

delo y lo adoptó a sus circunstancias particulares. Lentamente el Derecho positivo que es el contemporáneo, que es mudadizo por ser histórico, destituyó a aquel Derecho Natural que fue indiscutible y tuvo origen divino. Mil años de historia de Roma y varios siglos de dominación tuvieron que dejar huella en Europa. Es cierto que la unidad del derecho romano ya no tiene sentido en el pedazo de Europa que perteneció al extenso imperio. Pero quedó siempre, como un legado eterno, un cierto sentido de las relaciones humanas así como también **legout de la forme**.

Los siglos de historia no borran del todo las influencias recibidas y la parte de Europa romana recordará siempre, que fue romana, la historia de Roma se mezcla con la de ella misma y subsiste como recuerdo de glorias pasadas. La otra Europa, la que nunca fue Romana, recordará también el no haberlo sido.

## IMPUESTOS SOBRE PAGOS AL EXTERIOR

WALTER ANTILLON

### I.—FORMAS DE LA INVERSION EXTRANJERA Y SU RETRIBUCION

1. Es hoy perfectamente conocido cómo desde hace varios siglos y de un modo cada vez más intenso el mundo de los negocios va rebasando las fronteras políticas que separan a los pueblos y constituyendo una red tupida de relaciones de producción e intercambio.<sup>(1)</sup> También sabemos cómo en los últimos tiempos los estudiosos han podido constatar la existencia de dos clases de protagonistas de dichas relaciones: los países industrializados y los países subdesarrollados, cada uno de dichos grupos dotados de ciertas características estructurales y asumiendo ciertas actitudes típicas frente a los otros.<sup>(2)</sup> No voy, naturalmente, a reproducir de nuevo aquí los datos correspondientes a esa problemática que todos hemos oído tantas veces, sino que me interesa destacar dos hechos fundamentales: a) que una de las características de los países industrializados es la de su proyección hacia el exterior en la forma de exportación de capital financiero e industrial hacia los países subdesarrollados o menos desarrollados; y b) que esa relación se ha intensificado en vista de que estos últimos han iniciado movimientos de integración económica regional y han ido subiendo aún más sus barreras proteccionistas derivando hacia tarifas externas comunes.<sup>(3)</sup>

Ahora bien, obviamente las empresas de países industrializados que realizan actividades económicas diferentes de la mera venta de sus productos a nuestros importadores son aquellas que

(1) Véase, entre otros: *Max Weber: Historia Económica General*, F.C.E. Méx. 196 y *H. E. Barnes: Historia de la Economía del Mundo Occidental*, UTEHA, Méx. 1955.

(2) En general véase: *Pierre Moussa: Las naciones proletarias*. Tecnos, Madrid, 1959; *Ragnar Nurkse: Problemas de formación de capital en los países subdesarrollados*: F.C.E., Méx. 1956.

(3) Por todos, véase: *Bela Balassa: Teoría de la Integración Económica*, UTEHA, Méx., 1964.

alcanzan cierto volumen en su país de origen, y emprenden la expansión internacional en busca de nuevos mercados o tratando de ampliar los tradicionales. Dichas empresas tienen muchas maneras de realizar esa actividad en nuestros países, pero podemos reducir las a dos grandes categorías: 1) El establecimiento, que consiste en trasladarse en Centroamérica fundando una sucursal o adquiriendo acciones de una empresa centroamericana en el número suficiente para influir en su marcha o directamente para dominarla; y 2) La inversión de capitales financieros, a través de operaciones de crédito, o la inversión de capital industrial en la forma de servicios gerenciales, adiestramientos, asistencia técnica, contratos para la utilización de patentes, derechos de autor, o maquinaria, o artefactos exclusivos, etc. Ya veremos la diferencia tan grande que existe entre estas dos maneras de emprender en la región Centroamericana en orden a las consecuencias tributarias que de cada una de ellas derivan según la modalidad que adopten.

En este trabajo voy a tratar de describir algunos de los problemas tributarios a que ha dado lugar esta relación entre operadores económicos locales y extranjeros, cuando de la misma resulta la obligación para nuestras empresas de enviar fuera del área Centroamericana sumas de dinero a título de retribución a favor de empresas extranjeras por todos los conceptos antes referidos. Para ello será necesario ilustrar brevemente la situación internacional y las soluciones que se han propuesto, para entrar después a un estudio comparativo de los regímenes centroamericanos de los pagos al exterior, y particularmente en lo que hace a las relaciones entre empresas norteamericanas o de capital norteamericano y empresas del istmo.

2. Aún antes de que se planteara en los términos de una relación entre países industrializados y países subdesarrollados, el problema de la relación entre empresas o empresarios domiciliados en países distintos había dado lugar a la meditación de los estudiosos, especialmente bajo el ángulo de la llamada doble imposición internacional, pero también desde otros puntos de vista tal vez de menor rango, que no obstante permitieron plantear dicho problema en sus justos términos. Las soluciones que desde entonces se ofrecieron tomaron la forma de convenios internacionales de estructura bilateral o multilateral, que establecía directamente una disciplina especial para el tratamiento de los distintos casos, o bien sentaba

las bases para que cada Estado dictara su propio régimen interno al efecto.

Los autores que estudian el Derecho Internacional Tributario nos han trazado los puntos salientes de la historia de dichos convenios hasta el presente, que abarcan modernamente desde los "informes sobre la superposición de impuestos" preparados por los expertos de la Sociedad de las Naciones en 1921, hasta la "reforma tributaria Kennedy" de 1964. Tal historia tiene sus precursores en el campo de la doctrina,<sup>(4)</sup> que ya desde entonces planteaba los problemas a que daban lugar las combinaciones de sociedades de distintos países y sugería algunas medidas para su solución.

En la actualidad el Derecho Internacional Tributario alcanza una importancia sin precedentes debido particularmente a la aparición de los llamados "concernos" de sociedades y, en general, al enorme desarrollo que tiene la empresa internacional, cuyos recursos y posibilidades han puesto a prueba los dogmas tradicionales del Derecho Tributario y reclaman tratamientos adecuados.<sup>(5)</sup>

3. La situación internacional en esta materia ha estado con mucho dominada por los tratados sobre doble imposición. Ante el problema planteado por una empresa cuya actividad interesa simultáneamente al Fisco de dos o más países, o bien, lo cual es más bien raro, cuando dicha actividad no cae bajo la esfera tributaria de ninguno de los países afectados, se ha visto la necesidad de encontrar una solución que sea conforme con los principios fundamentales del Derecho Tributario: principio de la justicia tributaria; principio del estado de derecho; principio de la soberanía estatal, etc., y se ha tomado alguno de los siguientes caminos:

- a) La empresa tributa de modo exclusivo en uno de los países afectados, el cual es elegido de acuerdo con diversos criterios tales como el de establecimiento, el de residencia, el de origen, etc.
- b) La empresa tributa en uno u otro país según el impuesto de que se trate, aplicándose ya el criterio de la fuente, ya el de la residencia, etc.

(4) Recuérdese la monografía de P. Speiser: La prohibición de la doble imposición: Basilea, 1886; y antes aún la obra de Schreber, Van Muyden y Zürcher sobre el mismo tema, aparecida también en Basilea, en 1882.

(5) Consúltese sobre ello la bibliografía que recoge el Prof. Otmar Bühler en sus Principios de Derecho Internacional Tributario; E. D. F., Madrid, 1968, Pág. 369 y ss.

- c) La empresa tributa para cada impuesto a través de los establecimientos que tenga en los diferentes estados interesados, y de acuerdo con los hechos generadores realizados en cada uno de dichos Estados .

Naturalmente que el panorama internacional está muy lejos de presentar ninguna homogeneidad al respecto: los Estados Unidos e inicialmente también Gran Bretaña atenuaban su sistema de la renta mundial (criterio del domicilio) concediendo al contribuyente créditos por los impuestos pagados en el extranjero. Gran Bretaña ha abandonado ese mecanismo en su "Finance Act" de 1961, y ha adoptado el que se conoce como "crédito por impuesto ficticio" (fictitious tax credit as tax sparing), para armonizar con las políticas de exenciones tributarias llevadas a efecto por los países subdesarrollados; y en la actualidad siguen ese mismo criterio muchos otros países industrializados.<sup>(6)</sup>

Por su parte el panorama latinoamericano se caracteriza por una tendencia a presentar un frente común de bases convencionales fundadas esencialmente en la condición que tienen nuestros países de ser importadores de capitales, y en la necesidad de ofrecer estímulos para atraer a las empresas inversoras procedentes de los países desarrollados. Pero dentro de esa tendencia se ha oscilado entre diversas soluciones, desde aquella que consiste en no incentivar del todo las inversiones provenientes de países con renta mundial y crédito por impuesto pagado, hasta la que preconiza la suscripción de convenios bilaterales que consagren ya el sistema de la "tax sparing clause", ya el compromiso del Estado industrial de otorgar créditos impositivos a sus contribuyentes por las inversiones que realicen en países subdesarrollados.

4. Es un hecho que la mayor parte de las relaciones que tienen las empresas norteamericanas o de capital norteamericano. De ahí que conviene hacer un examen muy somero del sistema tributario norteamericano, limitadamente al impuesto sobre la renta (income tax), para situar en el mismo aquellos ingresos que provienen de inversiones en metálico, de concesión del uso de fórmulas,

(6) Confr. Ramón Valdés Costa: Problemas tributarios entre países desarrollados y países en desarrollo; CIET, Buenos Aires, 1970.

de servicios técnicos, etc., que las empresas domiciliadas en los Estados Unidos reciben de nuestros países.<sup>(7)</sup>

Todo contribuyente del impuesto norteamericano sobre la renta es gravado sobre todos sus ingresos, sea cual sea su fuente y el país donde se produzcan, dado que como vimos antes el sistema norteamericano se basa en el criterio del domicilio del contribuyente para determinar la sujeción tributaria de su ingreso. Tratándose de sociedades anónimas (corporations) el domicilio se determina por el lugar en donde la sociedad se organiza.

Por otra parte tenemos que la tarifa del impuesto sobre la renta de sociedades consta de dos escalones: el 26% sobre los primeros \$ 25.000.00 de base imponible, y el 48% sobre la suma excedente. Las ganancias de capital tienen una tarifa proporcional del 25% para las sociedades.

Ahora bien, cuando una sociedad domiciliada en Estados Unidos obtiene rentas del extranjero, tiene derecho de deducir del impuesto norteamericano un crédito del ciento por ciento de lo pagado en impuestos en el país donde obtuvo dicha renta. Tal crédito puede ser directo o indirecto; es directo cuando se otorga por el impuesto pagado sobre los ingresos que van a ser gravados en los Estados Unidos; es indirecto cuando se otorga por el impuesto pagado sobre los dividendos pagados al contribuyente norteamericano por su participación en la empresa extranjera.

Así las cosas se puede entonces concluir que la empresa norteamericana tiene derecho a un crédito directo en los casos en que reciba pagos por concepto de intereses, cánones arrendaticios, regalías, derechos de autor, etc., esto es, cuando obtiene el ingreso de inversiones que no implican participación en la sociedad extranjera productora de la renta; y tiene derecho a un crédito indirecto cuando reciba pagos a título de dividendos por su participación accionaria en la sociedad extranjera.

5. Como vimos al comienzo la intervención de empresas con domicilio en el extranjero puede producirse de dos maneras: a) el establecimiento; y b) el contrato.

(7) Confr. Jorge Guardia Quirós: Los incentivos fiscales y la inversión norteamericana en Centro América; Revista de Ciencias Jurídicas Nº 18, San José, 1971; y Richard A. Hoefs: El impacto de los impuestos de Estados Unidos en sus inversores en América Latina, y el de los impuestos latinoamericanos en esos inversores; AADF, Buenos Aires, 1964.

El establecimiento a su vez puede tener lugar de dos modos: o bien la empresa extranjera funda una filial en el país o bien participa en una empresa local independiente, a base de una adquisición de todas o parte de sus cuotas o acciones. Estas formas de intervención no provocan en sí mismas relaciones entre la empresa extranjera como tal y una empresa local, dado que en el primer caso (y salvo la inscripción registral de la filial como sociedad independiente) empresa matriz y filial forman un todo orgánico, de manera que la transferencia de fondos entre ambas viene a ser una operación interna, que podría decirse "interdepartamental", incluso cuando dichos fondos deben pasar de un país a otro.

Tampoco la participación accionaria de la sociedad extranjera en la local provoca para los efectos que aquí interesan, una verdadera relación de empresas, sino la conocida relación socio-sociedad que se desenvuelve también en el ámbito interno pero que, desde el punto de vista patrimonial (y particularmente en cuanto concierne al derecho del socio a participar en las utilidades) constituye una figura distinta de la mencionada arriba, aunque con similares consecuencias desde el ángulo de este estudio.

Por su parte las figuras contractuales implican sendas relaciones jurídicas de carácter externo entre ambas empresas y asumen una amplia variedad de formas, siendo las principales el mutuo (préstamo de dinero), la locación, la concesión en uso de bienes inmateriales (patentes, marcas, etc.) incluyendo en esta categoría los contratos de edición, representación y ejecución, la numerosa familia de los contratos de servicio y obra y el contrato de seguro. Estarían excluidos en cambio todos los contratos que conllevan la transmisión definitiva del derecho de propiedad sobre el bien, dado que en tales casos no se genera técnicamente una renta, sino que la prestación consiste en el pago de una suma a título de precio, es decir, que sustituye económicamente a la cosa misma.

6. La problemática general de los sistemas que prevén formas de gravar los pagos hechos por empresas locales a favor de empresas no domiciliadas incluye en primer lugar los temas relativos a la justificación y a la oportunidad de dichas imposiciones. Pero se origina especialmente en la circunstancia de que el contribuyente se encuentra fuera del alcance del estado que decreta el gravamen, y se haya entonces defendido por la distancia y la sujeción efectiva a su ordenamiento.

Pongamos entonces, en primer lugar, el problema de la justificación de estas modalidades de imposición. En efecto, se pregunta ante todo si es justo que se retenga en el país un porcentaje de la cantidad destinada por la empresa local al cumplimiento de una prestación contractual a favor de la empresa extranjera, y para ello se usa de varios argumentos: a) se dice que de esa manera, esto es, reteniendo una cantidad de la suma destinada al cumplimiento de una obligación, se impide técnicamente dicho cumplimiento, el cual ya no puede considerarse completo, puesto que siempre quedará un saldo por pagar, esto es, el tanto retenido a título de impuesto; b) se alega también que dicho gravamen contradice el principio de la fuente del ingreso que informa los ordenamientos tributarios del Istmo Centroamericano (con excepción de El Salvador), porque el bien productor de dicho ingreso (la suma de dinero prestada, la fórmula cedida, el servicio prestado) proviene del extranjero; y c) finalmente se dice que la empresa no domiciliada, que es la deudora del tributo, ya está obligada a pagarlo en el país de su domicilio, de modo que no resulta equitativo gravarla de nuevo.

- a) La primera objeción cede fácilmente ante la observación de que tanto el deber obligacional de prestación a favor de la empresa no domiciliada como el deber de retención del impuesto a favor del Estado, son vínculos que extraen su fuerza directa o indirectamente del ordenamiento jurídico a que está sometido el sujeto pasivo, de modo que la retención del impuesto antes que desvirtuar confirma el cumplimiento de la prestación obligacional que estaba a su cargo, porque significa que jurídicamente la empresa no domiciliada ha percibido la cantidad total a que era acreedora, y ha satisfecho el tributo en el tanto correspondiente a dicha cantidad.
- b) El argumento se ha usado especialmente para las regalías o royalties, diciendo que éstos son claramente remuneraciones por el uso de patentes, marcas, diseños, etc., que son bienes inmateriales de la empresa domiciliada en el exterior, de los cuales disfruta la empresa local por efecto del contrato. Siendo así las cosas, se argumenta que el ingreso hipotéticamente gravable proviene de la concesión para el uso del bien inmaterial,

el cual resulta así su fuente productora, por lo que dicho ingreso tendría que ser gravado en el domicilio de su titular.

Pero el equívoco se disuelve si se piensa que la regalía es el resultado de una prestación de la empresa local, gravable en cuanto representa un ingreso para la empresa extranjera, producto de sus negocios en el país. No se trata de un ingreso proveniente del bien en abstracto, sino de la disponibilidad del uso del referido bien por parte de la empresa local.

- c) Es cierto finalmente que la empresa acreedora de la regalía y, por ende, deudora del tributo, ya estaba obligada al impuesto debido en el país de su domicilio, pero de ahí no se desprende de ninguna manera que resulte inequitativo gravar aquel ingreso en el país de la empresa concesionaria, porque es en este último donde se realiza la prestación de la regalía y, además, porque normalmente (según la práctica extendida entre los países industrializados) aquella doble imposición vendría evitada concediendo un crédito por el impuesto pagado en el país fuente.<sup>(8)</sup>

7. Al examinar la oportunidad del módulo impositivo de que nos venimos ocupando lo primero que se plantea es el problema de la traslación de la carga impositiva a la empresa local. Porque, en efecto, los hechos están indicando que en la relación entre aquella y la empresa extranjera hay una parte más débil (la referida empresa local) que tiene normalmente mayor necesidad de la prestación de su contraparte, que ésta de la suya, de modo que puede verse abocada a soportar la traslación del tributo, bajo pena de verse privada de dicha prestación de su interés.

Lo anterior no es tan peligroso para empresas locales que reciban prestaciones de parte de las extranjeras domiciliadas en países en donde se reconoce a éstas un crédito por impuestos pagados (tax credit), como particularmente ocurre en los Estados Unidos; pero en cambio las dificultades vuelven a surgir cuando se trata de "empresas-base", es decir, aquéllas domiciliadas en los

(8) v. Enzo Capaccioli: La imposición de las regalías; Giuffrè, Milán, 1967.

llamados "paraísos tributarios", porque en tales casos la disminución sufrida por virtud del impuesto es al neto.

Así las cosas parece útil cuestionarse las ventajas efectivas de dicha imposición realizada a través de los módulos que examinaremos, puesto que la traslación del impuesto a la empresa local no es un efecto deseable, por mucho que también de esa manera se recauda el tributo o, al menos, la suma correspondiente al tributo. Porque, en efecto, al contrario de lo que se dice, el Fisco no puede ser indiferente a la proveniencia del dinero que recauda a título de impuestos, porque el fin del ordenamiento tributario no es meramente la percepción de fondos sino la equitativa distribución de las cargas entre todos los jurídicamente llamados a contribuir.

Por esto resulta motivo de justa preocupación que la empresa llamada a contribuir (puesto que ha realizado el hecho generador del tributo) imponga en el contrato con la empresa local, la obligación de ésta de asumir aquella carga, ya sea que dicha obligación se encuentre claramente estipulada en el contrato, o bien que se establezca un mecanismo para obtener un efecto equivalente, como por ejemplo el aumento de la prestación debida por la empresa local (traslación hacia adelante). Oportunamente examinaremos la posibilidad de evitar dicha traslación.

8. Vista la especial dificultad que presenta la concreta realización de los impuestos debidos por personas no domiciliadas que perciben ingresos por razón de los negocios que llevan a cabo en el país, es decir, la dificultad de evitar que dichas personas se sustraigan al pago del correspondiente impuesto gracias precisamente a su alejamiento del ámbito espacial de vigencia del poder del Estado, que de hecho garantiza su inmunidad, se ha buscado cuidadosamente el mecanismo que permita vencer esa dificultad y constituya una forma de tributación justa de acuerdo con las especiales características de aquella situación.

Sin embargo, esa atención sostenida sobre los instrumentos ha hecho frecuentemente olvidar la sustancia del asunto, centrada siempre en el examen de los criterios fijados en la ley para determinar el nacimiento de la obligación tributaria. ¿Cuál es, por ejemplo, el hecho generador de estos tributos? ¿En qué momento surge la obligación? ¿Cuál es el sujeto pasivo?, etc. Estas cuestiones deben ser dilucidadas primero y con vista de nuestro derecho po-

sitivo, y luego de establecidas dichas bases podremos examinar las relativas a los medios ideados para recaudar el tributo.

Al respecto se pueden hipotizar varios sistemas:

- a) Considerar que el hecho generador del tributo es el pago hecho al acreedor domiciliado en el extranjero, o lo que es igual, que el hecho generador es la acción de expedir la suma al extranjero.

Se trataría, de este modo, de un impuesto sobre la exportación de metálico, cuyo deudor vendría a ser el sujeto que hiciera el pago, quedando el sujeto que lo recibe como extraño a la relación tributaria.

La base imponible de dicho impuesto sería la suma bruta exportada según los comprobantes de la institución encargada de la remesa o de la venta de las divisas, cuando la remesa es hecha por el propio interesado.

Un sistema semejante tendría como objetivo poner la carga tributaria sobre el pagador y estimular la empresa extranjera inversionista, que no resultaría gravada por sus actividades lucrativas en el país, o bien desestimular en los empresarios nacionales el recurso al capital y la tecnología extranjeros. Por lo demás, resulta evidente que entre nosotros y en general en cualquier país subdesarrollado la tendencia sería lo primero y no lo segundo.

- b) Considerar que el hecho generador es la percepción de la renta por la empresa extranjera; y entonces el impuesto sería una modalidad del que recae sobre la renta, en que el deudor sería la empresa extranjera receptora del ingreso, y la base imponible vendría a ser la cantidad representativa de la obligación que se cancela.

Este sistema tiene tres modalidades, según sea el papel que se asigne al sujeto que realiza la retención o el pago:

- a) Si quien hace los pagos es un agente auxiliar del Fisco investido por ley de dicha calidad, sus actos se configurarían como ejercicio de una función pú-

blica que podría entonces ser jurídicamente descrita como un "poder-deber" de retener y enterar la suma debida por el contribuyente en el acto de su envío o en un momento anterior. Y a su vez la omisión de realizar aquella función se configuraría como mal desempeño o abandono de funciones, y acarrearía al omiso dos tipos de responsabilidad: penal-disciplinaria por incumplir un acto debido "en razón del cargo", y civil por los daños y perjuicios que dicho acto ocasionaría al Fisco. Por su parte, el deudor (sujeto no domiciliado) podría extinguir la obligación por cualquiera de los medios autorizados para ello, con lo que descargaría al agente del desempeño de aquella función.

- b) Si quien hace los pagos es un sustituto tributario, es decir, un sujeto que por disposición legal deviene obligado al pago del impuesto en lugar de otra persona (el sujeto no domiciliado) por hechos o situaciones referibles a ésta.

En tal caso la omisión de enterar la suma del impuesto no configuraría una falta a los deberes del cargo, sino simple incumplimiento de una obligación privada, que acarrearía únicamente responsabilidad civil, y la consiguiente posibilidad de que el acreedor pueda proceder por vía ejecutiva.

Aquí se daría el caso curioso de que jurídicamente el sustituido no podría pagar la obligación como deudor de la misma aunque así lo quisiera, sino que tendría que hacerlo en las condiciones en que un tercero está autorizado para ello, porque la ley no lo coloca en este caso en la posición de deudor (en la que ha sido sustituido) sino que nada más le atribuye una responsabilidad hacia el sustituto, consistente en reembolsarle las sumas pagadas.

- c) Si quien hace los pagos está sujeto únicamente a una carga, en el sentido de que el acto de pagar sería la carga que debería absolverse para obtener un be-

neficio determinado, que sería el poder deducir la suma remitida al exterior del monto de sus rentas brutas para los efectos de determinar la base imponible de su propio impuesto sobre la renta.

En este caso tenemos que el no cumplimiento de la carga no genera propiamente una responsabilidad civil por daños ni da lugar a la ejecución forzosa del crédito tributario: únicamente priva el incumplimiento de la ventaja de deducir aquel pago de su renta bruta.

Veremos enseguida cuáles de estas técnicas han sido empleadas en algunos de los países centroamericanos, y en particular cuál ha sido la evolución de nuestro propio sistema desde las leyes tributarias de 1916 (administración de don Alfredo González Flores) hasta las últimas reformas introducidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

## II.—TECNICAS DE IMPOSICION USADAS EN CENTROAMERICA

9. Los ingresos percibidos por empresas no domiciliadas en el país en donde se produjeron pueden ser captados a través de técnicas diversas, y en efecto los distintos Estados han adoptado para ello una serie de mecanismos que les permitan realizar una recaudación segura del tributo, previa determinación de su monto a través de un procedimiento que garantice la justicia de la medida.

En este trabajo no tiene tanta importancia la exposición comparativa de los sistemas vigentes en América Central, puesto que la poca atención que se ha brindado a esta materia y la recepción, en casi todos nuestros países (carezco de datos en relación con Honduras) de una fórmula que en lo esencial es la misma para todos ellos, nos relevan de un examen pormenorizado de cada uno, bastando al efecto mencionar lo siguiente:

- a) **Elementos comunes:** en Centroamérica se puede considerar comunes los siguientes elementos acerca de los módulos impositivos en estudio: 1) Que el tributo es una modalidad del impuesto sobre la renta; 2) Que la ley ha seleccionado como contribuyente a la empresa no do-

miciliada en el país; 3) Que la forma de recaudación es la retención (que realiza el pagador de la suma gravada) de una parte proporcional de ésta que separa y deposita en la tesorería del ente impositor. Varía en cambio la configuración jurídica del pagador.

- b) **Guatemala:** en este país se grava del modo dicho las sumas que las empresas locales deben pagar a las no domiciliadas por razón de los siguientes contratos: transportes, seguros, concesión en uso de películas cinematográficas, regalías, alquileres, comisiones, intereses y honorarios. En el caso de los contratos de transportes y seguros la retención produce el efecto de un pago definitivo del impuesto adeudado por la empresa no domiciliada, mientras que en los restantes se considera como pago a cuenta del impuesto que se señale en definitiva por la Administración Tributaria.

No están afectados por el impuesto las sumas pagadas a la empresa extranjera a título de intereses por préstamos de dinero o dividendos y participaciones producidos por la empresa local, y debidos a los socios extranjeros.

- c) **Nicaragua:** El Decreto Legislativo N° 55 del 16 de diciembre de 1952 y sus reformas, relativo al impuesto sobre la renta, prevé genéricamente como hecho generador del mismo la percepción de réditos "en el extranjero por no residentes si se deriva de bienes situados, servicios prestados o negocios llevados a cabo o que produzcan efecto en el país...", y "... autoriza a la Dirección del Impuesto a ordenar la retención del impuesto a todas aquellas personas que efectúen pagos a contribuyentes no residentes" (sistemas tributarios de América Latina: Nicaragua; Unión Panamericana, Washington, 1966, págs. 5 y 7), debiendo asimismo estos pagadores retener en todo caso el impuesto debido por los intereses que remesan a los no residentes, para poder deducir dichos intereses como gasto necesario para producir la renta.

No están gravados en Nicaragua, como se sabe, las ganancias de capital, las participaciones y los dividen-

dos de sociedades, cuando éstas hayan pagado ya el impuesto que les corresponde.

- d) **El Salvador:** el impuesto salvadoreño sobre la renta sigue el principio del domicilio como regla general, pero grava en ciertos casos las rentas obtenidas en el país por personas jurídicas o físicas que no hayan residido en el mismo o que lo hayan hecho por poco tiempo, tales como los accionistas de sociedades anónimas (fideicomisos, sucesiones, personas físicas o jurídicas) para los dividendos que perciban; y grava toda clase de renta obtenida por quienes hayan residido en el país de 31 a 270 días en el ejercicio fiscal.

En todos los casos se dispone que el pagador deberá retener a cuenta del impuesto un porcentaje que se establece, y cuando la tarifa de retención resulte mayor que la del impuesto que en definitiva corresponda, el contribuyente estará obligado a hacer una declaración dentro de los cinco meses posteriores a la conclusión del ejercicio fiscal, bajo pena de que las sumas retenidas sean consideradas como el impuesto definitivo. A través de este mecanismo quedan gravadas las remuneraciones por servicios personales, los premios ganados y los dividendos obtenidos por personas no domiciliadas o con una residencia menor de 30 días durante el ejercicio.

### III.—HISTORIA DE LA FIGURA EN COSTA RICA

10. Al iniciar un breve panorama histórico del desarrollo de esta figura en Costa Rica debo recordar primero, como en términos generales lo señalé al inicio de este trabajo, que la misma crece y se va perfeccionando paralelamente al desarrollo industrial del país, de manera que su necesidad no se siente o apenas se presente durante la que pudiéramos llamar "etapa preindustrial" (que va desde la Independencia hasta la Segunda Postguerra), para ir después poco a poco asumiendo contornos cada vez más precisos. Quiero indicar en segundo término que no incluyo dentro de la figura estudiada aquellos impuestos que afectan indirectamente las transferencias de fondos al exterior, aunque su monto pudo ser considerable, tales como los pactados entre el Estado y algunas

empresas a través del régimen del contrato-ley, tan corriente en nuestro pasado y todavía con muestras importantes de supervivencia; en tales casos el objeto de la transferencia suele ser el dividendo debido a los socios extranjeros, que en sí mismo no estuvo nunca sometido a tributación en el país, aunque obviamente resultaba afectado por los tributos que recaían sobre la utilidad neta global de la empresa.

- a) **La Ley N° 73 de 18 de diciembre de 1926.** Ya desde la promulgación de esta ley, la primera en establecer el impuesto sobre la renta en Costa Rica, quedó previsto el caso de las personas no domiciliadas en nuestro territorio que sin embargo obtenían ingresos de cualquier fuente producidos en el mismo, en cuyo caso quedaban obligados a pagar el impuesto y a los restantes deberes formales establecidos para los habitantes de la República.

En realidad, como se sabe, la citada ley no pudo operar entre nosotros debido a la caída del régimen que la propugnaba y a las presiones que sucesivamente se hicieron sobre el Gobierno por parte de quienes se sentían más afectados por ella; de modo que no se pudo acuñar ninguna experiencia alrededor de la misma que nos permita su evaluación práctica desde el ángulo que aquí nos interesa. Y como quiera que sea tampoco puede decirse que contiene una distinción sobre el trato que debe recibir el receptor de ingresos domiciliado en el extranjero y el domiciliado en el país: a ambos les otorga el mismo trato incurriendo así en una generalización desafortunada, puesto que presupone ilusoriamente que nuestras autoridades tributarias poseen medios para constreñir a los deudores no domiciliados al cumplimiento de sus deberes formales (declaración, etc.) y materiales (pago de tributo).

- b) **Las leyes N° 40 de 14 de noviembre de 1931 y N° 837 de 20 de diciembre de 1946:** Tampoco previó la situación de los pagos al exterior la llamada Ley del Impuesto Cedula de Ingresos (N° 40 de 14 de noviembre de 1931), cuyo sistema fue igualmente inoperante, ni la versión inicial de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Nº 837 de 20 de diciembre de 1946, que es la que nos rige en la actualidad, aunque considerablemente modificada.

En efecto, la Ley Nº 837 tornaba en esa primera versión a la vieja fórmula de la Nº 73 de 1916, porque su artículo 2 prevé la existencia de contribuyentes no domiciliados en el país, pero no aparece en el resto del articulado ningún mecanismo destinado a arbitrar una forma de determinación del correspondiente impuesto y a asegurar su oportuno pago. Y así volvía a ocurrir que el ente impositor se encontraba sin ninguna posibilidad material de recaudar los tributos adeudados por aquellos sujetos, con el agravante de que de todas maneras resultarían inaplicables a ellos las reglas comunes dispuestas para los contribuyentes domiciliados.

- c) El Decreto Ley Nº 516 de 3 de mayo de 1949: No es sino este decreto, emanado por la Junta Fundadora de la Segunda República, el que viene a crear un régimen especial de tributación sobre los pagos al exterior, aunque ello sea en la forma más empírica e irregular que cabe imaginarse.

En efecto, la disposición contenida en el Decreto citado venía a reformar el artículo 8 de la Ley Nº 837 citada, agregándole un inciso 7) con el siguiente texto:

**Artículo 8.**—La renta líquida proveniente de alguna empresa, explotación o negocio de aquellos a que se refiere el número 5) del artículo 5 se determinará deduciendo de la renta bruta las siguientes partidas:

... 7) Las remuneraciones o sueldos que se abonen a personas, miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos que actúen en el extranjero y los honorarios u otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole, lo mismo que lo pagado por uso de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías, las llamadas "Royalties", etc., a personas o entidades domiciliadas en el exterior. **Sobre estos importes corresponderá que la persona que los pague o acredite, retenga**

e ingrese el 15% con carácter único y definitivo, y será enterado lo retenido como impuesto, dentro de los quince días siguientes, en la Administración General de Rentas o en las Tesorerías Auxiliares, las cuales informarán a la **Tributación Directa sobre las sumas recaudadas por tal concepto.** (El subrayado es mío).

La fórmula contenida en el inciso 7) antes transcrito significó, repito, un claro progreso frente a la situación precedente de nuestro derecho positivo en materia, pues al menos establecía un mecanismo dotado de cierta eficacia para determinar y recaudar los tributos debidos por los contribuyentes no domiciliados en Costa Rica. Pero a la vez adolecía de varios defectos graves, a saber: a) no contemplaba todos los casos ni los más importantes de remesas de dinero al exterior; y b) su colocación dentro de un conjunto de normas dedicadas a disciplinar los modos de determinación de la renta líquida de los contribuyentes comunes no contribuyó a la nitidez de la nueva figura tributaria sino que, por el contrario, constituyó una fuente de dudas y controversias.

- a) En efecto, la fórmula de comentario no contemplaba las formas más importantes de remesas de dinero al exterior, pues ignoraba nada menos que las transferencias de intereses debidos por financiación externa, las de los dividendos enviados a los accionistas extranjeros de nuestras empresas, y las de los cánones adeudados por el uso de bienes corporales pertenecientes a personas no domiciliadas y entregadas a nuestros empresarios a título de arrendamiento. Podría haber otros casos pero los ilustrados bastan para mostrar la importancia de la laguna dejada por aquella reforma.
- b) También resultó desconcertante para los aplicadores de las normas citadas la colocación de la regla que estamos comentando dentro de uno de los incisos del artículo 8 de la Ley, dedicado a enumerar las erogaciones deducibles para determinar la renta líquida de los contribuyentes. Y la razón estaba a la vista, puesto que quien leyera el inciso 7) de aquel artículo pasaba, sin más transición que un punto y seguido, de la descripción de un gasto deducible para efecto de determinar la renta neta, a la disciplina de un mecanismo dirigido

al aseguramiento de un impuesto sobre ingresos percibidos por una persona no domiciliada, a través de ciertos deberes impuestos al pagador de dichos ingresos.

Con todo la nueva fórmula se mantuvo sin mayores variaciones por más de veinte años, hasta que fue modificada por la Ley de Reforma Tributaria Número 4961 de 10 de marzo de 1972.

En las páginas que siguen analizaremos la figura diseñada en el citado artículo 8, inciso 7) desde el punto de vista de los criterios normativos contenidos en dicho texto legal para configurar el tributo.<sup>(9)</sup>

11. A) **El hecho generador:** De nuevo el hecho del alejamiento entre ente impositor y contribuyente impone a este tributo sus especiales características, que veremos más adelante; pero debe aceptarse que su naturaleza es la de un impuesto sobre la renta, puesto que la obligación viene generada por razón de la percepción de un ingreso que la empresa local procura a la empresa extranjera en la forma de una prestación obligacional.

Ahora bien, no se trata evidentemente de la figura clásica del impuesto sobre la renta, en la que el sujeto que ha percibido ingresos durante un cierto período formula una declaración al ente impositor: se trata de una figura excéntrica del impuesto sobre la renta, dado que la recaudación se produce en un momento en que todavía el supuesto contribuyente no ha percibido el ingreso y, por ende, no ha devenido obligado al impuesto (al no haberse producido todavía el hecho generador de esta clase de tributos: percepción de

(9) Comentando un sistema postivo similar, dice el Prof. *Capaccioli* (op. cit., págs. 8 y 9):

"... A primera vista puede parecer que esa norma disponga ella misma, directamente, que cualquiera que paga a extranjeros cánones o regalías por la cesión o concesión en uso de patentes, fórmulas, etc., está obligado a practicar la retención..."

"... Pero realmente es sólo una primera impresión. Basta apenas pensar que se trata aquí de "retención" para darse cuenta de que la figura no puede tener autonomía. En efecto, la retención es por definición una modalidad de pago y, por lo tanto, la norma que la incluye puede indicar "cómo" se debe pagar un impuesto, pero no que éste se adeude..."

"... En efecto: 1) El mismo artículo habla de retención "a cuenta", subrayando así que se trata precisamente de modalidad de pago. Luego precisa: "a cuenta del impuesto debido por el perceptor"; de donde parece evidente que se trata realmente de una retención por cuenta, o sea, que no es un pago autónomo sino que se encuadra en una deuda de impuesto que ese pago presupone..."

"... Se trata en el fondo de observaciones perogrullas, pero es bueno considerarlas por que sirven para fijar en la mente que la retención no es practicada sólo porque se remitan regalías a un sujeto extranjero, sino porque y en cuanto ese extranjero adeude el impuesto porque percibe las regalías..."

la renta o ingreso). Esto no puede ser considerado una objeción de fondo sobre la naturaleza del mismo, sino que simplemente hay que ver en esta aparente inversión del orden temporal de los fenómenos jurídicos una cosa muy sencilla: por razones de comodidad y seguridad la empresa local deposita al Fisco la suma que corresponderá pagar a la empresa extranjera a título de impuesto sobre el ingreso que percibirá una vez que reciba la suma enviada por la primera. Una vez recibida la suma, esto es, una vez que se cumple el hecho generador del tributo, la retención hecha y depositada en las arcas del ente impositor adquiere eficacia satisfactoria y se aplica a extinguir, hasta donde alcance, el tributo debido.

B) **Parámetro de la base de cálculo:** También aquí se refleja la distancia que en esta figura tributaria existe entre el ente impositor y el contribuyente. En efecto, no puede pretenderse que una empresa no domiciliada en el país, de la que a veces se conoce sólo el nombre, quiera o pueda someterse a un examen acerca de las condiciones en que adquirió sus ingresos, a fin de que se considere los costos económicos de dicha adquisición y las circunstancias particulares del contribuyente capaces de influir en la base de cálculo. De ahí que la solución más corriente sea identificar la base de cálculo con la suma que la empresa local debe remesar a la llamada a contribuir. Veremos después los inconvenientes de este criterio, aunque no puede dejar de reconocerse su funcionalidad práctica.

C) **La tarifa:** Esta refleja igualmente la tantas veces apuntada circunstancia de la falta de contacto entre ambos sujetos (activo y pasivo) del tributo, puesto que siendo la base de cálculo la propia suma a remitir, no se cuenta con el dato del ingreso total del contribuyente, sino nada más que con aquel ingreso parcial. Así las cosas no tendría sentido establecer una tarifa progresiva, porque ello se haría prácticamente a ciegas, ignorando fatalmente si la aplicación de la misma armonizaría con la determinación del impuesto global llevada a cabo por la administración tributaria del domicilio de aquella empresa.

Esta última circunstancia no mejora por cierto si se adopta una tarifa proporcional, pero al menos ésta es más fácil de aplicar, eliminando toda incertidumbre al respecto, que sería un pesado lastre administrativo producido por las objeciones y dudas que pro- vocaría en el contribuyente.

Un hecho generador (percepción de un ingreso), un parámetro (la base de cálculo es la suma misma objeto de la prestación) y una tarifa (cierto porcentaje fijo de la base), extremadamente escuetos y simples, y la retención en la fuente como mecanismo de recaudación, constituyen las características más salientes de esta modalidad del impuesto sobre la renta.

En general no puede negarse que el sistema presentaba ventajas patentes desde el punto de vista del mero fin recaudatorio, pero es de temer que no resultara tan plausible desde otros puntos de vista igualmente importantes, y particularmente desde el ángulo de la justicia tributaria, porque si asumimos por hipótesis que la empresa no domiciliada va a soportar efectivamente la carga del tributo, debió éste revelársele justamente como inequitativo y demasiado oneroso, lo cual pudo constituir un desestímulo considerable a su relación contractual con empresas locales. Sin embargo, como la cuerda se revienta por lo más delgado, lo más probable que pudo ocurrir es que, como lo explico en el N° 7, la empresa no domiciliada trató de que su contraparte fuera quien soportara esta nueva carga impositiva con evidente injusticia, porque entonces estaba pagando un impuesto por cumplir una obligación contractual, que se sumaba a los que ya tenía que soportar.

#### IV.—EL SISTEMA VIGENTE

12. Por virtud de la citada Ley de Reforma Tributaria de 1972 se creó una norma nueva dedicada expresamente a regular las situaciones tributarias originadas en el envío de sumas de dinero hacia el exterior como retribución de prestaciones realizadas por empresas y entes no domiciliados en Costa Rica. Se trata, en efecto, de la norma contenida en el artículo 64 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual viene a consagrar definitivamente, ahora de un modo más ordenado y claro, los principios que ya se encuentran en su hora dentro de la fórmula del artículo 8 inciso 7).

En efecto, la nueva disposición conserva un marcado parecido con la derogada en algunos aspectos importantes, pero también prevé una serie de cambios que mejoran notablemente el sistema. Veamos los más importantes, a saber: a) señalamiento expreso del deudor del tributo; b) diversificación del tratamiento tributario según sea la causa del pago remesado; y c) mecanismo de exoneración (mal llamada "exención" en el texto legal) a favor de ciertos grupos de preceptores de dividendos y de intereses.

#### a) El deudor del tributo.

La falta de una declaración expresa en el sistema del artículo 8 inciso 7) vigente antes de la reforma se reflejaba en ciertas incertidumbres que acusaba la jurisprudencia, particularmente la administrativa, al establecer quién era el deudor del tributo: si lo era el pagador precisamente en razón del pago (en cuyo caso ya no se trataría de un impuesto "sobre la renta"), o si lo era más bien el receptor del ingreso (en cuyo caso sí se trataría de una modalidad especial del impuesto sobre la renta); y aunque en los últimos años la segunda posición fue imponiéndose en una forma lenta pero muy segura, hacía falta una toma de posición del legislador que terminara definitivamente con la relativa incertidumbre que aún se mantenía sobre este punto.

Pues bien, el primer apartado del artículo 64 resuelve claramente el problema cuando dispone literalmente:

**"Artículo 64.—Salvo lo dispuesto en el artículo 63 de esta ley, toda persona natural o jurídica que pague o acredite rentas de fuentes costarricenses a personas domiciliadas en el exterior, debe retener sobre el producto bruto las cantidades que resulten de aplicar los porcentajes que se indican a continuación, como impuesto único y definitivo que le corresponde pagar al perceptor de tales rentas..."** (El subrayado es mío).

Es evidente, de acuerdo con el texto transcrito, que quien percibe las rentas es el deudor del tributo, pero además queda también claramente definido que el hecho generador es la percepción de las indicadas rentas, y que el impuesto en cuestión es una modalidad del impuesto sobre la renta. Y es claro que también antes de dicha reforma se podía arribar a idénticas conclusiones tal y como quedó demostrado cuando se analizó el régimen del artículo 8 inciso 7) antes vigente. Pero ello no estuvo exento de reparos mientras las cosas no fueron aclaradas en la forma del texto citado.

Ahora bien, si el deudor del tributo es la empresa o entidad perceptora del ingreso gravado, ¿cuál es la posición de la empresa domiciliada que remesa la suma correspondiente?

Todo parece indicar que el pagador asume en el nuevo texto legal la figura de un agente retenedor y que, por ende, responde solidariamente frente al Fisco por el impuesto no retenido, a tenor

del artículo 24 del Código Tributario. Así parece desprenderse tanto de primer apartado del citado artículo 64, que habla de "retener", como del inciso 3) del mismo artículo, que habla de la obligación de retener y pagar, y califica al pagador como un "agente de retención".

#### b) Diversidad de tratamiento tributario.

El vigente artículo 64 establece también tres tarifas distintas, según sea la causa que motiva el pago de la suma gravada: a) una tarifa del 20% con carácter general; b) una tarifa específica del 15% para los pagos o créditos por concepto de dividendos o participaciones sociales; y c) una tarifa del 10% para pagos o créditos por intereses y comisiones de préstamos, y para pagos hechos para retribuir a las empresas no domiciliadas por la concesión del derecho de exhibir películas de cine y televisión, videotapes, radionovelas, etc.

Desconozco las razones que militaron en pro de esta diversidad de tratamiento, pero supongo que la misma se debió fundamentalmente al temor de encontrar graves oposiciones si se pretendía unar el 20% como tarifa única, dado que los pagos por dividendos y por intereses no habían sido nunca gravados por razón del impuesto sobre la renta. Porque lo cierto es que si había alguna discriminación, ésta debió hacerse a favor y no en contra del grupo del 20%, que es en mi criterio el que se refiere de más cerca al desarrollo industrial y agrícola del país.

#### c) Mecanismo de exoneración.

Los incisos 2) y 3) del texto legal de comentario establecen ciertas dispensas de pago del tributo que en ciertos casos habría que calificar como exenciones, pero en otros se configuran como verdaderas exoneraciones. Y me interesa particularmente una de éstas: la facultad de exonerar del impuesto a las empresas no domiciliadas que perciban dividendos de sociedades domiciliadas en Costa Rica y que no podrían hacer valer como crédito tributario ante el Fisco del país de su domicilio el impuesto aquí establecido.

Esta exoneración vendría a establecer entre nosotros —aunque sólo parcialmente: para los dividendos y participaciones sociales— la regla consagrada en el Derecho Tributario interno e internacional, que proscribe la doble tributación por el mismo hecho generador.

## “LA COSTUMBRE Y EL CONTRATO DE TRABAJO”

Lic. MANUEL FRANCISCO UMAÑA SOTO

### PREAMBULO

El Derecho del Trabajo es el derecho de hoy y del futuro; carece del venerable pretérito y de la gloriosa tradición del Derecho Civil, ya que nace al final del siglo XIX; pero, en cambio, ha venido conquistando el apoyo de los estudiosos, de los grupos de avanzada, que no ven en esta disciplina nada de revolucionario, sino, por el contrario, el medio más efectivo hacia la consecución de la Justicia y la Paz Social. Estamos frente al conjunto de normas que ha transformado los principios que se creían inmutables de las ramas tradicionales del Derecho, y que se han constituido en un Derecho sui generis, de especialísima naturaleza, que se ocupa de problemas jurídico-sociales no resueltos por los poco elásticos moldes del Derecho Civil. Estamos frente a una ciencia moderna, ya que aún a principios del siglo XX muy pocos tratadistas se atrevían a pronunciar el nombre de Derecho del Trabajo. Hasta entonces había estado de moda el Derecho Civil, con toda su amplia gama de instituciones nacidas y desarrolladas desde el tiempo de los romanos, y que había deslumbrado el universo jurídico durante siglos. Pero con el nacimiento del Derecho del Trabajo nos asomamos al progreso; divisamos uno de sus frutos más perfectos, con una organización plena y auténtica, con toda la riqueza de la misma vida diaria, con su sencillez en el método para la creación de instituciones, derechos y obligaciones, todo lo cual incide en la producción de alimentos, de vestidos, de herramientas, de maquinarias y equipos, en el comercio y en la circulación de los bienes de intercambio.

Como una de las fuentes del Derecho del Trabajo encontramos “La Costumbre”, que no es ni más ni menos que la expresión espontánea y natural de la voluntad del grupo social, institucio-