steven Maguire, y CRS Report R42629, “Amazon Laws” and Taxation of Internet Sales: Constitutional Analysis, de Erika K. Lunder and Carol A. Pettit.

29 Trade Facilitation and Trade Enforcement Act of 2015 (Pub.L. 114-125).

30 OECD (2001): “Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions”. Disponible en la web: <https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>.



cación fiscal que provocan la desalineación entre las rentas susceptibles de ser sometidas a gravamen y el lugar en el que se generaron³¹.

Por tanto, como puede desprenderse de lo anterior, el discurso sobre la adopción de medidas para gravar a las rentas procedentes del comercio digital, plantea una tensión evidente en las reglas de atribución de rentas al Estado de la fuente, esencialmente, las acciones 8-10 BEPS, las cuales prejuzgan la localización de los ingresos donde se realice el aporte de valor y que está presente en las soluciones unilaterales adoptadas por los Estados en la etapa post-BEPS³².

Como señala Martín Jiménez (2018), la manifestación más relevante de esta “tensión” es un doble desafío interconectado: 1) “la creación de nuevos impuestos amenaza la integridad de los convenios de doble imposición sobre la renta, dado que, en la mayoría de casos, las nuevas formas de tributación”, –con independencia de su *nomen iuris*– “son impuestos sobre la renta que pretenden exigirse obviando las reglas distributivas de los citados convenios; 2) las soluciones planteadas, sea dentro de la acción 1 BEPS o como una reacción respecto a ella, están basadas en principios que no casan correctamente con aquellos considerados como fundamento tradicional del sistema fiscal internacional (las conclusiones del proyecto BEPS entrarían dentro de esta consideración), mientras que, al mismo tiempo, presentan sus propios problemas”³³.

En síntesis, el orden fiscal internacional se rige por la regla de la tributación en origen de las rentas y para que ello fuera posible hubo que echar mano de la formulación de normas de vinculación al Estado de residencia, a través del concepto de “establecimiento permanente”, junto a las reglas de asignación de beneficios, basadas en el principio de libre competencia o “*arm’s length principle*”. En cambio, en materia de imposición indirecta rige el “principio de tributación en destino” que deja sin gravamen a las exportaciones y se reembolsa el impuesto

asociado a la empresa exportadora, mientras que las importaciones se gravan sobre la misma base y a las mismas tasas que los suministros nacionales.

El impacto que genera la proliferación de los negocios digitales se detecta al constatar la inutilidad de tales reglas tradicionales para hacer efectivo el gravamen que les correspondería e, incluso, la propia transversalidad tanto para acometer la acción 1 del Plan BEPS³⁴, como el aumento de efectos BEPS que concatena la economía digital y colaborativa. Plantean ya no solo la reformulación de los conceptos tradicionales e incluso la necesidad de configurar un nexo alternativo operativo para hacer tributar las rentas digitales, sino la *remoción de los cimientos del orden tributario internacional* en el modo conocido.

Ni el despliegue alineado de normas nacionales a las recomendaciones de las distintas acciones del Proyecto BEPS, ni los trabajos encaminados a lograr un consenso sobre la tributación en la economía digital logran ofrecer luz, por el momento, para alcanzar una respuesta sólida a la cuestión. Por el contrario, ponen de manifiesto que queda abierto el camino del unilateralismo y a lidiar con los riesgos asociados a las acciones de este tipo.

En tal sentido, las acciones unilaterales han sido clasificadas en el mencionado Informe provisional de la OCDE en cuatro categorías: (i) Aplicaciones alternativas del umbral de EP (diluyendo los requisitos de permanencia y ubicación física, estableciendo una “presencia digital”; (II) retención de impuestos; (III) impuestos sobre el volumen de negocios (destinados a restablecer una igualdad de condiciones, en el sentido de las tasas de compensación; y (IV) regímenes específicos para las grandes empresas multinacionales.

Este amplio espectro de medidas nacionales evidencia que la OCDE asume el unilateralismo ante la falta de consenso que presentan los desafíos de la economía digital, así como ante la tarea pendiente de redefinir o actualizar los paradigmas tradicionales de la tributación internacional que ofrezcan y den cabida a la realidad de los negocios digitales. En

31 Vid. OCDE (2013): Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Ediciones OCDE, París, págs. 24 y 25.

32 OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation: Interim Report 2018, vid. supra nota 2, Capítulo

33 MARTÍN JIMÉNEZ, A., “BEPS, la economía digital(izada) y la tributación de servicios y royalties”, Revista Española de Derecho Financiero, N.º 179/2018, BIB 2018\11511, p. 8.

34 Como señalamos en otro lugar, la práctica totalidad de acciones del Proyecto BEPS se involucran en el objetivo de abordar los retos fiscales planteados por la economía digital, PATÓN GARCÍA, G., “Fiscalidad y economía digital en América Latina”, op. cit., pp. 524-525.



nuestra opinión, los efectos concatenados a las medidas nacionales se advierten como un mal menor e incluso como una experiencia previa a corto plazo, antes de tomar una decisión definitiva consensuada, que pretende apuntar en el camino correcto.

Ante ello, los esfuerzos deben encaminarse a la coordinación para evitar efectos BEPS, la doble no tributación surgida con los nuevos modelos de negocio -aún sin solución- y, asimismo, evitar las posibles consecuencias adversas de las acciones no coordinadas en materias tributarias y comerciales, sobre los tratados de inversión, la innovación, el crecimiento, los costos administrativos de cumplimiento y el bienestar. En esta línea, en 2016, el FMI, el Banco Mundial, la OCDE y la ONU, crean un grupo conjunto para intensificar la coordinación internacional en las acciones de lucha contra la evasión fiscal con el objetivo de construir sistemas fiscales “efectivos” en países en desarrollo.

Es indudable que la economía digital requiere la adaptación de las normas de tributación internacional para objetivos diversos, como expandir su definición más allá de la tradicional presencia física. Además, proteger los mercados de las tendencias monopólicas reforzadas por el efecto red en la economía que caracteriza a los nuevos modelos de negocio. También, reunir nueva información que permita prevenir las nuevas formas de economía informal, derivadas del uso de plataformas para conectar a los individuos y empresas, y de sus consecuencias en la transformación de las relaciones tradicionales de trabajo (empleado/empleador).

No obstante, la adopción de un acuerdo al respecto es una tarea complicada a la vista de las discusiones internacionales. Así, una propuesta que ha gozado de predicamento ha sido aquella franco-alemana que pretendía la aplicación de una tasa mínima global a las empresas tecnológicas, y que ha encontrado detractores como los países nórdicos. El rechazo del gravamen de una tasa mínima global del 3% ha obligado a rebajar las pretensiones de la propuesta que afectaría únicamente a las compañías de publicidad (ej. Facebook y Google; pero Apple, Amazon o Microsoft no se verían afectadas por este gravamen). Por tanto, el debate sigue a la espera de un acuerdo global en el seno de la OCDE, que impida que las grandes multinacionales sigan logrando sus objetivos de evasión mediante la ingeniería en paraísos fiscales.

Propuestas tributarias orientadas al enfoque de derechos humanos

No cabe duda de que el enfoque a largo plazo conlleva una dificultad considerable para alcanzar una solución al respecto que contenga las características enunciadas por la OCDE, de manera que la solidez, durabilidad y consenso requeridos habrían de predicarse de la concreción de una fórmula de gravamen basada en el criterio de la “creación de valor”. Sin embargo, la dificultad intrínseca de lograr dicho resultado parte de la necesidad de replantearse previamente si la exigencia de revisar las normas fiscales internacionales conlleva un cambio en los principios tradicionales o no. En estos términos, estaríamos aludiendo a la tradicional y conocida tensión mantenida entre la dualidad representada por el principio de competencia y el de tributación unitaria.

Éste es el enfoque que promueve el Fondo Monetario Internacional (FMI), descendiendo a una revisión acerca de las reglas fiscales internacionales, aunque parece que ello no lo traduce directamente en todas sus consecuencias en el modo de gravamen que acoge³⁵. En la consulta pública sobre los desafíos fiscales de la digitalización de la economía convocada por la OCDE, en marzo de 2019³⁶, organizaciones internacionales como la *Tax Justice Network* parten de este enfoque para incidir en la necesidad de proceder a una “revisión radical de las reglas fiscales internacionales”³⁷ y abogan por la acogida del

35 En la consulta pública el FMI parece cauteloso al incluir el empleo en la fórmula de cálculo de la imposición, a pesar de su propio análisis, de manera que contemplan un impuesto de flujo de caja basado en el destino (DBCFT), que es una forma diferente de asignar la base impositiva sobre la base de las ventas, si bien esta modalidad no acoge las implicaciones que tiene a efectos de desarrollo económico.

36 Base Erosion and Profit Shifting Project, Public Consultation Document, Addressing the tax Challenges of the digitalisation of the economy, 13 February – 6 March 2019. Disponible en la dirección web:

<http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>. Asimismo, pueden consultarse los comentarios elaborados como respuesta a la consulta pública en la dirección: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

37 IMF, Staff Discussion Note, Second-Generation Fiscal Rules: Balancing Simplicity, Flexibility, and Enforceability, SDN



principio de tributación unitaria que, en síntesis, exige evaluar las ganancias de un grupo multinacional a nivel global, en línea con la realidad económica y, posteriormente, distribuir las ganancias entre los diferentes países de operación, en función de su participación en la actividad económica real. El informe del FMI señala que el enfoque “reduciría en gran medida el margen para el desplazamiento de las ganancias”, y conduciría a un importante reequilibrio de los derechos tributarios hacia los países de bajos ingresos, siempre que la fórmula incluya el empleo³⁸.

En esta misma línea, la *Iniciativa por los Principios y Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal en América Latina*³⁹ —conformada por distintas organizaciones que abogan por la *justicia fiscal de la región*— resaltó en la consulta pública celebrada a principios de marzo de 2019, que las reglas vigentes no son aptas para que los Estados, en particular, los de menores ingresos, puedan cumplir con su obligación de movilizar el máximo de los recursos disponibles para garantizar los derechos y usar la política fiscal para revertir las desigualdades existentes.

Así, esta iniciativa sostiene la obsolescencia del principio de que las multinacionales deben ser tratadas como entidades independientes, que realizan transacciones a precios de mercado a efectos tributarios y que la presencia de un establecimiento físico

es la que determina el derecho de un Estado a imponer tributos a las corporaciones como soportes de sistema fiscal internacional. En consecuencia, precisan la necesidad de buscar nuevas reglas que aporten justicia y “beneficien en mayor medida a los países de menores ingresos”.

Dentro de este enfoque, el punto de partida es la estrecha conexión que existe entre los recursos que los Estados pueden recaudar vía impuestos y sus posibilidades de garantizar los derechos humanos, tanto por la necesidad de contar con recursos para implementar políticas públicas inclusivas, como por su relevancia en la distribución de los ingresos y la construcción de sociedades más igualitarias. La regresividad en la composición de los sistemas tributarios de los países de menor renta, genera mayores desigualdades y pobreza⁴⁰. Según un estudio de Baker & McKenzie de 2015, el IVA tiene un promedio global del 15%, mientras que en América Latina es del 9%, entre los países del área, destaca México con un 16% y Chile el 19%. La tarifa promedio del impuesto a la renta empresarial en la región cayó del 43,0% en 1985 al 26,8% en 2015, mientras que la tarifa promedio del IVA subió del 10,6% al 15,2% en dicho período⁴¹. Por tanto, el análisis de las maltrechas arcas de las Haciendas de países en desarrollo se agudiza al constatar que la composición estructural de los ingresos es de carácter tradicionalmente regresivo y no hay cambios en esta tendencia.

Todo ello condiciona la discusión en materia de tributación de la economía digital, que deberá atender a las diferencias de enfoque entre países desarrollados y en desarrollo. Los primeros, se manejan en términos de crecimiento económico, y los segundos, en términos de desarrollo.

A estos efectos, recuérdese que profundizar en cambios relativos a la imposición directa debe ir dirigido a la búsqueda de un primer efecto cuantitativo, el cual es el aumento de los ingresos fiscales y, por

18/04, April 2018 Disponible en la web: <https://www.imf.org/en/Publications/Staff-Discussion-Notes/Issues/2018/04/12/Second-Generation-Fiscal-Rules-Balancing-Simplicity-Flexibility-and-Enforceability-45131>

38 <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2019/03/Tax-Justice-Network-submission-OECD-consultation-March-2019.pdf>

39 *Iniciativa por los Principios y Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal en América Latina* (Center for Economic and Social Rights (CESR), Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (ACIJ), Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad (Dejusticia), Centro de Estudios Legales y Sociales (CELS), Fundar - Centro de Análisis e Investigación, Instituto de Estudios Socioeconómicos (INESC) y Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe (RJFALC)), Comentarios a la consulta pública convocada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sobre posibles soluciones a los desafíos tributarios de la economía digital, Marzo 2019. Consúltense el texto de la contribución a la consulta pública en la dirección web: <https://www.justiciafiscal.org/2019/03/organizaciones-de-derechos-humanos-y-justicia-fiscal-llaman-a-estados-a-reformar-tributacion-a-multinacionales/>

40 Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2018*. Los desafíos de las políticas públicas en el marco de la Agenda 2030, 2018, p. 57.

41 Datos ofrecidos por MORAN, D., PECHO, M., *La tributación en los últimos cincuenta años, CIAT: 50 años en el quehacer tributario de América latina*, Ciudad de Panamá, CIAT, 2017, p. 13.



tanto, de la recaudación fiscal total; y un segundo efecto cualitativo, la mejora del impacto distributivo de la tributación que proporciona esencialmente la imposición a la renta⁴².

En cualquier caso, los Estados deben actuar, tanto en este como en otros eventuales escenarios multilaterales, en coherencia con una obligación de primer orden en el derecho internacional: la *obligación de crear un entorno global que permita que se hagan efectivos los derechos contemplados en los instrumentos internacionales de derechos humanos*.

La causa de los males apunta a la excesiva opacidad de los sistemas fiscales, donde impera la prioritaria protección del secreto bancario y la permisividad en la configuración de los impuestos sobre sociedades, hasta el punto de poder “afectar la capacidad de los Estados en que se están llevando a cabo actividades económicas para cumplir su obligación de movilizar el mayor número posible de recursos disponibles con miras a garantizar los derechos económicos, sociales y culturales”⁴³. De este modo, el punto de vista de las organizaciones de la sociedad civil, como la Tax Justice Network (TJN), parte de la inexcusable incorporación al debate de unas exigencias básicas de justicia para el análisis de los temas planteados en los desafíos de la digitalización de la economía: “la necesidad de establecer reglas que le permitan a los Estados, particularmente a los de menores ingresos, movilizar el máximo de los recursos disponibles de forma equitativa, progresiva y sostenible para cumplir con sus obligaciones de derechos humanos”⁴⁴.

En tal sentido, la TJN apoya los criterios sobre cómo determinar en qué jurisdicciones deben tributar las

multinacionales en el análisis realizado por la *Comisión Independiente para la Reforma a la Tributación Corporativa Internacional* (ICRICT) sobre la necesidad de avanzar hacia un *modelo de tributación unitaria* (las multinacionales deberían tributar como una unidad y no como empresas independientes). La propuesta elaborada se basa en una fórmula sencilla que distribuye la base tributaria de acuerdo a valores objetivos como las ventas, el empleo y los recursos utilizados por la empresa en cada país⁴⁵.

ICRICT considera que, dados los desafíos que impone la digitalización de la economía, esta es la única propuesta entre el abanico de opciones consideradas que satisface las exigencias de justicia derivadas del marco de derechos humanos. Combinada con un impuesto mínimo efectivo corporativo del 20-25%, esta propuesta podría lograr frenar la carrera a la baja y eliminar buena parte de los incentivos para que las multinacionales transfieran sus ganancias a jurisdicciones de baja tributación. La determinación de la tarifa mínima efectiva debería estar informada por el interés en superar la brecha financiera, para garantizar un piso de protección social universal y cubrir el déficit de financiamiento para el cumplimiento de la Agenda 2030 de Desarrollo Sostenible, como pasos esenciales para hacer efectivos los derechos humanos y reducir la desigualdad.

Según su criterio, la lucha contra la evasión y la elusión debe fundamentarse en garantizar una mayor publicidad, transparencia, y acceso a la información fiscal. La opacidad y el secretismo con que los países de la región gestionan la información fiscal, favorecen la existencia de sistemas proclives a la corrupción, la evasión y la elusión, en la medida en que facilitan privilegios tributarios ilegítimos para ciertos sectores, impiden el intercambio de información clave con otros Estados y reducen los ingresos públicos de una manera que condiciona el cumplimiento de las obligaciones estatales. A su vez, sin informa-

42 En ese sentido, vid. CEPAL, Panorama Fiscal de América latina y el Caribe 2018. Los desafíos de las políticas públicas en el marco de la Agenda 2030, p. 57.

43 Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (CESCR) (2017), Observación general No. 24 sobre las obligaciones de los Estados en virtud del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales en el contexto de las actividades empresariales, (E/C.12/GC/24). Par. 37.

44 Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Art. 2.1. “Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos.”

45 ICRICT, 2019. The Fight Against Tax Avoidance. BEPS 2.0: What the OECD BEPS Process has achieved and what real reform should look like, disponible en la dirección: <https://www.icrict.com/press-release/2019/11/17/icrict-is-launching-a-new-paper-the-fight-against-tax-avoidance-beps-20-what-the-oecd-beps-has-achieved-and-what-real-reform-should-look-like>. Este documento sostiene la postura fundamentada de ICRICT en la respuesta enviada a la consulta pública cuyo texto íntegro puede consultarse en la dirección web: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>.



ción fiscal relevante, completa y desagregada, no es posible evaluar la razonabilidad, justicia y equidad de la política fiscal.

Respuestas fiscales ante la digitalización en Costa Rica y el área regional

Las organizaciones regionales e instituciones internacionales (CIAT, BID, FMI, OCDE, Banco Mundial, ONU), junto a proyectos internacionales (International Tax Compact-ITC, EUROsociAL) y la sociedad civil (Latindadd y TJN) han desarrollado iniciativas muy activas desde 2014, con el objetivo de difundir el contenido del Proyecto BEPS y los desafíos planteados para su implementación en países en desarrollo.

Fruto de ello, la preocupación acerca de los retos fiscales que presenta la economía digital es creciente y, si bien puede decirse que existe una experiencia bastante limitada en la región latinoamericana⁴⁶, los debates en torno a esta cuestión se han intensificado en los foros regionales y en algunos países ya se adoptaron medidas en el terreno de la imposición directa e indirecta que incide sobre las transacciones digitales.

En el contexto latinoamericano, tenemos varias líneas de acción en esta materia: 1) países donde se han aprobado algunas disposiciones ante la realidad de la falta de control absoluto en los nuevos negocios de economía digital; 2) países que han tomado conciencia de la gran cantidad de ingresos que se han dejado de recaudar por las transacciones realizadas por servicios ofrecidos en las redes (plataformas de *streaming*) o a través de aplicaciones informáticas; y 3) países que han adoptado medidas de control tributario por la evasión fiscal originada por negocios digitales.

Sin embargo, las novedades en la regulación de la economía digital, en los últimos tiempos, han gozado de un protagonismo inusitado en no pocos países del área regional. Llamemos la atención acerca de que la dificultad de llegar a un acuerdo global sobre el modo de actuación para hacer tributar de manera efectiva por los dividendos digitales obtenidos en el lugar de creación de valor, siguiendo los

dictados de la OCDE, ha generado la proliferación de respuestas unilaterales cada vez en mayor número de países.

No obstante, la visión global con que se plantea la cuestión no debe dejarse a un lado a la hora de formular propuestas normativas. Así, en cinco países del área regional (Argentina, Colombia, Costa Rica, Perú y Uruguay) se han realizado modificaciones legales. Por su parte, en México y Chile hay proyectos de ley en trámite.

La mayor parte de las iniciativas se relacionan con la incorporación de los servicios digitales transfronterizos a la base gravable del IVA. En la legislación sobre el IVA en los países de América Latina se suele usar, para el caso de los servicios, un híbrido entre los principios de origen y destino. Ello significa que, en muchos casos, el impuesto en principio no grava los servicios digitales prestados por empresas no residentes, por lo cual es necesario crear un hecho gravado especial para lograr ese objetivo. Ese proceder ha sido adoptado por Argentina, Colombia y Uruguay, países que modificaron la ley del IVA para que los servicios digitales prestados desde el exterior fueran alcanzados por el impuesto⁴⁷.

En el caso de Costa Rica, la estrategia para el cobro de IVA por los servicios digitales se basa fundamentalmente en las facultades para retener el impuesto en los medios de pago. Como novedad, la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas incorporó, en el artículo 30 de la Ley del IVA, un sistema de percepción del IVA en compras de servicios internacionales. Dicho artículo faculta a la Administración Tributaria para que establezca el cobro del IVA por medio de aquellas personas que actúen como proveedores o intermediarios, para poner a disposición de un consumidor final, según las disposiciones del párrafo segundo del artículo 4 de esta ley, compras de servicios por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, que sean consumidos en el territorio nacional.

Sin perjuicio de lo anterior, este artículo dispone que los emisores de tarjetas de crédito o débito de uso internacional deberán actuar como agentes de percepción, cuando sus tarjetahabientes, en calidad de contribuyentes, realicen compras de servicios por medio de internet o cualquier otra plataforma

46 PATÓN GARCÍA, G., (2016b): "Luces y sombras en los avances...". Op. cit., p. 25.

47 CEPAL, Panorama..., 2019, p. 68.



digital, que sean consumidos en el territorio nacional. Esta percepción se realizará a la tasa general de IVA del 13% y se aplicará sobre el monto bruto de la compra efectuada por el tarjetahabiente. Incluso, se otorga la posibilidad de que el cliente pida la devolución de los montos retenidos cuando pueda demostrar que los pagos sobre los cuales se practicaron las retenciones no correspondan a compras de servicios gravados y usados en territorio nacional⁴⁸.

Por lo que respecta a la imposición directa, desaconsejamos el establecimiento de gravamen alguno para Costa Rica en tanto no se logre un acuerdo global al respecto de cómo deben tributar los dividendos digitales o, al menos, se cuente con las recomendaciones de la OCDE esperadas con el Informe definitivo de la acción 1 del proyecto BEPS, para finales de 2020. El enfoque de la tributación justa que trasciende del debate de la tributación de la economía digital, ha de entenderse bajo el imperativo de la búsqueda de una solución al pago efectivo y justo de impuestos. Por lo cual, debe evitarse, en la medida de lo posible, las iniciativas unilaterales que crean asimetrías y espacios para la evasión fiscal.

Desde este punto de vista, entre las opciones planteadas –1) impuesto sobre las rentas obtenidas por negocios en internet; 2) la retención por transacciones digitales aplicable a pagos de proveedores no residentes de bienes y servicios solicitados *on-line* y 3) un gravamen sobre rentas generadas por suministro de servicios digitales o publicidad– la retención por servicios digitales parece ser la medida que genera menos distorsiones.

Reflexiones finales

Entre los retos que plantean los fenómenos BEPS en el área LAC, probablemente la coordinación y cooperación resulten constituir los medios para poder converger a través del logro de cierto nivel de uniformación en la respuesta a los fenómenos de evasión fiscal en la zona de influencia y la compatibilidad con las normas de cada uno de los ordenamientos jurídicos y las capacidades de las Administraciones Tributarias.

En efecto, el escenario descrito puede generar, como desde el ámbito privado se viene señalando, mayor

complejidad de la tributación internacional, una actuación más fiscalizadora de las Administraciones Tributarias y el incremento de controversias tributarias a nivel internacional⁴⁹. Dificultades que solo la coordinación en la respuesta de los ordenamientos tributarios colaboraría en paliar, desde nuestro punto de vista.

Queda mucho camino por recorrer, la cooperación internacional encuentra retos por superar como el levantamiento del secreto bancario para el intercambio de información, la necesidad de asistencia en cobranza coactiva y el traslado de documentos en numerosos países en desarrollo. Finalmente, por relevar otra cuestión de planteamiento general no exenta de importancia, el concepto de cumplimiento voluntario en estos países difiere de la perspectiva OCDE –con una graduación en atención al tipo de contribuyente–, lo cual supone asimismo un desafío para avanzar hacia el “*cooperative compliance*” aún en estado primigenio.

Hacia el futuro, en el debate ha de quedar patente que los problemas de fiscalidad internacional van mucho más allá de las operaciones realizadas en el marco de precios de transferencia. De este modo, la praxis y el acervo jurídico debe avanzar en temas como las controversias que suscita la aplicación del sexto método, la definición de los estándares de intercambio de información, la mirada crítica sobre la aplicación de las cláusulas generales antielusión, la residencia ante la economía digital, el abuso de los tratados para evitar la doble imposición, los mecanismos para facilitar la entrega de información, los límites a la planificación fiscal ante las prácticas tributarias abusivas o la inclusión de mayores incentivos dirigidos al compromiso con los ODS, ya sea en los programas de regularización aprobados o en la configuración de las normas de gastos tributarios.

Todo ello debe colaborar con el avance del *posicionamiento de Costa Rica en el contexto internacional del área regional* que afiance su marco legislativo como jurisdicción, donde la inversión extranjera pueda seguir siendo considerada rentable. Las respuestas anti-BEPS han de ser la antesala para actuar

48 CEPAL, p. 73.

49 En este sentido, vid. VARGAS LEÓN, L., VACA VALVERDE, C., PFEFFER BERGER, D. (2016): “El complejo presente (y no menos complejo futuro) de la tributación internacional: un repaso a algunos temas de actualidad fiscal”, en Temas de Derecho Tributario, Ius et Veritas, Lima, p. 273.



en materia de *modernización de la Administración Tributaria*, que se precisa para garantizar una mejora en la calidad de prestación de los servicios públicos y acceso a los ciudadanos.

Ahora bien, la equidad fiscal internacional, entendida como “mantenimiento por el Estado de la fuente de una jurisdicción tributaria suficiente para gravar las rentas originadas en su territorio” continúa quedando en entredicho, produciéndose mermas en la equidad ocasionadas por la cesión voluntaria de los Estados en tratados internacionales para atraer inversiones extranjeras o bien por las propias prácticas BEPS⁵⁰. Por este motivo, en nuestra opinión la solución global a la tributación de la economía digital no debe fiarse totalmente al consenso en la adaptación o revisión de las reglas fiscales internacionales, sino también en la configuración de los sistemas fiscales nacionales que incorporan normas ineficientes, “*per se*” generadoras de situaciones injustas y desiguales, las cuales redundan en riesgos excesivos para la recaudación de sus propios Estados.

Sin lugar a dudas, el debate actual en materia de tributación internacional se ha inclinado sobremedida en el tema de la solución a adoptar para atajar la merma recaudatoria producida por los modelos de negocio digitales. Tras el análisis reflejado, es evidente que el tema es global, no regional, ya que se observa la lucha por el reparto de la recaudación tradicional de las jurisdicciones y ello debería encaminar la discusión hacia el retorno de los planteamientos clásicos de la fiscalidad internacional.

En nuestra opinión, el enfoque de la tributación justa ha de entenderse bajo el imperativo de la búsqueda de una solución a cómo hacer que se pague “la parte efectiva y justa de impuestos”, y esta perspectiva se traduce en cómo hacer tributar a aquella parte de los beneficios empresariales que queda no gravada, integrando el enfoque de derechos humanos expuesto.

De este modo, la *justicia tributaria global* se interpreta bajo la premisa más ambiciosa, ya no de reformular los conceptos tradicionales sobre los que se asienta la tributación internacional, sino de remover los paradigmas que sirven para el reparto de los beneficios entre el Estado de residencia y el de

la fuente, pero que no consiguen ofrecer una respuesta a los desafíos de la economía digital. Desde este punto de vista, el criterio “unitary taxation” representa el principal soporte de las organizaciones de la sociedad civil, en su objetivo de velar por los intereses de los países menos desarrollados. Una vez frustrada la iniciativa europea de imposición sobre los servicios digitales en un ámbito regional de gran relevancia como es la Unión Europea, puede traer como efecto concatenado la revitalización del debate internacional hacia la tributación unitaria.

Por ello, la llamada a la prudencia, la coordinación y cooperación, no por reiterada resulta más desgastada, pues constituyen los pilares para poder converger a través del logro de cierto nivel de uniformidad en la respuesta a los fenómenos de evasión fiscal y la compatibilidad con las normas de cada uno de los ordenamientos jurídicos y las capacidades de las Administraciones Tributarias. Y ello, ante la premisa de los evidentes riesgos de asimetrías que pudiera eventualmente ocasionar la proliferación de respuestas de carácter unilateral en la fiscalidad de la economía digital y el impacto que las consecuencias de las medidas adoptadas - en razón de la priorización del interés fiscal- pueden tener en los sujetos de manera global.

A nuestro juicio, parece que, en todo caso, los Estados no deben perder de vista que la discusión sobre cómo distribuir el derecho a imponer tributos entre jurisdicciones no es un asunto netamente técnico, sino que tiene importantes consecuencias distributivas si se desea trabajar de manera efectiva por la justicia tributaria global.

Como considera la CEPAL, sin perjuicio de que cada país deba evaluar la conveniencia de adoptar medidas unilaterales, sería deseable que ellas siguieran las recomendaciones de la OCDE para las medidas provisionales, en particular, que respeten los convenios tributarios y que se focalicen en aquellos servicios que se caracterizan por una participación relevante de los usuarios en la creación de valor, que es donde se produce el mayor distanciamiento entre las normas de tributación internacional actuales, diseñadas para la economía tradicional, y las que se requieren para la nueva economía digital⁵¹. Ello requerirá, en la mayor parte de los casos, modificar la legislación interna para que los servicios suministra-

50 GONZÁLEZ DE FRUTOS, U. (2017): “La equidad entre naciones”, op. cit., p. 111.

51 CEPAL, Panorama..., 2019, p. 79.



dos por empresas no residentes queden alcanzados por el IVA y, al mismo tiempo, diseñar los procedimientos administrativos para asegurar una recaudación efectiva. En esta línea, se sugiere adoptar la recomendación de la OCDE, en cuanto a diseñar un sistema simplificado para la incorporación de las empresas no residentes al registro de contribuyentes del IVA, de forma tal que sean esas empresas las encargadas de declarar y pagar dicho impuesto, por los servicios que suministran a los consumidores finales de cada país⁵².

Finalmente, no queremos dejar de manifestar que la búsqueda de mayor eficacia en las tareas de fiscalización y control de los contribuyentes resultan indispensables para lograr reducir la evasión y el fraude fiscal. Con estos fines, es esencial articular normativamente un sistema tributario sencillo, coherente y moderno, que cuente con las herramientas punitivas adecuadas, la aplicación uniforme de las disposiciones normativas constituye la otra vertiente en la que debe actuarse de manera ininterrumpida.

la base fundamental del financiamiento de las funciones básicas de un Estado moderno. Por ello, el mecanismo operativo más destacado es el intercambio de información tributaria que requiere el cumplimiento de altos estándares de transparencia, no solo por parte de la Administración Tributaria, sino también del conjunto de los poderes públicos, en especial, instituciones y estructuras con decisiones sobre gasto público. De este modo, los ciudadanos estarán más predispuestos al cumplimiento tributario, en tanto se establezca la vinculación de las fuentes y usos de los recursos disponibles y el justo pago de los tributos.

Incluimos, con ánimo didáctico, a continuación, recomendaciones generales para la lucha contra la evasión y el fraude fiscal en Costa Rica.

Recomendaciones para Costa Rica

MEDIDAS NORMATIVAS	Lograr mayor simplicidad de la estructura tributaria Diseñar los elementos de renta global en ISR y eliminar la cedularidad en el impuesto que persiste Establecer el criterio de sujeción de renta mundial en la imposición a la renta Revisar los regímenes fiscales especiales para la atracción de inversiones y, en especial, el régimen de exoneraciones de zonas francas en aduanas y el gravamen para cooperativas Reorientar los beneficios fiscales para personas físicas de acuerdo a su relación con el cumplimiento de los ODS Eliminar exoneraciones del IVA que no estén justificadas en fundamentos sociales, de igualdad o cuestiones técnicas Articular un sistema de sanciones tributarias con mayor coerción, que atienda al principio de proporcionalidad, el cual distinga la gravedad de los distintos incumplimientos tributarios Eliminar el secreto bancario para lograr mayor transparencia fiscal e intercambio de información efectiva con fines fiscales
MEDIDAS INSTITUCIONALES	Estrategia de mayor aceptación del sistema tributario en su conjunto y cultura tributaria Modernización tecnológica de la Administración Tributaria Fortalecimiento y capacitación técnica de los funcionarios de la Administración Tributaria
MEDIDAS OPERATIVAS	Incremento de la eficacia de la fiscalización de la Administración Tributaria que facilite la detección de la evasión y fraude fiscal Aplicación de las normas tributarias atendiendo a la equidad

Asimismo, la estrategia de lucha contra la evasión y el fraude fiscal exige priorizar la construcción de una cultura tributaria, en la cual se penalice efectivamente a los evasores y, además, se erija sobre la premisa de que los ingresos tributarios constituyen

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV. (2016): *Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica* (Coord. Patón García, G.), Thomson Reuters, Lima.

ARTANA, D. (2015): “La eficacia de los incentivos

52 CEPAL, Panorama..., 2019, p. 79.



- fiscales: el caso de las zonas francas de exportación de Costa Rica, El Salvador y República Dominicana”, *¿Socios o acreedores?: atracción de inversión extranjera y desarrollo productivo en Mesoamérica y República Dominicana*, S. Auguste, M. Cuevas y O. Manzano (eds.), Washington D.C., Banco Interamericano de Desarrollo (BID).
- BID (2017): “Retos y posibilidades de la economía colaborativa en América latina y el Caribe” (Buenadicha, C., Cañigueral Bagó, A., De León, I.L.), *Documento para Discusión*, N.º IBD-DP-518.
- CEPAL (2015): “Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina” (Coord. Jiménez, J.P.), Santiago de Chile.
- CEPAL (2017): *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*, 2017.
- CEPAL (2018): *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2018. Los desafíos de las políticas públicas en el marco de la Agenda 2030*, Santiago de Chile.
- CEPAL (2019): *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe. Los desafíos de las políticas públicas en el marco de la Agenda 2030*, Santiago de Chile.
- Fondo Monetario Internacional, Costa Rica. Programa de Análisis de brechas tributarias en la Administración de Ingresos Públicos: Análisis de brechas tributarias en el Impuesto General sobre las Ventas y el Impuesto a la Renta de las Sociedades, Informe de país No. [18/124] del FMI, Mayo 2018. Disponible en la web: <https://www.imf.org/es/Publications/CR/Issues/2018/05/29/Costa-Rica-Technical-Assistance-Report-Revenue-Administration-Gap-Analysis-Program-Tax-Gap-45891>
- GONZÁLEZ DE FRUTOS, U., (2017): “La equidad entre naciones en el sistema fiscal internacional”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, N.º 408.
- GONZÁLEZ GARCÍA, I. (2017): “El control del comercio electrónico y la economía colaborativa”, *Revista de Administración Tributaria, CIAT/AEAT/IEF*, N.º 42.
- I Informe sobre Economía Colaborativa en América Latina, Fondo Multilateral de Inversiones (FOMIN), Abril 2016. Disponible en la web: <http://informeeconomiacolaborativa.latam.ie.edu/informe-economia-colaborativa.pdf>
- ICRICT, 2019. The Fight Against Tax Avoidance.
- BEPS 2.0: What the OECD BEPS Process has achieved and what real reform should look like, disponible en la dirección: <https://www.icrict.com/press-release/2019/1/17/icrict-is-launching-a-new-paper-the-fight-against-tax-avoidance-beps-20-what-the-oecd-beps-has-achieved-and-what-real-reform-should-look-like>.
- IMF, Staff Discussion Note, Second-Generation Fiscal Rules: Balancing *Simplicity, Flexibility, and Enforceability*, SDN 18/04, April 2018 Disponible en la web: <https://www.imf.org/en/Publications/Staff-Discussion-Notes/Issues/2018/04/12/Second-Generation-Fiscal-Rules-Balancing-Simplicity-Flexibility-and-Enforceability-45131>
- Iniciativa por los Principios y Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal en América Latina* (Center for Economic and Social Rights (CESR), Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (ACIJ), Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad (Dejusticia), Centro de Estudios Legales y Sociales (CELS), Fundar - Centro de Análisis e Investigación, Instituto de Estudios Socioeconómicos (INESC) y Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe (RJFALC)), Comentarios a la consulta pública convocada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sobre posibles soluciones a los desafíos tributarios de la economía digital, Marzo 2019: <https://www.justiciafiscal.org/2019/03/organizaciones-de-derechos-humanos-y-justicia-fiscal-llaman-a-estados-a-reformar-tributacion-a-multinacionales/>
- LATINDADD (2018): *Privilegios a cambio de nada. Incentivos Fiscales de las Transnacionales en Nuestra América*, Lima.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2018): “BEPS, la economía digital(izada) y la tributación de servicios y royalties”, *Revista Española de Derecho Financiero*, N.º 179, BIB 2018\11511.
- McKinsey Global Institute (2017): *Un futuro que funciona. Automatización, empleo y productividad*, Resumen Ejecutivo.
- MORAN, D., PECHO, M. (2017): “La tributación en los últimos cincuenta años”, *CIAT: 50 años en el quehacer tributario de América Latina*, Ciudad de Panamá, CIAT.
- OECD (2001): “Taxation and Electronic Commerce.



- Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions”. Disponible en la web: <https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>.
- OCDE (2013): *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Ediciones OCDE, París.
- OCDE-BID (2016): *Impulsando la Productividad y el Crecimiento Inclusivo en Latinoamérica*, Diciembre 2016. Disponible en la web: http://www.oecd.org/latin-america/Impulsando_Productividad_Crecimiento_Inclusivo.pdf.
- OECD (2018): *Tax Challenges Arising from Digitalisation: Interim Report 2018*.
- OECD (2019): *Base Erosion and Profit Shifting Project, Public Consultation Document, Addressing the tax Challenges of the digitalisation of the economy*, 13 February – 6 March 2019.
- PATÓN GARCÍA, G. (2016a): “Panorama fiscal post-beps: una apuesta por la superación de los retos en la ejecución”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, N.º 399.
- PATÓN GARCÍA, G. (2016b): “Luces y sombras en los avances del proyecto BEPS en Latinoamérica”, *Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica* (Coord. Patón García, G.), Thomson Reuters, Lima (Perú).
- PATÓN GARCÍA, G. (2017): “Fiscalidad y economía digital en América Latina”, *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital* (Dir. Moreno González, S.), Arazandi-Thomson Reuters, Cizur Menor.
- PATÓN GARCÍA, G. (2018): “Reformas para la sostenibilidad fiscal en Costa Rica: Fortalecimiento de las finanzas públicas”, *Perspectivas*, FES N.º 3.
- VARGAS LEÓN, L., VACA VALVERDE, C., PFEFFER BERGER, D. (2016): “El complejo presente (y no menos complejo futuro) de la tributación internacional: un repaso a algunos temas de actualidad fiscal”, en *Temas de Derecho Tributario*, Ius et Veritas, Lima.



Autora

Dra. Gemma Patón García

Doctora en Derecho (2002). Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha (UCLM, España). Miembro del Centro Internacional de Estudios Fiscales, Miembro de la Asociación Española de Derecho Financiero, del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario y de la International Fiscal Association. Con una extensa trayectoria en el ámbito latinoamericano, se puede contactar a la autora por medio del email: Gemma.Paton@uclm.es. Perfil de LinkedIn: <https://www.linkedin.com/in/gemma-paton-garcia-05585548/>

Pié de Imprinta

Fundación Friedrich Ebert
San José Costa Rica
Mirko Hempel
Representante Fundación Friedrich Ebert para Costa Rica, Panamá y El Salvador
Director del Proyecto Transformación Social Ecológica
E-Mail: costarica@fesamericacentral.org
Tel.: +506 2296 0736
<http://www.fesamericacentral.org>

En 1965 la Friedrich-Ebert-Stiftung (FES, Fundación Friedrich Ebert) abre en Costa Rica su primera oficina en la región centroamericana. El 23 de julio de 1965 se firma el Convenio de Cooperación entre el Gobierno de Alemania y el Gobierno de Costa Rica. El 1° de setiembre de 1980 se aprueba la Ley no. 6454 que lo ratifica. Por más de 50 años la Fundación Friedrich Ebert en Costa Rica ha desarrollado sus actividades como plataforma de diálogo, análisis político y de asesoría política. La participación de múltiples actores y el fortalecimiento de la democracia social son bases de la cooperación realizada con instituciones sociales y políticas costarricenses.

En la actualidad, la Fundación Friedrich Ebert, a través de su oficina en Costa Rica, desarrolla los dos proyectos de trabajo regional de la FES en América Central. Por un lado, El Proyecto Transformación Social Ecológica, que busca contribuir al fortalecimiento de las capacidades de gobierno democrático y social, aportar contenidos y apoyar diálogos hacia una economía social y ecológicamente sostenible, elaborar propuestas de modelos de desarrollo alternativo, y una política fiscal como instrumento de justicia social y de igualdad de género. Por otro lado, el Proyecto Juventudes Progresistas, que ofrece espacios de formación y fortalecimiento de liderazgos en las juventudes, e impulsar estos liderazgos para participar de manera más efectiva en procesos de defensa de la democracia y los Derechos Humanos.

El concepto de planificación y las actividades de la FES en red de las seis oficinas centroamericanas consiste en la coordinación, el intercambio y la articulación regional con implementación nacional.

El uso comercial de todos los materiales editados y publicados por la Friedrich-Ebert-Stiftung (FES) está prohibido sin previa autorización escrita de la FES.

Las opiniones expresadas en esta publicación no representan necesariamente las de la Friedrich-Ebert-Stiftung.