

La práctica de Costa Rica en sus tratados para evitar la doble imposición

Costa Rica's practice in its treaties to avoid double taxation

Johnny Pacheco-Castro*¹

(Recibido: 01/01/2025 • Aceptado: 01/05/2025)

¹ <https://orcid.org/0009-0003-0831-4346>. Abogado en Costa Rica. Investigador y candidato a Doctor en Derecho por la Universidad de Santiago de Compostela, España, Máster en Derecho Tributario Internacional por la Universidad de Economía de Viena (Wirtschaftsuniversität Wien), Austria, Licenciado en Derecho por la Universidad de Costa Rica.
Correo electrónico: pachecocastro@icloud.com / johnny.pacheco@rai.usc.es.

Resumen

El presente artículo trata sobre la práctica que ha tenido Costa Rica en su negociación y firma de convenios para evitar la doble imposición. Adicionalmente, se analizan las diferencias existentes en los distintos convenios para evitar la doble imposición firmados por Costa Rica y la aplicación que se ha dado en el país de dichos convenios por parte de los órganos judiciales y administrativos.

Palabras clave

Derecho Tributario Internacional, Doble imposición, Convenios para evitar la doble imposición, Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición, tratados internacionales en materia tributaria.

Abstract

This article deals with the practice that Costa Rica has had in its negotiation and signing of treaties to avoid double taxation. Additionally, it analyzes the existing differences in the different treaties to avoid double taxation signed by Costa Rica and the application that has been given in the country of such treaties by the judicial and administrative bodies.

Keywords

International Tax Law, Double taxation, Treaties to avoid double taxation, OECD Model for double taxation, international tax treaties.

Índice

Introducción

2. La doble imposición y sus maneras para evitarla.
 - 2.1. ¿Qué es la doble imposición?
 - 2.2. Las medidas unilaterales para la eliminación de la doble imposición.
 - 2.3. Los tratados para evitar la doble imposición
3. La práctica de Costa Rica para evitar la doble imposición de sus residentes fiscales.
 - 3.1. Las medidas unilaterales de Costa Rica para evitar la doble imposición de sus residentes fiscales
 - 3.2. La aplicación de los convenios para evitar la doble imposición por parte de Costa Rica.
4. Hallazgos.
 - 4.1. Sobre la práctica y los acuerdos firmados por parte de Costa Rica.
 - 4.2. Sobre la interpretación judicial y administrativa.

Conclusiones

Bibliografía

1. Introducción.

Los convenios para evitar la doble imposición iniciaron su implementación a inicios del siglo XIX y organizaciones internacionales como la Liga de las Naciones tuvieron como misión la de emitir modelos para estandarizar estos convenios, función que actualmente es asumida por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. En el caso de Costa Rica la incorporación a estos modelos se dio con la firma en el 2004 con el Tratado para Evitar la Doble Imposición con el Reino de España y que fue ratificado con la Ley 8888. Posteriormente el país ha firmado y ratificado convenios con la República Federal de Alemania, los Estados Unidos Mexicanos y los Emiratos Árabes Unidos.

El presente artículo consiste en una investigación sobre la práctica que ha tenido Costa Rica en los tratados para evitar la doble imposición que ha firmado con otros Estados. Por lo cual, su objetivo principal será analizar los convenios firmados por parte de Costa Rica con el fin de descubrir si se encuentran diferencias en los mismos. Como objetivo secundario se tendrá el de estudiar cual ha sido la aplicación por los órganos judiciales y administrativos de los convenios firmados por Costa Rica.

La pregunta de investigación central corresponde a ¿cuál es la práctica de Costa Rica a la hora de firmar estos convenios y si existe una uniformidad por parte del Estado a la hora de la firma de estos convenios? La hipótesis de la presente investigación consiste en que Costa Rica no cuenta con una práctica estándar a la firma de los convenios para evitar la doble imposición. De la misma manera, la pregunta secundaria de la investigación corresponde a ¿cuál ha sido la aplicación (sí existiera) de los distintos convenios firmados por Costa Rica por parte de los órganos judiciales y administrativos?

La metodología utilizada para alcanzar el objetivo principal de este artículo corresponde a realizar una comparación de los cuatro convenios firmados por Costa Rica y se detectarán las diferencias entre ellos. Para el objetivo secundario primero se realizó una búsqueda en la base de datos 'Nexus-PJ' del Poder Judicial y 'Digesto Tributario' del Ministerio de Hacienda utilizando como frases de búsqueda 'convenio para evitar la doble imposición' o 'tratado para evitar la doble imposición'. Seguidamente se realizó un análisis de las resoluciones encontradas y se analizó si estaban conformes a lo expuesto por parte de la doctrina.

La importancia del presente estudio consiste en expandir la doctrina nacional referente a la tributación internacional. De una búsqueda anterior, no se encontraron estudios doctrinarios que hayan realizado una comparación de los convenios firmados por Costa Rica. De ahí que el carácter novedoso del presente artículo consiste en la comparación realizada y el análisis de la práctica judicial y administrativa.

El presente artículo contiene una primera sección denominada 'la doble imposición y sus maneras para evitarla' con el fin de contextualizar al lector con lo que supone la doble imposición y cuál ha sido la práctica para evitar la doble imposición. La segunda denominada 'la práctica de Costa Rica para evitar la doble imposición de sus residentes fiscales' donde de una manera descriptiva se indicará cual ha sido la práctica de los convenios para evitar la doble imposición y su aplicación. La tercera sección denominada 'hallazgos' en donde se indicarán los principales hallazgos del análisis realizado. Y, por último, las respectivas conclusiones y bibliografía utilizada en la presente investigación.

2. La doble imposición y sus maneras para evitarla.

2.1. ¿Qué es la doble imposición?

La doble imposición corresponde a cuando una persona, ya sea física o jurídica, se encuentra sujeto por el mismo hecho generador en dos jurisdicciones distintas. El fenómeno de la doble imposición surge por la existencia de una o dos jurisdicciones que no limitan sus capacidades tributarias a los hechos generadores ocurridos dentro de sus fronteras². Esto se debe a que no existe en el Derecho Internacional un principio que prohíba la aplicación de normas nacionales sobre situaciones que suceden fuera del espacio de jurisdicción³.

Dentro de la academia se distingue entre la doble imposición jurídica y la doble imposición económica. La doble imposición jurídica se ocasiona cuando una jurisdicción sujeta a impuestos los beneficios obtenidos de un residente propio en una jurisdicción en el exterior cuando esa segunda jurisdicción también sujeta dicho impuesto ese beneficio obtenido⁴. Para ello se requiere que las dos jurisdicciones involucradas sujeten a sus residentes por el criterio de renta mundial o que un residente de un país con el criterio de renta mundial obtenga beneficios de una jurisdicción que tenga el criterio de renta territorial⁵. También puede existir doble imposición jurídica cuando una persona sea considerada residente fiscal de dos jurisdicciones simultáneamente⁶.

Por ejemplo, una empresa de ingeniería residente del Estado A realiza un proyecto de construcción de una carretera en un Estado B. El Estado A sujeta a sus residentes bajo el criterio de renta mundial. Por el pago percibido por parte de la empresa por la construcción en el Estado B (independientemente si el Estado B sujeta a sus residentes por el criterio de renta mundial o renta territorial) está sujeto a tributación en dicho estado también. En este supuesto la empresa de ingeniería se encuentra sujeta a una doble imposición por el mismo beneficio obtenido en ambas jurisdicciones.

Puede ocurrir también que exista una doble imposición cuando se trate de dos jurisdicciones que sigan el criterio de territorialidad. Por ejemplo, la empresa X fue constituida bajo las leyes del Estado A y es administrada en el Estado B. El Estado A considera como residentes fiscales a todas las empresas que sean constituidas dentro de su territorio y el Estado B considera como residentes fiscales a las empresas que sean administradas dentro de su territorio. La empresa X recibe el pago de intereses de una inversión situada en el Estado A y el Estado B considera que los ingresos ocasionados por inversiones el extranjero pero que provienen de recursos generados en su Estado se encuentran sujetos a imposición. Como puede verse en este caso existe una doble imposición a la empresa X, aunque ella practique negocios en dos jurisdicciones distintas que siguen el criterio de la renta territorial.

La doble imposición económica sucede cuando un mismo beneficio sea sujeto a imposición en dos jurisdicciones distintas, pero en cabeza de dos sujetos distintos, ya sea por discrepancias en las reglas de atribución de la renta por las jurisdicciones nacionales, por conflicto en las normas de inclusión o deducción de ingresos, o por la sujeción al impuesto de

² Victor Uckmar et. Al., *Manual De Derecho Tributario Internacional. Primera Edición Costarricense.*, traducción Cristián J. Billardi, Primera ed. (San José, C.R.: Editorial Jurídica Continental, 2014), 58.

³ Werner Haslehner, "Introduction" En *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, eds. Ekkehart Reimer y Alexander Rust, 5ta ed. (Países Bajos: Kluwer Law International B.V., 2021), 16.

⁴ Haslehner, "Introduction", 14.

⁵ Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 3ra ed. (Viena: Linde, 2021), 2.

⁶ Haslehner, "Introduction", 14.

las utilidades de los ingresos obtenidos por una empresa y la subsecuente sujeción de los dividendos en manos del accionista⁷. Adicionalmente puede existir una doble imposición económica cuando dos compañías ingresan en transacciones y las administraciones tributarias de ambas jurisdicciones les asignan diferente valor a las transacciones realizadas⁸.

2.2. Las medidas unilaterales para la eliminación de la doble imposición.

Corresponde a cada país el establecer políticas unilaterales para evitar la doble imposición de sus residentes fiscales, pero las medidas puedan variar entre cada país y ser diversas⁹. Puede que sea mediante la aplicación de un crédito fiscal sobre los impuestos ya pagados en el exterior o bien mediante la no sujeción o exención de los ingresos originados en el exterior¹⁰.

2.3. Los tratados para evitar la doble imposición.

A su vez, dos jurisdicciones pueden convenir y firmar tratados bilaterales para evitar la doble imposición respecto a sus residentes fiscales. El objetivo de los tratados para evitar la doble imposición corresponde en limitar el poder tributario de las jurisdicciones y cuando no sea posible eso se garantiza la eliminación de la doble imposición mediante la exención o el crédito fiscal¹¹. Adicionalmente estos tratados buscan la resolución de controversias que puedan surgir entre las jurisdicciones y evitar la evasión fiscal internacional¹². Recientemente se incluyó en la versión del Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) del año 2017 la función de los tratados para evitar la doble imposición es evitar el surgimiento de esquemas que den cabida a la doble imposición¹³. En consecuencia, lo que se busca es el cumplimiento del principio de imposición única. Este principio propuesto por Avi-Yonah supone que las utilidades derivadas de transacciones internacionales sean sujetas a una única imposición (siendo que nunca una doble imposición o una doble no imposición)¹⁴.

La práctica internacional ha sido que organizaciones internacionales han formulado modelos y comentarios explicativos de la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición. La OCDE¹⁵ cuenta desde 1977 con un modelo que es utilizado por la mayoría de sus Estados miembro a la hora de negociar los tratados y fue modificado por última vez en el año 2017. La Organización de las Naciones Unidas (ONU)¹⁶ por su parte emitió su primer modelo en el año 1980 con el objetivo de brindar un modelo que sirva de base para las negociaciones de países en vías de desarrollo con países desarrollados y su última modificación

⁷ Haslehner, "Introduction", 14-15.

⁸ Lang, *Introduction to the law*, 3.

⁹ Lang, *Introduction to the law*, 4.

¹⁰ Haslehner, "Introduction", 21.

¹¹ Lang, *Introduction to the law*, 3.

¹² Victor Uckmar et. Al., *Manual*, 64.

¹³ OCDE, *Modelo De Convenio Tributario Sobre La Renta Y Sobre El Patrimonio: Versión Abreviada 2017*, traducción Instituto de Estudios Fiscales (Madrid: OCDE, 2019), 510.

¹⁴ Francesco De Lillo, "In Search of Single Taxation" En *Single Taxation?*, ed. Joanna Wheeler (Amsterdam: IBFD, 5).

¹⁵ La versión más reciente de su Modelo (2017) para evitar la doble imposición puede consultarse en https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html.

¹⁶ La versión más reciente de su Modelo (2021) para evitar la doble imposición puede consultarse en https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf.

fue realizada en el 2021. La diferencia principal entre ambos modelos radica en que el modelo de la ONU le da predominancia al país de la fuente con respecto a la tributación de rentas pasivas¹⁷. Por otro lado, países también han emitido modelos que son propios y funcionan como guía para la negociación de tratados internacionales como es el caso de Estados Unidos de América¹⁸.

Los modelos y en sí los tratados que son firmados por parte de los países contienen la siguiente estructuras: 1) los artículos introductorios que componen las reglas de impuestos afectos, las reglas para determinación de residentes fiscales y definiciones generales; 2) las criterios de localización y las reglas de distribución de las reglas de imposición de la renta y sobre el patrimonio; 3) la regla para la eliminación de la doble imposición; 4) otras normas como por ejemplo las normas para limitar la evasión fiscal, el procedimiento de arreglo de controversias o intercambio de información; y 5) los protocolos¹⁹. Para la aplicación de los convenios hay que primero analizar si la persona se puede beneficiar debido a su residencia fiscal del tratado y si los impuestos en ambas jurisdicciones son similares, si la respuesta es positiva se analiza cual es la regla de distribución conforme al beneficio obtenido y cuál es el método para evitar la doble imposición²⁰.

Los tratados para evitar la doble imposición corresponden a tratados internacionales y se gobiernan bajo las reglas de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969²¹. Lo anterior implica que los tratados para evitar la doble imposición deben de seguir las reglas expuestas en dicha Convención respecto a las negociaciones, firma, ratificación e interpretación. Siendo que corresponden tratados internacionales estos cuentan con un lugar, en el caso de Costa Rica, de segundo lugar dentro de la importancia de las fuentes normativas del Derecho Tributario²².

En cuanto a la interpretación de los tratados debe de seguirse lo dispuesto en la Convención de Viena y en especial la interpretación de buena fe con el objetivo de distribuir correctamente las potestades tributarias entre ambas partes firmantes²³. Los tratados deben de interpretarse también conforme al objeto del tratado que corresponde desde el año 1992 con la modificación al Modelo de la OCDE evitar la doble imposición y la evasión fiscal, recientemente desde el año 2017 también evitando la doble no imposición²⁴.

Un tema controversial con respecto a la interpretación de los tratados corresponde a los cambios posteriores que se les den a los comentarios al Modelo o bien cambios posteriores de interpretación a la normativa doméstica. La doctrina mantiene una posición que los tratados

¹⁷ Haslehner, "Introduction", 23.

¹⁸ La versión más reciente de su Modelo (2016) para evitar la doble imposición puede consultarse en https://home.treasury.gov/system/files/131/Treaty-US-Model-2016_1.pdf.

¹⁹ Victor Uckmar et. Al., *Manual*, 65.

²⁰ Lang, *Introduction to the law*, 39.

²¹ Haslehner, "Introduction", 28.

²² Asamblea Legislativa de Costa Rica, *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, Ley No. 4755, 1971, art. 2.

²³ Rainer Prokisch, "Sources of Law and Legal Methods in International Tax Law" En *The Oxford Handbook of International Tax Law*, eds. Florian Haase and Georg Kofler (Oxford: Oxford University Press, 2023), 57.

²⁴ Christina Hji Panayi and Katerina Perrou, "International Tax Law and Public International Law" En *The Oxford Handbook of International Tax Law*, eds. Florian Haase and Georg Kofler (Oxford: Oxford University Press, 2023), 185.

internacionales deben de interpretarse de conformidad al texto, el contexto y los comentarios al momento de la firma del tratado²⁵.

3. La práctica de Costa Rica para evitar la doble imposición de sus residentes fiscales.

3.1. Las medidas unilaterales de Costa Rica para evitar la doble imposición de sus residentes fiscales.

Costa Rica cuenta con un sistema del impuesto sobre la renta territorial así puede verse en su Ley de Impuesto Sobre la Renta. En efecto, el art. 1 establece que el hecho generador del impuesto corresponde a la percepción o devengo de rentas que sean de fuente costarricense, lo anterior entendido como aquellas rentas que sean generados dentro del territorio nacional de conformidad a como se encuentra delimitado en la Constitución Política²⁶. Se amplía el criterio de territorialidad para incluir las rentas pasivas (intereses, ganancias y rentas de capital, dividendos y regalías) cuando sean obtenidas por una sociedad perteneciente a un grupo multinacional y que no tenga la adecuada sustancia en el país como por ejemplo no emplea recursos humanos el país, gastos para la generación de la renta en el exterior o no toman las decisiones estratégicas en el país²⁷. Entonces, se entiende que por el principio de territorialidad estricto la sujeción al impuesto sobre la renta se da cuando el elemento objetivo del hecho generador se configura se desarrolla dentro del territorio nacional²⁸.

La jurisprudencia nacional avalada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia²⁹ y que ha sido avalada por la Sala Constitucional en la resolución de una acción de inconstitucionalidad en contra de la jurisprudencia de la Sala³⁰ han entendido como fuente costarricense cuando se obtienen rentas extraterritoriales provienen de bienes o ingresos que han sido generados dentro del territorio nacional. Esta posición de ambas Salas es contraria al cuerpo normativo nacional y a la doctrina tanto nacional como internacional al respecto del principio de territorialidad en materia tributaria. Esto debido a que la versión anterior de la Ley de Impuesto Sobre la Renta a la modificación por la Ley No. 10.381 no expandía el criterio de territorialidad cuando se hablará de rentas pasivas. Inclusive dentro de la corriente legislativa existió el proyecto de Ley No. 23.187 que realiza una interpretación autentica del art. 1 de la Ley No. 7092 esclareciendo el concepto de fuente costarricense con la intención de corregir la incorrecta doctrina judicial.

La duda en esta etapa corresponde a sí la norma nacional actualmente funciona como una medida para prevenir la doble imposición de sus residentes. Haslechner considera, y haciendo mención del caso de Costa Rica, que los sistemas de imposición territorial por definición son el más claro ejemplo de medidas unilaterales para prevenir la doble

²⁵ Véase en un mismo sentido a Victor Uckmar et. Al., *Manual*, 63 y Lang, *Introduction to the law*, 14.

²⁶ Asamblea Legislativa de Costa Rica, *Ley de Impuesto Sobre la Renta*, Ley No. 7092, 1988, art. 1.

²⁷ Asamblea Legislativa de Costa Rica, *Ley de Impuesto Sobre la Renta*, art. 2 bis al quinquies.

²⁸ Torrealba, *Manual*, 203.

²⁹ Al efecto véanse los votos de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, No. 617-F-S1-2010 de las 9:10 horas del 20 de mayo de 2010, No. 55-F-S1-2011 de las 8:50 horas del 27 de enero de 2011, No. 475-F-S1-2011 de las 11:20 horas del 7 de abril de 2011, No. 976-F-S1-2016 de las 13:05 horas del 22 de setiembre de 2016 y No. 326-A-S1-2017 de las 10:45 horas del 23 de marzo de 2017.

³⁰ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, No. 3887-2024 de las 9:25 horas del 14 de febrero de 2024.

imposición³¹. Realizando un análisis de la normativa costarricense, el autor puede indicar que estamos presentes ante una no sujeción de los ingresos obtenidos en el extranjero.

Si bien en la doctrina se menciona que las medidas unilaterales para evitar la doble imposición pueden ser la exención o bien el crédito fiscal. No puede entenderse que la intención del legislador hubiera sido la de crear un sistema para prevenir la doble imposición, si hubiera sido de esta forma los casos en los que la jurisprudencia de la Sala Primera fue analizada por la Sala Constitucional hubieran ido en contra la intención del legislador de evitar una doble imposición si se demostraba por parte de los contribuyentes que habían pagado efectivamente impuestos en el extranjero. Es más dentro del voto salvado en el voto No. 2024003887 se hace mención que la jurisprudencia siendo objeto de recurso violenta el principio de doble no imposición. Pero, también la normativa costarricense no tiene una norma que prevenga la no sujeción de las rentas extraterritoriales cuando se compruebe que en el país extranjero no se graven con impuestos en respeto de dichas rentas y en consonancia con el principio de una única imposición.

Con estos elementos, se puede concluir que la intención del legislador no era el evitar la doble imposición si no únicamente contar con un sistema de imposición territorial en el sentido estricto. Ahora bien, tácitamente se dio el resultado de que existe una norma que por definición evita la doble imposición, pero puede crear supuestos de doble no imposición según lo explicado. Y en el futuro, en caso de que Costa Rica decida ampliar su sistema de renta a renta mundial y con las respectivas medidas para evitar la doble imposición de forma unilateral estás en respeto al principio de una única imposición debe de evitar que sirva para mecanismos que den lugar a la doble no imposición.

3.2. Los tratados firmados por Costa Rica para evitar la doble imposición.

Costa Rica como se ha explicado anteriormente es un país que cuenta con un sistema de renta territorial. Esto ha hecho que a diferencia de otros países de la región latinoamericana con una tradición del impuesto sobre la renta mundial se han firmado cuatro tratados para evitar la doble imposición. Inclusive, con países con un sistema de renta territorial nos aventajan con la cantidad de convenios firmados. Dos países latinoamericanos que aún mantienen un criterio de renta territorial son Panamá y Uruguay³², en el caso de panameño se encuentran vigentes diecisiete convenios para evitar la doble imposición³³ y en el caso uruguayo se encuentran vigentes veinticinco convenios para evitar la doble imposición³⁴.

En específico Costa Rica ha firmado convenios para evitar la doble imposición con el Reino de España (Ley No. 8888)³⁵, la República Federal Alemana (Ley No. 9345)³⁶, los

³¹ Haslehner, "Introduction", 21.

³² Andrea Laura Riccardi Sacchi, "Is Latin American and Caribbean Tax Policy in the Hands of the European Union? A Three-Country Case Study: The Source Principle Under Attack," *Bulletin for International Taxation* 77, no. 9 (2023), 12–13.

³³ Dirección General de Ingresos, "Listado De Convenios," <https://dgi.mef.gob.pa/Internacional/LConvenios> (accesado 05/02/2025).

³⁴ Ministerio de Economía y Finanzas, "Acuerdos En Materia Tributaria," <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/acuerdos-materia-tributaria> (accesado 05/02/2025).

³⁵ Asamblea Legislativa de Costa Rica, *Convenio entre el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*, Ley No. 8888, 2010.

³⁶ Asamblea Legislativa de Costa Rica, *Acuerdo con la República Federal de Alemania para evitar doble imposición de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, Ley No. 9345, 2016.

Estados Unidos Mexicanos (Ley No. 9644)³⁷ y los Emiratos Árabes Unidos (Ley No. 9963)³⁸. Adicionalmente, los tratados firmados con el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos se encuentran modificados y adaptados a 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 (Ley No. 9751)³⁹. Como se observará a continuación realizando una comparación entre los textos de los convenios y sus respectivos protocolos se encuentran diferencias importantes en la aplicación de ellos.

El primer elemento de análisis corresponde al modelo base del que se partieron las negociaciones. El único convenio que indica expresamente el modelo utilizado es el de España que en su protocolo manifiesta que el modelo base de las negociaciones corresponde al de la OCDE en su versión del 2003. Alemania no indica que modelo fue utilizado, pero para efectos interpretativos basándonos en la fecha de la firma que correspondió al 2014 el modelo que se encontraba vigente era el del 2010. Mismo escenario con el convenio firmado con México. En el caso de los Emiratos Árabes Unidos el tratado fue firmado en el año 2017 estando vigente el modelo del año 2014. Esto implica que la Administración Tributaria para la aplicación e interpretación de los convenios debe recurrir a tres juegos de comentarios diferentes ya sea cual convenio se encuentra aplicando. Desde el punto de vista del obligado tributario la práctica correcta tiene que ser como lo realizado en el convenio firmado con España e indicar que modelo que utilizado como base y sobre cuales comentarios se van a aplicar al momento de interpretar el convenio.

Las normas de residencia fiscal (art. 4 en todos los convenios) varían entre los convenios firmados. Lo normal de observar en el Modelo base de la OCDE corresponde a que cada legislación define las reglas sobre la determinación de sus residentes fiscales y la misión del convenio es dar las reglas para aplicar en caso de que una persona (física y jurídica) sea considerada por ambas jurisdicciones como residente fiscal. En los tratados firmados con España y Alemania para el caso de las personas jurídicas la regla de desempate corresponde a lugar donde se desarrolla la dirección efectiva. México y Costa Rica consideran que para determinar cuál país corresponde la residencia en caso de empate de corporaciones deben entrar a un procedimiento amistoso mutuo para determinar cuál país considerará a la corporación como residente. En el caso del convenio firmado con los Emiratos Árabes Unidos se cuenta que las reglas para determinar a los residentes en el propio convenio (siendo así que el convenio se aparta de lo establecido en el Modelo base al respecto de este artículo) y sigue la línea del convenio con México el cual para desempatar la residencia fiscal debe de convenirse al procedimiento amistoso mutuo. Los cuatro convenios contienen reglas idénticas para aplicar el desempate en caso de conflictos de residencia entre personas físicas.

Las normas sobre el establecimiento permanente (art. 5 en todos los convenios) varía entre los convenios de Emiratos Árabes Unidos y México con los de Alemania y España. El primer grupo de convenios cuenta con más supuestos los cuales darían pie a la constitución de un establecimiento permanente en Costa Rica. Por otro lado, hay que aclarar que uno de los

³⁷ Asamblea Legislativa de Costa Rica, *Acuerdo con los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta*, Ley No. 9644, 2018.

³⁸ Asamblea Legislativa de Costa Rica, *Convenio con el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de evasión y elusiones fiscales y su protocolo*, Ley No. 9963, 2021.

³⁹ Asamblea Legislativa de Costa Rica, *Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*, Ley No. 9751, 2019.

cambios que introdujo la Convención Multilateral y que vino a modificar los convenios de España y México es el fortalecimiento del artículo para evitar supuestos de elusión fiscal.

En cuanto a los beneficios empresariales (art. 7 en todos los convenios) contiene diferencias entre los convenios firmados con México y Emiratos Árabes Unidos con los otros. El convenio de México no incluye dentro del concepto de beneficio empresarial las ventas cuando no son para obtener beneficios en el otro Estado. Los convenios de Emiratos Árabes Unidos y México exceptúan los gastos por regalías.

Sobre las normas de precios de transferencia (art. 9 de todos los convenios) Alemania y España contienen una norma que no incluye los ajustes colaterales cuando existe fraude.

La norma de dividendos (art. 10 de todos los convenios) contiene diferencias entre los convenios firmados por Costa Rica. El convenio firmado con los Emiratos Árabes Unidos para las entidades cualificadas Costa Rica renuncia a ejercer su potestad tributaria, cuando una empresa no es cualificada pero el beneficiario efectivo del 20% o más de las acciones de la entidad es residente fiscal de Emiratos Árabes Unidos la retención aplicable será del 5% y para los demás casos la retención será del 15%. Con España y México sí el beneficiario efectivo de la entidad que distribuye dividendos cuenta con una participación del 20% o más es residente fiscal de España o México, Costa Rica podrá aplicar una retención del 5% y en los demás casos la retención no podrá exceder el 12%. En el caso del convenio firmado con Alemania la norma del beneficiario efectivo es similar a los otros convenios, pero cuando el beneficiario efectivo no llega al umbral de participación la retención podrá ser del 15%.

La norma de intereses (art. 11 de los convenios) contiene excepciones similares a las de dividendos. En el caso de Alemania si la entidad es calificada, Costa Rica renuncia a su potestad tributaria y si no lo es solo podrá aplicar una retención del 5%. En el convenio firmado con España, Costa Rica realiza una renuncia de su potestad tributaria con entidades calificadas (donde se incluyen a los bancos que sean residentes en España). Si el préstamo es mayor a cinco años la retención no podrá sobrepasar el 5% pero si el préstamo es menor a cinco años la retención no podrá sobrepasar el 10%. En el convenio firmado con Emiratos Árabes Unidos se mantienen reglas similares a las negociadas con España, con la excepción de que las entidades calificadas no incluyen a los bancos. En el convenio con México se mantiene la renuncia de la potestad tributaria cuando el préstamo se origina con una entidad calificada, pero en los demás casos la retención no podrá sobrepasar un 10%.

En cuanto a las regalías (art. 12 de los convenios) contiene una regla idéntica los convenios firmados con Alemania, España y México donde la retención no podrá ser superior al 10%. En el caso del convenio firmado con los Emiratos Árabes Unidos la retención no podrá superar el 12%.

Dentro de los convenios las ganancias de capital (art. 13 en todos los convenios) siguen las reglas de ubicación del inmueble para determinar cuál Estado cuenta con la potestad tributaria. En el convenio firmado con Alemania la ganancia de capital de los bienes inmuebles si son usados para la generación de beneficios en el otro Estado y no en el de la residencia, el otro Estado tendrá la potestad tributaria. El convenio con España introduce el concepto de traspaso indirecto de acciones que constituyan el 50% o más del valor de la sociedad, en tal caso el traspaso de dichas acciones será sometidas a imposición en el lugar de ubicación del inmueble. El convenio firmado con Emiratos Árabes Unidos sigue la línea de imposición en el lugar de ubicación del inmueble. El convenio con México adiciona que la debe de existir una

posesión del 25% de las acciones de la sociedad propietaria del inmueble o bien del inmueble en sí por un período mínimo de doce meses para ser beneficiario de los beneficios.

La totalidad de los convenios firmados por Costa Rica contienen la norma de servicios personales (art. 14). En el convenio firmado por Alemania mantiene el criterio de que el país que mantiene los derechos exclusivos de tributación es el país de la residencia con excepción si en el otro país la persona tiene una base fija de negocios. En el convenio firmado por España el otro Estado al de la residencia puede hasta un máximo de 10% aplicar una retención al monto percibido por el servicio realizado con una excepción de que el otro Estado puede tener únicamente el poder tributario si existe una base fija de negocios. Los convenios firmados por los Emiratos Árabes Unidos y México contienen una disposición que el otro Estado al de la residencia puede hasta un máximo de 10% aplicar una retención al monto percibido por el servicio realizado, pero sin la excepción del 10% contenida en los otros convenios.

En cuanto a las rentas por los servicios personales dependientes, en régimen laboral, (art. 15) únicamente el convenio firmado con Alemania contiene una excepción que no se encuentra en los otros convenios. En este caso el país de la residencia y no el otro Estado contará con los derechos para aplicar la tributación en los casos de la cesión de mano de obra proveniente de un contrato empresarial.

La tributación de los deportistas y entrenadores (art. 17) contiene una excepción en los convenios firmados por Alemania, España y Emiratos Árabes Unidos. En estos convenios el otro Estado, no el de la residencia, cuenta con la potestad exclusiva para ejercer la tributación con excepción cuando la obra artística o de entretenimiento sea financiada por el Estado de la residencia.

La tributación de las pensiones (art. 18) cuenta con normas distintas que merece su análisis. En el caso del convenio firmado por Alemania el Estado que mantiene la potestad para ejercer la tributación es del cual se origina la pensión y no el país donde el pensionista este residiendo. En el caso de los convenios firmados con España y México el país de la residencia es el que contará con la potestad tributaria. Y, en el caso del convenio firmado con los Emiratos Árabes Unidos cuando las pensiones provienen únicamente del sistema de seguridad social el Estado de donde se origina mantendrá la potestad tributaria.

En cuanto a los profesores e investigadores que realizan actividades en el otro Estado (art. 20) cuentan con distintos tratamientos. En el caso del convenio firmado con Alemania existe una no sujeción en el Estado de la nueva residencia cuando los pagos provengan del exterior. En el convenio firmado con España para los profesores no se realiza una distinción de donde proviene el pago, el país de la antigua residencia contará con la potestad tributaria; para los estudiantes el Estado de la antigua residencia contará con la potestad tributaria únicamente si los pagos provienen del exterior. Los convenios firmados con Emiratos Árabes Unidos y México contienen la norma únicamente para estudiantes similar a los otros convenios y no incluyen a los profesores dentro de esta norma.

El artículo método para evitar la doble imposición varía entre los países y los protocolos firmados también cuentan con disposiciones que se deben de observar. En el caso del convenio con Alemania se aplica el método de la exención y crédito según la categoría de renta en el caso de la legislación alemana y para Costa Rica se aplica el crédito, pero de momento se aplica la exención a la hora de Costa Rica tener un sistema territorial de imposición sobre la renta. En el caso del convenio firmado con España se aplica la legislación interna de cada país para evitar

la doble imposición o bien la deducción del impuesto ya pagado, pero en el caso de Costa Rica hasta que no haya un cambio un sistema de imposición territorial lo que aplica es una exención. En el caso del convenio firmado con los Emiratos Árabes Unidos existe una deducción del impuesto ya pagado en el extranjero para residentes de ambos países. Y, con México para Costa Rica aplica una deducción del impuesto pagado en el extranjero para residentes costarricenses y una acreditación para el caso de residentes mexicanos.

En cuanto a las cláusulas anti elusivas los convenios contienen cláusulas especiales como por ejemplo el límite de un año de residencia o tenencia de los derechos para acceder a los beneficios. Pero, en especial las cláusulas generales se encuentra una variación para cada convenio. En el caso del convenio firmado con Alemania la cláusula anti elusiva implica que la aplicación del presente convenio no debe evitar las cláusulas internas. Con España la cláusula anti elusiva existente se encuentra dentro del protocolo, y consiste en que España se desconoce la aplicación del convenio cuando Costa Rica considere una renta como extraterritorial y conservará la potestad tributaria. En el caso de los Emiratos Árabes Unidos y México se incorporó la norma de limitación de beneficios dentro del convenio en donde se limita la aplicación del convenio cuando el propósito sea el de obtener los beneficios que de otra forma no se hubieran obtenido, por ejemplo, cuando no hay la suficiente sustancia que justifique la constitución de una empresa o negocio. Pero, para la limitación de beneficios debe de tomarse en cuenta la consulta entre ambas administraciones antes de proceder a su aplicación. También, España y México de forma bilateral con Costa Rica acordaron la aplicación del Instrumento Multilateral lo que implica que las cláusulas anti elusivas en dicha convención son de aplicación al convenio por ejemplo la norma de anti-fragmentación del establecimiento permanente.

3.3.La aplicación de los convenios para evitar la doble imposición por parte de Costa Rica.

3.3.1. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia

El desarrollo de la Sala Constitucional ha sido en primer lugar analizar los proyectos de Ley que son sometidos a ella dentro del proceso de rectificación de los tratados. En primer lugar, se encuentra la resolución 16345-2010 del 19 de setiembre del 2010 que analiza el proyecto de Ley de la ratificación del tratado firmado con España. En este caso reconoce que las funcionalidades de los convenios para evitar la doble imposición abarcan más allá de la prevención de la doble imposición y promueven las relaciones económicas y políticas, atraen la inversión extranjera, aumentan la seguridad jurídica de las inversiones y mejoran el acceso de información tributaria⁴⁰. Del análisis del principio para evitar la doble imposición se destaca por parte del órgano jurisdiccional que:

“En síntesis, a través de una doble imposición de tributos, se podrá estar obviando el principio de capacidad económica, que si bien no está explícitamente recogido en el texto constitucional, es una regla implícita en la justicia tributaria y en los principios constitucionales de igualdad, generalidad y no confiscatoriedad, sumado a otros como los de razonabilidad, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.”⁴¹

⁴⁰ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, No. 16345-2010 de las 16:09 horas del 19 de setiembre del 2010.

⁴¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, No. 16345-2010 de las 16:09 horas del 19 de setiembre del 2010.

Sobre el fondo del proyecto la Sala Constitucional analizó que el convenio es respetuoso de la normativa costarricense. La firma de este sería contribuir con los esfuerzos globales para crear un sistema tributario que no sea nocivo y que no provoque la doble imposición. Por otro lado, reconoció que los efectos del convenio son dirigidos para los residentes españoles ya que ellos podrían sufrir una doble imposición por las rentas obtenidas de fuente costarricense ya que los residentes costarricenses por el sistema territorial no tendrían problemas de doble imposición por las rentas generadas en el exterior.

Posteriormente dentro del análisis para la ratificación del convenio para evitar la doble imposición con Alemania la Sala Constitucional entró a conocer la importancia que tienen estos instrumentos para evitar la evasión fiscal y el intercambio de la información tributaria entre ambas Administraciones⁴². En su análisis del convenio firmado con México se destacó que la firma y ratificación de estos acuerdos contienen una relevancia política importante para Costa Rica en su momento de ser revisada para la entrada a la OCDE⁴³.

La Sala Constitucional al momento de analizar la Convención Multilateral destacó que la misma no presenta roces con la constitución y más bien ratifica las declaraciones unilaterales asumidas por Costa Rica para evitar la erosión de las bases imponibles⁴⁴. Adicionalmente, se reconoció que posteriores convenios firmados por Costa Rica deben de contener estas cláusulas para no contar con vicios en el Derecho de la Constitución como se hizo al momento del análisis del proyecto de ratificación del convenio con los Emiratos Árabes Unidos⁴⁵.

3.3.2. Dirección General de Tributación.

La Dirección General de Tributación entro a analizar en el oficio DGT-1236-2020 del 12 de octubre de 2020 la situación de un contribuyente en que va a contratar a una empresa mexicana por un período de 12 a 18 meses para la prestación de servicios de consultoría. La Dirección analizó si aplicaba el convenio para evitar la doble imposición, si se configura la existencia de un establecimiento permanente y concluyó que los servicios prestados se asimilan a los servicios incluidos dentro del art. 14 teniendo la entidad costarricense el practicar la retención contenida en dicho numeral. Justifica lo anterior la Dirección en que el convenio utiliza la palabra “persona” para referirse a las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas y el art. 14 se encarga de la regulación de las rentas percibidas por concepto de servicios profesionales⁴⁶.

La Dirección en los oficios DGT-1260-2021 y DGT-1368-2021 de una misma forma consideró que los servicios de consulta de información financiera y de precios de transferencia o de transformación prestados por empresas residentes en el extranjero deben de someterse al art. 14 y no al art. 7 por estar dentro de las actividades contempladas en el numeral 14⁴⁷⁴⁸.

⁴² Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, No. 14911-2015 de las 09:05 horas del 23 de setiembre de 2015.

⁴³ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, No. 15538-2018 de las 12:18 horas del 18 de setiembre de 2018.

⁴⁴ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, No. 17360-2019 de las 09:20 horas del 11 de setiembre de 2019.

⁴⁵ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, No. 02162-2021 de las 09:15 horas del 3 de febrero del 2021.

⁴⁶ Dirección General de Tributación, oficio No. DGT-1236-2020 del 12 de octubre de 2020.

⁴⁷ Dirección General de Tributación, oficio No. DGT-1260-2021 del 10 de noviembre de 2021.

⁴⁸ Dirección General de Tributación, oficio No. DGT-1368-2021 del 30 de noviembre de 2021.

La Dirección posteriormente en su oficio DGT-1455-2021 expandió su consideración al respecto de porque prima la aplicación del art. 14 sobre el art. 7. Explica que cuando los beneficios empresariales se encuentran regulados en otro artículo las disposiciones del artículo 7 no deben de aplicar y más bien deben de aplicar las disposiciones del art. 14 que regulan la prestación de los servicios profesionales por parte de una empresa⁴⁹. Inclusive, este criterio ha sido mantenido por parte de la Dirección como puede verse en el oficio MH-DGT-0F-119-0063-2023 del 19 de julio de 2023⁵⁰.

Al respecto del análisis de las regalías encontramos un ejemplo en el oficio DGT-135-2022 del 16 de febrero de 2022. En este caso, el contribuyente cuenta con el derecho de uso de una franquicia para la explotación en Costa Rica y que la propietaria del derecho es una empresa mexicana con operaciones en Japón. Concluye la Dirección que este tipo de regalías se encuentran reguladas en el art. 12 del convenio suscrito con México y debe de aplicarse la retención que especifique dicha norma⁵¹.

Sobre la tributación de la renta disponible (dividendos) se encuentra el oficio DGT-253-2022 del 16 de marzo de 2022 de la Dirección General de Tributación. La situación de hecho es una sociedad costarricense que se dedica a la comercialización de software industrial y que después de pagar el Impuesto Sobre las Utilidades el remanente lo traslada la casa matriz por concepto de beneficios empresariales. Al respecto, la Dirección consideró que lo correcto es recalificar la renta a renta disponible y no un beneficio empresarial ya que así se encuentra especificado dentro del art. 10 del convenio la naturaleza de los dividendos y que estos no se entienden como beneficios empresariales⁵².

4. Hallazgos.

4.1. Sobre la práctica y los acuerdos firmados por parte de Costa Rica.

Costa Rica es un país que cuenta con un sistema de imposición territorial o criterio de la fuente de manera estricta. Esto ha hecho que sus residentes no sufran los perjuicios de una doble tributación, en teoría⁵³. Aun así, puede existir una doble tributación cuando exista conflicto de calificación de dos o más jurisdicciones respecto a la residencia fiscal de una persona o bien una doble tributación económica. En cualquier caso, Costa Rica vela porque sus propios residentes no sean sometidos a una doble imposición y siendo que su normativa nacional no contiene una norma de renta mundial se entiende que la cantidad de tratados firmados sea poca.

La función de los tratados para evitar la doble imposición por parte de Costa Rica corresponde a un fin extrafiscal. Ese fin extrafiscal como lo resaltó la Sala Constitucional supone la de atraer inversión extranjera, brindar garantías y seguridad jurídica a los inversionistas, y reforzar el intercambio de información tributaria con otros países para evitar la evasión fiscal. Por ello, que la prioridad del país no ha sido el suscribir este tipo de tratados.

De una revisión de los cuatro convenios firmados por Costa Rica se evidencia que nuestro país no tiene una práctica estandarizada en la suscripción de acuerdos para evitar la

⁴⁹ Dirección General de Tributación, oficio No. DGT-1455-2021 del 14 de diciembre de 2021.

⁵⁰ Dirección General de Tributación, oficio No. MH-DGT-0F-119-0063-2023 del 19 de julio de 2023.

⁵¹ Dirección General de Tributación, oficio No. DGT-135-2022 del 16 de febrero de 2022.

⁵² Dirección General de Tributación, oficio No. DGT-253-2022 del 16 de marzo de 2022.

⁵³ Se hace la salvedad de la indebida interpretación del principio de territorialidad por parte de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia como se mencionó en la sección tercera.

doble imposición. Si bien, la muestra es baja tomando en comparación otros países con un régimen de renta territorial es posible observar una línea que ha tomado el país. Hay que aclarar que no existe un modelo o una guía de negociación disponible por parte de la Administración Tributaria para saber cuál es la política. Por lo cual, lo siguiente es el análisis del autor partiendo de las comparaciones realizadas.

Costa Rica no tiene una política común de como negociar los convenios para evitar la doble imposición. Puede verse como el convenio negociado con Alemania donde un artículo que se encuentra en los demás convenios que protegen al país de la fuente (art. 14) únicamente da el derecho al país de la residencia y los otros convenios mantienen una posición de retención en el país de la fuente.

Otro aspecto que se evidencia la falta de una misma línea de negociación son las distintas tarifas que existen cuando le corresponde al país de la fuente se le da posibilidad de ejercer su potestad tributaria. Por ejemplo, dentro de los arts. 10 al 13 se evidencia que cada convenio contiene reglas diferentes. Lo anterior implica para los contribuyentes el aumento de costos de cumplimiento si no existieran reglas idénticas entre los convenios firmados.

4.2. Sobre la interpretación judicial y administrativa.

La jurisprudencia judicial que se encontró evidencia que la litigiosidad sobre la aplicación de los convenios para aplicar la doble imposición. Únicamente se localizó votos provenientes de la Sala Constitucional las cuales realizaron un estudio si los tratados siendo objeto de ratificación cumplían lo dispuesto en el Derecho de la Constitución o no. Dentro de la búsqueda realizada no se dieron resultados provenientes de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia o bien del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda.

La jurisprudencia administrativa evidencio que a partir del 2020 se ha realizado consultas para la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición. Las consultas giraron en torno a la consideración de establecimiento permanente y la calificación de rentas percibidas. En visión del autor los oficios que analizaron sobre la aplicación del convenio en cuanto a las disposiciones sobre dividendos o regalías las consideraciones realizadas por la Dirección General de Tributación son correctas.

El grueso de las interpretaciones ha correspondido a la discusión sobre la aplicación del art. 7 o el 14 de los convenios firmados. Los modelos hoy en día ya prescindieron de la aplicación del art. 14 por considerarlo de una naturaleza similar al art. 7, diferenciándose que el art. 14 estaba pensado en englobar la prestación de servicios profesionales de carácter independiente⁵⁴. Para la práctica costarricense implica que si la actividad es clasificada como un beneficio empresarial sería correspondiente a tributar únicamente en el Estado de la residencia y si corresponde a un servicio personal independiente Costa Rica tiene la potestad de aplicar una retención del 10%.

La OCDE en su reporte del año 2000 el cual eliminó al art. 14 de su Modelo para posteriores versiones indicó que existe una incerteza si el artículo aplica únicamente para personas o bien aplica también para corporaciones, siendo que la práctica de países como

⁵⁴ Lang, *Introduction to the law*, 78.

México el aplicar el artículo también para cuando una empresa preste servicios⁵⁵. El mismo reporte señala que en el Modelo de las Naciones Unidas este artículo aplica para los individuos mientras que la remuneración de empresas debe someterse al artículo de beneficios empresariales⁵⁶. Inclusive, dentro de la academia señala que una de las opciones era la clarificación de que el art. 14 aplicaba estrictamente para personas físicas y no incluye personas jurídicas que tienen su disposición especial dentro del art. 7⁵⁷.

La interpretación realizada por la Dirección General de Tributación es acorde con la discusión e incerteza entorno con el antiguo art. 14. Inclusive, es similar a la práctica de otros países como México. Puede intuirse que la posición de la Dirección es la aplicación de este artículo cuando se considera la prestación de servicios para no renunciar de la potestad tributaria.

5. Conclusiones.

El fenómeno de la doble tributación como fue analizado se compone de dos variantes: la doble imposición jurídica y la doble imposición económica. Los Estados dentro de su poder de imperio y para asegurar el principio de una única imposición (entendido como evitar una doble imposición, pero evitando la doble no imposición) crean mecanismos dentro de sus legislaciones internas para evitar la doble no imposición. Estos mecanismos para evitar la doble puede ser mediante la exención de los beneficios o ganancias ocurridos en el exterior o bien la aplicación del crédito fiscal, siempre asegurando cumplir el principio de una única imposición.

En el caso de Costa Rica por su sistema de imposición territorial no ha requerido dentro de su legislación interna el contar con instrumentos para evitar la doble imposición de sus residentes. El motivo de que Costa Rica haya utilizado estos instrumentos radica en la importancia que estos tienen para mejorar las relaciones con socios internacionales, la atracción de inversión extranjera y los intercambios de información con otras administraciones tributarias con el objetivo de luchar en contra de la evasión y elusión fiscal. La práctica de Costa Rica ha sido el firmar y ratificar pocos de estos convenios comparado con otros países del continente (en especial Panamá y Uruguay) que cuentan con un sistema de imposición territorial similar.

El presente trabajo partió de una hipótesis y consistía que Costa Rica no tenía una práctica estandarizada en la firma de convenios para evitar la doble imposición. El país no cuenta con una práctica definida a la hora de negociar estos convenios o bien una guía/modelo que pueda utilizar el contribuyente para saber cuál es la práctica seguida. Se puede deducir que la práctica de Costa Rica es mantener ciertas rentas bajo la imposición del país de la fuente como es el caso de dividendos, intereses y regalías. Sin embargo, a la hora de la implementación se observó que dentro de los modelos existen reglas diferentes entre sí lo que evidencia que no es una práctica uniforme.

En cuanto a la práctica judicial Costa Rica no se ha caracterizado por ser un país de litigiosidad (por el momento) en aspectos de la aplicación de los convenios firmados. La Sala

⁵⁵ OCDE, *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention* (Paris: OECD Publications Services, 2000), 10.

⁵⁶ OCDE, *Issues Related*, 10.

⁵⁷ Fernando Serrano Antón, "La Modificación Del Modelo De Convenio De La Oede Para Evitar La Doble Imposición Internacional Y Prevenir La Evasión Fiscal. Interpretación Y Novedades De La Versión Del Año 2000: La Eliminación Del Artículo 14 Sobre La Tributación De Los Servicios Profesionales Independientes Y El Remozado Trato Fiscal a Las Partnerships," *Crónica Tributaria* (2003), 96.

Constitucional ha realizado análisis sobre estos convenios en específico sobre la importancia para el país de contar con estos convenios. En otros niveles judiciales no se han encontrado resoluciones que apliquen estos convenios.

La Dirección General de Tributación ha realizado la aplicación de estos convenios dentro de las respuestas a consultas realizadas por contribuyentes. La evaluación de las respuestas realizadas por parte de la Dirección es acorde con el texto de los convenios y la doctrina. Si bien, se tiene que existe una discusión si para el caso de empresas lo correcto es aplicar el art. 14 sobre el art. 7. La práctica de la Dirección es la aplicación del art. 14 cuando se está en presencia de la prestación de servicios, lo cual es acorde con la práctica de México.

6. Bibliografía

6.1. Doctrina

De Lillo, Francesco. "In Search of Single Taxation." En *Single Taxation?*, editado por Joanna Wheeler, 3–54. Amsterdam: IBFD, 2018.

Haslehner, Werner. "Introduction." En *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, editado por Ekkehart Reimer y Alexander Rust. 5ta ed., 1–78. Países Bajos: Kluwer Law International B.V, 2021.

Hji Panayi, Christina and Katerina Perrou. "International Tax Law and Public International Law." En *The Oxford Handbook of International Tax Law*, editado por Florian Haase y Georg Kofler, 177–196. Oxford: Oxford University Press, 2023.

Lang, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*, 3ra ed. Viena: Linde, 2021.

OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión abreviada 2017*. Madrid: OCDE, 2019.

OCDE. *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*. Paris: OECD Publications Services, 2000.

Prokisch, Rainer. "Sources of Law and Legal Methods in International Tax Law." En *The Oxford Handbook of International Tax Law*, editado por Florian Haase y Georg Kofler, 45–64. Oxford: Oxford University Press, 2023.

Riccardi Sacchi, Andrea Laura. "Is Latin American and Caribbean Tax Policy in the Hands of the European Union? A Three-Country Case Study: The Source Principle under Attack." *Bulletin for International Taxation* 77, no. 9 (2023).

Serrano Antón, Fernando. "La Modificación Del Modelo De Convenio De La Ocde Para Evitar La Doble Imposición Internacional Y Prevenir La Evasión Fiscal. Interpretación Y Novedades De La Versión Del Año 2000: La Eliminación Del Artículo 14 Sobre La Tributación De Los Servicios Profesionales Independientes Y El Remozado Trato Fiscal A Las Partnerships." *Crónica Tributaria*: 67–99, 2003.

Uckmar, Victor, et al. *Manual de Derecho Tributario Internacional. Primera edición costarricense.*, Primera ed. San José, C.R.: Editorial Jurídica Continental, 2014.

6.2. Normativa

Asamblea Legislativa de Costa Rica. *Convenio con el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de evasión y elusiones fiscales y su protocolo*. 2021. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_norma.aspx?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=94054&nValor3=125080&strTipM=FN.

Asamblea Legislativa de Costa Rica. *Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*. 2019. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=90012&nValor3=0&strTipM=TC.

Asamblea Legislativa de Costa Rica. *Acuerdo con los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta*. 2018. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=88437&nValor3=0&strTipM=TC.

Asamblea Legislativa de Costa Rica. *Acuerdo con la República Federal de Alemania para evitar doble imposición de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. 2016. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=81388&nValor3=103772&strTipM=TC.

Asamblea Legislativa de Costa Rica. *Convenio entre el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*. 2010. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=69197&nValor3=83097&strTipM=TC.

Asamblea Legislativa de Costa Rica. *Ley de Impuesto Sobre la Renta*. 1988. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969.

Asamblea Legislativa de Costa Rica. *Código de Normas y Procedimientos Tributarios Costa Rica*. 1971. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530.

6.3. Resoluciones Administrativas y Judiciales

6.3.1. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. No. 617-F-S1-2010 de las 9:10 horas del 20 de mayo de 2010. Accesado 05/02/2025. <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-502464>.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. No. 55-F-S1-2011 de las 8:50 horas del 27 de enero de 2011. Accesado 05/02/2025. <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-507811>.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. No. 475-F-S1-2011 de las 11:20 horas del 7 de abril de 2011. Accedido 05/02/2025. <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-518606>.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. No. 976-F-S1-2016 de las 13:05 horas del 22 de setiembre de 2016. Accedido 05/02/2025. <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-685948>.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. No. 326-A-S1-2017 de las 10:45 horas del 23 de marzo de 2017. Accedido 05/02/2025. <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-708992>.

6.3.2. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. No. 3887-2024 de las 9:25 horas del 14 de febrero de 2024. Accedido 05/02/2025. <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-1213798>

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. No. 16345-2010 de las 16:09 horas del 19 de setiembre del 2010. Accedido 25/02/2025. <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-493122>.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. No. 14911-2015 de las 09:05 horas del 23 de setiembre de 2015. Accedido 25/02/2025. <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-649754>.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. No. 15538-2018 de las 12:18 horas del 18 de setiembre de 2018. Accedido 25/02/2025. <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-896802>.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. No. 17360-2019 de las 09:20 horas del 11 de setiembre de 2019. Accedido 25/02/2025. <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-937004>.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. No. 2162-2021 de las 09:15 horas del 3 de febrero del 2021. Accedido 25/02/2025. <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-1013634>.

6.3.3. Dirección General de Tributación

Dirección General de Tributación. oficio No. DGT-1236-2020 del 12 de octubre de 2020. Accedido 25/02/2025. https://scij.hacienda.go.cr/scij_mhda/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=26649.

Dirección General de Tributación. oficio No. DGT-1260-2021 del 10 de noviembre de 2021. Accedido 25/02/2025. https://scij.hacienda.go.cr/scij_mhda/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=25771.

Dirección General de Tributación. oficio No. DGT-1368-2021 del 30 de noviembre de 2021.
Accesado 25/02/2025.
https://scij.hacienda.go.cr/scij_mhda/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=25772.

Dirección General de Tributación. oficio No. DGT-1455-2021 del 14 de diciembre de 2021.
Accesado 25/02/2025.
https://scij.hacienda.go.cr/scij_mhda/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=25987.

Dirección General de Tributación. oficio No. MH-DGT-0F-119-0063-2023 del 19 de julio de 2023.
Accesado 25/02/2025.
https://scij.hacienda.go.cr/scij_mhda/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=24044.

Dirección General de Tributación. oficio No. DGT-135-2022 del 16 de febrero de 2022.
Accesado 25/02/2025.
https://scij.hacienda.go.cr/scij_mhda/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=24527.

Dirección General de Tributación. oficio No. DGT-253-2022 del 16 de marzo de 2022.
Accesado 25/02/2025.
https://scij.hacienda.go.cr/scij_mhda/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=24785.

6.4. Páginas web

Dirección General de Ingresos. 2017. "Listado de Convenios." Accesado 05/02/2025. <https://dgi.mef.gob.pa/Internacional/LConvenios>.

Ministerio de Economía y Finanzas. 2020. "Acuerdos en Materia Tributaria." Accesado 05/02/2025. <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/acuerdos-materia-tributaria>.