

LA UNIÓN DE HECHO EN LOS CRÉDITOS FISCALES CONTENIDOS POR LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COSTA RICA

Licda. Rocío Fernández Ureña¹

RESUMEN

A partir del momento en que la unión de hecho es reconocida por la jurisprudencia constitucional como una opción viable de convivencia entre el hombre y la mujer, la legislación empieza a brindarle un trato igualitario al matrimonio -como núcleos familiares que son- sin dejar de lado las características que a ambas las diferencian. Poco a poco, los convivientes adquieren los derechos que gozan los esposos, con la salvedad que se denota en la Ley del Impuesto sobre la Renta costarricense, donde estos no pueden deducir de su declaración de renta el crédito fiscal correspondiente a tener un compañero o compañera sentimental, a pesar de que entre esposos si procede. No existen directrices o jurisprudencias emanadas de las instituciones del Estado que se aboquen a conocer del tema en específico; salvo lo que actualmente se discute en la Asamblea Legislativa, respecto al Proyecto de Ley sobre el Plan Fiscal. De allí que este artículo analice la desigualdad que, a nivel de créditos fiscales contemplados en la Ley del Impuesto sobre la Renta se causa a las familias en unión de hecho.

DESCRIPTORES

Unión de hecho – Créditos fiscales
Ley del Impuesto sobre la Renta – Costa Rica

ABSTRACT

From the moment in which the Fact of union is recognize by the constitutional jurisprudence as a viable option of cohabitation between a man and a woman, the legislation begins to give an egalitarian treatment as in a marriage -like family nucleus they are- without leaving aside the characteristics that difference them. Little by little the inhabitants achieve spouse's rights, with the proviso shown at the Costa Rican Taxable Income Law, in which these can not be deduct from their income tax return the fiscal credit correspondent of having a sentimental

¹ Licenciada en Derecho. Labora como Jueza para la Corte Suprema de Justicia. Candidata a Máster en Derecho Empresarial. ULACIT. Rfernandezu@poder-judicial.go.cr

partner. There are no guidelines or jurisprudences given by the State Institutions dedicated to know the specific subject; except from the one that is being discuss at the Legislative Assembly at this time, with regard to the Law Project of the Fiscal Plan. From that, this article analyze the inequality that, from the fiscal credit level contemplated on the Taxable Income Law, cause to the fact of union families.

KEYWORDS

Fact on union – Fiscal Credit
Taxable Income Law - Costa Rican

A.- Introducción.-

Por razones religiosas, económicas y socio-culturales, la protección legal de la familia se encaminó a contemplar, únicamente, al matrimonio, como la base fundamental de la sociedad.

El problema inició cuando las parejas, a pesar de cumplir con los requisitos de su formalización, deciden conformar vínculos sentimentales alejados de la decisión de contraer matrimonio, pero edificando, al fin y al cabo, familias unidas, sólidas, estables, con patrimonio forjado en común y procreando hijos.

A raíz de ello, el legislador se ve obligado a analizar la situación y concluye que no es posible causar desigualdad entre familias constituidas legalmente y aquellas que, pese a tener las características de la primera, se consolidan como de hecho, pues tanto el hombre como la mujer poseen libertad de decidir cómo conformar sus familias y no puede operar diferencia en su tratamiento.

Bajo tales preceptos, la idea evoluciona y la necesidad de reconocer jurídicamente el fenómeno social tiene acogida; de allí que pensar ahora en la familia como fundamento de la sociedad no presupone la existencia de vínculos jurídicos.

La figura de la unión de hecho pasa a ser regulada legalmente y su reconocimiento depende de que las familias cumplan con una serie de características, atendiendo a que, pese a toda la evolución que la Institución presenta, aún se verifican tratamientos legales desiguales.

Un ejemplo de ello se constata en la Ley del Impuesto sobre la Renta costarricense que permite a las personas físicas deducir de su declaración de renta y a título de crédito fiscal, un rubro dinerario por tener un cónyuge, con el cual viven bajo el mismo techo o se encuentran separados de hecho, pero mantiene la obligación alimentaria sobre aquel; sin embargo, es omisa en regular lo que sucede con los convivientes en unión de hecho.

Ante tales circunstancias, en la actualidad, las familias constituidas bajo la unión de hecho, reconocida legalmente o no, pero cumpliendo en iguales condiciones con las características que para ello se exige, no pueden hacerse acreedoras de este crédito.

Según estadísticas brindadas por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (2004), el 32.57% de los nacimientos registrados en el año 2004, provinieron de familias conformadas de una unión de hecho, que en comparación con el 40.94% de niños que nacieron de un matrimonio, permite concluir que realmente la existencia de ambos tipos de organización familiar en la sociedad costarricense es equiparable en cantidad.

De allí que, a la luz del tratamiento constitucional que se le ha brindado en nuestro país a la figura jurídica de la unión de hecho, las soluciones dadas a situaciones similares donde han intervenido este tipo de familias y principios que rigen la materia tributaria, es que se pretende analizar la desigualdad que la norma actual de la Ley del Impuesto sobre la Renta causa a los convivientes. Se busca, además, analizar la iniciativa legislativa de reforma que existe al respecto, a efecto de arribar a conclusiones viables sobre la procedencia de aplicar el crédito fiscal a las parejas que viven bajo la unión de hecho.

B.- La evolución del concepto de familia en Costa Rica.-

Durante muchas décadas, el legislador finge la existencia de un único grupo de familia -el matrimonio- como base fundamental de la sociedad, sin percatarse de que, por las circunstancias económicas, sociales, culturales y políticas que presenta el país, las parejas optan cada día más por unir sus vidas bajo la denominada familia de hecho.

Los años transcurren y la jurisprudencia constitucional² cambia de criterio, al concluir que no es posible catalogar la existencia de una familia por la presencia o no de vínculos legales, sino que, por el contrario, existen otros núcleos familiares que requieren de protección legal, tal como la unión de hecho o las familias unilineales conformadas por la madre y los hijos o el padre y los hijos, que al fin y al cabo, conforman la sociedad.³

Y es que efectivamente el artículo 51 de la Constitución Política (1949) dispone que "La familia, como elemento y fundamento de la sociedad, tiene derecho a la protección especial del Estado. Igualmente tendrá derecho a esa protección la madre, el niño, el anciano y el enfermo desvalido."

Según refiere la Sala Constitucional en el voto No 346 (1994),

El artículo 51 de nuestra Constitución al señalar... "La familia, como elemento natural y fundamento de la sociedad tiene derecho a la protección especial del Estado..." reconoce la importancia de la vida en familia, al establecer el deber del Estado a protegerla en forma especial por ser el elemento natural y fundamento de la sociedad... La norma constitucional presenta dos elementos de suma importancia en la comprensión de la intención del legislador al promulgarla, los cuales son el "elemento natural" y el "fundamento de la sociedad" como componentes básicos de la formación de la familia. En la primera frase, entendemos que nuestro legislador quiso que en dicho concepto -familia- se observara que su sustento constituye un elemento "natural" autónomo de los vínculos formales. Por otro lado y siguiendo esta misma línea de pensamiento, también debemos entender que al decirse que la familia es el "fundamento de la sociedad" no debemos presuponer la existencia de vínculos jurídicos. A pesar de ello, debemos tener muy claro que existe una íntima relación entre lo dicho y la protección especial que, sin duda, el constituyente quiso dar, conforme lo establece el artículo 52 Constitucional al darle al matrimonio indudablemente un rango privilegiado, sin que ello signifique que, por la diversidad en que

² Según artículo 13 de la Ley de Jurisdicción Constitucional, los pronunciamientos emanados de la Sala Cuarta de la Corte Suprema de Justicia o Sala Constitucional son vinculantes *erga omnes*, o sea, son de acatamiento obligatorio para las personas.

³ En tal sentido, pueden consultarse los votos No 647 de las 09:20 horas del 12 de noviembre de 1991 emitido por el Tribunal Superior Segundo Civil, Sección Segunda y el No 28 de las 14:40 horas del 26 de enero de 1994 dictado por la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia.

puedan desenvolverse los diferentes tipos de convivencia humana, éstos no puedan obtener el amparo constitucional.

Dicho numeral se ve complementado con la referencia que hace el artículo 52 del citado Cuerpo de Ley, (1949) donde se concreta que "El matrimonio es la base esencia de la familia y descansa en la igualdad de derechos de los cónyuges."

Entonces, partir de la idea de que el matrimonio es el único tipo de familia protegida por la Constitución Política es un error de interpretación, toda vez que el legislador nunca plasmó como tal, su intención de excluir a las familias de hecho de la protección constitucional.

En el voto No 1151 (1994), la Sala Constitucional al analizar la procedencia de informar al conviviente de hecho sobre el derecho que tiene de abstenerse a declarar contra sí mismo o su compañero o compañera de hecho, ascendientes, descendientes o parientes colaterales hasta el tercer grado, inclusive de consanguinidad o afinidad, refiere que "...la interpretación armoniosa de los artículos 36, 51 y 52 de la Constitución Política no permiten concluir que la garantía a que se refiere el artículo 36 sea únicamente para la familia basada en el matrimonio; por el contrario, tal interpretación resultaría contraria al espíritu de la Constitución..."

De ahí que se concluya que el matrimonio es la base esencial de la familia, pero no el único núcleo familiar a los ojos del legislador y, por ello, la procedencia de concretar paridad en el trato legal entre el matrimonio y la unión de hecho, -como tipos de familia que son- pues al fin y al cabo, según dispone el voto 1151 (1994),

Para el legislador constituyente las llamadas "familias de hecho" y el matrimonio son simultáneamente dos fuentes morales y legales de familia y ambas garantizan la estabilidad necesaria para una permanente vida familiar, porque se originan en una fuente común: el amor que vincula al hombre y a la mujer, el deseo de compartir, de auxiliarse, apoyarse mutuamente y de tener descendencia.

Bajo dichos preceptos, tanto el artículo 17.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos⁴ (1970), numeral 16.3 de la Declaración Universal de Derechos Humanos⁵ (1948), Convención sobre los Derechos del Niño (1990), Código de la Niñez y la Adolescencia (1998), el numeral 11 de la Ley de Igualdad de Oportunidades para las Personas con Discapacidad⁶ y Código de Familia⁷ (1974), entre otras fuentes del Derecho, parten de la existencia de las familias, como grupos fundamentales de la sociedad, que deben ser protegidas por el Estado, como medios naturales para el crecimiento y bienestar de sus miembros, dentro de los cuales, se incluyen a los padres, los hijos y los adultos mayores.

El sistema de vida está basado en el principio de que todos los seres humanos nacemos libres y tenemos derechos, sin distinción alguna; de allí que sea indiscutible que todas las familias tengan derecho a la protección especial del Estado, sin interesar la forma bajo la que se constituyó.

C.- ¿Qué es la unión de hecho?.-

Según expone la Sala Constitucional en el voto No 1151 (1994),

La familia de hecho es una fuente de familia entendida ésta como el conjunto de personas que, vinculadas por la unión estable de un hombre y una mujer, viven bajo el mismo techo e integran una unidad social primaria... las uniones de hecho cumplen funciones familiares iguales a las del matrimonio y se caracterizan, al igual que este, por estar dotados, al menos, de estabilidad (en la misma medida en que lo está el matrimonio) publicidad (no es oculta es pública y notoria) cohabitación (convivencia bajo el

⁴ La Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su artículo 17.1 dispone, "Protección a la familia. 1.- La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y debe ser protegida por la sociedad y el Estado."

⁵ Asimismo, la Declaración Universal de Derechos Humanos, en el numeral 16.3 consigna " 3.- La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y tiene derecho a la protección de la sociedad y del Estado."

⁶ La Ley de Igualdad de Oportunidades para las personas con discapacidad regula en el numeral 11 que "Todos los miembros de la familia deben contribuir a que la persona con discapacidad desarrolle una vida digna y ejerza plenamente sus derechos y deberes. Las personas con discapacidad que no disfruten del derecho de vivir con su familia deberán contar con opciones para vivir con dignidad, en ambientes no segregados..."

⁷ El artículo 1 del Código de Familia dispone "Es obligación del Estado costarricense proteger a la familia", asimismo, el numeral 2 del mismo Cuerpo de Ley agrega, " La unidad de la familia, el interés de los hijos, el de los menores y la igualdad de derechos y deberes de los cónyuges, han de ser principios fundamentales para la aplicación e interpretación de este Código".

mismo techo, deseo de compartir una vida en común, de auxiliarse y socorrerse mutuamente) y singular (no es una relación plural en varios centros convivenciales).

En efecto, la unión de hecho es una opción de convivencia voluntaria que guarda requisitos y particularidades que la caracterizan y es un tipo de familia igual al matrimonio.

Ante el reconocimiento jurídico que la Constitución Política le brinda a la unión de hecho, es que la legislación poco a poco le otorga protección legal, hasta llegar a la promulgación de la Ley No 7532 del 8 de agosto de 1995, mediante la cual, se adiciona el título VII al Código de Familia denominado "De la unión de hecho".

En la doctrina se conoce a la unión de hecho como la familia de hecho, el concubinato y la unión libre, pero mientras éstas revistan las características de ser convivencias públicas (de conocimiento de terceros, no oculta), estables (que sea ininterrumpida, duradera), notorias (que la pareja haga vida en común y se presenten como una familia ante amigos, familiares y terceros), únicas (donde ninguno de los convivientes pueda tener otra relación sentimental paralela), entre hombre y mujer que posean aptitud legal para contraer matrimonio, sea una unión heterosexual, con libertad de estado⁸, sin impedimento para contraer matrimonio y por más de tres años, tratamos con el mismo tipo de familia que carece de formalidad jurídica.

En este caso, la pareja opta por no ejercer su derecho al *ius connubi*⁹, a pesar de que está en condiciones para ello, dado a que su relación sentimental es única, estable, pública, notoria, entre personas heterosexuales, que no tienen impedimento para casarse, están en libertad de estado, cohabitan bajo el mismo techo y pretenden hacer vida en común.

Las diferencias que se presentan entre el matrimonio y la unión de hecho se centran en que la primera existe desde el momento en que se contrae, mientras que la segunda requiere ser reconocida por un Juez de la República, luego de verificar que la relación sentimental cumple las características que exige la ley; sin dejar de lado que para promover la acción, se establece un plazo de caducidad.

⁸ Véanse los votos de la Sala Constitucional Nos 9034-98 de las 10:33 horas del 18 de diciembre de 1998 y 2129-94 de las 14:54 horas del 3 de mayo de 1994.

⁹ El *ius connubi* es el derecho individual de orden público que tienen los hombres y las mujeres a contraer matrimonio y nadie le puede imponer restricciones, ni tampoco obligar a ello.

A raíz de ello, los efectos patrimoniales y alimentarios del matrimonio se despliegan a partir del momento en que este se constituye, mientras que la unión de hecho requiere del reconocimiento para que aparezca a la vida jurídica, aunque en la práctica ya se vinieran gestando.

Por consiguiente, nuestro sistema legal parte de que todos los seres humanos nacemos libres e iguales, sin distinción alguna; por eso, las parejas tienen libertad de decidir, bajo qué modalidad desean conformar su familia; aunado a que, como se verificó anteriormente, contraer matrimonio es un derecho individual y no existe precepto legal que obligue a las parejas sentimentales a cumplir con la formalidad.

Cita Trejos (1999) que el censo de población de 1973 arrojó el resultado de que 87.532 personas convivían en unión de hecho para ese momento, o sea, que existían 43.000 familias que vivían en unión libre (p5) y según estadísticas brindadas por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (2004), el 32.57% de los nacimientos registrados para el año 2004 provinieron de familias conformadas de una unión de hecho, que en comparación con el 40.94% de niños que nacieron de un matrimonio, permite concluir que la existencia de ambos tipos de organización familiar en la sociedad costarricense es equiparable en cantidad.

Además, el Instituto Nacional de Estadística y Censos (2004) informó que de los 25.370 matrimonios que se efectuaron en el territorio nacional durante el 2004, 233 provenían de parejas que vivían en unión de hecho, lo cual confirma que son pocos los hombres y las mujeres que, viviendo bajo el tipo de familia escogido, deciden formalizar la relación.

Por ahí que se parta del hecho de que ambos tipos de familias, el matrimonio y la unión de hecho que cumple con las características de Ley, merecen igualdad¹⁰ de trato en lo que a concesiones, privilegios, derechos y créditos se trata, entre otros, pues son comunidades de vida

¹⁰ Rubén Hernández Valle, en su libro *Las libertades Públicas en Costa Rica* cita a Burgoa, I, quien determina que igualdad significa que varias personas en número indeterminado, que se encuentran en una misma situación, tienen la posibilidad y capacidad de ser titulares de las mismas obligaciones y derechos que dimanen de ese estado. Por su parte, Hernández Valle concluye que la garantía de igualdad se traduce en el derecho subjetivo público que tienen los administrados, colocados en una misma situación, de ser tratados igualmente por las autoridades gubernamentales, sin que estas puedan atribuir distinciones ni diferencias por concepto de razas, religión, situación económica, entre otras. (p 203)

que involucran la existencia de miembros en busca de un mismo fin y cumplen características de unicidad, heterosexualidad, publicidad, notoriedad, permanencia y cohabitación.

D.- Análisis de casos donde se ha brindado paridad de trato entre los esposos y los convivientes de hecho.-

Como el legislador no podía obviar la realidad social que se desarrollaba entorno a las familias de hecho, empieza a regular, con cierta timidez, algunos aspectos donde los convivientes de hecho se ven involucrados.

Es así como el Reglamento de Invalidez, Vejez y Muerte de la Caja Costarricense del Seguro Social otorga a los convivientes el derecho a percibir la pensión de su compañero o compañera sentimental¹¹ e igual criterio se aplica con las pensiones y jubilaciones del Magisterio Nacional¹², sin dejar de lado, que el artículo 58 del Reglamento del Seguro de Enfermedad y Maternidad les concede el derecho a percibir atención médica.

Bajo esos mismos preceptos, los convivientes de hecho adquieren el derecho a recibir la pensión vitalicia del combatiente muerto en acción de guerra que era su compañero o compañera sentimental y según interpretación de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, también suceden la pensión del incapacitado en guerra, después de que este fallece.

Con la promulgación de la Ley de Promoción de la Igualdad Social de la Mujer, los convivientes adquieren el derecho a afectar sus inmuebles bajo el patrimonio familiar, a que sean propietarios e inscritos como tales, sobre viviendas o parcelas otorgadas por el IMAS, INVU, el IDA, las mutuales u otros programas del Gobierno¹³, así como a suceder a sus parejas al morir y sobre los bienes adquiridos durante la unión de hecho.

Se introducen tres párrafos al artículo 152 del Código de Procedimientos Penales, mediante los cuales, la autoridad judicial

¹¹ Véanse los votos No. 2648-1994 de las 15:00 horas del siete de junio de mil novecientos noventa y cuatro y No. 10162-2001 de las 14:53 horas del diez de octubre de dos mil uno, ambos emitidos por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

¹² Véase el voto No 1468-2002 de las 14:51 horas del trece de febrero de dos mil dos emitido por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

¹³ Véase el voto emitido por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia No 2060-V-93 de las 10:18 horas del 24 de junio de 1994

competente puede ordenar el abandono inmediato del domicilio que comparte el imputado con la víctima y fijarle prudencialmente el pago de un canon alimentario para los hijos, cuando aquel, siendo el compañero sentimental de la víctima, es denunciado por la ofendida de haber sido objeto de un delito sexual o lesiones, consumado o en grado de tentativa.

Como innovación, que trajo la jurisprudencia constitucional, el artículo 36 de la Constitución Política determina que igual derecho de abstención a declarar tiene los cónyuges y los parientes de estos, como los convivientes y su familia ascendiente, descendiente o familiar colateral hasta el tercer grado inclusive de consanguinidad y afinidad.

Mediante el voto No 3340 (1996), la Sala Constitucional declara que tanto el cónyuge como el conviviente de hecho tienen derecho a figurar en el primer orden de prioridad para recibir las prestaciones del fallecido. Por otro lado, el voto No 11016 (2003) del mismo Tribunal Constitucional, le ordena a un Club Social costarricense brindar un trato igualitario a los convivientes y a los cónyuges dentro de sus estatutos e instalaciones, en razón de que tienen los mismos derechos a portar un carné de ingreso.

La Ley contra la Violencia Doméstica, por su parte, protege en igualdad de derechos, a los cónyuges o convivientes de hecho que están siendo objeto de maltratos y les brinda medidas de protección, así como lo hijos procreados, tanto dentro como fuera del matrimonio, conservan iguales derechos ante la Ley y sus padres ostentan la patria potestad, en los términos en que se haya realizado el reconocimiento.

Según pronunciamiento emitido por la Procuraduría General de la República (1987) y avalado por el Ministerio de Justicia, procede la visita conyugal del privado de libertad y por parte del conviviente de hecho, en los mismos términos en que opera para los cónyuges.¹⁴

En conclusión, el Derecho ha respetado la diferencia que, en razón de institución jurídica, guarda el matrimonio y la unión de hecho, pero ha protegido la igualdad que ostentan, como tipos de familias que son. Por consiguiente, procede aparejar un trato igualitario entre ellas, lo cual no se ha presentado en la Ley de Impuesto sobre la Renta costarricense, donde, a pesar del tratamiento constitucional brindado al tema, se

¹⁴ Se puede consultar también el dictamen No C-056-1999 del 17 de marzo de 1999 emitido por la Procuraduría General de la República.

detecta que la normativa viola el principio de igualdad ante la ley, en lo que a créditos fiscales corresponde.

E.- Generalidades de la Ley del Impuesto sobre la Renta.-

Con el objeto de satisfacer las necesidades públicas, el Estado ejerce su poder financiero¹⁵ y promulga, entre otros, La Ley del Impuesto sobre la Renta, que pretende el pago de una retribución económica sobre las utilidades que producen las empresas y las personas físicas, en el desarrollo de sus actividades lucrativas.

Tanto las personas físicas como las personas jurídicas domiciliadas en el país, sin importar su nacionalidad, domicilio, lugar de constitución, reunión de sus Juntas Directivas o celebración del contrato, son contribuyentes de este impuesto y, por lo tanto, sujetos pasivos de la obligación; correspondiéndole a la Administración Tributaria la función recaudadora de la carga.

Las personas físicas pagarán, entonces, el impuesto ante las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente que realizan, la jubilación o la pensión que perciben, así como por los servicios profesionales que brindan, para que, una vez calculado el impuesto, según la escala de tarifas que rige, tenga derecho a deducir, a título de crédito, montos dinerarios mensuales por el hecho de tener hijos o cónyuge.

F.- Los créditos fiscales consignados en la Ley del Impuesto sobre la Renta para las personas físicas.-

Dado a que el impuesto sobre la renta es un tributo personal y subjetivo, que requiere tener en cuenta, a la hora de verificar su pago, la condición individual y familiar que presenta el contribuyente, pues la carga tributaria no solamente busca generar ingresos al Estado, sino también garantizar que éstos ostenten un mínimo suficiente para asegurar la satisfacción de las necesidades de la familia, es que aparecen los créditos fiscales, entendidos como deducciones de la cuota impositiva que, en razón de la consideración familiar, se deparan los sujetos pasivos.

¹⁵ El poder financiero deviene del poder de coacción y poder de imperio de que goza el Estado, en su actividad financiera, para obtener recursos y satisfacer las necesidades públicas, caracterizadas, de interés público.

Hernández (1991) cita en su obra a Julio Banacloche, quien argumenta que el impuesto sobre la renta debe obligar al Estado a establecer un mínimo exento para las personas físicas que permita garantizar, no sólo la sobrevivencia física, sino también las posibilidades de promoción social.

Y es que el impuesto sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación, pensión o servicio personal remunerado contempla la existencia de créditos fiscales, como ventajas otorgadas a las personas físicas que tienen obligaciones familiares, con la meta de que, mediante estas, los contribuyentes reduzcan la carga económica que les apareja el impuesto.

De allí que el crédito fiscal no deba ser analizado únicamente como una simple deducción de la cuota por cancelar, sino como un derecho que ostentan los miembros de la familia para asegurar su manutención, bienestar y unidad, dentro de la acumulación de rentas que produce su labor cotidiana.

Según especifican los artículos 15 y 34 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta, estos créditos fiscales se obtienen del hecho de tener hijos y cónyuge. Actualmente, el Decreto Ejecutivo No 32072-H (2004) declara que el contribuyente tiene derecho a deducir de su impuesto sobre la renta, la suma de 8.200.00 colones anuales por cada hijo menor de edad que tiene, que esté imposibilitado para proveerse su propio sustento o es menor de 25 años y realiza estudios superiores (resultado de multiplicar 690.00 colones por 12 meses) y 12.360.00 colones anuales por el esposo o la esposa, (resultado de multiplicar 1.030.00 colones por 12 meses), mientras no estén separados o encontrándose separados, el contribuyente mantenga la obligación alimentaria sobre aquel.

A pesar de que este impuesto es progresivo y fija su tarifa de pago, tomando en cuenta tramos de renta, en lo que a estos créditos fiscales corresponde, se considera que no media paridad en el trato, pues a pesar de que las tarifas de pago por aplicar son altas, las sumas de dinero por deducir son ínfimas. La colaboración que el Estado brinda al contribuyente es insignificante¹⁶, ante el hecho de tener familia.

¹⁶ Se puede consultar el pronunciamiento No OJ-015-2000 emitido por la Procuraduría General de la República el 10 de febrero de 2000.

Otra circunstancia anómala que presenta este impuesto yace en que, a pesar de que todos los contribuyentes son iguales ante la Ley, deben cancelar sus impuestos puntualmente y ostentan familias, sólo se protege el núcleo matrimonial en la deducción en trato y nada se regula sobre los convivientes en unión de hecho.

G.- Los créditos fiscales y la unión de hecho.-

Si se parte de que todos los ciudadanos son iguales ante la potestad tributaria del Estado y éste puede establecer discriminaciones impositivas, mientras no violente el principio de igualdad ante la Ley¹⁷, ¿por qué el Impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente, jubilación o pensión o actividad personal remunerada trata desigualmente al matrimonio y la unión de hecho, si constituyen ser tipos de familias que gozan de idénticos derechos?

La jurisprudencia constitucional concretó que ambos tipos de familias constituyen la sociedad y el Estado les debe brindar protección legal por igual.

Nótese que la legislación ha evolucionado y le ha brindado a la unión de hecho un tratamiento de igualdad con el matrimonio y así se ha constatado en otras situaciones fácticas.

De allí que, bajo tales preceptos, se considera que los artículos 15 y 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son inconstitucionales, toda vez que causan una desigualdad social y legal donde no la hay y tratan el tema del crédito fiscal, contrario a lo que disponen reiteradas jurisprudencias constitucionales y el principio de igualdad ante la Ley, que constituye ser una prohibición genérica para el legislador de realizar distinciones irrazonables, pues excluyen de la deducción del impuestos a los convivientes de hecho, a pesar de que son un tipo de familia igual al matrimonio.

Refiere el voto No 346 (1994) de la Sala Constitucional que,

Si bien es cierto, el artículo 52 constitucional establece que el matrimonio es "la base esencial de la familia", ello no descarta la existencia de otras bases que podemos calificar como "no

¹⁷ Se puede consultar el voto No 5266-2003 dictado por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

esenciales”, sobre las cuales, también puede conformarse una familia, la que a pesar de no estar amparada en un vínculo formal, merece y debe tener la protección constitucional para todos los derechos que de ella deriven. Ya esta Sala, en su sentencia No 3435-92 de las dieciséis horas con veinte minutos del once de noviembre de mil novecientos noventa y dos, en relación con este tema señaló que la desigualdad que hiera los intereses del recurrente no es una simple diferenciación razonable y objetiva, sino un tratamiento evidentemente injustificado, infundado y desproporcionado producto de condicionamientos sociales, culturales, económicos y políticos felizmente superados; tratamiento que actualmente resulta lesivo para la dignidad humana en lo particular, como derecho subjetivo positivo concreto a la igualdad y para la unidad familiar como derecho social objetivo, desde el momento que establece una restricción odiosa que atenta, por discriminación, contra el equilibrio jurídico y espiritual de la familia, también tutelado por la Constitución y por el ordenamiento internacional.

El principio de generalidad obliga al sistema tributario a que sean totalmente prohibidas las discriminaciones y los privilegios entre contribuyentes y el principio de igualdad promueve la paridad de trato entre los iguales.

De allí que se concluya que no hay razón legal para permitir la desigualdad que las normas causan y proceda una reforma de Ley, dado a que no existe procedimiento administrativo o variación legal que pueda subsanar la omisión causada, salvo una Ley, dado a que, en materia tributaria, impera el principio de reserva de ley.

H.- Propuesta de reforma que plantea el Proyecto de Ley del Pacto Fiscal y la Reforma Fiscal Estructural.-

Actualmente, se conoce en la Asamblea Legislativa el Proyecto de Ley denominado “Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural”, que pretende mejorar las finanzas públicas y coadyuvar en el proceso de desarrollo nacional, mediante una reforma institucional al sistema tributario costarricense.

El título V de este Proyecto de Ley se avoca a conocer la Ley del Impuesto sobre la Renta e inicialmente analiza el canon de las personas físicas, para delimitar, entre otros temas, la naturaleza del impuesto, el

objeto, el ámbito de aplicación, las bases imponibles y liquidables, el hecho generador, delimita quiénes son contribuyentes de este impuesto y conoce del mínimo legal, entre otros puntos.

En lo que al mínimo legal corresponde, este resulta ser una deducción que aplicará la persona física ante el hecho de tener hijos y pareja. Entonces, deducirá de su declaración de renta la suma de ciento veinticinco mil colones anuales por tener cónyuge o un conviviente de hecho, cuya unión debe ser pública, notoria, única y estable por más de tres años.

De ello se desprende que, efectivamente ya el área tributaria reconoce los derechos que ostentan las familias de hecho dentro de la materia, las aceptan como núcleos familiares que son y les deparan privilegios, en igual trato que al matrimonio.

Bajo este Proyecto de Ley, la unión de hecho es incluida como un tipo de familia que ostenta el derecho a deducir, de su declaración de renta, el vivir bajo una relación sentimental estable, única, pública y notoria, tal y como se caracteriza el matrimonio. Además, se le exige cumplir con ciertas características, como opera en el Derecho de Familia e incluso, se reconocen como contribuyentes que participan de las diferentes situaciones que la Ley contempla.

El Proyecto de Ley propone tratar a los convivientes de hecho como contribuyentes, igual a los demás y pasan a ostentar los mismos derechos y obligaciones, en cumplimiento del ordenamiento constitucional.

El problema que se observa en este Proyecto de Ley y en específico, sobre los créditos fiscales, es que aún no es Ley de la República y mientras esto no suceda, las familias de hecho verán discriminados e irrespetados sus derechos a ser tratados por igual.

Además, el Proyecto de Ley no precisa ¿cuál será el procedimiento que debe seguirse para acreditar ante la Administración Tributaria que la relación de pareja ostenta las características dispuestas?. Incluso, el monto del crédito fiscal continúa siendo irrisorio, a la luz del fin que pretende.

Por lo cual, considero que, en el primer aspecto indicado, el ente activo de la obligación tributaria debe propiciar el establecimiento de un

trámite administrativo ágil, expedito y eficiente que cumpla con la acreditación solicitada, toda vez que no se puede obviar, que la unión de hecho es reconocida legalmente –vía proceso judicial- una vez que la relación de pareja ha terminado, y exigir tal reconocimiento judicial ocasiona otra discriminación donde no procede.

En otras instancias administrativas, ya se ha incursionado en el tema y sería importante conocer y analizar los trámites adoptados, para verificar dentro de qué posibilidades se pueden utilizar y mejorar en el sistema tributario; siendo que por lo general, se expide una lista de requisitos y se traslada la responsabilidad de acreditar la existencia de estas características a una declaración jurada.

Refiere la Defensoría de los Habitantes, al comentar a la Asamblea Legislativa la viabilidad de este Proyecto de Ley, que

Desde el enfoque de derechos humanos, el concepto de impuesto implica la superación de los aspectos negativos de coacción y de limitación al habitante, para conceptualizar los tributos como parte del aporte responsable y solidario de las personas a la misión del Estado democrático moderno en el cumplimiento de los derechos humanos. Por ello, las finalidades atribuidas a los impuestos dejan de ser per se y se constituyen en los medios para contribuir a la realización de los derechos humanos. Por lo anterior, la reforma al impuesto sobre la renta ... debe articularse bajo el principio de la solidaridad, el cual debe constituirse explícitamente en el valor fundamental que oriente su aplicación en la configuración de la estructura tributaria.

No es sino hasta la redacción y presentación de este Proyecto de Ley que nuestro ordenamiento legal pretende brindar un trato igualitario a las familias conyugales y las conformadas como uniones de hecho, en lo que al tema tributario se refiere y en específico sobre los créditos fiscales y se espera que sea avalado por la Asamblea Legislativa y promulgado Ley, a efecto de innovar en el Derecho; aun cuando el monto dinerario por deducir en concepto de crédito fiscal y ante la tenencia de pareja continua siendo ínfimo, a la luz del fin que busca satisfacer.

I.- Conclusiones y recomendaciones.-

Se concluye que los artículos 15 y 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son inconstitucionales, toda vez que omiten regular a los convivientes de hecho entre el grupo de sujetos pasivos que se hacen acreedores del crédito fiscal por tener pareja.

Esta situación causa una desigualdad social y trata el tema, de manera contraria a los principios de igualdad ante la Ley y de generalidad. Se realiza un tratamiento evidentemente injustificado, infundado y desproporcionado, producto de los condicionamientos sociales, culturales, económicos y políticos del país que ya han sido superados.

Se recomienda una reforma legal a ambos artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mediante la promulgación de una Ley, toda vez que, ante la existencia de los principios de legalidad y de reserva de ley, se tiene claro que compete únicamente a este tipo de Cuerpo normativo determinar cuales sujetos pasivos gozan de este crédito fiscal y cuales serán los lineamientos básicos del procedimiento que deberán seguir los contribuyentes, ante la Administración Tributaria, para acreditar la existencia de las características que reviste la relación de pareja.

La redacción correcta de ambos numerales deberá precisar, entonces, que tanto los cónyuges como los convivientes de hecho que mantienen una relación sentimental única, pública, estable, notoria, entre personas heterosexuales, en libertad de estado y con una duración de mínimo tres años, tienen derecho a deducir de su declaración de renta un monto, a raíz de tener pareja; dejándose al Decreto Ejecutivo determinar los montos exactos que deducirán por tal concepto, toda vez que la Ley ha sido clara en delimitar, que estos montos dinerarios serán reajustados por el Poder Ejecutivo, con base en las variaciones de los índices de precios que determina el Banco Central de Costa Rica o por el aumento en el costo de la vida.

Además, deberá precisarse el procedimiento administrativo que los contribuyentes deberán seguir para acreditar, ante la Administración Tributaria, que cumplen con las características exigidas por la Ley para la configuración de la unión de hecho; recordando que exigir el reconocimiento judicial es improcedente, pues éste opera únicamente cuando la relación se pareja a terminado.

Propongo que el procedimiento administrativo para la acreditación de las características de la unión de hecho permita la presentación de, al menos, tres declaraciones juradas rendidas ante abogado y presentadas en papel de seguridad, de tres personas que funjan como testigos de la veracidad de las manifestaciones del contribuyente y se documente, con la adherencia de las certificaciones de estado civil de los convivientes de hecho, las cuales deberán ser emitidas por el Registro Civil. Ello sin olvidar que el trámite a seguir debe ser ágil, expedito y concreto.

Actualmente, se tramita en la Asamblea Legislativa el Proyecto denominado "Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural", mediante el cual, en el título V, capítulo tercero, artículo 67 y numeral 40 de la modificación a la Ley del Impuesto sobre la Renta, se regula, tal y como se propone en este artículo, la inclusión de los convivientes de hecho y sus características dentro de los créditos fiscales a que se hacen acreedores las personas físicas por el hecho de tener pareja, pero omite delimitar el procedimiento administrativo que deberán seguir los citados contribuyentes para acreditar, ante la Administración Tributaria, la existencia de las características que reviste la unión de hecho y precisa la reforma.

Bajo tales circunstancias, se recomienda la promulgación de este artículo del Proyecto de Ley, mientras defina, de una vez, el procedimiento administrativo que se requiere, pues de lo contrario, el crédito fiscal se aplicará a convivientes de hecho, lo cual generará la incertidumbre de precisar, cómo hacer para acreditar la existencia de los requisitos y ello es sólo competencia de la ley, por lo que, ni un reglamento, decreto o directriz administrativa podrá colaborar y se requerirá, por consiguiente, de otra ley.

Ahora bien, si este Proyecto de Ley y en específico, lo tratado referente a los créditos fiscales, no es promulgado por la Asamblea Legislativa como Ley de la República, se requerirá que, posteriormente, se promueva un Proyecto de Ley que conozca y corrija el tema tratado, pero mientras ello sucede, las familias de hecho verán discriminados e irrespetados sus derechos a ser tratados por igual.

J.- Referencias bibliográficas.-

Belluscio, A. (1979). *Derecho de Familia*. Buenos Aires: Editorial Depalma.

Centro de Estudios y Capacitación Judicial para Centroamérica y Panamá. (1999). *Seminario Familia y Derechos Humanos*. San José: Imprenta y Litografía Varitec S.A.

Costa Rica, Asamblea Legislativa. (2005). *Proyecto de Ley No 15500: Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural*. Recuperado el 22 de julio de 2005, de <http://www.asamblea.go.cr/proyecto/15500/15516.doc>

Costa Rica. Corte Suprema de Justicia (1993). *Voto No 769-93 de las 15:48 horas del 16 de febrero*. Sala Constitucional. San José: Corte Suprema de Justicia.

Costa Rica. Corte Suprema de Justicia (1994). *Voto No 346-94 de las 15:42 horas del 18 de enero*. Sala Constitucional. San José: Corte Suprema de Justicia.

Costa Rica. Corte Suprema de Justicia (1994). *Voto No 1151-94 de las 15:30 horas del 1 de marzo*. Sala Constitucional. San José: Corte Suprema de Justicia.

Costa Rica. Corte Suprema de Justicia (1994). *Voto No 1975-94 de las 15:39 horas del 26 de abril*. Sala Constitucional. San José: Corte Suprema de Justicia.

Costa Rica. Corte Suprema de Justicia (1994). *Voto No 2129-94 de las 14:54 horas del 3 de mayo*. Sala Constitucional. San José: Corte Suprema de Justicia.

Costa Rica. Corte Suprema de Justicia (1994). *Voto No 2648-94 de las 15:00 horas del 7 de junio*. Sala Constitucional. San José: Corte Suprema de Justicia.

Costa Rica. Corte Suprema de Justicia (1994). *Voto No 3693-94 de las 09:18 horas del 22 de julio*. Sala Constitucional. San José: Corte Suprema de Justicia.

Costa Rica. Corte Suprema de Justicia (1994). *Voto No 3064-94 de las 10:18 horas del 24 de julio*. Sala Constitucional. San José: Corte Suprema de Justicia.

Costa Rica. Corte Suprema de Justicia. (1996). *Voto No 3340-96 de las 09:00 horas del 5 de julio*. Sala Constitucional. San José: Corte Suprema de Justicia.

Costa Rica. Corte Suprema de Justicia (1998). *Voto No 9034-98 de las 10:33 horas del 18 de diciembre*. Sala Constitucional. San José: Corte Suprema de Justicia.

Costa Rica. Corte Suprema de Justicia (2001). *Voto No 4024-01 de las 14:51 horas del 16 de mayo*. Sala Constitucional. San José: Corte Suprema de Justicia.

Costa Rica. Corte Suprema de Justicia (2001). *Voto No 10162-01 de las 14:53 horas del 10 de octubre*. Sala Constitucional. San José: Corte Suprema de Justicia.

Costa Rica. Corte Suprema de Justicia (2002). *Voto No 1486-02 de las 14:51 horas del 13 de febrero*. Sala Constitucional. San José: Corte Suprema de Justicia.

Costa Rica. Corte Suprema de Justicia (2003). *Voto No 5266-03 de las 14:44 horas del 18 de junio*. Sala Constitucional. San José: Corte Suprema de Justicia.

Costa Rica. Corte Suprema de Justicia (2003). *Voto No 11016-03 de las 13:44 horas del 26 de setiembre*. Sala Constitucional. San José: Corte Suprema de Justicia.

Costa Rica, Defensoría de los Habitantes. (2005). *Respuesta a consulta sobre el Proyecto No 15516 sobre el Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural*. Recuperado el 22 de julio de 2005, de <http://www.dhr.go.cr/index2.html>

Costa Rica, Instituto Nacional de Estadística y Censo. (2004). *Total de Matrimonios por estado civil de los contrayentes*. Recuperado el 22 de julio de 2005, de ["http://incia%20de%20residencia%20de%20la%20madre/2004/cuadro%202.04.xls](http://incia%20de%20residencia%20de%20la%20madre/2004/cuadro%202.04.xls)

Costa Rica, Instituto Nacional de Estadística y Censo. (2004). *Total de nacimientos por estado conyugal de la madre, según provincia de residencia*. Recuperado el 22 de julio de 2005, de

["http://incia%20de%20residencia%20de%20la%20madre/2004/cuadro%202.04.xls](http://incia%20de%20residencia%20de%20la%20madre/2004/cuadro%202.04.xls)

Costa Rica, Leyes y Decretos (1948). *Declaración Universal de Derechos Humanos*. Recuperado el 8 de agosto de 2005 de http://www.pgr.go.cr/scij/index_pgr.asp?url=busqueda/normativa/normas/nrm_articulo.asp?nBaseDato=1&nNorma=49015&nVersio n=1&nArticulo=2

Costa Rica, Leyes y Decretos (1970). *Convención Americana sobre Derechos Humanos*. Recuperado el 8 de agosto de 2005 de http://www.pgr.go.cr/scij/index_pgr.asp?url=busqueda/normativa/normas/nrm_articulo.asp?nBaseDato=1&nNorma=36150&nVersio n=2&nArticulo=161802

Costa Rica, Leyes y Decretos. (1992). *Ley de Promoción de la Igualdad Social de la Mujer*. San José: IJSA.

Costa Rica, Leyes y Decretos (1996). *Constitución Política de la República de Costa Rica*. San José: Editec Editores.

Costa Rica, Leyes y Decretos. (1996). *Ley de Igualdad de Oportunidades para las personas con discapacidad*. San José: Ediciones Legislativas Populares.

Costa Rica, Leyes y Decretos. (1997). *Ley de la Jurisdicción Constitucional*. San José: IJSA.

Costa Rica, Leyes y Decretos. (1998). *Código de la Niñez y la Adolescencia*. San José: Juritexto.

Costa Rica, Leyes y Decretos. (2004). *Decreto Ejecutivo No 32072 del 1 de octubre de 2004*. Recuperado el 13 de agosto de 2005 de http://www.pgr.go.cr/scij/index_pgr.asp?url=busqueda/normativa/normas/nrm_articulo.asp?nBaseDato=1&nNorma=53806&nVersio n=1&nArticulo=2

Costa Rica, Leyes y Decretos (2005). *Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento*. San José: Publicaciones Jurídicas.

Costa Rica. Procuraduría General de la República. (1987). *Directriz C-*

092-87 del 16 de mayo relativo a la visita conyugal de internos.
San José: Procuraduría General de la República.

Costa Rica. Procuraduría General de la República. (1999). *Dictamen C-056-99 del 17 de marzo.* San José: Procuraduría General de la República.

Esteve, M. (2005). *Las uniones de hecho ante el Derecho Tributario.*
Recuperado el 7 de julio de 2005, de
<http://civil.udg.es/tossa/2004/textos/pon/4/lep.htm>

Hernández I y Hernández, G. (1991). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta.* San José: Publicación de la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología.

Hernández, R. (1990). *Las Libertades Públicas en Costa Rica.* San José: Editorial Juricentro.

Hernández, R. (1993). *El Derecho de la Constitución.* San José: Editorial Juricentro.

Rojina, V. (1993). *Compendio de Derecho Civil. Introducción, Personas y Familia.* México: Editorial Porrúa.

Torrealba, A. En torno a la constitucionalidad del impuesto sobre las rentas del trabajo independiente. *Revista Ivstitia, año 8, No 85.*

Trejos, G. (1998). *Derecho de Familia Costarricense.* San José: Editorial Juricentro.

Trejos, G. (1999). Las parejas no casadas o familia de hecho. *Revista Ivstitia, año 13, No 145 - 146, 4 - 10.*