

## **“IMPUESTO DE RENTA A LA PERSONAS FISICAS EN COSTA RICA”**

**Hernández Vargas Víctor ML., Contador Público Autorizado, Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología ULACIT. Candidato en Maestría en Asesoría Fiscal de Empresas ULACIT. Consultor Independiente en Materia Financiera y Fiscal. vhrnandez007@yahoo.com**

### **Resumen:**

Se analiza desde una perspectiva general, el surgimiento de los Impuestos, en la legislación costarricense, pasando luego a referencia de los sistemas impositivos español y mexicano, en lo que concierne a la renta de personas físicas. Por último se comenta el sistema impositivo existente en Costa Rica, para el periodo 2004 y los va hasta Marzo 2005, para luego hacer una referencia al plan de Reforma Fiscal, presentado en la Asamblea Legislativa de Costa Rica, específicamente en lo concerniente a la Renta de Personas Físicas.

### **Abstract:**

It is analyzed from a general perspective, the emergence of the Taxes, in the Costa Rican legislation, going on then to reference of the tax systems Spanish and Mexican, regarding the natural persons' revenue. Finally is commented the tax existing system in Costa Rica, for the period 2004 and it(he,she) them goes until March, 2005, then to do a reference to the plan of Fiscal Reform, presented in the Legislative Assembly of Costa Rica, specifically in the relating thing to the Natural persons' Revenue.

### **Descriptores:**

Tributos - Renta – Personas Físicas – Impositivo.

## **INTRODUCCIÓN.**

Uno de los principales problemas que afrontan, las economías en desarrollo, como la costarricense, ha sido, el tema del déficit fiscal, es decir, el exceso de gasto sobre los ingresos, que obtiene los gobiernos, para poder brindar los bienes y servicios a la comunidad requiere.

Este exceso de gasto, ha hecho, que los gobiernos, busquen diferentes alternativas, para su cubrir déficit, una de ellas, ha sido, interviniendo en los mercados de valores, distorsionando,

la sana evolución de la economía, ya que resta las posibilidades de inversión y productividad del sector privado.

Otra ha sido incrementando sus ingresos, con la creación de nuevos tributos o aumento de los ya existentes, los cuales, no solo tendrán incidencia en la empresas, si no en las personas particulares, que en la mayoría de los casos desconocen la materia impositiva.

De ahí la necesidad de conocer un enfoque de lo que son los tributos, desde su nacimiento hasta su aplicación practica y como puede afectar, el que hacer de cualquier individuo.

Se evaluara las reglas existentes en otros países, en materia impositiva para personas físicas, para compararla con la existente en Costa Rica y a su vez se darán unos matices de lo que propone la nueva reforma a legislación en materia en positiva, concerniente a las personas físicas.

## **DEFINICIÓN Y CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS.**

Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado percibe, ya sea por concepto de impuestos, tasas o contribuciones especiales, en el ejercicio de su poder de imperio y con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Por lo que en referencia a lo indicado por el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se clasificara los tributos de la siguiente forma:

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

Las definiciones tradicionales del impuesto coinciden en dos hechos fundamentales a saber;

Primero; se trata de una prestación obligatoria determinada unilateralmente por el Estado que deben pagar los particulares en dinero o en especie;

Segundo; no se origina en contraprestación directa de un servicio y se destina a la satisfacción de necesidades públicas.

- ◆ *Tasa*: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.
  
- ◆ *Contribución Especial*: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.

Este gravamen fiscal se puede definir también como una contribución a cargo de los propietarios de inmuebles que por la ejecución de una obra de interés público reciben un mejoramiento o ventaja especial, que se expresa en un incremento del valor inmobiliario, contribución que en su conjunto no puede sobrepasar el costo de la obra, ni individualmente al mayor valor que obtenga cada inmueble.

#### **CARACTERÍSTICAS DE LOS TRIBUTOS**

- a. Deben ser creados por ley.
- b. Corresponden a la potestad de gravar del Estado o Gobierno Local
- c. La percepción es en forma dineraria.

#### **LA BASE CONSTITUCIONAL DE LOS TRIBUTOS EN COSTA RICA.**

El conocimiento doctrinal y práctico de los principios constitucionales tributarios, resulta de suma importancia al momento de conocer tanto las normas mediante las cuales se crean los tributos, así como su aplicación, por lo que es importante, hacer un breve repaso de la jurisprudencia constitucional de Costa Rica.

El autor Argentino, RODOLFO R. SPISSO, en el inicio de su obra de Derecho Constitucional Tributario, ha expresado: “El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y

normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares a favor del Estado, impuestos coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura.”

El Derecho Constitucional Tributario comprende diversas materias referentes a:

- a. Asignación de competencias en el ejercicio del poder tributario.
- b. Regímenes de coordinación del poder tributario ejercido por el Estado y municipalidades y, de coparticipación en la distribución de los recursos recaudados.
- c. Principios que limitan el poder tributario del Estado: legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, razonabilidad, etc.
- d. Principios que rigen la tipificación del ilícito tributario y la aplicación de sanciones.
- e. Garantías que aseguren la efectiva vigencia de los derechos de los contribuyentes.

Este conjunto de materias son parte del derecho constitucional, de índole tributaria, por el objeto que comprende, que se integran en él, pues su finalidad es la de disciplinar la soberanía del Estado en el ejercicio del poder tributario, delimitar su contenido y alcance y regular los derechos y garantías de los contribuyentes.

Como ha dicho BIDART CAMPOS, la constitución formal es una unidad compleja de varias normas, que obliga a interpretarlas como conjunto para formar una sola entidad normativa; la constitución formal es suprema y fundamental, en ella se funda todo el orden jurídico-político del Estado; contiene expresa o implícitamente, una serie de principios que integran el derecho de la constitución, y por ello, impregnan todo el mundo jurídico; también presupone y contiene valores, sea explícitamente en cláusulas expresas, o implícitamente en su ideología; y por último, que las normas o cláusulas de la Constitución suelen tener generalidad y apertura como para habilitar opciones y realizaciones múltiples.

Frente al poder de imposición del Estado, toda persona debe tener las más amplias posibilidades de hacer valer las garantías que la Constitución le otorga, como medios que

deben ser idóneos, consistentes y eficaces para ejercer la defensa de sus derechos; de manera que se procede a examinar si las normas escritas – Constitución formal – y el conjunto de las normas y principios que presiden la organización gubernativa y que caracterizan el régimen político del Estado – Constitución en sentido material -, han funcionado en la conformación del derecho tributario costarricense en forma eficiente.

La Constitución Política Costarricense es particularmente vaga, en definir los alcances y principios del poder tributario. Desde el punto de vista formal, éste se fundamenta en dos artículos de la Constitución:

Artículo 18. Este artículo le da contenido al deber general de contribuir al establecer:

“Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.”

Artículo 121 inciso 13. Este artículo establece el principio de legalidad tributaria:

“Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: (...) 13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales...”

Como tales normas no son suficientemente comprensivas de los principios constitucionales, se requiere hacer una revisión integral de la estructura impositiva, partiendo de la integración de esos textos con los demás principios y valores contenidos en la Constitución Política.

La doctrina moderna del derecho constitucional ha desarrollado la institución jurídica de los tributos, estructurándola desde una doble connotación:

- Como garantías del contribuyente
- Como limitaciones al poder de imposición del Estado

Es así, que, actualmente el poder tributario está sujeto al ordenamiento jurídico, mediante un nexo de causalidad y efecto, de manera que la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo.

Se debe determinar si dentro de la Constitución Política de Costa Rica, se encuentran identificados los tres órdenes de normas que informan la materia financiera:

1. Las relaciones con las garantías de los derechos de los contribuyentes
2. Las relaciones vinculadas a la competencia del Estado
3. Las relaciones atinentes a la actuación del Poder Legislativo

Consecuentemente, los principios y valores del poder tributario costarricense, se deben buscar en el sentido y análisis integral de la Constitución Política, esto es, colocar en la balanza el poder tributario y medirlo contra los derechos y garantías fundamentales de las personas. Siguiendo el mismo criterio desarrollado por la Sala Constitucional mediante el Voto No. 998-98, en cuanto indica: “Este principio (se refiere al contenido en el artículo 182 constitucional), que se resume en que “toda contratación administrativa, se hará por el procedimiento de licitación”, implica que tienen rango constitucional todos los principios del derecho público que informan la contratación administrativa, en la medida en que resulten razonables y proporcionales a los fines que se persiguen...”. Este criterio ha sido reiterado por la Sala en varias sentencias.

De la misma manera, ante la ausencia de normas constitucionales expresas que señalen cuáles son los principios tributarios que informan al sistema, se debe considerar que ellos están inmersos en el poder impositivo del Estado.

El artículo 18 de la Constitución Política señala que los costarricenses deben contribuir para los gastos públicos. Este artículo debe leerse en forma conjunta con los artículos 19 y 33 siguientes.

El artículo 19 indica que:

“Los extranjeros tienen los mismos deberes y derechos individuales y sociales que los costarricenses, con las excepciones y limitaciones que esta Constitución y las leyes establecen....”.

Por su parte, el artículo 33 establece que:

“Toda persona es igual ante la ley y no podrá practicarse discriminación alguna contraria a la dignidad humana.”

Es claro que no se puede entender que la obligación general de contribuir afecta solo a los costarricenses, sino también a los extranjeros residentes en el país, puesto que éstos tienen los mismos deberes y derechos individuales y sociales, de cuya integración armónica se deriva la existencia necesaria de un principio de igualdad sustancial.

De lo anterior, se colige que los costarricenses y extranjeros domiciliados en el país, se encuentran obligados a cumplir con los deberes formales y materiales tributarios que establece la Ley. Ambos grupos están obligados a cumplir con el deber de contribuir y ello implica, que ambos se benefician por igual de las ventajas y seguridades del sistema.

Como resultado de una lectura conjunta de las normas constitucionales mencionadas, la Sala Constitucional le da contenido a los principios materiales del derecho tributario en Costa Rica, incluyendo en éstos los siguientes principios; el de igualdad, generalidad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad.

A continuación cada uno de ellos de la siguiente forma:

### **El principio de igualdad en el Derecho constitucional tributario costarricense**

La igualdad es el principio rector de todo ordenamiento jurídico tributario y la doctrina le ha dado un doble sentido:

- a. Desde el punto de vista de los sujetos pasivos, supone la paridad de tratamiento. Ello implica la interdicción de cualquier discriminación, principio que responde a la clásica formulación de la igualdad ante la ley.
- b. Igualdad como base del impuesto. Mediante esta perspectiva cada sujeto debe contribuir en la medida de su capacidad económica. Es de esta perspectiva que se derivan los principios tributarios específicos de generalidad o universalidad y capacidad contributiva. En otras palabras, esta perspectiva constituye la base del reparto de las cargas tributarias.

Toda desigualdad no constituye necesariamente una discriminación. La igualdad, solo es transgredida cuando la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable, y la existencia de dicha justificación debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.

El principio de igualdad desde un punto de vista tributario, debe ser entendido como lo señala Pérez Royo: “como un valor a promover con medidas fiscales que tiendan a corregir las desigualdades realmente existentes en la sociedad.”

A manera de resumen se puede afirmar que, de conformidad con la interpretación dada en esta materia por nuestra Sala Constitucional, el principio de igualdad tributaria se encuentra contemplado en la Constitución Política. Este se obtiene de una lectura conjunta de los artículos 1, 18 y 33. En este sentido, dicha Autoridad ha indicado que esta interpretación se justifica debido a que Costa Rica es un Estado Constitucional Democrático de Derecho, por lo que está obligada a promover su régimen jurídico con fundamento en los valores de la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político y como en la definición del verdadero sentido de la justicia, la igualdad es esencial – igualdad de derechos, garantías y oportunidades -, ésta es la única idea posible que se extrae de los postulados de la contribución general y de la igualdad ante la ley.

Por tanto, se puede concluir que es a partir del elemento sustancial de la igualdad del que se derivan dos principios tributarios específicos, el de universalidad o generalidad y el de capacidad contributiva.

### **El Principio de Generalidad en el Derecho constitucional tributario costarricense**

El *principio de generalidad* solo puede ser comprendido correctamente en el marco de la capacidad contributiva, pues no se puede afirmar que todos sin excepción, están llamados a contribuir si al mismo tiempo no se afirma que todos sin excepción, disponen de capacidad de pago; de manera que generalidad y capacidad contributiva son en definitiva, dos especificaciones y exigencias de la igualdad.

Es en virtud de la aplicación de este principio que se consideran totalmente prohibidas las discriminaciones o privilegios, establecidas u otorgados, por el sistema tributario. Se debe recordar que debe hacerse una lectura conjunta de los artículos 18, 19 y 33 constitucionales, de los cuales, se colige que todos los sujetos deben contribuir por igual para los gastos públicos. Sin embargo, debido a la existencia de desigualdades propias de la vida en sociedad, se deben buscar los medios idóneos para que cada uno contribuya en la medida de su capacidad.

La generalidad no significa que el Estado no pueda impulsar proyectos políticos singulares, que requieran de exenciones tributarias o de beneficios fiscales, en la búsqueda de lograr el óptimo desarrollo de su economía, de reducir la desocupación, de incentivar actividades específicas o de impulsar de la mejor forma posible, soluciones generales para lograr un adecuado reparto de la riqueza nacional y dar acceso a los beneficios sociales, como por ejemplo; la ayuda a los más necesitados, los programas de vivienda social, el desarrollo de una región, etc.

Lo anterior, no implica que se puedan establecer exenciones *intuitu personae*, lo que no es admisible, por cuanto las notas características de la generalidad son la abstracción y la impersonalidad; su opuesto, la excepción de personas.

### **El Principio de Capacidad Económica**

Es condición esencial del tributo el que el obligado pueda pagarlo, en lo que llamaríamos condiciones normales. Se afirma que es la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria, objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de la justicia del sistema y si este está diseñado como un modo de reparto de la carga del sostenimiento de los gastos públicos, es lógico, desde el punto de vista de la igualdad, que la media de reparto sea la capacidad económica, como lo afirma Pérez Royo.

La *capacidad contributiva* se concibe como uno de los principios de justicia tributaria, y como tal, límite del legislador fiscal. Si bien es cierto, no es ese el único criterio para realizar la justicia tributaria, se puede manifestar que en él se encuentra el más firme y el más eficaz método de distribución de los impuestos según la conciencia social de nuestros días.

De este principio se puede concluir;

- a. La obligación tributaria debe incorporar siempre un índice de capacidad económica absoluta, una aptitud para contribuir, o lo que es lo mismo, que defina una aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas.
- b. Los fines extrafiscales del tributo o de la medida tributaria deben ser compatibles con la finalidad contributiva y responder a una exigencia o criterio razonable y amparado por el sistema de valores propios de la Constitución.
- c. El principio de capacidad económica se contempla como un programa u orientación para el legislador, dentro del objetivo de la redistribución de la renta o de realización de la igualdad material, es decir, para que el sistema tributario, en su conjunto, sea un reflejo de la capacidad global de los sujetos.

### **El Principio de Progresividad**

La aplicación de la progresividad a nuestro sistema, no sólo produce la igualdad entre los contribuyentes, sino también, constituye expresión de la aplicación del sistema de redistribución de las riquezas en nuestro país.

Conforme aumenta la riqueza del sujeto pasivo debería aumentar la contribución, es decir, los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos, lo que es la esencia misma de la función de la redistribución de la riqueza. En este sentido, se cita el artículo 50 de la Constitución Política en cuanto establece que “el Estado procurará el mayor bienestar a todos organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza”.

El principio de progresividad se colige de la lectura de los principios y valores contenidos en los artículos 1, 33, 50 y 74 de la Constitución Política.

En síntesis, el desarrollo de las actividades políticas, económicas y sociales del país, deben poseer un contenido significativo que apunte al beneficio de las grandes mayorías y por ello,

la progresividad debe verse como una manifestación expresa de la solidaridad social, que es parte importante de nuestro régimen político, como se infiere de los artículos 50 y 74 constitucionales, en su lectura conjunta.

### **Principio de No Confiscatoriedad**

Se ha interpretado que este principio se deduce de la lectura conjunta e integrada de los artículos 1, 18, 19, 33, 40, 45 y 50 constitucionales.

El autor Pérez Royo señala al exponer el contenido del mismo indica: “... el límite de la confiscatoriedad confunde dos planos que deben tenerse bien diferenciados; el de la regulación de la contribución a los gastos públicos y el de la regulación del derecho de propiedad.”

Ello es así, porque la especial protección a la propiedad privada derivada del artículo 45 de la Constitución Política, se atenúa con la aparición del poder tributario, puesto que su ejercicio significa que el Estado de alguna manera, se apropia de la riqueza privada.

No se trata de ninguna contradicción entre el derecho de propiedad y el deber de contribuir sino de un límite al ejercicio de ese derecho en orden a la consecución del bien común, que debe tener un contenido que se fundamente en la razonabilidad de la medida contributiva.

Sin el principio de no confiscación en materia tributaria, se pondría en peligro el ejercicio de los derechos de naturaleza patrimonial, o dicho de otra forma, la confiscatoriedad es incompatible con el derecho de propiedad.

En principio se acepta que un tributo sea confiscatorio cuando el Estado absorbe una parte sustancial de la renta o del capital gravado, pero establecer un límite cuantitativo superado el cual resulta excesivo el tributo, debe responder a un criterio de razonabilidad. Es claro que para ser constitucionales los tributos no pueden desnaturalizar otros derechos fundamentales.

Se puede establecer como principio, que se considera confiscatorio el gravamen que excede la capacidad económica o financiera del contribuyente, o bien, si el impuesto absorbe una parte

sustancial de la operación gravada. Corresponderá al Juez en cada caso, analizar estas circunstancias.

## **EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.**

La doctrina y jurisprudencia costarricense la exponen desde dos perspectivas, las que denominan de forma diferente para su identificación:

### **1. El Principio de Reserva de Ley**

Significa que los tributos deben ser aprobados por medio de una ley formal, siguiendo el procedimiento establecido para el efecto, o lo que es lo mismo, en materia impositiva existe reserva de ley, norma que encuentra fundamento en el inciso 13 del artículo 121 constitucional.

### **2. El principio de preeminencia de la ley**

Refiriéndose éste al deber de los funcionarios públicos de actuar apegados a la ley, principio fundamental del Derecho público, en virtud del cual, sólo se puede hacer aquello que está expresamente permitido.

Éste encuentra su fundamento jurídico en el artículo 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública y, su síntesis, es que la actuación de la Administración debe basarse en la ley.

Con él se brinda seguridad y certeza al administrado, así como también constituye interdicción de la arbitrariedad.

## **TIPOS DE TRIBUTOS**

### **1. Directos e Indirectos**

*Impuestos Directos:* Son impuestos directos los que gravan manifestaciones directas de capacidad económica como son la renta y el patrimonio.

*Impuestos Indirectos:* Son impuestos indirectos los que gravan manifestaciones indirectas de capacidad económica como lo son la circulación y el consumo.

## 2. Objetivos y Subjetivos

El criterio de clasificación que aplica es en relación con, si el tributo toma en cuenta o no las condiciones personales del sujeto pasivo.

### a. Reales y Personales

*Impuesto Real:* Toma las fuentes distintas de la producción de riqueza y las grava separadamente.

*Impuesto Personal:* Busca gravar la globalidad de la riqueza.

### b. Periódicos e Instantáneos

*Impuestos Periódicos;* Son aquellos cuyo presupuesto de hecho es una situación que se prolonga (ejemplo El impuesto sobre la renta).

*Impuestos Instantáneos;* Son aquellos impuestos que se refieren a una situación que se agota en un momento determinado, y el impuesto recae sobre ese acto (ejemplo Impuesto de traspaso de bienes inmuebles).

Una categoría intermedia es la del *impuesto instantáneo de declaración periódica*. Se trata de aquellos impuestos relativos a operaciones masivas que se gravan en función de cada operación pero que se declaran y pagan periódicamente, comprendiendo así el conjunto de las operaciones individuales realizadas durante un cierto período (ejm. Es el caso del impuesto sobre las ventas)

### c. Tributos Progresivos, Proporcionales y Regresivos

Los tributos municipales al igual que los nacionales, pueden ser progresivos, proporcionales o regresivos. Estos adquieren diversa estructura según sea la relación entre la base imponible del tributo y la tarifa que se aplica sobre esa base.

*Tributos Progresivos:* son aquéllos en los que las tarifas van subiendo a medida que la base va creciendo. Es decir, en este caso los tributos absorben más de los ingresos más altos que de aquellos ingresos medios o bajos.

*Tributos Proporcional:* son aquellos en los que las tarifas permanecen constantes aún cuando la base sobre la que se aplican vaya creciendo, el porcentaje que toma de cada base es el mismo.

El inconveniente que presenta este tipo de tributos es que al establecer una tarifa fija a cobrar, aquellas personas con ingresos bajos sufrirán más el impacto que las de ingresos mayores en Orazón del menor poder adquisitivo de las primeras.

*Tributos Regresivos:* son aquéllos en que las tasas van disminuyendo a medida que aumenta la base. Es decir, a mayores ingresos la imposición regresiva absorbe un porcentaje menor que en los ingresos medios y bajos. En este tipo de estructura se incurre cuando el tributo es por un monto fijo, apreciándose fácilmente que la relación tributo-ingreso es mucho mayor para un contribuyente de bajos ingresos que para uno cuyos ingresos son significativamente elevados.

d. Tributos específicos y ad-valorem

*Tributos ad-valorem:* son aquellos cuya base es el valor del producto estimado en medida monetaria, sobre el cual se aplica la cuota impositiva en forma de un por ciento.

*Tributos específicos:* son aquéllos en que la base la constituye la cantidad de mercadería sujeta a tributo expresado en unidades o cualquier otra forma de medición física (litros, toneladas, metros, etc), aplicándose la cuota impositiva en una suma fija por cada unidad de medida.

El tributo ad-valorem supera al específico en el sentido de que se amolda a la oscilación de los precios, en cambio el específico, por su misma rigidez, puede llegar a ser intolerable cuando los precios bajan y extraordinariamente leve cuando más altos son los precios, menor será la proporción pagada y cuanto más bajos mayor la carga impositiva.

Sin embargo, el tributo ad-valorem tiene el gran inconveniente de dar una mayor facilidad para defraudar al fisco, hecho tanto más probable cuando se trate de productos de precios variables y sin cotización fija.

### **CRITERIOS DE EVALUACIÓN PARA DETERMINAR LA FACTIBILIDAD DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS**

Los criterios para evaluar la procedencia o factibilidad de la aplicación de medidas tributarias son los siguientes; ingreso obtenido, equidad, eficiencia económica, factibilidad administrativa, aceptación desde el punto de vista político y respeto de los principios tributarios constitucionales.

- a. *Ingreso obtenido*: el objetivo más evidente y más común de la implementación o aumento de los tributos es producir ingresos. La cantidad de ingresos que se obtenga dependerá del hecho generador del tributo y de la tasa impositiva.
- b. *Equidad*: este criterio se relaciona con quién debe pagar tributos y en qué proporción, pero no siempre está claro sobre quién recae el peso de éstos. Un método que se emplea para lograr equidad es el llamado principio de los beneficios de la tributación, es decir los tributos deben pagarlos quienes reciben los beneficios de los bienes y servicios financiados con ellos.
- c. *Eficiencia económica*: ciertos tributos pueden favorecer el ahorro y la inversión o el consumo, y por lo tanto, influyen en el destino que se da a los recursos económicos. El que una medida tributaria dé por resultado un uso más o menos eficiente de los recursos económicos, variará de un caso a otro pero frecuentemente la eficiencia económica es un importante criterio al evaluar un tributo.

- d. *Factibilidad administrativa*: la factibilidad, facilidad y costo de administración de un tributo es un criterio de importancia evidente, y es de los que más influyen al tomar las decisiones de determinación de medidas tributarias.
- e. *Aceptación política*: es uno de los criterios más importantes a considerar cuando se van a establecer nuevos tributos o aumentar los existentes.
- f. Respeto a los principios constitucionales tributarios: se debe valorar la adecuación del tributo propuesto a los principios constitucionales tributarios, en los términos que se analizaran supra.

## **IMPUESTO A LAS PERSONAS FISICAS EN LA LEGISLACION ESPAÑOLA.**

### **CARACTERIZACIÓN GENERAL DEL SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL.**

Esta figura impositiva aparecía regulada en los artículos 110 a 119 de la Ley de 11 de junio de 1964 y en el Decreto 3358/67, de 23 de diciembre, por el que se aprobó el Texto refundido de la Ley reguladora del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>1</sup>.

Del examen de estos textos, en lo relativo a la materia objeto de estudio, se observa, *prima facie*, el mantenimiento de la terminología "*obligación personal*"/"*obligación real* " de contribuir.

Con arreglo a la "*obligación personal* ", quedaban sujetas al Impuesto las personas físicas con domicilio o residencia habitual en territorio nacional por "*todas las rentas, tanto si proceden de fuente nacional como extranjera*".

Por domicilio o residencia habitual en España se entendía la permanencia por más de seis meses, durante el año natural, en el territorio español.

---

<sup>1</sup> AAVV: El sistema tributario de los noventa (XXXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero) Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1994.

Para el cómputo de estos seis meses no se descontaban las ausencias cuando, por las circunstancias en las que hubiesen tenido lugar, pudiera inducirse la voluntad de los interesados de no ausentarse definitivamente.

Sin embargo, al igual que sucedía en las figuras impositivas anteriores, no quedaban sometidos al Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas por obligación personal, aun tratándose de residentes en nuestro país, *"los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España, a condición de reciprocidad, habida cuenta de la naturaleza de los impuestos extranjeros y no de su denominación"*.

Por el contrario, sí estaban sometidos al Impuesto español por obligación personal, a pesar de no residir en nuestro país, *"los empleados del Estado español que tuviesen domicilio legal en el extranjero por razón de su cargo o empleo oficial, salvo que, conforme a las leyes fiscales del país donde tengan su domicilio legal, sean gravados como residentes en él por impuesto de naturaleza análoga al regulado en esta Ley"*.

Por obligación real, afectante solamente *"a las rentas obtenidas en territorio español"*, quedaban sometidos al Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas quienes, sin tener su residencia habitual en el territorio, obtuviesen ingresos en él, así como, eventualmente, los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España, a condición de reciprocidad.

#### **TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR PERSONAS FÍSICAS NO RESIDENTES, EN TERRITORIO ESPAÑOL.**

Las personas físicas no residentes y los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España -a condición de reciprocidad, en el caso de estos últimos- estaban sujetos al Impuesto por obligación real de contribuir, si obtenían ingresos en territorio español.

De la lectura de los artículos. 111.1 y 3 de la Ley 41/64 y 7º y 9º del Decreto 3358/67 se desprende que, en el Impuesto general sobre la Renta de las Personas físicas, el *criterio de la obtención*, en territorio español, de rentas por parte de personas físicas no residentes se

configuraba como el principal e incluso, al menos formalmente, como el único criterio de sujeción al Impuesto por obligación real.

Por su parte, el criterio del pago, al que, en la Contribución general sobre la Renta, se acogía en pie de igualdad junto con el de la obtención, pasaba a ocupar una posición subordinada respecto de este último, al que quedaba inequívocamente vinculado.

A la hora de determinar la base imponible, el tratamiento tributario de las rentas obtenidas por personas físicas sujetas al Impuesto por obligación real, aun siguiendo, en líneas generales, el esquema previsto para las sometidas al mismo por obligación personal, a las siguientes especialidades:

En consonancia con lo que constituye la esencia de la tributación por obligación real de contribuir, la base imponible únicamente estaba integrada por las rentas obtenidas en territorio español.

Por lo que respecta a los *gastos*, sólo podían deducirse algunos de los contemplados en el artículo. 17 del Real Decreto 3358/1967, en el que se incluían los deducibles en sede de Obligación personal de contribuir.

Por lo tanto, en las rentas obtenidas por los sujetos pasivos sometidos al Impuesto general por obligación real, los gastos deducibles eran, únicamente, los siguientes:

- a) Los donativos a los que hacía referencia el artículo. 17.1, así como los efectuados para la promoción de la educación física y del deporte, con carácter de aficionado, cuya aplicación se acreditase fehacientemente ante la Delegación Nacional de Educación Física y Deportes (artículo. 17.1.g).
- b) Los recargos, derechos, tasas y arbitrios que afectasen a los ingresos computados, excepto los que tuviesen carácter sancionador o consideración de cuota tributaria estatal (artículos. 17.1.b).

- c) Los intereses de deudas contraídas para financiar inversiones. Estos, tratándose de rendimientos obtenidos por sujetos pasivos no residentes, debían cumplir dos condiciones:
1. Que los capitales recibidos en préstamo hubiesen sido invertidos en el territorio español y
  2. Que las deudas afectasen a bienes radicados o rendimientos obtenidos en territorio español y su cuantía estuviese suficientemente garantizada por aquellos bienes o rendimientos (artículos. 17.1.d y 17.3).

En punto a los regímenes de determinación de la base imponible, el último párrafo del artículo. 112.1 de la Ley 41/64 y el artículo. 19.3 del Decreto 3358/67 preceptuaban que, tratándose de contribuyentes por obligación real, no se aplicaría el régimen de determinación de la base imponible por signos externos de renta gastada.

Por su parte, la *base liquidable* coincidía con la imponible, por cuanto los sujetos pasivos no residentes no tenían derecho a la reducción por Patrimonio Familiar.

A la base liquidable se le aplicaba la misma escala de gravamen prevista para las rentas obtenidas por los sometidos al Impuesto por obligación personal de contribuir.

El período impositivo era el mismo que el fijado por el artículo. 24 del Decreto 3358/67 para las rentas obtenidas por las personas físicas sujetas al Impuesto por obligación personal.

Con arreglo a este precepto, el período impositivo constaba de doce meses que debían coincidir, forzosamente, con el año natural, devengándose el Impuesto el día 31 de diciembre de cada año.

Obtenida la cuota íntegra, se procedía a efectuar las correspondientes desgravaciones de la misma, que se limitaban a la establecida para las rentas del trabajo personal por parte del artículo. 35 del Decreto 3358/67, y a la prevista, en los artículos. 38 y 39 del Decreto, para las inversiones.

Practicadas las deducciones de la cuota del Impuesto general, sólo restaba, para determinar la deuda tributaria a satisfacer por el no residente, deducir las cuotas correspondientes a los impuestos a cuenta devengados durante el período impositivo.

## VALORACIÓN

Por lo que respecta a los criterios de sujeción por obligación real, el Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas supuso un notable avance respecto de la Contribución general sobre la Renta, por cuanto preveía, con carácter general, un único criterio de sujeción al mismo: el de la obtención de rentas en territorio español.

Así pues, para que los rendimientos satisfechos a personas físicas no residentes por parte de personas o Entidades públicas o privadas residentes o domiciliadas en territorio español estuviesen sometidos al Impuesto general, se precisaba que los mismos se hubiesen obtenido en nuestro territorio, con lo cual se evitaba la aplicación extraterritorial del Impuesto español.

De otra parte, dadas las características del sistema tributario instaurado por la Ley 41/1964 -tributación por impuestos de producto configurados con el carácter de "a cuenta" del General sobre la Renta de las Personas Físicas- y las peculiaridades de la renta obtenida por las personas físicas no residentes en nuestro país -reflejo, en la mayor parte de las ocasiones, de una vinculación muy escasa con el mismo- sucedía que, en la práctica, los no residentes tributaban únicamente con arreglo a los impuestos de producto.

La consecuencia de ello era que la tributación de las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes se sustraía a los rasgos de personalidad y progresividad característicos del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas, en su modalidad de obligación personal de contribuir.

## **IMPUESTO A LAS PERSONAS FISICAS EN LA LEGISLACION DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

### **IMPUESTO A LAS PERSONAS FISICAS DEFINICION:**

Según la legislación, en el título IV, define el artículo, el sujeto pasivo, de la siguiente forma<sup>2</sup>:

Artículo 106. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

Las personas físicas residentes en México están obligadas a informar, en la declaración del ejercicio, sobre los préstamos, los donativos y los premios, obtenidos en el mismo, siempre que éstos, en lo individual o en su conjunto, excedan de \$1'000,000.00. Asimismo, estarán obligados a informar en dicha declaración el monto de los ingresos obtenidos que en los términos de esta Ley no sean acumulables o se encuentren exentos, cuando así se señale expresamente en la misma. La obligación de información a que se refiere este párrafo es aplicable incluso cuando las personas físicas no se encuentren obligadas a presentar declaración en los términos de otros artículos de esta Ley.

No se consideran ingresos obtenidos por los contribuyentes, los rendimientos de bienes entregados en fideicomiso, en tanto dichos rendimientos únicamente se destinen a fines científicos, políticos o religiosos o a los establecimientos de enseñanza y a las instituciones de asistencia o de beneficencia, señalados en la fracción IV del artículo 176 de esta Ley.

Cuando las personas tengan deudas o créditos, en moneda extranjera, y obtengan ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de dicha moneda, considerarán como ingreso la ganancia determinada conforme a lo previsto en el artículo 168 de esta Ley.

Se consideran ingresos obtenidos por las personas físicas, los que les correspondan conforme al Título III de esta Ley, así como las cantidades que perciban para efectuar gastos por cuenta

---

<sup>2</sup> Ley de Impuesto sobre la Renta del 13/10/2003, Ciudad de Mexico, Distrito Federal.

de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.

Tratándose de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, los contribuyentes no los considerarán para los efectos de los pagos provisionales de este impuesto, salvo lo previsto en el artículo 113 de esta Ley.

Las personas físicas residentes en el país que cambien su residencia durante un año de calendario a otro país, considerarán los pagos provisionales efectuados como pago definitivo del impuesto y no podrán presentar declaración anual.

Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligados, para los efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, mediante la aplicación de los métodos previstos en el artículo 216 de esta Ley, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los contribuyentes que estén obligados al pago del impuesto de acuerdo a la Sección III del Capítulo II de este Título Capítulo II del Título VII de esta Ley.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.

Un aspecto de relevancia de esta legislación, es el hecho de que esta grava, el consumo en exceso no justificado con ingresos, provenientes de alguna fuente, según lo establece el 107.

Se excluye como renta gravable los siguientes rubros:

1. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral, que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.

Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto a que se refiere esta fracción, se pagará el impuesto en los términos de este Título.

2. Las indemnizaciones por riesgos o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos Ley.

3. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

4. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

5. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.

6. Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

7. La entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, de este Título.

8. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, de este Título.

9. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

10. Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y los que obtengan los trabajadores al servicio del Estado con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o de contribución en el caso de la subcuenta del seguro de retiro, de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez o de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro. Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

11. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

En el caso de los trabajadores al servicio de la Federación y de las Entidades Federativas, las gratificaciones que se otorguen anualmente o con diferente periodicidad a la mensual, en cualquier momento del año calendario, de conformidad con las actividades y el servicio que desempeñen, siempre y cuando sean de carácter general, incluyendo, entre otras, al aguinaldo y a la prima vacacional.

Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto en los términos de este Título.

12. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos:

- a) Los agentes diplomáticos.
- b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en los casos de reciprocidad.
- c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.
- d) Los miembros de delegaciones oficiales, en el caso de reciprocidad, cuando los representen países extranjeros.
- e) Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.

f) Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.

g) Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.

Para efecto de los ingresos obtenidos, por el trabajo dependiente, indica:

**Artículo 110.** Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

A su vez, en cumplimiento del principio de no confiscatoriedad, las rentas obtenidas en este apartado, las personas sujetas a este impuesto, tendrán gravados sus ingresos, con base a una tabla, acumulativa y progresiva, que es la siguiente:

TARIFA			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	429.44	0.00	3.00
429.45	3,644.94	12.88	10.00
3,644.95	6,405.65	334.43	17.00
6,405.66	7,446.29	803.76	25.00
7,446.30	En adelante	1,063.92	32.00

Fuente: Ley de Impuesto sobre la Renta a Personas Físicas, periodo 2003, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de Los Estados Unidos Mexicanos.

Y con la finalidad, de incentivar, al contribuyente, en el cumplimiento de obligación de contribuir con el gasto del Estado, la legislación prevé, un subsidio, para el contribuyente de este impuesto, de la siguiente forma:

TABLA		
Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto		Crédito al Salario
Para ingresos de:	Hasta ingresos de:	Mensual
\$	\$	\$
0.01	1,531.38	352.35
1,531.39	2,254.86	352.20
2,254.87	2,297.02	352.20
2,297.03	3,006.42	352.01
3,006.43	3,062.72	340.02
3,062.73	3,277.13	331.09
3,277.14	3,849.02	331.09
3,849.03	4,083.64	306.66
4,083.65	4,618.85	281.24
4,618.86	5,388.68	255.06
5,388.69	6,158.47	219.49
6,158.48	6,390.86	188.38
6,390.87	En adelante	153.92

Fuente: Ley de Impuesto sobre la Renta a Personas Físicas, periodo 2003, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de Los Estados Unidos Mexicanos.

A su vez esta legislación, clasifica, otras fuentes de ingresos como rentas de personas físicas, las cuales están contenidas Capítulo II “De los ingresos por actividades Empresariales y Profesionales y las desglosa de la siguiente forma:

**SECCIÓN I: “DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES”.**

**SECCIÓN II: “DEL RÉGIMEN INTERMEDIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES”.**

**SECCIÓN III: “DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES”.**

También están gravadas las rentas obtenidas por, Alquileres de Bienes Inmuebles, por la Enajenación de Bienes, por la donación de bienes, Por la obtención de Ingresos por Interés, Por ganancias en Juegos de Azar, Ingresos recibidos por Utilidades en Empresas (Impuesto a los dividendos) y otros ingresos obtenidos por las personas en territorio Mexicano.

## **IMPUESTO A LAS PERSONAS FISICAS EN LA LEGISLACION COSTARRICENSE.**

### **FUNDAMENTO OPERATIVO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE (Ley N° 7092)<sup>3</sup>.**

En cuanto al concepto de “renta”, la imposición sobre la renta en Costa Rica se basa, actualmente, en el llamado concepto de “renta producto”, de acuerdo con el cual únicamente se someten a imposición las rentas provenientes del uso de factores productivos: trabajo, capital, tierra, mixtas (empresariales). En cambio, no se someten a imposición las ganancias de capital, entendidas éstas como las diferencias en el valor de determinados elementos de patrimonio entre dos momentos en el tiempo, imputables a razones ajenas a la actividad del sujeto, como la evolución de los precios de mercado, la realización de obras públicas, etc.

Este impuesto grava:

- a) Las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas.
- b) Este impuesto también grava los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley, entre ellos los ingresos que perciban los beneficiarios de contratos de exportación por certificados de abono tributario. La condición de domiciliados en el país se determina conforme al reglamento. Lo dispuesto en esta ley no es aplicable a los mecanismos de fomento y compensación ambiental establecidos en la Ley Forestal, N° 7575, del 13 de febrero de 1996.

Son responsables de este impuesto:

- a) Las personas jurídicas legalmente constituidas, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado y las cuentas en participación que halla en el país.

---

<sup>3</sup> Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092, Asamblea Legislativa de Costa Rica.

- b) Las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que operen en Costa Rica, de personas no domiciliadas en el país que haya en él. Para estos efectos, se entiende por establecimiento permanente de personas no domiciliadas en el país, toda oficina, fábrica, edificio u otro bien raíz, plantación, negocio o explotación minera, forestal, agropecuaria o de otra índole, almacén u otro local fijo de negocios - incluido el uso temporal de facilidades de almacenamiento -, así como el destinado a la compraventa de mercaderías y productos dentro del país, y cualquier otra empresa propiedad de personas no domiciliadas que realice actividades lucrativas en Costa Rica.
- c) Los fideicomisos y encargos de confianza constituidos conforme con la legislación costarricense.
- ch) Las sucesiones, mientras permanezcan indivisas.
- d) Las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país.
- e) Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos.
- f) Los profesionales que presten sus servicios en forma liberal.
- g) Todas aquellas personas físicas o jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos anteriores, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país. La condición de domiciliado o no en el país de una persona física se establecerá al cierre de cada período fiscal, salvo los casos especiales que se establezcan en el reglamento.
- h) Los entes que se dediquen a la prestación privada de servicios de educación universitaria, independientemente de la forma jurídica adoptada; para ello deberán presentar la declaración respectiva. De lo dispuesto en esta norma, se exceptúa el ente creado mediante la Ley N° 7044, de 29 de setiembre de 1986.

La base imponible del impuesto se define de la siguiente manera:

a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas y Personas Físicas con Actividades Lucrativas. La renta bruta está constituida por el conjunto de los ingresos o beneficios, en dinero o en especie, continuos o eventuales, percibidos o devengados en el período del impuesto por el sujeto pasivo, así como cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados. El impuesto se calcula sobre la renta neta, que es el resultado de deducir de la renta bruta todos los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, según se enumera en el artículo 8 de la Ley.

b) Impuesto Sobre las Rentas del Trabajo Personal Dependiente, Jubilación o Pensión. El impuesto se calcula sobre la renta total percibida por sueldos, jubilaciones y pensiones, sobresueldos, salarios, premios, bonificaciones, gratificaciones, comisiones, pago por tiempo extraordinario, regalías, aguinaldos (a partir de cierto monto), dietas, participaciones y otros beneficios similares.

c) Impuesto Sobre las Remesas al Exterior. La base imponible será el monto total de las rentas remesadas, acreditadas, transferidas, compensadas o puestas a disposición del beneficiario domiciliado en el exterior.

Las tarifas aplicables se definen de acuerdo con el contribuyente o el objeto gravado

- Personas jurídicas: Treinta por ciento (30%).
  
- Pequeñas empresas: Se consideran pequeñas empresas aquellas personas jurídicas cuyo ingreso bruto en el período fiscal no exceda de ¢26,553.000.00 y a las cuales se les aplicará, sobre la renta neta, la siguiente tarifa única, según corresponda:

i) Hasta ¢ 13.200.000,00 de ingresos brutos..... el 10%.

ii) Hasta ¢ 26.553.000,00 de ingresos brutos..... el 20%.

(Así modificado por artículo 1º del Decreto N° 27337 de 10 de setiembre de 1998).

- c) A las personas físicas con actividades lucrativas se les aplicará la siguiente escala de tarifas sobre la renta imponible:
- i) Las rentas de hasta ¢ 881.000.00 anuales no estarán sujetas al impuesto.
  - ii) Sobre el exceso de ¢ 881.000,00 anuales y hasta ¢ 1.317.000,00 anuales se pagará el diez por ciento (10%).
  - iii) Sobre el exceso de ¢ 1.317.000.00 anuales y hasta ¢2.197.000,00 anuales se pagará el quince por ciento (15%).
  - iv) Sobre el exceso de ¢ 2.197.000,00 anuales y hasta ¢ 4.402.000,00 anuales se pagará el veinte por ciento (20%).
  - iv) Sobre el exceso de ¢ 4.402.000,00 se pagará el veinticinco por ciento (25%).

(Así modificado por artículo 2º del Decreto N° 27337 de 10 de setiembre de 1998.)

d) Las personas físicas con actividad lucrativa que además hayan recibido durante el período fiscal respectivo, ingresos por concepto de trabajo personal dependiente, jubilación o pensión, deberán restar del monto no sujeto para personas físicas con actividad lucrativa, la parte no sujeta aplicada de los conceptos antes citados. En caso de que la jubilación o pensión exceda del monto no sujeto, solo se aplicará el monto no sujeto en el impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación y pensión u otras remuneraciones por servicios personales.

e) Impuesto Sobre las Remesas al Exterior. Las tarifas aplicables a las remesas al exterior se establecen de conformidad con la actividad que origina la remesa y su rango va desde un 5% aplicable a los dividendos distribuidos por sociedades anónimas hasta un 50% en el caso de remesas relacionadas con radionovelas y telenovelas.

Es importante señalar que las tarifas aplicadas sobre la renta imponible establecidas en artículo 15 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se actualizan vía Decreto anualmente por el Poder Ejecutivo.

Por último, cabe señalar que el producto total del gravamen es captado por el Gobierno Central, el cual debe incluir en su presupuesto entre un 25% y un 30% para el Fondo Especial de la Educación Superior (Ley N° 6450), un 5.5% para el Fondo de las Juntas de Educación y Juntas Administrativas (Leyes N° 6746 y 6963) y un 2% para el Consejo Nacional de Desarrollo de la Comunidad (Leyes N° 4890 y 6963).

#### **ASPECTOS RELACIONADOS CON EL IMPUESTO DE RENTA A LAS PERSONAS FÍSICAS, INCLUIDAS EN EL LA REFORMA DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

La reforma contenida en el proyecto de Ley, enviada a la Asamblea Legislativa de la Republica de Costa Rica, constituye, un avance, en la definición, del impuesto sobre la renta para personas físicas, al ser esta más amplia y explicativa sobre los alcances, de este impuesto.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas constituye un tributo en el que el principio de capacidad económica de igualdad y progresividad tributaria encuentra su más adecuada proyección.

Por lo que se propone una base imponible general sujeta entre un 10% y un 30%, de la siguiente forma:

a) La base general se conforma con:

- Los rendimientos del trabajo (dinerarios y en especie).
- Los rendimientos de actividades económicas (empresariales y profesionales).
- Los rendimientos del capital inmueble o inmobiliario.
- Rentas imputadas por ley (las de inmueble propio, las de transparencia internacional),
- Los rendimientos de capital mueble o mobiliario provenientes de mercados no financieros, con una cláusula de cierre que presume gravables los incrementos injustificados de patrimonio.

A los anteriores rendimientos se les debe de disminuir lo siguiente:

- Las aportaciones a planes de pensiones, con límite.
- El mínimo exento personal y familiar.

A la cuota líquida se le aplican las siguientes deducciones:

- Las deducciones por doble imposición internacional.
- Las deducciones por doble imposición interna (sociedades).
- Las retenciones o pagos a cuenta realizados, para obtener la cuota a ingresar con la declaración o a devolver.
  
- Por su parte la base especial estará constituida por ganancias y pérdidas patrimoniales, conformadas por un saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre si en cada período impositivo, que tributarían, en general, al 12%, salvo las adquisiciones gratuitas por herencia que, con determinados mínimos exentos, tributarían al 3%.

**El sistema de retenciones:**

- Los rendimientos del trabajo estarían sujetos a una retención mensual ajustada a la cuota íntegra anual. La retención se vuelve liberatoria o definitiva si se dan las condiciones que excluyen el deber de declarar; de lo contrario es a cuenta.
- Los rendimientos de actividades económicas tendrán pago a cuenta trimestral, si bien puede sustituirse éste por retenciones a cuenta, según se fije reglamentariamente.
- Los rendimientos del capital inmobiliario no tendrían retención si se trata de alquiler de vivienda; tendrían retención a cuenta del 10% si se trata de alquiler de locales de negocios o de alquiler de vivienda para empleados o funcionarios de la empresa.
- Los rendimientos de activos y depósitos de mercados financieros tendrían retención a cuenta del 10%.
- Los dividendos no tendrían retención, visto que se diseña un mecanismo para eliminar la doble imposición a nivel del Impuesto de Renta Personas Físicas.
- Los rendimientos del capital cedido a terceros tendrían retención del 10%.

- Las ganancias patrimoniales, en general, no tendrían retención, salvo en casos excepcionales, como podrían ser los fondos de inversión, en que la retención a fijarse reglamentariamente no puede ser superior al tipo especial de gravamen del 12%.

### **El hecho generador y la materia imponible**

Es importante señalar que la Ley N° 7092 en el artículo 1 señala que el hecho generador del impuesto sobre las utilidades, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales provenientes de cualquier fuente costarricense.

Al respecto el proyecto en su artículo 5 señala que:

#### “ARTÍCULO 5. Hecho generador

- Constituye el hecho generador de este impuesto la obtención de cualquier manifestación de renta por el contribuyente.

### **Componen la renta del contribuyente:**

- a) Los rendimientos del trabajo definidos en esta Ley
- b) Los rendimientos del capital definidos en esta Ley
- c) Los rendimientos de las actividades económicas definidas en esta Ley
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales definidas en esta Ley.
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo, del capital o de actividades económicas.

La valoración de las rentas presuntas a que se refiere este artículo se efectuará por el valor normal en el mercado. Se entenderá por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario.

Si se trata de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos en general, se entenderá por valor normal en el mercado el tipo de interés más alto del mercado financiero que se halle en vigor el último día del período impositivo.”

Con lo cual se hace una diferenciación de los rendimientos que conforman la renta del contribuyente.

**El periodo fiscal, a efecto de determinar y liquidar el impuesto establece.**

El artículo 4 de la Ley N° 7092 señala que el período del impuesto sobre la renta es de un año, contado a partir del primero de octubre y hasta el 30 de setiembre del año siguiente. Mientras que el proyecto propone en su artículo 11 que el período impositivo del impuesto será de un año natural y el impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año. La administración Tributaria podrá establecer cuando se justifique, con carácter general períodos del impuesto con fechas de inicio y de cierre distintos, por rama de actividad y sin que ello perjudique los intereses fiscales.

Es importante que se considere a la hora de tomar la decisión respecto a este artículo, que la Ley N° 8131, Ley de Administración Financiera de la República y presupuestos Públicos establece en el artículo 5 inciso d), que el presupuesto regirá durante cada ejercicio económico que irá del 1° de enero al 31 de diciembre, con el fin de prever que la recaudación del impuesto sobre la renta no afecte la ejecución del Presupuesto Nacional.

El artículo 15 inciso c) de la Ley N° 7092, Ley de Impuesto Sobre la Renta establece las tarifas aplicables para calcular el impuesto sobre la renta a las personas físicas con actividades lucrativas. Como se mencionó anteriormente las tarifas aplicadas sobre la renta imponible establecidas se actualizan vía Decreto anualmente por el Poder Ejecutivo.

**Cuadro N° 01**  
**Tramos de Impuesto sobre la Renta para Personas con actividad Lucrativa, para el**  
**Periodo 2003.**

	2000	2001	2002	2003	TASA	Tasa Extraordinaria* Del 01-01-03 al 31-12-03
	Monto ¢ (renta líquida anual)	Monto ¢ (renta líquida anual)	Monto ¢ (renta Líquida anual)	Monto ¢ (renta líquida anual)		
Exento	958 mil	1,073 mil	1.200 mil	1.316 mil	0%	0%
S/exceso	958 mil a 1,431 mil	1,073 mil a 1,603 mil	1.200mil a 1.792 mil	1.316 mil a 1.965 mil	10%	2%
S/exceso	1,431 mil a 2,388 mil	1,603 mil a 2,674 mil	1.792 mil a 2.989mil	1.965.mil a 3.278 mil	15%	3%
S/exceso	2,388 mil a 4,785 mil	2,674 mil a 5,359 mil	2.989 mil a 5.990 mil	3.278 mil a 6.569 mil	20%	4%
S/exceso	4,785 mil	5,359 mil	5.990 mil	6.569 mil	25%	5%

Fuente: Ministerio de Hacienda

- \*Impuesto extraordinario establecido por un período de 12 meses (1-1-03 al 31-12-03) por la Ley de Contingencia Fiscal No. 8343.

Por su parte el proyecto en el artículo 46 señala las tarifas de renta para las personas físicas de la siguiente manera:

**Cuadro N° 02**  
**Tramos de tarifas para Personas Físicas con Actividad Lucrativa, Propuesto en el**  
**Proyecto de Reforma y Pacto Fiscal.**

SOBRE	¢	TARIFA
EL EXCESO		%
DE	HASTA	
	1.200.000.00	No sujeta
1.200.000.00	2.829.000.00	10%
2.829.000.00	5.160.000.00	15%
5.160.000.00	7.560.000.00	20%
7.560.000.00	9.960.000.00	25%
Más de 9.960.000.00		30%

Fuente: Propuesta de Reforma y Pacto Fiscal, anteproyecto de la Asamblea Legislativa de Costa Rica

Según recomendación del Ejecutivo en la exposición de motivos, se debe modificar el error de forma del artículo N° 46 del proyecto que se refiere a la escala general del impuesto para personas físicas, ya que el artículo 27 del proyecto está considerando el mínimo personal, y mantener la tabla como estaba implicaría dos mínimos exentos para el contribuyente, quedando la tabla de la siguiente manera:

**Cuadro N° 03**  
**Tramos de tarifas para Personas Físicas con actividad Lucrativa, Propuesto en el Proyecto de Reforma y Pacto Fiscal considerando el mínimo Personal.**

SOBRE ¢	¢	
EL EXCESO DE	HASTA	TARIFA %
	2.829.000.00	10%
2.829.000.00	5.160.000.00	15%
5.160.000.00	7.560.000.00	20%
7.560.000.00	9.960.000.00	25%
Más de 9.960.000.00		30%

Fuente: Propuesta de Reforma y Pacto Fiscal, anteproyecto de la Asamblea Legislativa de Costa Rica

Es importante señalar que en la propuesta del proyecto se consideró en las tarifas para calcular el impuesto sobre la renta de las personas físicas con actividades lucrativas las vigentes en el año 2002. Y que la renta exenta para ese año, fue de ¢1.200.000.00 el cual ha sido actualizado en el 2003. Además en el artículo 37 del proyecto se propone rebajar como parte del mínimo vital, un mínimo personal por el mismo monto.

Los contribuyentes contarán con las siguientes deducciones y créditos

La Ley N° 7092 en su artículo 8 señala los gastos que pueden deducir de la renta bruta las personas físicas y jurídicas, entre otros: los sueldos, tasas, primas de seguros contra incendio, robo, hurto o terremoto, las depreciaciones, las cuotas patronales y gastos de organización.

El artículo 15 de la ley N° 7092 señala que una vez calculado el impuesto, las personas físicas que realicen actividades lucrativas tendrán derecho a los siguientes créditos del impuesto:

i) Por cada hijo un monto de ¢6.000.00 anuales, siempre que se encuentre en alguna de las siguientes condiciones:

- Menor de edad.
- Imposibilidad para proveerse su propio sustento, debido a incapacidad física o mental.
- Que esté realizando estudios superiores, siempre que no fuere mayor de veinticinco años.

En el caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, el crédito por cada hijo sólo podrá ser deducido en su totalidad por uno de ellos.

ii) Por el cónyuge ¢9.000.00 anuales, siempre que no exista separación legal.

Si los cónyuges estuvieran separados judicialmente, sólo se permitirá esta deducción a aquel a cuyo cargo está la manutención del otro, según disposición legal. En el caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, este crédito podrá ser deducido, en su totalidad, solamente por uno de ellos.

Por su parte, el Proyecto en el artículo 14 indica las disminuciones permitidas al rendimiento de trabajo de las personas físicas y que se señalan como sigue:

- a) Las cotizaciones obligatorias de los trabajadores a los regímenes de Seguridad Social Costarricenses.
- b) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, con el límite de medio salario base anual.

El proyecto de ley no define el concepto de salario base anual al que se hace mención en el párrafo anterior, ya que en materia tributaria se toma como salario base lo que señala el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su artículo 68, y que actualmente se encuentra en un monto de ¢153.000.00.

Adicionalmente en el artículo 15 del proyecto se señala reducciones generales al rendimiento de trabajo por un monto de ¢1.693.000.00. El cual no se justifica textualmente en el proyecto.

Como consecuencias de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

El proyecto de Ley en su artículo 37 se refiere al mínimo vital de cada contribuyente que se aplicará como una reducción a la base imponible general, sin que pueda ésta resultar negativa como consecuencia de tal disminución y estará formado por la suma del mínimo personal y el familiar de la siguiente manera:

El Mínimo personal

1-Un monto de ¢1.200.000.00 anuales (este monto será el doble cuando el contribuyente sea discapacitado).

El Mínimo familiar

Los contribuyentes podrán rebajarse anualmente lo siguiente:

1-Cónyuge ¢91.200.00

2-Ascendientes mayores de 65 años que vivan con el contribuyente ¢61.200.00 hasta dos.

3-Por cada descendiente soltero ¢61.200.00.

4-Material Escolar por cada descendiente de 5 a 17 años de ¢35.000.00.

5-Gastos de guarda y crianza temprana por cada niño menor de cinco años ¢35.000.00.

6-El 15% de los gastos médicos, tanto los directos como los incurridos a través de seguros médicos en la parte no cubierta por la póliza, en los que haya incurrido el contribuyente o cualquiera de las personas respecto de las que se reconoce el mínimo familiar, durante el período fiscal, hasta un límite de ¢120.000.00.

7-Gastos por alquiler de vivienda, con un límite de ¢60.000.00.

El artículo 49 del proyecto indica que la cuota final será el resultado de deducir de la cuota líquida total del impuesto las siguientes deducciones para determinar la cuota final:

- El impuesto satisfecho sobre traspasos de inmuebles que hayan provocado ganancias patrimoniales incluidas en la base imponible especial del impuesto sobre la renta, con el límite del monto de impuesto resultante del gravamen de dichas ganancias patrimoniales.
- Las retenciones e ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previstos en esta Ley y en sus normas reglamentarias de desarrollo.

- Las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Sociedades por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal, a las que se refiere el Impuesto sobre Sociedades, así como las cuotas que hubieran sido imputadas a dichas sociedades.

Las deducciones a que se refiere el artículo 57 que regula la transparencia fiscal internacional.

- Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones e ingresos a cuenta, así como las cuotas satisfechas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y devengadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

Además el artículo 50 del proyecto señala para las personas físicas con actividades lucrativas una deducción por doble imposición de dividendos de la siguiente manera:

“Se deducirá el importe que resulte de aplicar el tipo medio de gravamen definido en el apartado 2 del artículo 46 cuando se trate de los rendimientos a que se refiere el apartado 1 del artículo 20 de esta Ley y de la parte de base imponible imputada de una sociedad transparente que corresponda a dichos rendimientos, siempre que procedan de sujetos pasivos del impuesto a las sociedades que no gocen de exención subjetiva y a los que se aplique el tipo general del impuesto societario previsto.(...)”

Finalmente el artículo 51 del proyecto propone una deducción en caso de existir doble imposición internacional:

“Deducción por doble imposición internacional.

Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
- b) El resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero. 2. A estos efectos, el tipo de gravamen

será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida por la base liquidable. A tal fin se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas que deban integrarse en la parte general o especial de la base imponible, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.”

#### De las Persona Física Trabajador Dependiente

El artículo 33 de la Ley N° 7092, señala los porcentajes con que el patrono retendrá el impuesto sobre la renta para los trabajadores dependientes en el año 2002. Pudiendo aplicarse solamente los créditos que se señalan en el artículo 34 de la ley de ¢500.00 mensual por cada hijo ¢750.00 mensual por el cónyuge.

La propuesta del proyecto consideró las tarifas para calcular el impuesto sobre la renta de la persona física trabajador dependiente, que regían en el año 2002. Tal como se señala en la siguiente tabla. Pero es importante mencionar que éstas han sido modificadas para el año 2003.

**Cuadro N° 04**  
**Tramos de tarifas del Impuesto para Persona Física trabajadora dependiente**

SOBRE	¢	
¢		
EL EXCESO		TARIFA
DE	HASTA	%
	270.000.00	Exento
270.000.00	405.800.00	10%
Más de 405.800.00		15%

Fuente: Propuesta de Reforma y Pacto Fiscal, anteproyecto de la Asamblea Legislativa de Costa Rica

El proyecto señala en su artículo N° 1 que:

“Artículo 1. Naturaleza del Impuesto. Se establece el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, que en un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad,

progresividad y no confiscatoriedad, la renta de las personas físicas, de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares.”

De lo anterior se desprende que el proyecto propone que el cálculo del impuesto para asalariados se haga de igual manera que para las personas físicas con actividades lucrativas, aplicándose una tarifa para el cálculo del mismo entre el 10% y el 30%. En el caso que los ingresos del contribuyente sean solo de rendimiento de trabajo no estarán en la obligación de presentar la declaración de impuesto sobre la renta, ya que la retención la realizará el patrono como un aporte a cuenta mensualmente.

Además podrán aplicarse las mismas deducciones de las personas físicas referentes a las cotizaciones obligatorias a la seguridad social, cuotas de colegios profesionales, la reducción general anual, y el mínimo vital tanto personal como familiar.

Algo importante de considerar es lo que señala el artículo 4 de la Ley de Contingencia Fiscal:

“Contingencia para salarios brutos mensuales iguales o superiores a un millón de colones. Los salarios brutos de las funcionarias y funcionarios públicos cuyos montos mensuales sean iguales o superiores a un millón de colones (¢1.000.000.00).

Por Salario bruto se entiende la suma del salario base y demás rubros tales como carrera profesional, antigüedades, salario escolar, gastos de representación y demás renglones por encima del salario base.”

## **De los regímenes especiales de personas físicas**

### Rentas inmobiliarias

El artículo 52 del proyecto, propone que en el caso de los bienes inmuebles clasificados como tal en la Ley N° 7509 Ley del Impuesto Sobre Bienes inmuebles y que no estén afectos a actividades económicas, ni que los mismos generen algún rendimiento de capital por el inmueble, excluyendo la vivienda habitual y el suelo edificado, se le aplicará un 1% al valor de los mismos.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con las normas civiles sobre titularidad. Cuando existan derechos reales de goce o disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.

En los supuestos de derechos de aprovechamiento por tiempo compartido de bienes inmuebles la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando el valor en función de la duración anual del periodo de aprovechamiento.

Cuando no pueda determinarse un valor similar al previsto en el apartado 1 anterior se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de un mes por año.

El proyecto propone otros regímenes especiales para las personas físicas con actividades lucrativas, tales como el de transparencia fiscal Interna, transparencia fiscal Internacional y Instituciones de Inversión Colectiva que serán analizadas en el Informe Técnico Jurídico a este expediente.

## **CONCLUSIONES:**

Los recursos que obtienen los gobiernos, para hacer sus inversiones en infraestructura y servicios para la sociedad, provienen de la recaudación de impuestos.

Los impuestos tienen su origen en la Constitución Política de los pueblos, donde se crea el derecho y la delimitación que tienen los Estados para poder, afectar el patrimonio de los ciudadanos.

Para Costa Rica, la Constitución Política no es clara en la definición de los principios constitucionales para la existencia de los Tributos como tal, pero al ser esta analizada, se puede concluir la existencia de dichos principios como lo son:

- a. Principio de Igualdad.
- b. Principio de Generalidad
- c. Principio de Progresividad
- d. Principio de No confiscatoriedad
- e. Principio de Reserva de Ley.

Entre otros.

Podrán existir diferentes tipos de impuestos, según sea las facilidades, que hayan para recaudarlos, dentro de estos tipos, se encuentran el impuesto a las Utilidades y el cual se subdivide en:

- a. Impuesto sobre la Renta a Personas Jurídicas (Empresas)
- b. Impuestos a las Personas Físicas.

Siendo el Impuesto de Renta a las personas físicas, aquel que pretende gravar, las ganancias o utilidades de las personas físicas, este se manifiesta de diferentes formas, según, sea la legislación vigente en cada país, se pueden identificar varias manifestaciones del Impuesto de Renta a las personas físicas, siendo los más representativos los siguientes:

- a. Impuesto al Salario.
- b. Impuestos a las actividades lucrativas independientes.

Para efecto del Impuesto al Salario, el mismo grava los ingresos, obtenidos provenientes de del trabajo dependiente, el mismo establece por lo general un monto máximo de los ingresos obtenidos por los trabajadores, de los cuales no estarán obligados a tributar, superior a este monto el impuesto se ira pagando en forma progresiva.

De los casos analizados, sobre el caso del Impuesto de Renta de los Estados Unidos Mexicanos, que a diferencia de Costa Rica y España, prevé, brindar a los contribuyentes de

este impuesto, un subsidio a todos los contribuyentes, lo cual hace un poco más complicado el cálculo de dicha carga.

Por lo general, la terminología utilizada, para que el contribuyente, cumpla con su obligación de tributar, es un tanto técnica en los campos del derecho y contabilidad, lo cual hace, que el contribuyente normal tienda a tener dos conductas, que son:

- a. A no cumplir con su obligación por desconocimiento, con las consecuencias inherentes, que contrae el no cumplimiento de las mismas.
- b. A que el contribuyente requiera el apoyo de un profesional, en materia contable, o asesoría legal según sea el caso.

El plan de reforma fiscal, pretende ampliar los conceptos de renta para persona física, de tal forma, ya que el mismo concede, más beneficios al contribuyente, persona física, que en la actual legislación, no contaba con muchas ventajas, que si le otorgan a las personas jurídicas.

Desde la perspectiva profesional, en el análisis de los diferentes sistemas impositivos, estos tienden a gravar los beneficios obtenidos por los individuos, que han utilizado, los recursos que han puesto a su disposición en cada uno de los países en el que reside, para que aprovechando las oportunidades negocio, estos puedan aumentar su patrimonio.

Que consecuente con un principio de solidaridad y por que no de proporcionalidad, es que ha surgido, el deber de contribuir de todos, para que todos puedan tener una oportunidad, de mejorar.

No obstante aunque, en la evaluación de los sistemas impositivos citados, no se toma en cuenta, el aspecto cultural, de los pueblos, se puede afirmar que el efecto de contribuir con el estado, es un aspecto de la conciencia de los ciudadanos, en tener claro, que lo que hoy damos al Estado, tiene que ser devuelto en mejor infraestructura y servicios, por lo tanto, entre menos contribuya indirectamente así será lo que recibirá a cambio.

Para terminar con una opinión técnica, referida al proyecto de Ley de Reforma y Pacto Social, presentada a la Asamblea Legislativa desde el año 2002 y la cual, no ha recibido tratamiento por del Poder Legislativo, concuerdo, que es una medida necesaria actualizar nuestra sistema

impositivo, para dotar a la administración de tributaria de herramientas legales, que castiguen al evasor, que no quiere retribuir a su nación, de los beneficios que por medio de esta a recibido, pero a su vez en atención a aquellos que se han opuesto al mismo alegando que esto es más que un paquete de impuestos nuevo, lo cierto es que no lo es, ya que no hay un aumento en los impuestos actuales, ni se crean nuevos tributos, pero si se aumenta la base de contribuyentes, sujetos al pago de un tributo sea este el Impuesto de Renta a las Personas Físicas.

### **Bibliografía.**

Sancho, Eduardo. “Los Principios Constitucionales Tributarios”, Documento inédito presentado en el Seminario sobre Justicia Tributaria, Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología, San José, Costa Rica, 1997.

Cita del Dr. Juan Carlos Luqui. Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Homenaje al Dr. Juan Carlos Luqui. Ediciones Depalma, Buenos Aires.

Constitución Política de la República de Costa Rica.

Voto de la Sala Constitucional No. 6497 de las 11:42 horas del 2 de diciembre de 1996.

Voto No. 5749-93 de las 14:33 horas del 9 de noviembre de 1993

FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Editorial Marcial Ponz, Ediciones Jurídicas S.A. Madrid, España. 1993. Pp. 483-484

SANCHO, Eduardo, “Los Principios Constitucionales Tributarios”, Documento inédito presentado en el *Seminario de Justicia Tributaria*, Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología, San José, Costa Rica, 1997.

SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1991. Págs. 1-12 y 187-291

AAVV: EL SISTEMA TRIBUTARIO DE LOS NOVENTA (XXXVIII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO) INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, MADRID 1994.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL 13/10/2003, CIUDAD DE MEXICO, DISTRITO FEDERAL.

LEY Y REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY N° 7092, ASAMBLEA LEGISLATIVA DE COSTA RICA.

**CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS  
IMPUESTO DE RENTA Y VALOR AGREGADO EN PAISES MIEMBROS**

<b>PAIS</b>	<b>IMP. PERS. JUIRIDICAS</b>	<b>IMP. PERS. FISICAS</b>	<b>IVA</b>
Antillas Holandesas	30	12 a44	5
Argentina	35	9 a 35	21
Aruba	31,05-39,10	5,28-57,2 / 3,0-60,0	N/A
Barbados	37,5	25 y 40	15
Bermuda	N/A	N/A	N/A
Bolivia	25	13 y12,50	13
Brasil	15	15 27,50	17 ó 18
Canada	13-36	16 a 29	7
Chile	17	5 a 40 y 17	19
Colombia	35	20, 29 y35	16
Costa Rica	10, 20 y 30	10, 15, 20 y 25	13
Cuba	35	10 a50	5 a 25
Ecuador	15 ó 25	5 a 25	12
El Salvador	25	10 a 30	13
España	35	18 a48	16
Estados Unidos	15 a 39	10 a 38,6	N/A
Francia	331/3 y 15	7,05 a 49,58	19,6
Guatemala	31	15 a 31	12
Haiti	10 a 30	10 a 35	10
Honduras	25	10 a 25	12
Italia	33	23 a 45	20
Jamaica	33 1/3	25	15
México	33	3 a 33	15
Nicaragua	30	10 a 30	15
Países Bajos	29 a 34,50	32,35 a 52	19
Panamá	30	4 a 30	5
Paraguay	25 y 30	N/A	10
Perú	30	15, 21 y30	17
Portugal	25	12 a 40	19
República Dominicana	25	15, 20 y 25	12
Surinam	46	8 a 48	7
Trinidad y Tobago	30, 35 y 50	25 y 30	15
Uruguay	35	N/A	14 a 23
Venezuela	15-34, 6-34, 60 y 50	6 a 34	16

FUENTE: Centro Interamericano de Administración  
Tributaria (CIAT).