



DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS

AL-DEST-IIN-053-2021

**INFORME DE: PROYECTO DE
“LEY SOBRE LA RENTA GLOBAL DUAL”**

EXPEDIENTE N° 22.393

**INFORME INTEGRADO
(JURÍDICO-ECONÓMICO)**

ELABORADO POR:

**SYLVIA SOLÍS MORA
JEFA DE ÁREA
ALEX PIEDRA SÁNCHEZ
RODOLFO CORDERO VARGAS
ASESORES PARLAMENTARIOS**

**REVISIÓN Y SUPERVISIÓN:
MAURICIO PORRAS LEÓN
SYLVIA SOLÍS MORA
JEFES DE ÁREA**

**REVISIÓN FINAL Y AUTORIZACIÓN:
FERNANDO CAMPOS MARTÍNEZ
DIRECTOR A.I.**

08 DE NOVIEMBRE DE 2021



TABLA DE CONTENIDO

I. Objeto y resumen del proyecto	5
II. Consideraciones de inicio.....	6
III. Antecedente de interés: Convenio con el Fondo Monetario Internacional	11
IV.- Estructura y alcances del tributo propuesto	14
4.1. Implicaciones del sistema propuesto.....	14
4.2. Elementos y contenidos del tributo	16
4.3. Rentas de las personas físicas	17
4.3.1 Rentas del Trabajo y por Jubilación o Pensión.....	17
4.3.2 Rentas de las Actividades Lucrativas.....	18
4.3.3 Rentas del Capital.....	19
4.3.4 Sobre las Ganancias y Pérdidas Patrimoniales.....	20
4.3.5 Atribuciones de Renta	21
4.4. Cálculo y liquidación del impuesto.....	22
4.4.1 Bases, Tarifas y Cuotas	22
4.4.2 Declaración Jurada, liquidación y retenciones.....	26
4.5. Consideración de cierre de este apartado: posible inequidad y confiscatoriedad	29
V. Aplicación de escenarios económicos a la propuesta.....	29
5.1. Cálculo de impuesto para diferentes montos mensuales de rentas del trabajo	30
5.2. Cálculo del impuesto para montos anuales de actividades lucrativas.....	32
5.3. Comparativo de resultados anteriores.....	34
5.4. Resultados sobre integración y compensación de rentas.....	34
VI.- Análisis del fondo y del articulado	37
6.1. Posible inequidad entre sujetos pasivos (art. 1 y 22)	38
6.2. Otorgamiento de rango legal a condiciones definidas para excluir jurisdicciones no cooperantes (art. 5).....	38
6.3. orden de suministro de información sin precisión (art. 5, inc. 4)	42



6.4. Rentas exentas: particular caso de planes de beneficio del FCL y ROP (Art. 8 y 15)	43
6.5. Presunción de distribución sobre dividendos o excedentes (art. 8, inc. 6)	46
6.6. Falta de precisión de exención de indemnizaciones laborales exentas (art. 8, inc. 15)	47
6.7. Contradicción con el expediente n° 22.354 (art. 8 inc. 21).....	49
6.8. INDETERMINACIÓN DE LAS ATRIBUCIONES DE RENTA: AFECTACION RESERVA DE LEY (art. 11) 50	
6.9. Indeterminación de período fiscal para caso de desinscripción de personas físicas y de remisión a ley (art. 13)	51
6.10. Falta de definición de elementos sobre presunción de devengo de personas fallecidas (art. 13) 52	
6.11. Remitir improcedente a reglamento: definición de imputación temporal de impuesto a personas físicas (art. 14)	54
6.12. Indefinición e imprecisión de las rentas brutas del trabajo.....	57
6.13. Irrazonabilidad e inobservancia de la reserva de ley por disposición vaga de renta mínima en caso de parentesco (art. 20).....	59
6.14. Omisión de regulación de elementos de la renta neta (art. 22)	61
6.15. Indeterminada referencia a depreciaciones (inciso 1 del artículo 26).....	62
6.16. Imprecisión de regla para valorar rentas en especie (art. 37)	64
6.17. Sobre propuesta de régimen simplificado (art. 39)	65
6.18. Tarifa diferenciada por rentas de capital por enajenación de bienes (art. 44, inc. 2)	71
6.19. irrazonable declaración de sucesores por deudas de causante (art. 47, inc. 4)	71
6.20. Derogatoria genérica (art. 56).....	73
6.21. Vigencia de normas reglamentarias (art. 57).....	76
5.22. Vigencia de esta ley (art. 58)	78
5.23. Transitorio I	78
VII. Aspectos de técnica legislativa	78
VIII. Consideraciones y conclusiones finales	83
IX.- Aspectos de procedimiento legislativo	93
9.1. Votación	93
9.2. Delegación.....	96
9.3. Consultas	96



X. Bibliografía consultada.....	96
10.1. Normas jurídicas aplicables.....	96
10.2. Resoluciones de la sala constitucional	97
10.3. Criterios administrativos	98
10.4. Otra información y documentación consultada	98



AL-DEST-IIN-053-2021

**INFORME INTEGRADO
(JURÍDICO-ECONÓMICO)**

“LEY SOBRE LA RENTA GLOBAL DUAL”

EXPEDIENTE N° 22.393

I. OBJETO Y RESUMEN DEL PROYECTO

Este proyecto de ley es de iniciativa del Poder Ejecutivo. Aspira a sustituir al actual sistema de tributación de personas físicas (sean, personas físicas asalariadas tanto de los ámbitos públicos y privados, pensionados, personas físicas con otros ingresos de fuente nacional y personas físicas con actividad lucrativa), que actualmente tributan por cada actividad que realizan de forma diferenciada (conocido como **sistema cedular**), por lo que la misma iniciativa denomina: **“Renta Global Dual”**. Denominación basada en el hecho de que por éste tributarían **por el total de sus ingresos anuales**, exceptuando las rentas de capital que tendrían una tarifa diferenciada, de ahí la denominación adicionada de **“dual”**.

De esta manera, indica la exposición de motivos que, con esta propuesta, se aspira a establecer el impuesto sobre la renta de las personas físicas, como un tributo de carácter personal y directo; sustentado en los principios de igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad. Conclusión a la que arriba dado que, a su criterio, la imposición que se establece tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes. Así, justifica la propuesta en la homologación que, a su criterio se realiza, en cuanto al tratamiento de las rentas del trabajo (en relación de dependencia) y de la actividad lucrativa (en relación de independencia), a las que se les aplica una escala de tarifas progresiva. Siendo que a las rentas del capital propone gravarles, por lo general, en la fuente, con una tarifa única (tarifa proporcional). El Poder Ejecutivo afirma que, de esta manera, se mejora



la equidad en la imposición sobre la renta según los ingresos obtenidos, y, partiendo de tal conclusión, considera se logra una mejor progresividad en relación con el modelo de renta cedular actual.

II. CONSIDERACIONES DE INICIO

Costa Rica, en su bicentenario, enfrenta uno de los mayores y más apremiantes retos, pues, junto a la profunda crisis fiscal que permea al Gobierno Central, la imperiosa necesidad de replantear al aparato estatal y el alcance de las competencias transferidas y descentralizadas institucionalmente, entre otros, se posiciona, aceleradamente, la apertura de la brecha socio económica ante el desempleo, la pobreza, la desigualdad a todo nivel y la creciente y continua pérdida de poder adquisitivo de la clase media. Todo recrudecido por la pandemia por Covid-19 sufrida y que, a la fecha, hace pervivir una de las mayores crisis sanitarias de nuestro país y el mundo. Ello sin descontar una economía global golpeada por dicha crisis, soportando, junto a ella, los efectos de los enfrentamientos geopolíticos, económicos y comerciales, siendo ahora añadida la gran problemática, entre muchas otras, que implica la crisis por transporte en contenedores que, sin lugar a duda alguna, puede impactar grandemente a nuestra pequeña economía.

Dentro de este marco es que se comprende este proyecto de ley ha sido presentado, no como una solución sino como un medio paliativo para hacer allegar recursos al Fisco como muestra de compromiso ante el Fondo Monetario Internacional, todo para la procura de préstamos que viabilicen y abran puertas a futuras negociaciones en pro de la reestructuración del ingreso y del gasto público.

No obstante, sea esta iniciativa de ley o cualquier otra, se ha de plantear y aprobar en apego a lo dispuesto en nuestro Estado de Derecho. Puesto que es la única hoja ruta viable y posible para replantear la reestructuración del Estado costarricense, ya que, salvo urgencia o emergencia, nuestro ordenamiento constitucional ha de ser



realizado dentro de sus preceptos, tal y como deviene del artículo 11 de nuestra Carta Magna al exigir acatar la ley en general.

En el presente caso, esta Asesoría encuentra necesario informar a la Asamblea Legislativa sobre dos aspectos base que deben tenerse en cuenta de previo a cualquier otro análisis detallado que se realiza con posterioridad en este Informe. Uno relativo a la formulación misma de esta iniciativa y su viabilidad constitucional por el fondo y forma en general y, otro, relativo a la necesaria primacía de la realidad que, en medio de la situación crítica expuesta, puede cubrir a una parte importante de a quienes se dirige la imposición y que, de no ser tenida en cuenta mediante los estudios del caso, puede generar amplias repercusiones económicas.

En el primero de los puntos, de Perogrullo está decir que toda iniciativa tributaria ha de tenerse por delimitada dentro de los parámetros del principio de legalidad, con éste, de la necesaria reserva de ley, por la que el Parlamento realiza sus competencias exclusivas y excluyentes (poder tributario, artículo 121 inciso 13 constitucional) y delimita al Poder Ejecutivo en su actuar posterior, no solo como futuro operador de la ley sino en su desarrollo reglamentario. Así como debe ofrecerse certeza jurídica al contribuyente sobre los alcances reales de la imposición realizada y de los límites ciertos de la Administración (principio de seguridad jurídica). Esta Asesoría encuentra que el proyecto de ley en análisis dispuso el establecimiento de lo que denomina “renta global dual” como una modificación profunda al régimen tributario costarricense. Siendo que, en sus efectos, resulta claramente parcial, no integral, perviviendo la Ley No. 7092 vigente para solventar los múltiples vacíos que no regula la propuesta de ley, al punto que, al final, y en razón de que no es una reforma integral al régimen, se delega implícitamente al Poder Ejecutivo el determinar lo faltante, al indicarse que en lo que no se oponga a esta propuesta se aplicará la Ley No. 7092. Remisión general que, como se indicará en este Informe, hace aplicar normativa incluso no regulada para el caso de la renta a personas físicas ante la inexistencia de regulación puntual para ello. Esta

delegación abierta permite que puedan darse diversas interpretaciones por parte de la Administración Tributaria que pueden resultar hasta contrarias, pero, lo más relevante de ello es que vacía de contenido la potestad exclusiva y excluyente del Poder Legislativo de definir con la claridad, precisión y adecuada necesidad un sistema de renta global que lo amerita.

Además, en cuanto este primer punto, igualmente se encuentra que el proyecto de ley sobre abunda en normas vagas, imprecisas, no delimitadas, así como equívocas remisiones que, siendo parte de elementos esenciales de la definición del tributo, implicarán, necesariamente, una delegación implícita de su definición última, respecto de sus alcances en cuanto al tributo, que quedará a manos del Poder Ejecutivo (tal y como se detalla en el transcurso expositivo de este Informe). A lo que se agrega la existencia de múltiples remisiones, para el detalle de contenidos esenciales, al reglamento posterior. Con idénticas consecuencias a las indicadas de previo, sea, el desconocimiento de la necesaria aplicación del principio de reserva de ley y de seguridad jurídica.

Al respecto, se indica a la Asamblea Legislativa que la Sala Constitucional ha advertido sobre **la imposibilidad tanto de la indeterminación, vaguedad y equivocidad de las normas tributarias para dejar espacio a que sea la Administración Tributaria la que venga a “completar” o “innovar” lo que la Ley no determinó o no hizo adecuadamente**. Así, este alto Tribunal indica que:

El principio de reserva de ley en materia tributaria establece que el tributo debe tener su origen en la ley. Tal como lo dispone el artículo 121, inciso 13 de la Constitución Política, corresponde a la Asamblea Legislativa, por medio de la ley, establecer los tributos. **Y por "establecer" los tributos debe entenderse no sólo crearlos sino también disponer sobre sus elementos estructurales esenciales, incluyendo la regulación sobre el contenido y alcance de la obligación tributaria.** Conforme a este principio, es el legislador quien debe decidir sobre el hecho imponible, la base imponible, la

determinación del sujeto pasivo y del sujeto activo, la tarifa del impuesto, así como el procedimiento sancionatorio. Pero también está cubierto por la reserva de ley lo relativo a la exención tributaria. **En resumen, es la ley la que define bajo qué supuestos surge la obligación tributaria y bajo qué otros no se está obligado a su pago. Y ello aun cuando se esté en el ámbito de la parafiscalidad.** (Sala Constitucional, resolución N° 8001-98 de 16:42 hrs. del 11 de noviembre de 1998) (Resaltado no es del original)

Siendo que se precisa de manera puntual que existe en este aspecto una “**reserva de normación**” de manera que:

(...) está prohibido al legislador crear una norma que, **por su ambigüedad o equivocidad, "deja un espacio casi irrestricto a la Administración que se ve forzada, por así decir a "reconstruir la norma a fin de aplicarla", caso en el que "se sustrae realmente del principio de legalidad en materia tributaria..."** (Sala Constitucional, resolución N° 8001-98 de 16:42 hrs. del 11 de noviembre de 1998). (Resaltado no es del original)

Ante ello, en el presente Informe se plantean las mejoras del caso para evitar los roces de inconstitucionalidad posibles.

Finalmente, y en cuanto al segundo punto por informar, como se dijera, si bien, se comprende la necesidad pública en la que se sustenta el proyecto de ley propuesto en pro de la buena marcha de las finanzas públicas, lo cierto es que, como se indicara, aun así, debe actuarse conforme a derecho (principio de legalidad) y bajo necesaria observancia del principio de **razonabilidad y del de proporcionalidad**, en este caso, de la ley que se emita. En el presente caso, tanto desde la perspectiva jurídica, así como económica, esta Asesoría encuentra ausencia de estudios técnicos sobre el impacto de la imposición propuesta, pues, partiendo de la transformación e impacto que implica para los contribuyentes (no referido ello a cantidad de obligados al tributo o exentos, sino a la afectación económica posible

que origina sobre quienes sí contribuirán) dada la difícil situación financiera de muchas familias costarricenses, por sus amplios compromisos, puede verse comprometida su liquidez para hacer frente a éstos y a una vida digna, con la consecuente afectación al sistema financiero nacional. La inexistencia de estos estudios impide al Parlamento conocer si existe o no un riesgo real y sustancial que deba ser debidamente administrado al normar esta propuesta, de tal forma que permita cuantificar y sostener su viabilidad final.

Lo indicado no resulta ser dato menor, por cuanto que la Sala Constitucional, desde el año 1993, ha indicado que se considera “confiscatorio” el gravamen que exceda la capacidad económica del contribuyente (Sala Constitucional, Voto N° 5749-93). Y en el presente proyecto de ley, como se explicará, no se guarda recaudo en ello, puesto que esa capacidad se hace coincidir con la renta disponible que parte de compensar limitados elementos y no restar las condiciones de compromisos de previo adquiridos. Por lo que debe insistirse en advertir la posible condición de falta o incluso cero liquidez a la que pueden llegar contribuyentes al globalizar todos sus ingresos.

Sirva concluir este primer apartado haciendo propias las consideraciones externadas por nuestro Tribunal Constitucional al decir:

El Estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. Si la Constitución protege el derecho de propiedad al patrimonio integral, no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo destruyan. Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado. El impuesto es un medio de política económica,

que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. (...) (Sala Constitucional N° 1029-2011 de las nueve horas y cinco minutos del veintiocho de enero del dos mil once)

Desde esa perspectiva, la medida requiere de una justificación técnica y un dimensionamiento de efectos, que solo se logra con los estudios del caso que demuestren los impactos en el consumo de los sectores afectados y su capacidad real contributiva. De lo contrario, se estaría legislando sin conocer los reales alcances y se puede incidir en los mínimos para que puedan sostener una vida digna y el cumplimiento de sus obligaciones y compromisos de todo tipo. Afectando con ello, además, a nivel sistémico, la economía por el consumo, sin perjuicio de todos los problemas institucionales y sociales que esto puede traer.

Así las cosas, a la fecha, con la información disponible, al desconocerse el fundamento técnico de esta propuesta, no se puede sostener su viabilidad al desconocerse su potencial efecto sobre la capacidad contributiva de los contribuyentes, versus la posible situación financiera que, porcentualmente, ya pesa sobre sus recursos y compromisos. Ante lo que esta Asesoría advierte sobre la posible inconstitucionalidad por eventuales violaciones a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, así como de no confiscatoriedad en los términos expuestos.

III. ANTECEDENTE DE INTERÉS: CONVENIO CON EL FONDO MONETARIO INTERNACIONAL

Como bien se sabe, desde sus inicios la pandemia mundial por el Covid-19 ha tenido profundas repercusiones negativas en la salud, la movilidad de las personas, el comercio, la producción, el empleo, el ingreso, el consumo, etc., cuyas consecuencias se han reflejado, principalmente, en los ámbitos económico y social



en nuestro país y en el Orbe. Ello junto a la delicada situación de las finanzas públicas nacionales, que de previo ya existía, constituyen razones base para la promoción de diversas iniciativas de ley en pro de solventar la mejora en tales condiciones. Motivo alegado, como se dijera, por los proponentes de esta iniciativa y sustento de su agenda en los compromisos ante el Fondo Monetario Internacional, como posteriormente se indicará.

De seguido se da un recuento breve al respecto, con la finalidad que la Asamblea Legislativa pueda valorar, al finalizar el presente estudio, si los objetivos propuestos por este proyecto de ley se alcanzan o si se requiere determinarlo bajo una perspectiva holística.

Así, tal como se indica en el Programa Macroeconómico 2021-2022, en enero del 2021 el Gobierno anunció el acuerdo con el FMI (a nivel del personal técnico) para obtener una Facilidad del Fondo Ampliada por un plazo de tres años y un monto de \$1.750 millones.

El referido acuerdo (aprobado el 1 de marzo del 2021 por el Directorio del FMI¹ y que debe ser ratificado por la Asamblea Legislativa) contempla medidas fiscales relacionadas con los ingresos y gastos.

Por el lado de los ingresos se incluyen las iniciativas de ley contempladas en los expedientes legislativos: **22.364** (reforma a la Ley General de Aduanas), **22.369** (Ley de reducción de beneficios fiscales y ajuste de tarifas en rentas del capital para fortalecer el sistema fiscal), **22.354** (Ley impuesto especial sobre los premios de lotería y otros juegos de azar que venda, distribuya o comercialice la Junta de Protección Social), **22.382** (impuesto a inmuebles de lujo para uso habitacional, ocasional o de recreo), **22.393** (renta global dual) y **22.384** (Ley de aporte solidario

1 Ministerio de Hacienda. "Directorio del FMI Aprueba Facilidad de Servicio Ampliado Para Costa Rica". Comunicado de Prensa. 1 de marzo del 2021.

y temporal sobre la utilidad de las empresas públicas al pueblo costarricense para el ajuste fiscal). **Por el lado del gasto**, las iniciativas relacionadas con los expedientes legislativos **22.368** (reducción del gasto público mediante la eliminación de plazas vacantes y congelamiento de aumento de pensiones con cargo al Presupuesto Nacional), **21.336** (Ley marco de empleo público), recorte al Presupuesto de la República del 2021 (1,4% del PIB) y **el Decreto Ejecutivo 42.798-H** (para restringir algunas partidas de gastos entre el 2021 y el 2025 y establecer un techo a las transferencias corrientes).

El énfasis del programa está en la política fiscal, donde se pretende alcanzar un superávit primario del 1% del PIB en el 2023. Para ello debe darse una mejora de 4,9 puntos porcentuales (p.p.) del PIB respecto al balance primario del 2020, cuyo desglose se presenta en el siguiente cuadro:

Cuadro 1
Rendimiento de las Medidas Sobre Ingresos y Gastos
Puntos Porcentuales del PIB

	2021	2022	2023	2024
Cambio en balance primario^{1/}	2,4	3,7	4,9	5,7
Gastos	-1,3	-1,8	-2,3	-3,0
Regla fiscal (Ley 9635)	-0,4	-0,8	-1,3	-1,7
Ahorros por Ley de empleo público y medidas adicionales de recorte de gastos	-0,9	-1,0	-1,0	-1,3
Ingresos	0,4	0,8	1,4	1,4
Reforma tributaria Ley 9635	0,1	0,1	0,3	0,3
Renta global dual			0,4	0,4
Impuesto a premios de lotería	0,1	0,1	0,1	0,1
Eliminación de exoneraciones	0,1	0,4	0,3	0,3
Utilidades de empresas públicas	0,1	0,2	0,2	0,2
Impuesto a casas de lujo		0,1	0,1	0,1
Expiración de medidas temporales	0,6	0,7	0,6	0,6
Ajuste cíclico	0,1	0,4	0,6	0,7

^{1/} Cambios acumulados como porcentajes del PIB respecto al 2020.

Fuente: Fondo Monetario Internacional y Ministerio de Hacienda.



Como se puede observar: 2,3 p.p. estarían relacionados con medidas por el lado de los gastos (regla fiscal, ley de empleo público, recortes), 1,4 p.p. por el lado de los ingresos (Ley 9635 y varias propuestas de ley), y 1,2 p.p. por la expiración de medidas temporales adoptadas en el 2020 y por la recuperación económica (ajuste ciclo). En el caso específico de la Renta Global Dual, el Poder Ejecutivo espera que los ingresos que se generen representen un 28,57% del aporte en el incremento de los ingresos para el 2023 y un 8,16% en el cambio en el balance primario.

A criterio del Poder Ejecutivo, la implementación de las medidas permitiría estabilizar la trayectoria de la razón deuda/PIB del Gobierno Central, que alcanzaría un máximo del 76% en el 2023 para luego disminuir hasta un 50% en el 2035.

IV.- ESTRUCTURA Y ALCANCES DEL TRIBUTO PROPUESTO

Para mayor comprensión por parte de la Asamblea Legislativa, se resume de seguido los contenidos regulados por esta iniciativa de ley, exponiéndose los elementos que conforman su estructura, así como algunos alcances e implicaciones jurídicas o económicas. Siendo que en el apartado VI, posterior, se ampliará, con detalle, otras observaciones sobre su viabilidad constitucionalidad por el fondo y del articulado.

4.1. Implicaciones del Sistema propuesto

Como se dijera, se aspira con esta iniciativa a modificar el sistema cedular de renta de personas físicas vigente, es decir, el régimen actual de renta que permite tributar por cada actividad de forma diferenciada, no conglobándose los ingresos para generar la tributación. En su lugar, **se propone lo que denomina: “renta global dual”**, que **se caracteriza** (artículos 1 y 2) por los siguientes elementos:

1. La modificación no es integral a toda la Ley sobre la renta. Únicamente afecta al tributo dispuesto para el caso de personas físicas.
2. El impuesto propuesto se caracteriza por ser personal y directo

3. Toma en cuenta solo algunas circunstancias personales y familiares para posibles deducciones.
4. Se aplica a las rentas o ingresos obtenidos por el contribuyente dentro del país (no es renta universal) durante el periodo fiscal que determina².
5. Entiende como renta gravable: a) rentas del trabajo, pensiones y 2) ganancias y pérdidas patrimoniales, y, 3) las “atribuciones” de renta determinadas por la ley.
6. Si bien indica que aspira a realizar una imposición dirigida a la renta “global” en persona físicas, excluye de su aplicación a las rentas de capital que perciban los contribuyentes. En este caso, se sujetan, no ya a la progresividad y tarifas correspondientes (caso actual) sino a una sola gravación del 15% con independencia del monto percibido (razón por la que adiciona el término dual)

Así se encuentra una precisión técnica, sea, la propuesta formulada realmente alude a un **sistema de renta dual**. El **sistema de renta global o integral** refiere a la **sumatoria total**, y sin exclusión de: “(...) todas las rentas del contribuyente (independientemente de su fuente) y éstas son gravadas según una estructura de tasas marginales progresivas aplicadas a tramos de ingresos.” (Sánchez Bravo, p. 50), donde el nivel de las tasas marginales, así como el número y amplitud de los tramos son definidos por cada legislación. Por ello, **no hay renta excluida**, aunque sí compensada con reducciones y deducciones diversas (en algunas jurisdicciones numerosas) para llegar a una renta disponible que refleje la capacidad económica real del contribuyente.

² Se comprende por renta o ingresos de fuente costarricense: “Art. 2.- Objeto y fuente del impuesto. “(...) los **provenientes de servicios prestados, bienes situados, capitales utilizados o cualquier otro ingreso devengado** en el territorio nacional, durante el periodo fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta Ley.”

Como contraparte, el **sistema de renta dual**, resulta ser una variación del anterior. Puesto que sustituye el impuesto global sobre la renta por uno bifurcado o dual. Donde, **por una parte**, grava las rentas y ganancias de **capital a un tipo proporcional único** y, **por otra**, **grava las rentas del trabajo y demás ingresos con un impuesto progresivo** (Sánchez Bravo, p. 53) (Resaltado no es parte del original). Que es el caso que propone este proyecto de ley. Por ello, en este sistema las rentas del capital quedan gravadas por el mismo tipo impositivo sin importar la clase de renta que se ha adquirido ni la forma organizativa asumida para su obtención. Todas rentarán una sola tarifa. No así con las rentas del trabajo y proveniente de las actividades lucrativas.

4.2. Elementos y contenidos del tributo

Partiendo de las anteriores consideraciones base, se tiene, entonces, la disposición de los elementos esenciales de este tributo.

ELEMENTOS DEL IMPUESTO PROPUESTO				
Hecho generador	Rentas gravadas	<i>Rentas que se congloban</i>	• Rentas del trabajo (en relación de dependencia, público o privado) y por jubilación o pensión. • Rentas de las actividades lucrativas (o en relación de independencia). • Ganancias y pérdidas patrimoniales. • Atribuciones de renta que se establezcan por ley.	<i>Tienen imposición progresiva y por tramos</i>
		<i>Rentas que NO se congloban</i>	• Rentas del capital	<i>Tienen imposición no progresiva (15% en todo caso)</i>
	Rentas exentas	Detalle en art. 8. Algunas son: • Algunas son relacionadas con: fondos de inversión, transmisión de la vivienda habitual, valores emitidos por el Estado en el exterior, herencias, aguinaldo, ingresos de los diplomáticos extranjeros, becas, pensiones alimentarias, premios de lotería, entre otras. • Queda, entre otros, gravado salario escolar.		

	Momento generación	Momento en que se devengan las rentas, salvo Ley en contrario.
	Contribuyentes	Personas físicas con residencia habitual en el territorio costarricense. En el art. 10 se señalan circunstancias que deben darse para tener dicha residencia.
	Base imponible	Es la Renta disponible para ser gravada por este impuesto que es: Renta total MENOS las reducciones y deducciones previstas en la ley
	Periodo fiscal	Año calendario (del 1 de enero al 31 de diciembre)
	Devengo del impuesto	31 de diciembre de cada año, salvo excepciones en Ley.
Elaboración propia.		

En cuanto al “**devengo del impuesto**” sirva indicar que, si bien se produce el 31 de diciembre de cada año, **ese periodo será inferior al año** calendario cuando el contribuyente fallezca en un día distinto al 31 de diciembre, momento en que terminará el periodo impositivo y se devengará el impuesto (el plazo y los responsables de presentar la declaración final se establecerá mediante reglamento). En el caso de las “**personas físicas con rentas por actividades lucrativas**”, para estos efectos, se aplica lo previsto para el impuesto de sociedades (art. 13).

Finalmente, en cuanto a las rentas exentas, se analiza las **rentas provenientes del ROP y FCL** en el punto 6.5. del presente Informe.

4.3. Rentas de las personas físicas

4.3.1 Rentas del Trabajo y por Jubilación o Pensión

La propuesta de ley grava las siguientes:

RENTAS DEL TRABAJO			
Renta bruta	Definición: Toda contraprestación o ingreso, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, en dinero o especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal y no tenga el carácter de rentas de actividades lucrativas (art. 15).	Listado más amplio o específico del que se presenta en el Título II de la actual Ley 7092 (por ser global)	Ejemplos: Sueldos y salarios, viáticos, diversos gastos (viaje, conectividad, alquiler de vehículo), retribuciones en especie, pensiones, entre otras que considera como rentas (art. 15)



Renta neta	Definición: Renta bruta menos el importe de las cuotas satisfechas a colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, con el límite anual de medio salario base (art. 16).	En la propuesta se indica que el salario base debe entenderse de acuerdo con el artículo 2 de la Ley 7337. Dicho salario corresponde al de un Oficinista 1, cuyo monto actual es de ₡462.200; por lo tanto, el límite anual sería de ₡231.100.
Elaboración propia		

Como un **primer punto de importancia a tener en cuenta** al respecto, debe notarse que en tales concepciones de renta por trabajo dependiente (público o privado) **no se contempla la deducción de otros gastos personales (por ejemplo, relacionados con vivienda, salud, alimentación, cargas sociales, compromisos financieros, etc.).**

Ello tiene como consecuencia que **se produce un trato distinto entre las rentas de las personas en trabajo dependiente o asalariado (sea público o privado) respecto a las personas con actividades lucrativas**, pues éstas últimas sí pueden deducir una serie de costos y gastos asociados con su actividad en la determinación de la renta neta. A lo que se agrega que las **reducciones** que podrán practicarse en relación con la renta neta del trabajo dependiente **son las previstas en los artículos 34 (mínimo vital) y 40 (donaciones) de la propuesta**, las que se analizan posteriormente y que, como se verá, **también aplican para las personas físicas con rentas por actividades lucrativas**, incrementando el distinto trato entre ambos casos de contribuyentes, lo cual es relevante tener en cuenta, dada la homologación que expresa que la Exposición de Motivos de la iniciativa de ley indica busca producir.

4.3.2 Rentas de las Actividades Lucrativas

Ahora bien, en cuanto a las denominadas **“rentas de las actividades lucrativas”** (o por labor independiente), la propuesta de ley define como su **renta bruta** a las que procedan del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, e impliquen, por parte del contribuyente, la ordenación por cuenta

propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Siendo que la actividad podrá ser permanente u ocasional, y podrá desarrollarse mediante local fijo o sin éste, ya sea en forma ambulante o estacionaria.

Es importante indicar que **incluye también las rentas del capital y las ganancias o pérdidas patrimoniales que se encuentren vinculadas a la actividad lucrativa** (art. 21). En el **artículo 23** de la propuesta se indican los elementos patrimoniales que se consideran o no vinculados a las actividades lucrativas.

En relación con la **renta neta de las actividades lucrativas**, no son reguladas por esta propuesta, sino que indica que se determinará según las normas del impuesto sobre las utilidades previsto en el **Título I de la Ley 7092**. Siendo que entre tales regulaciones se le aplicarán **las relativas a gastos deducibles y no deducibles, deducibilidad de intereses y precios de transferencia** (art. 22), además que, en relación con las rentas de las actividades lucrativas, **también podrán practicarse reducciones relacionadas con el mínimo vital y las donaciones**.

Dicha circunstancialidad, evidencia una situación de distinción antes que de homologación respecto a las personas con rentas de trabajo.

4.3.3 Rentas del Capital

La propuesta (artículos 18 y 19) **no realiza realmente grandes variaciones a lo actualmente regulado**, por cuanto que incorpora prácticamente lo mismo que ya está establecido en el Capítulo XI de la Ley 7092. **Sí les cambia de naturaleza regulatoria y las deja por fuera de la clasificación de las rentas del capital a las ganancias y pérdidas del capital**. Pues, la propuesta les trata **como otro tipo de rentas de las personas físicas con actividades lucrativas**. La propuesta clasifica a las rentas del capital en:

RENTAS DEL CAPITAL			
RENTAS DEL CAPITAL	Del Capital Inmobiliario	Definición: Provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles.	Base imponible: La base imponible será la diferencia entre la renta bruta y los gastos deducibles. Para la deducción de gastos el contribuyente solamente aplicará una reducción del 15% del ingreso bruto, sin necesidad de prueba alguna y sin posibilidad de ninguna otra deducción.
	Del Capital Mobiliario	Definición: Entre otras (art. 19), las rentas en dinero o en especie obtenidas por la cesión a terceros de fondos propios y las distribuciones de renta disponible.	Base imponible: La base imponible estará constituida por la renta bruta, representada por el importe total de la contraprestación sin posibilidad de deducción alguna.
Elaboración propia			

Es importante señalar que **las exenciones** (al impuesto de estas rentas) que se señalan en el referido Capítulo XI, en la propuesta están incorporadas en el **artículo 8** al que ya se ha hecho referencia.

4.3.4 Sobre las Ganancias y Pérdidas Patrimoniales

La propuesta (artículos del 26 al 31), en este caso, **también incorpora prácticamente lo mismo que ya está establecido en el Capítulo XI de la Ley 7092**. Siendo que, en lugar de hacer referencia a las ganancias y pérdidas **del capital**, lo hace a las ganancias y pérdidas **patrimoniales**, que según se infiere al comparar los textos (de la Ley 7092 vigente y de la propuesta) **tratan de la misma materia**. Así, se considerarán ganancias y pérdidas patrimoniales: **las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto debido a cualquier alteración en la composición de éste, incluidas las derivadas de la venta de participaciones en fondos de inversión, siempre que**

tales variaciones no sean conceptualizadas por la ley como rentas de otro tipo. Al igual que en el caso anterior, las exenciones (al impuesto de estas rentas) que se señalan en la Ley 7092, en la propuesta están incorporadas en el **art. 8**.

4.3.5 Atribuciones de Renta

Este tema está tratado en el **artículo 11** de la propuesta, sin determinar un concepto base inicial. En su lugar, **en el inciso 1) “da” por comprendida su definición mediante la indicación que se consideran rentas de atribución:** “(...) las siguientes entidades: sociedades de hecho, condominios, entes colectivos sin personalidad jurídica, empresas individuales de responsabilidad limitada, cuentas en participación, fideicomisos testamentarios, de titulización y de garantía u otras figuras análogas, los encargos de confianza y las sucesiones, mientras permanezcan indivisas, se atribuirán a los socios, partícipes, beneficiarios, herederos, en los términos pactados, según corresponda. De no poder comprobarse, fehacientemente los pactos correspondientes, se atribuirán por partes iguales.” Es decir, parte de indicar sujetos pasivos de tales rentas **más no sus alcances**. Sobre su viabilidad jurídica se analiza posteriormente en el punto 6.8.

Por su parte, se indica que las **rentas netas atribuidas** tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan, para cada uno de los socios, herederos, beneficiarios o partícipes. Se atribuirán también los restantes elementos con trascendencia en el impuesto, como las retenciones soportadas o los pagos a cuenta efectuados. La atribución deberá hacerse en el ejercicio durante el cual se devengan las rentas. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al impuesto sobre las utilidades previsto en el Título I de la Ley 7092, a menos que todos sus miembros sean sujetos pasivos de dicho impuesto. No obstante, podrán ser objeto de la aplicación de su régimen de retenciones y pagos a cuenta y deberán cumplir con las obligaciones contables correspondientes a dicho impuesto.

4.4. Cálculo y liquidación del impuesto

4.4.1 Bases, Tarifas y Cuotas

Este impuesto se calcula sobre las siguientes **bases**:

BASES GENERALES		
Base Imponible General (BIG)	<i>Definición</i>	Saldo que resulte de integrar y compensar entre sí, en cada periodo fiscal, las rentas netas del trabajo y de las actividades lucrativas (de ser que se tengan ambas)
	<i>Caso de rentas del capital y de las ganancias y pérdidas patrimoniales</i>	Se incluyen en BIG si están vinculadas con la actividad lucrativa que se integra y compensa, sino tributan de manera separada.
	<i>Caso de imputaciones de renta de regímenes especiales</i>	Forman parte del BIG y cualquier otra que la ley establezca
Base Liquidable General (BLG)	<i>Definición</i>	BIG <u>menos reducciones del mínimo vital y de donaciones</u> que haga el contribuyente a determinadas instituciones.
Elaboración propia.		

Visto lo anterior, para calcular la citada Base Liquidable General o BLG mencionada, se reduce el **mínimo vital** (art, 34), cuyas reducciones son las siguientes:

MINIMO VITAL		
Tipos	Mínimo personal	• Con carácter general la suma de ₡8.200.000 se entiende anual, no lo dice. • En el caso de personas discapacitadas dicho monto será de ₡16.400.000. • Mensualmente serían de ₡683.333 y ₡1.366.666.
	Mínimo familiar	• Por el cónyuge o la persona conviviente, cuando obtenga rentas inferiores al mínimo personal, un monto de ₡250.000 anuales (₡20.833 mensuales). • Por cada descendiente soltero hasta el segundo grado de consanguinidad, que conviva dentro del núcleo familiar , un monto de ₡150.000 anuales (₡12.500 mensuales). • Éste monto se incrementará en ₡100.000 anuales por concepto de material escolar (por cada descendiente desde los 5 hasta los 17 años). • Un 25% del mínimo personal (equivale a ₡2.050.000 anuales) por cada uno de los descendientes, cualquiera que sea su edad, que no tenga rentas anuales superiores al mínimo personal, que sean discapacitados y acrediten un grado de minusvalía igual o superior al que se fije reglamentariamente.
Elaboración propia		

En cuanto a las “donaciones” **no podrá exceder el 10% de la BIG para ser reducidas.**

Dos aspectos de importancia a tener en cuenta:

Llegado este punto es menester recalcar el hecho de que **el mínimo familiar se aplicaría como una reducción a la Base Imponible General (BIG) y no como un crédito fiscal como ocurre actualmente, lo que implicaría que se termine pagando un monto mayor por el impuesto.** Eso se comprueba comparando los montos del impuesto a pagar para un determinado monto de renta, al calcularlos, en un caso aplicando el mínimo familiar como un crédito fiscal (se le resta al monto del impuesto obtenido), y en el otro restando dicho mínimo a la base imponible (previo al cálculo del impuesto).

Por otra parte, **no hay una indicación en el proyecto, ni en específico en la exposición de motivos, sobre cuáles fueron los parámetros técnicos que se consideraron para definir los montos correspondientes al mínimo personal y familiar**, lo cual sería necesario en caso de que se requiera actualizar estos valores a lo largo del tiempo, más allá de lo que resulte de utilizar las variaciones en el Índice de Precios al Consumidor (IPC).

En cuanto a las **“tarifas”** del impuesto se tienen las siguientes (art. 43):

Tramos Anuales	Tasa
Hasta ₡5.000.000	10%
Sobre el exceso de ₡5.000.000 y hasta ₡12.000.000	15%
Sobre el exceso de ₡12.000.000 y hasta ₡19.000.000	20%
Sobre el exceso de ₡19.000.000 y hasta ₡29.000.000	25%
Sobre el exceso de ₡29.000.000	27.5%

Ha de advertirse que: Si las rentas del capital y las ganancias y pérdidas patrimoniales **no están vinculadas a la actividad lucrativa, las bases imponibles son las establecidas para el capital inmobiliario, el capital mobiliario y las ganancias y pérdidas patrimoniales.**

En este caso, la tarifa del impuesto es de un **15%** (art. 44). Según se indica en el Transitorio II de la propuesta, **dicha tarifa se incrementará en 1,5 puntos porcentuales por un periodo de dos años contados a partir de la entrada en vigencia de la ley, luego del cual volverá a ser del 15%**. Nótese que con esta disposición se estarían eliminando las tarifas actuales del 5%, 7%, 8% y 10%; es decir, **la propuesta establece una tarifa única del 15%**.

Finalmente, partiendo de las tarifas indicadas y aplicadas se tienen las siguientes cuotas del impuesto (art. 42):

CUOTAS OBTENIDAS	
<i>Cuota íntegra</i>	Resultado (monto obtenido) de aplicar la tarifa a la BLG o a las referidas bases imponibles.
<i>Cuota líquida</i>	Resultado de restar a cuota íntegra las cantidades que por ley se puedan acreditar distintas a reducciones relacionadas con mínimo vital (colegios profesionales)
	No podrá ser negativa, lo que implica que no se puedan generar saldos a favor del contribuyente (art. 45).
<i>Cuota final</i>	Cuota líquida menos las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados (art. 46)
Elaboración propia	

Se ofrece para terminar este apartado explicativo de la estructura del impuesto, un cuadro **que ilustra un cálculo simple del tributo**, donde se asume una renta global neta anual de ₡13 millones, la reducción únicamente del mínimo vital personal, acreditaciones por ₡80 mil y, retenciones, ingresos a cuenta o pagos fracciones por ₡150 mil.

Cuadro 2
Renta Global Dual
Cálculo del Impuesto
Colones

Base imponible general	13.000.000
Menos el mínimo vital (personal)	8.200.000
Base liquidable general	4.800.000
Tarifa	10%
Cuota íntegra	480.000
Menos acreditaciones	80.000
Cuota líquida	400.000

Menos retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados	150.000
Cuota Final	250.000

Fuente: Departamento de Servicios Técnicos, elaboración propia.

Como se puede ver, el contribuyente está obligado a pagar por el impuesto un monto de ₡480.000 (la cuota íntegra), que representa el 3,7% de la BIG. Sin embargo, ha cancelado por adelantado ₡150.000 por retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados, y tiene derecho a acreditaciones por ₡80.000, lo que conlleva a que el pago final (la cuota final o deuda tributaria) sea de ₡250.000.

4.4.2 Declaración Jurada, liquidación y retenciones

De manera general, los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir la declaración jurada de sus rentas (con los documentos y las justificaciones que se establezcan) con las siguientes características:

DECLARACIÓN	
Obligación de declarar	• Cuando se obtengan rentas brutas del trabajo superiores a los ₡8.200.000 anuales. • Cuando el pagador de las rentas del trabajo no esté obligado a hacer la retención. • Cuando se obtengan rentas de las actividades lucrativas. • Cuando se obtengan ganancias patrimoniales no vinculadas a la actividad lucrativa. • Cuando se obtengan rentas del capital que no hayan tenido la respectiva retención ni el ingreso a cuenta.
Sin obligación de declarar	• A los contribuyentes que obtengan únicamente rentas brutas del trabajo y cuyo monto percibido no supere los ₡8.200.000 anuales. • También lo estarán los que obtengan rentas del capital a las que se les haya realizado la respectiva retención; en este caso, los obligados a realizar la declaración son los agentes de retención.
Plazo	dentro de los 2 meses y 15 días naturales siguientes a la finalización del período fiscal (art. 47).
Elaboración propia.	

Los contribuyentes obligados a declarar deberán determinar la deuda tributaria (la cuota final) y pagarla dentro de los plazos establecidos (art. 48).

En cuanto a las “**retenciones**” la propuesta mantiene o replica lo establecido en la **Ley 7092 vigente, en relación con algunos aspectos de las retenciones** (quienes son los agentes de retención, sus obligaciones y los plazos para liquidar y pagar el impuesto) y con los pagos fraccionados. De igual manera, lo hace con el tema de los plazos (para liquidar y pagar el impuesto), en relación con las rentas del capital no vinculadas a actividades lucrativas cuya retención no se aplicó en el momento del devengo, así como con los pagos parciales en el caso de las rentas de las actividades lucrativas.

En la propuesta (art. 44) se indica que en el reglamento se establecerán los requisitos y la forma en que deberán cumplir los agentes de retención o percepción sus obligaciones: hacer las retenciones, depositar los importes, presentar las declaraciones, rendir los informes a la Administración Tributaria y entregar los comprobantes a los contribuyentes.

En relación con las **rentas del trabajo**, en el proyecto de ley (art. 50) se indica que las retenciones e ingresos a cuenta se fijarán reglamentariamente, tomando como referencia el importe que resulte de aplicar las tarifas a la base de la retención o el ingreso a cuenta. **Para determinar el porcentaje de retención o el ingreso a cuenta, se tendrán en consideración las circunstancias personales y familiares, las reducciones y deducciones, y las retribuciones variables previsibles, cuyos términos también se establecerán reglamentariamente.**

En el caso de que se hayan aplicado retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados, el monto a liquidar sería menor, tal y como se observó en el

ejemplo del apartado anterior de este Informe. Esto es relevante para las personas que tienen sus remuneraciones o pensiones como única fuente de ingresos, pues producto de las retenciones aplicadas en cada pago, su declaración final podría no implicar ninguna erogación. A este respecto, obsérvese que el mínimo vital y los tramos del impuesto (en la estructura de tarifas) deberían ser aplicados proporcionalmente en cada mes para determinar el monto de la retención.

En relación con lo anterior, es importante que quede clara la mecánica del cálculo del monto a retener (por ejemplo, en el caso de personas asalariadas sujetas a retenciones mensuales) o del pago parcial a efectuar (por ejemplo, en el caso de personas físicas con actividades lucrativas sujetas a pagos parciales trimestrales), considerando que el modelo propuesto plantea la determinación de la cuota líquida a pagar que se calcula a partir de una sumatoria de rentas netas anuales a las cuales se les deduce un monto mínimo vital y una serie de acreditaciones que se calculan igualmente de forma anual, **de manera que debe entenderse que hay certeza del monto a pagar hasta que se realicen los cálculos posterior al cierre del período.**

Nótese que la referida mecánica de cálculo (sobre todo en lo que concierne a las retenciones) no queda del todo clara en la propuesta de ley, ya que está tratada de manera dispersa en el articulado, así como redactada de manera ambigua y poco precisa, siendo que, en algunos, casos remite a la Ley 7092, deja aspectos importantes para la futura reglamentación, y se hace referencia a las distintas rentas de manera individual **sin precisar qué pasa en los casos donde éstas se integran y compensan (el modelo de renta global dual). Todo lo cual vulnera el principio de legalidad, de reserva de ley y de seguridad jurídica en los términos ya ampliamente expuestos.**

4.5. Consideración de cierre de este apartado: posible inequidad y confiscatoriedad

Como aspecto final en este apartado IV, ha de indicarse que, ni en la Exposición de Motivos del proyecto de ley ni adjunto a éste, se encuentra mención alguna a estudio técnico que haya permitido, al Ministerio de Hacienda o al Poder Ejecutivo, formular la presente propuesta, y que fuere relativo a su impacto en los contribuyentes propiamente, más allá de considerar el porcentaje no sujeto o exento a este impuesto.

Ello puede generar a futuro posible inequidad antes que homologación de condiciones que dice aspirarse a realizar. Por lo tanto, se evidencia la necesidad de que la Asamblea Legislativa cuente con los estudios técnicos del caso, pues, el alto nivel de endeudamiento que puede pesar sobre gran parte de los contribuyentes que ahora tendrán una carga tributaria más gravosa, hace que pueda existir un porcentaje de peso con un salario líquido muy bajo o cercano a cero, donde un incremento en sus impuestos podría hacer inviable el pago de sus compromisos y obligaciones financieras, así como atender su nivel digno de vida. **Lo que puede pasar de representar una solución aparente de ingresos al Fisco, a constituirse en una importante afectación directa al ya debilitado sistema financiero, así como al mercado nacional y, claramente, a los contribuyentes.**

V. APLICACIÓN DE ESCENARIOS ECONÓMICOS A LA PROPUESTA

Como referencia para una mayor comprensión para los señores Legisladores y señoras Legisladoras de lo expuesto anteriormente, de seguido se presentan algunos casos aplicados que ofrecen ejemplos comparativos donde se calcula el monto del impuesto de determinadas rentas, aplicando lo establecido en la Ley 7092 vigente y en la propuesta de ley. Todo con la finalidad de apercebir respecto de

algunos alcances posibles que se tendrían al aplicar el tributo dispuesto y de previo explicado.

5.1. Cálculo de impuesto para diferentes montos mensuales de rentas del trabajo

En el siguiente cuadro se presenta el cálculo del impuesto para diferentes montos mensuales de rentas del trabajo (rentas totales en el caso de la Ley 7092 y rentas netas en lo que concierne a la propuesta), bajo el supuesto de que no se percibe ningún otro tipo de rentas. Se asume, en el caso de la iniciativa, la reducción mensual relacionada sólo con el mínimo personal (equivalente a ₡683.333); para la Ley vigente se considera el mínimo exento de ₡842.000 mensuales. Para cada uno de los posibles montos de renta mensual (cada línea de la columna 1), el respectivo monto del impuesto se calcula al aplicar la respectiva escala de tarifas establecida.

Cuadro 3
Rentas del Trabajo
Cálculo del Impuesto
Ley 7092 y Propuesta Exp. 22.393

Colones					
Renta Mensual	Monto Imp. Ley 7092	Tarifa Efectiva	Monto Imp. Propuesta	Tarifa Efectiva	Var. Monto Imp.
1	2	2 / 1	3	3 / 1	
683.333	0	0,00%	0	0,00%	-
842.000	0	0,00%	15.867	1,88%	-
1.000.000	15.800	1,58%	31.667	3,17%	100,42%
1.500.000	79.000	5,27%	101.667	6,78%	28,69%
2.000.000	154.000	7,70%	192.500	9,63%	25,00%
2.500.000	245.550	9,82%	304.167	12,17%	23,87%
3.000.000	345.550	11,52%	429.167	14,31%	24,20%
5.000.000	778.700	15,57%	976.667	19,53%	25,42%
8.000.000	1.528.700	19,11%	1.801.667	22,52%	17,86%
10.000.000	2.028.700	20,29%	2.351.667	23,52%	15,92%

Fuente: Elaboración propia.

A manera de ejemplo, de los datos anteriores se determina que un asalariado con un ingreso mensual de ₡2.500.000, pagaría bajo el esquema actual un impuesto sobre la renta de ₡245.550, lo que implica una tasa efectiva del impuesto del 9,82%, en tanto que con la propuesta pasaría a pagar ₡304.167 mensuales, un 12,17% del salario, con lo cual la contribución fiscal se incrementaría en 2,35 p.p.

Tómese en cuenta que además el asalariado deberá pagar lo correspondiente a cargas sociales, lo que representa un 10,5% (5,50% SEM, 4% IVM, 1% BP-ROPC) del salario, con lo cual, considerando la propuesta, las cargas obligatorias alcanzarían el 22,67% del salario, esto sin tomar en cuenta que en el caso de los regímenes especiales de pensiones el porcentaje de contribución es mayor al establecido para el IVM. Igualmente, el asalariado puede estar sujeto a otras contribuciones obligatorias o no, como por ejemplo el pago de membresías a los colegios profesionales (como ya se ha indicado, a la renta bruta por este rubro sólo se le podría deducir anualmente el equivalente a medio salario base), a asociaciones solidaristas o cooperativas, etc., además de las reducciones producto de operaciones personales (pensiones complementarias, pólizas, créditos, etc.)³.

Por otra parte, **de la información contenida en el anterior cuadro destacan los siguientes dos aspectos:**

³ Como referencia, en el Anexo No. 2 de este informe se incluye un cuadro con información (del 2019) relativa a las tasas promedio del impuesto al ingreso personal y de las contribuciones a la seguridad social en relación con el ingreso del trabajo bruto, para diferentes niveles de ingreso como porcentaje del salario promedio, de los países que ese momento eran miembros de la OCDE. De la información incluida se observa que tasas promedio cercanas al 22% del ingreso bruto se encuentran en países como República Checa, Finlandia e Italia (para niveles salariales del 67% del salario promedio), Japón (para niveles salariales del 100% del salario promedio), Nueva Zelanda (para niveles salariales del 133% del salario promedio) y Suiza (para niveles salariales del 167% del salario promedio).

- **El primero:** se relaciona con el tramo exento, el cual disminuye de ₡842.000 a ₡683.333, **lo que implica que las rentas del trabajo que se ubiquen por encima de este valor y que no pagaban el impuesto, pasarán a hacerlo.**
- **El segundo aspecto:** tiene que ver con el monto del impuesto, el cual se incrementa (en términos absolutos, con crecimientos porcentuales variables) y representa un mayor porcentaje (tasa efectiva) con forme aumenta el nivel de renta (téngase en cuenta la restructuración de los tramos y la creación de una nueva tarifa al 27,5%). **No obstante, obsérvese que en el caso del asalariado con un ingreso mensual de ₡1.000.000, el monto a pagar prácticamente se duplica, en tanto que, para el caso del asalariado con un ingreso mensual de ₡10.000.000, dicho monto aumenta un 16% (pese a que está sujeto a un nuevo rango con tarifa mayor); esta disparidad se produce porque la variación en el tramo exento tiene mayor efecto a menores ingresos, o lo que es lo mismo, pierde importancia conforme el nivel de renta es mayor.**

5.2. Cálculo del impuesto para montos anuales de actividades lucrativas

De manera similar, en el siguiente cuadro se muestra el cálculo del impuesto para diferentes montos **anuales** de **rentas de actividades lucrativas** (rentas netas según las normas de la Ley 7092, las cuales se asumen en el proyecto de ley), bajo el supuesto de que no se percibe ningún otro tipo de rentas. Se considera, en el caso de la propuesta, la reducción anual relacionada sólo con el mínimo personal (₡8.200.000); para la Ley vigente se considera el mínimo exento de ₡3.742.000 anuales. Para cada uno de los posibles montos de renta anual (cada línea de la columna 1), el monto del impuesto se calcula al aplicar la respectiva escala de tarifas establecida.

Cuadro 4
Rentas de Actividades Lucrativas
Cálculo del Impuesto
Ley 7092 y Propuesta Exp. 22.393

Colones

Renta Anual	Monto Imp. Ley 7092	Tasa Efectiva	Monto Imp. Propuesta	Tasa Efectiva	Var. Monto Imp.
1	2	2 / 1	3	3 / 1	
3.742.000	0	0,00%	0	0,00%	-
5.000.000	125.800	2,52%	0	0,00%	100,00%
8.200.000	576.350	7,03%	0	0,00%	100,00%
10.000.000	880.250	8,80%	180.000	1,80%	-79,55%
15.000.000	1.880.250	12,54%	770.000	5,13%	-59,05%
20.000.000	2.946.100	14,73%	1.520.000	7,60%	-48,41%
30.000.000	5.446.100	18,15%	3.650.000	12,17%	-32,98%
50.000.000	10.446.100	20,89%	8.970.000	17,94%	-14,13%
100.000.000	22.946.100	22,95%	22.720.000	22,72%	-0,99%
125.000.000	29.196.100	23,36%	29.595.000	23,68%	1,37%
150.000.000	35.446.100	23,63%	36.470.000	24,31%	2,89%

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede ver, **el tramo exento se incrementa de ₡3.742.000 a ₡8.200.000**, lo que implica que las rentas de actividades lucrativas que se ubiquen por debajo de este valor y que pagaban el impuesto, ya no tendrán que hacerlo. **En lo que respecta al monto del impuesto, para cada nivel de renta (hasta los ₡100 millones en el ejemplo) los montos disminuyen (en términos absolutos, con decrecimientos porcentuales variables) y representan un menor porcentaje (tasa efectiva).** Sin embargo, a niveles superiores esta relación se invierte (téngase en cuenta lo señalado en cuanto a los tramos y la creación de una nueva tarifa).

5.3. Comparativo de resultados anteriores

Comparando la situación del asalariado con la de la persona física con actividad lucrativa, y a manera de ejemplo, como ya se indicó, se tiene que el trabajador con un ingreso mensual de ₡2.500.000 (equivale a ₡30.000.000 anuales) debería contribuir con un 12,17% de su salario (un incremento de 2,35 p.p. respecto a la situación actual). Por su parte, en el caso de las actividades lucrativas, un nivel de ingreso como el señalado debería contribuir con la misma tarifa del 12,17%, siendo que actualmente lo hace con un 18,15% (se reduce en 5,98 p.p.). Debe considerarse que las personas físicas con actividades lucrativas también están sujetas a las cargas sociales.

5.4. Resultados sobre integración y compensación de rentas

En cuanto a la integración y compensación de rentas, en el siguiente cuadro se presenta el cálculo del impuesto para diferentes montos mensuales de rentas del trabajo y de actividades lucrativas (aplicando la Ley 7092) y de la globalización (suma) de estas rentas (aplicando lo establecido en la propuesta, donde se asume la reducción relacionada sólo con el mínimo personal equivalente a ₡683.333 mensuales).

Cuadro 5
Rentas del Trabajo y de Actividades Lucrativas
Cálculo del Impuesto
Ley 7092 y Propuesta Exp. 22.393

Colones							
Renta Trabajo Mensual	Monto Imp. Ley 7092	Renta Activ. Lucrat. Mensual	Monto Imp. Ley 7092	Monto Imp.	Renta Global Mensual	Monto Imp. Propuesta	Var. Monto Imp.
1	2	3	4	2 + 4	1 + 3		
371.500	0	311.833	31.183	31.183	683.333	0	-100,00%
530.167	0	311.833	31.183	31.183	842.000	15.867	-49,12%
842.000	0	311.833	31.183	31.183	1.153.833	49.742	59,52%

1.236.000	39.400	465.750	46.575	85.975	1.701.750	132.850	54,52%
2.169.000	179.350	776.833	93.237	272.587	2.945.833	415.625	52,47%
4.337.000	612.950	1.556.917	249.254	862.204	5.893.917	1.222.494	41,79%
5.000.000	778.700	2.000.000	360.025	1.138.725	7.000.000	1.526.667	34,07%
5.000.000	778.700	5.000.000	1.110.025	1.888.725	10.000.000	2.351.667	24,51%
8.000.000	1.528.700	10.000.000	2.360.025	3.888.725	18.000.000	4.551.667	17,05%
10.000.000	2.028.700	12.500.000	2.985.025	5.013.725	22.500.000	5.789.167	15,47%

Nota: en el caso del monto del impuesto en la renta de la actividad lucrativa Ley 7092 (columna 4) no aplica tramo exento ya que la renta del trabajo consumió el tramo permitido.

Fuente: elaboración propia.

Como se puede apreciar, rentas del trabajo que no pagan impuesto actualmente por estar por debajo del rango exonerado de ₡842.000, **pagarían bajo el esquema de renta global cuando el resultado de integrarlas y compensarlas con las rentas de actividades lucrativas supere el mínimo vital personal mensual de ₡683.333.** Por ejemplo, en el cuadro esto sucede por primera vez cuando la renta del trabajo es de ₡530.167 y la renta de la actividad lucrativa es de ₡311.833.

Por otra parte, a manera de ejemplo, si se compara el impuesto que generaría un nivel de ingreso asalariado por ₡2.169.000 en adición con un ingreso por actividad lucrativa de ₡776.833, con el impuesto que generaría la suma de estas rentas bajo **el esquema propuesto se tendría que el monto a pagar pasaría de ₡272.587 a ₡415.625, lo que implicaría un incremento de ₡143.038 (un 52,47%), producto de la globalización de la renta y la aplicación de las nuevas tarifas.**

En general, se puede ver para cada nivel de renta (exceptuando los dos primeros), que el monto del impuesto bajo el esquema que se propone es mayor al de la sumatoria de los montos que se obtienen para cada renta bajo el esquema vigente. **Es decir, el esquema de renta global (con los nuevos tramos y la nueva tarifa) propuesto da mayores ingresos al Fisco que el esquema vigente de renta cedular.** No obstante, **no toma en cuenta otros aspectos que inciden en dichos ingresos y que podrían dejar sin liquidez alguna a asalariados en los términos expuestos.**

Si bien no se presentan ejemplos para el caso de las rentas del capital y las ganancias y pérdidas patrimoniales (cuando no están vinculadas a actividades lucrativas), **es importante resaltar el hecho de que se establece una única tarifa del 15% (se eliminan las tarifas del 5%, 7%, 8% y 10%), lo que debería repercutir en un mayor nivel de ingresos.**

Por otra parte, si se considera la forma en que está estructurado el impuesto propuesto en el caso de las personas físicas con actividades lucrativas, y se analiza con respecto a la forma en que está estructurado en la Ley 7092 el impuesto a las utilidades de las personas jurídicas cuando su renta bruta no supera la suma de ₡109.337.000 durante el periodo fiscal⁴, se observa que se podría estar generando una incidencia en la toma de decisiones sobre bajo cuál esquema tributar (si como persona física o jurídica).

A modo de ilustración, en el siguiente cuadro se presenta el cálculo del impuesto para diferentes montos anuales de rentas netas de actividades lucrativas, aplicando la escala de tarifas que existe actualmente para las referidas personas jurídicas (art. 15, inciso b de la Ley 7092) y la que se establece en la propuesta para las referidas personas físicas. Se asume, en el caso de la propuesta, la reducción anual relacionada sólo con el mínimo personal (₡8.200.000).

Cuadro 6
Rentas de Actividades Lucrativas
Cálculo del Impuesto
Ley 7092 (art. 15, inciso b) y Propuesta Exp. 22.393

Colones				
Renta Neta Anual	Monto Imp. Per. Juríd. Ley 7092	Monto Imp. Per. Física Propuesta	Var. Abs.	Var. %
5.157.000	257.850	0	-257.850	-100,00%

⁴ Como se puede ver en el apartado 3.1 de este informe, en la Ley 7092 (art. 15, inciso b) se establecen tarifas específicas para estas personas jurídicas en relación con el impuesto sobre las utilidades.

7.737.000	515.850	0	-515.850	-100,00%
10.315.000	902.550	211.500	-691.050	-76,57%
15.000.000	1.839.550	770.000	-1.069.550	-58,14%
30.000.000	4.839.550	3.650.000	-1.189.550	-24,58%
40.000.000	7.839.550	7.595.000	-244.550	-3,12%
48.261.000	8.491.750	8.491.775	25	0,00%
50.000.000	8.839.550	8.970.000	130.450	1,48%
75.000.000	13.839.550	15.845.000	2.005.450	14,49%
80.000.000	14.839.550	17.220.000	2.380.450	16,04%

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede apreciar, para niveles de renta neta anual inferiores a los ₡48.261.000 (valor aproximado), convendría tributar bajo el esquema de la propuesta, ya que se pagaría un menor monto por el impuesto sobre la renta; es decir, habría un incentivo para tributar como persona física y no como persona jurídica. Lo contrario sucedería para niveles de renta neta superiores al referido valor, donde habría un incentivo para tributar como persona jurídica y no como persona física. Téngase en cuenta que el análisis se hace para la renta de la actividad lucrativa vista de manera independiente; es decir, no se hace bajo el concepto de renta global donde se integrarían y compensarían otras rentas de las personas físicas. Si las referidas personas físicas y jurídicas sólo tuvieran rentas por actividades lucrativas, posiblemente harían la valoración a la que se ha hecho referencia.

VI.- ANÁLISIS DEL FONDO Y DEL ARTICULADO

Realizado el análisis sobre la estructura del tributo propuesto en todos sus alcances, y habiendo adelantado algunas consideraciones jurídicas de las regulaciones propuestas, es que se procede, a detallar otros aspectos relativos a disposiciones concretas del articulado que implican consideraciones que aportan a la Asamblea Legislativa puntos de mejora de relevancia para esta iniciativa de ley.

6.1. Posible inequidad entre sujetos pasivos (art. 1 y 22)

El **artículo 1** del proyecto de ley indica que el impuesto a personas físicas se rige por el principio de igualdad, así como lo hace su exposición de motivos. Sin embargo, el texto crea una desigualdad tributaria entre personas asalariadas, públicos y privados y las pensionadas con las personas con actividad lucrativa, pues mientras se equipará a todos los contribuyentes sin distingo, por ejemplo, del mínimo familiar, a las personas físicas con actividad lucrativa se les permite, según el **artículo 22** del proyecto de ley, deducciones similares a los que se disponen para el caso de la renta de personas jurídicas (empresas). Se deduce que en un ejercicio de equiparar la calidad lucrativa e independiente de sus actividades. Más, no se toma en cuenta que, en el caso de rentas de trabajo, pueden existir también gastos operativos de las personas trabajadoras y pensionadas o de otras personas con ingresos de fuente costarricense, no considerado lucrativo. Lo que, en términos absolutos, puede implicar una consecuente base imponible diferenciada, más baja que a las personas asalariadas y pensionadas, no generándose la homologación buscada por este proyecto de ley.

Esta circunstancia, puede resultar violatoria del principio de igualdad y, por ende, se desequilibra el sistema y surgen dudas sobre la constitucionalidad de la homologación que se realiza.

6.2. Potorgamiento de rango legal a condiciones definidas para excluir jurisdicciones no cooperantes (art. 5)

Mediante la Ley N° 9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, de 3 de diciembre de 2018, se adicionó un inciso k) del artículo 9, a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Dicho inciso señala que no son gastos deducibles a la renta bruta, aquellos que correspondan a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con

personas o entidades residentes en países o territorios calificados por la Administración Tributaria como países no cooperantes, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Además, dicho inciso k) del artículo 9 de la Ley del impuesto sobre la renta actualmente precisa dos condiciones por medio de las que se debe calificar a una jurisdicción como no cooperante. Cuales son:

- que la tarifa nominal del impuesto del país o territorio sea inferior al 40% de la tarifa establecida en el inciso a) de artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o
- que se trate de jurisdicciones con las cuales **no se haya suscrito un convenio** de intercambio de información o un convenio de doble imposición con cláusulas de intercambio de información.

Ahora bien, el proyecto de ley en estudio, **en su artículo 5**, viene a modificar estas dos condiciones y agrega dos más. De seguido se ofrece un comparativo para mayor visualización de cambios que se introducen:

COMPARATIVO DE CONDICIONES PARA JURISDICCIONES NO COOPERANTES		
LEY 7092 VIGENTE	PROYECTO 22393	OBSERVACIONES
Que se trate de jurisdicciones que tengan una tarifa equivalente en el impuesto a las utilidades inferior en más de un cuarenta por ciento (40%) de la tarifa establecida en el inciso a) del artículo 15 de esta ley	Que tengan una tarifa equivalente en el impuesto a las utilidades inferior en más de un cuarenta por ciento (40%) de la tarifa máxima establecida en el impuesto a las utilidades establecido en la Ley 7092, de 21 de abril de 1988, Ley de impuesto sobre la renta y sus reformas para las personas jurídicas.	En principio harían referencia, en este momento, a la misma tarifa del inciso a) del artículo 15 de la Ley No. 7092.

	Aquellos que no reúnan las condiciones para ser considerados cumplidores o ampliamente cumplidores de los estándares internacionalmente aceptados en materia de transparencia e intercambio de información con fines fiscales por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos - OCDE-.	Disposición nueva
	Aquellos cuyas legislaciones mantengan vigente uno o más regímenes preferenciales para fines fiscales, que no cumplan con los estándares internacionales en la materia de conformidad con la calificación efectuada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos - OCDE-, en este caso será de aplicación al régimen de que se trate.	Disposición nueva
Que se trate de <u>jurisdicciones con las cuales Costa Rica no tenga vigente un convenio</u> para el intercambio de información o para evitar la doble imposición con cláusula para el intercambio de información.	<u>No tengan vigente con Costa Rica un convenio</u> que permita el intercambio de información para fines tributarios o para evitar la doble imposición con cláusula para el intercambio de información.	<u>Modifica la definición de quién debe tener vigente el convenio.</u> Actualmente, CR, en la propuesta son los otros países. Con ello, se excusa la obligación de tener el país propiamente el Convenio. Puede incorporarse quienes estén en proceso de firma como jurisdicción cooperante.
Elaboración propia.		

De lo anterior, se concluye como cambios introducidos:

1. La introducción de dos condiciones para la determinación de jurisdicciones no cooperantes se entiende que al amparo de lo dispuesto por OCDE.
2. La modificación a la segunda de las condiciones existentes en la actualidad (visible en el cuadro en la fila final). Al respecto, se encuentra que modifica la definición de cuál jurisdicción ha de tener vigente un convenio de intercambio de información o para evitar doble imposición con cláusula de intercambio de información. Actualmente, se define que debe ser Costa Rica la que lo posea, de manera que al no tenerlo resultaría jurisdicción no cooperante. En el caso de la reforma propuesta son las “otras jurisdicciones” las que no tengan dichos convenios suscritos con Costa Rica.

Analizando la razón de dicho cambio, se encuentra que el Poder Ejecutivo emitió declaratoria de jurisdicciones no cooperantes mediante **Resolución No. DGT-R-55-2019 de las 8:05 horas de 20 de setiembre de 2019** (publicada en La Gaceta No. 181 de 25 de setiembre de 2019). En los considerandos se indica que el Poder Ejecutivo interpretó que, además de las dos descritas condiciones actuales definidas por Ley, consideran necesario establecer que:

VI.—Los países con los cuales Costa Rica ha iniciado un proceso de negociación tendiente a suscribir convenios de doble imposición o de intercambio de información, **no se calificarán como países no cooperantes, con el fin de garantizar la buena fe de los procesos negociación de estos acuerdos.** (Resolución No. DGT-R-55-2019 de las 8:05 horas de 20 de setiembre de 2019)

Siendo que pasa en el **Considerando VII** a explicar en extenso las razones indicando:

VII.—Que se reconoce como uno de los principales riesgos fiscales, la erosión de la base imponible mediante el traslado de beneficios a países con una tasa de impuesto significativamente menor a la establecida en Costa Rica, y además que no se cuente con los convenios que permitan el intercambio de información con esos países o territorios, con lo cual la Administración Tributaria pueda verificar la sustancia y valoración de las operaciones declaradas. En este sentido, el cumplimiento de las dos condiciones contenidas en los apartes i y ii del inciso K) del artículo 9 ya citado, constituye una presunción legal que autoriza a la Administración Tributaria a rechazar el gasto declarado por el contribuyente del Impuesto sobre las Utilidades, presunción que la propia norma legal le reconoce un efecto “iuris tantum”. Esta presunción tiene por característica el que pueda ser desvirtuada por la existencia de una prueba en contrario capaz de demostrar que se debe aplicar en consecuencia el efecto jurídico que señala la norma del artículo 9 citada, cual es que el gasto deba ser reconocido por la Administración. Esta prueba en contrario aplica sólo si se presentan dos situaciones: que el gasto haya sido efectivamente devengado y, además, que el pago responda a una operación o transacción efectivamente realizada (prestación del servicio o venta de un bien). **No obstante que la Ley define dos condiciones independientes una de la otra para considerar a una jurisdicción como no cooperante, lo cual, tal y como se ha dicho implica en consecuencia el rechazo del gasto, lo cierto es que bajo una integración de las normas así como una interpretación finalista, amparada a los métodos de interpretación jurídica contenidos en el artículo 10 del Código Civil, si dicha jurisdicción mantiene vigente un convenio para el intercambio de información o para evitar la doble imposición con cláusula para el intercambio de información, la Administración podrá verificar por sí misma la veracidad del gasto y su pago, a través de los mecanismos que prevé el respectivo convenio, siendo innecesario cargar al**



obligado tributario con un trámite ante la Administración Tributaria. De esta manera, **pierde sentido incluir dentro de la lista de jurisdicciones no cooperantes, aquellas que cumplan con el supuesto establecido en el subinciso i. del inciso k) del artículo 9 ya citado, pero mantengan vigente un convenio para el intercambio de información o para evitar la doble imposición con cláusula para el intercambio de información.** (Resolución No. DGT-R-55-2019 de las 8:05 horas de 20 de setiembre de 2019) (Resaltado es nuestro).

Así las cosas, se concluye que el efecto dispuesto en esta modificación es el **otorgamiento de rango legal**, tanto a las dos condiciones nuevas citadas, así como a la nueva condición establecida y ya aplicada vía resolución en el 2019, dado que, a la fecha, no se contaba con dicha posibilidad de acuerdo con la literalidad del inciso k) del artículo 9 de la Ley No. 7092 vigente.

6.3. Orden de suministro de información sin precisión (art. 5, inc.

4)

Al disponer el artículo 5, con posterioridad al inciso 4), en este proyecto de ley, la regulación relativa a las “jurisdicciones no cooperantes”, determina la obligatoriedad de los contribuyentes a suministrar información, se deduce que, a la Administración Tributaria, pues no lo indica, en relación con sus operaciones y otros en esas jurisdicciones. A pesar de su bondad, se genera una remisión que deja a la definición por vía de reglamento los “términos” en los cuales ha de ser suministrada. Lo cual realiza de la siguiente manera: “Los sujetos pasivos de este impuesto **deberán suministrar en los términos que se establezcan reglamentariamente**, en relación con las operaciones, las situaciones, los cobros y los pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con jurisdicciones o territorios calificados como jurisdicciones no cooperantes, de conformidad con lo dispuesto en los párrafos anteriores (...)” (Resaltado no es del original)

Se obvia de esta manera que dicha información se encuentra tutelada bajo la protección de confidencialidad del artículo 24 constitucional y exige un principio de

reserva de ley, puesto que refiere al derecho fundamental a la intimidad. Así las cosas, resulta necesario que se dispongan al menos los elementos o términos esenciales que puedan con posterioridad ser desarrollados reglamentariamente, pero no dejar al reglamento su entera disposición, so pena de ser declarado inconstitucional ello con posterioridad.

6.4. Rentas exentas: particular caso de planes de beneficio del fcl y rop (art. 8 y 15)

Resulta necesario realizar particular referencia para el caso tanto de las rentas y ganancias de capital obtenidas por las administradoras del Fondo de Capitalización Laboral, de los fondos de pensión y planes de beneficio (Ley No. 7983), así como por los ingresos provenientes de planes de beneficio que perciban los beneficiarios del ROP y del FCL (todos establecidos por la citada Ley No. 7983, Ley de Protección al Trabajador).

En principio, **el inciso 1) del artículo 8** “exonera” a las rentas y las ganancias de capital que se generen, propiamente, por los Fondos de Capitalización Laboral (Ley No. 7989, Ley de Protección al Trabajador, de 16 de febrero de 2000), así como las rentas y ganancias de capital obtenidas por los regímenes de pensiones de la Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS). En este caso, además, indica que “mantendrán el tratamiento fiscal existente con anterioridad a la entrada en vigencia de esta Ley”.

Es decir, refiere a las rentas obtenidas por la administración de tales fondos las que no resultan afectas por lo dispuesto en esta Ley. No obstante, esta situación no resulta ser idéntica **para el caso de los ingresos o rentas que perciben propiamente los beneficiarios de los planes de beneficio del FCL, así como provenientes de los fondos del ROP.**

Pues, en principio, el **inciso 2) del referido artículo 8 determina que estarán exentos** de este impuesto: “Las rentas y ganancias de capital obtenidas por los fondos de pensión y planes de beneficio establecidos en la Ley No. 7983, Ley de protección al trabajador (...)”. Es decir, en tanto son ingresos percibidos por sus beneficiarios.

Posteriormente, en el **inciso e) del artículo 15** se incluyen **como parte de la renta bruta del trabajo por cuenta ajena y otras rentas del trabajo** a: “Los planes de beneficio a los que se acojan los beneficiarios del régimen obligatorio de pensiones, el fondo de capitalización laboral y los beneficiarios de los planes de pensiones voluntarios (...)”. Siendo que finaliza indicando que se tienen gravados: “(...) según lo dispone la Ley No. 7982, Ley de Protección al Trabajador de 16 de febrero de 2000.”

Al respecto, esta Asesoría deduce que, de la relación de ambos numerales, que el Poder Ejecutivo pretende tener por gravadas dichas rentas, con la finalidad de la determinación correspondiente renta por tributar, para que, con posterioridad, se exonere concretamente esos ingresos, una vez hecha la definición de la primera.

No obstante, esa **no resulta ser la voluntad última de la Ley No. 7983, Ley de Protección al Trabajador** que el mismo proyecto de ley indica realizar, pues su artículo 54 es claro al indicar que “no se deben gravar”, lo que incluye el ejercicio pretendido para globalizar ingresos, generar renta y exonerar, posteriormente, solo lo referido a tales recursos. Veamos.

El **inciso a) del artículo 2 de la Ley No. 7983** en referencia determina, respecto del FCL, que se entiende por “Fondos de capitalización laboral”: “(...) Los constituidos con las contribuciones de los patronos y los rendimientos o productos de las inversiones, una vez deducidas las comisiones por administración, para **crear un ahorro laboral y establecer una contribución al Régimen de Pensiones Complementarias.** (...)” (Resaltado no es del original).

Precisamente, por ser un “ahorro laboral” es que la Procuraduría General de la República interpreta que los ingresos del FCL constituyen **“un derecho de interés social de naturaleza no salarial”** (Procuraduría General de la República, C-095-2016, de 28 de abril de 2016), lo que hace devenir de la letra misma del **inciso b) del artículo 4** de la mencionada Ley que dispone que todo ahorro laboral es un derecho de interés social no salarial, pasando a indicar la ley que dichos ahorros estarán **exentos del pago del impuesto sobre la renta y de cualquier tipo de carga social**, pues su contenido económico debe utilizarse para el beneficio exclusivo de los trabajadores y sus familias.

Se diría que esta disposición es conducente con lo establecido por el proyecto en estudio. Sin embargo, debe aplicarse juntamente con lo establecido en el artículo 54 de la citada Ley No. 7983 que evidencia que lo preceptuado por esa norma es una **“no sujeción o no gravación”** y no una **“exención o exoneración”**, así precisa que:

ARTÍCULO 54.- Protección de las cuentas. **Las cuentas individuales de los fondos de capitalización laboral y de los fondos de pensiones,** administradas por los entes autorizados, excepto las correspondientes al artículo 18 **no podrán ser** embargadas, cedidas, **gravadas,** ni enajenadas; **tampoco se dispondrá de ellas para fines o propósitos distintos de los establecidos en la ley.** (Resaltado no es del original).

Es decir, salvo los ahorros voluntarios para regímenes de pensiones, que sí están sujetos (artículo 18 de la Ley No. 7983), las rentas que perciban los trabajadores dependientes por concepto del FCL y del ROP **“no pueden ser gravados”**.

Ello es comprensible en el tanto que el **artículo 54** de la citada Ley No. 7983 dispone una **“no gravación o sujeción”** a cualquier tributo, dada la particular naturaleza jurídica de estos ingresos, sea de ahorros laborales dirigidos a realizar la finalidad social dispuesta por su ley de creación. La cual se tutela por esta Ley especial y,

por esa especialidad concreta, sobrepuesta a las demás regulaciones, caso de esta iniciativa. No gravación implica ni siquiera ser tenida como gravable por este tributo. De manera que no es procedente exención alguna, pues no puede ser gravada.

No obstante, el proyecto de ley lo omite y los grava, para contabilizarles dentro de la renta bruta, y, posterior a su determinación junto con esos recursos, exonerarles a esos en particular, pero ya habiendo incidido en el monto de determinación de la renta gravable o a pagar por los trabajadores dependientes, siguiendo el sistema de globalización de ingresos y compensación posterior. Lo que puede ser una técnica viable desde la perspectiva del Fisco. Empero, en este caso, como se dijo, por disposición expresa de ley especial, no puede aplicarle dada la disposición especial de ley al efecto, que determina que no deben ser gravados ni aún bajo la justificante de la globalización de ingresos, pues de mantenerse será contrariando lo que tutela la Ley No, 7983. Por lo que se recomienda tenerles por no sujetas (antes que exentas) dado que no son ingresos ordinarios, sino ahorros de naturaleza laboral con objetivos marcados directamente por ley especial y en tutela del bienestar futuro de los trabajadores y sus familias.

6.5. Presunción de distribución sobre dividendos o excedentes (art. 8, inc. 6)

El **artículo 8 inciso 6)** dispone que se encontrarán como exentos:

(...)

6. Las utilidades no distribuidas a los socios o partícipes de personas jurídicas, **salvo que transcurran 6 periodos fiscales desde el momento de su generación sin que hayan sido distribuidas en forma de dividendos o excedentes, o se produzca una disminución de estas utilidades no distribuidas que no se deban a distribución de dividendos o a una capitalización, en cuyo caso se presumirá la existencia de la distribución de dividendos o excedentes, debiéndose pagar el impuesto correspondiente.** Para efectos de llevar el control de lo dispuesto en este

inciso, las personas jurídicas deberán contar con los registros contables que al efecto defina la Administración Tributaria. (Resaltado no es propio del original)

Al respecto, cabe indicar que la norma puede implicar roces de inconstitucionalidad. Puesto que la presunción de distribución de dividendos o participaciones en personas jurídicas, luego de 6 años de no distribuidas, para efectos de cancelación de los impuestos pertinentes, puede violentar el principio de libertad de empresa (artículo 46 constitucional) y la propiedad privada (artículo 45 constitucional), dado que se obvia que la empresa puede y tiene derecho a la reinversión de sus recursos o a sus disposiciones patrimoniales. Además, que se deja a la Administración Tributaria la definición posterior, será reglamentaria, del momento a partir del cual se inicia el conteo del periodo de los seis años, dado que no lo indica, vulnerándose el principio de seguridad jurídica y de legalidad; pues, no puede esta materia ser dejada a reglamentaciones posteriores. **En todo caso, ha de aclararse y no darse por entendido que dicho periodo no puede contabilizar tiempo anterior a la vigencia de esta Ley, pues implicaría violentar al principio de irretroactividad de la ley en perjuicio de situaciones jurídicas patrimoniales.**

6.6. Falta de precisión de exención de indemnizaciones laborales exentas (art. 8, inc. 15)

El artículo 8, en su inciso 15) del proyecto de ley dispone que:

15. Las indemnizaciones que se reciban, mediante pago único o en pagos periódicos, por causa de muerte o por incapacidades ocasionadas por accidente o por enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen conforme con el régimen de seguridad social, por contratos de seguros, o en virtud de sentencia judicial; **así como otras indemnizaciones que se perciban de**



acuerdo con las disposiciones del Código de Trabajo. (Resaltado no es del original)

Dada la naturaleza tuitiva que implica el reconocimiento y otorgamiento de las indemnizaciones laborales, no puede su determinación quedar a las expensas de su posterior definición, ya sea en la reglamentación del caso, o bien, en una futura interpretación de la Administración Tributaria como operadora de la norma. Por ello, y en afán de contribuir con la Asamblea Legislativa, esta Asesoría consultó al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social para que, de acuerdo con su competencia en la materia, indicara el alcance de esta exención al respecto.

Así las cosas, la señora Silvia Lara Povedano, Ministra de dicha cartera, mediante el **oficio No. MTSS-DMT-OF-608-2021** de 19 de mayo de 2021, respondió la citada consulta indicando a este Departamento que:

Al hablar de una indemnización, en derecho laboral hacia un trabajador, lo correcto es asociarla con el resarcimiento económico a partir del daño y perjuicio generado por el irrespeto al contrato de trabajo o bien, a un derecho laboral regulado en las normas sobre la materia.

Por tanto, bajo el contexto antes desarrollado, en atención puntual a su consulta, se indica que, las indemnizaciones que actualmente el Código de Trabajo determina a favor de los trabajadores, irán estrictamente de la mano con el derecho laboral que violente o infrinja un patrono, por lo que, a continuación se le desglosa una lista de rubros que son susceptibles de ser indemnizados, sin que, se interprete que se trata de una lista cerrada, pues cabe la posibilidad debido a la gran variedad de derechos laborales, que pueda haberse pasado alguno por alto:

- Aguinaldo
- Vacaciones
- Preaviso
- Auxilio de Cesantía
- Horas Extras
- Feriados
- Viáticos
- Día de Descanso Semanal
- Licencia de Maternidad

- Disponibilidad
- Salario
- Salario en Especie
- Diferencias Salariales
- Aumentos Salariales

Dado lo externado por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social se recomienda asumir su criterio e indicar, al menos, que han de comprenderse las anteriores indemnizaciones como un mínimo exento para que, en todo lo demás posible (caso, por ejemplo de las posibles indemnizaciones civiles y por daño moral que puedan ser dispuestas a favor de los trabajadores) sea reglamentado con sustento a criterio técnico de dicho Ministerio que debe ser solicitado para la emisión de regulación reglamentaria al efecto.

6.7. Contradicción con el expediente n° 22.354 (art. 8 inc. 21)

El inciso 21) del artículo 8 del proyecto de ley prevé la exención de las ganancias patrimoniales provenientes de premios de lotería, siempre y cuando el pagador cuente con la autorización legal correspondiente para su operación.

Al respecto, cabe indicar que, en la corriente legislativa, se encuentra el proyecto de ley correspondiente al expediente legislativo N° 22.354. El cual, si bien es también de iniciativa del Poder Ejecutivo, prevé una situación opuesta, sea la gravación con el impuesto de la renta a los premios de lotería.

Así las cosas, cabe advertir que de aprobarse primero el expediente legislativo N° 22.354, debe modificarse el inciso mencionado de este proyecto de ley (N°. 22.393). Por su parte, si se aprueba primero el proyecto de ley en análisis, el proyecto 22.354 perdería interés actual, dado que no tendría sentido gravar lo que ya de previo la Asamblea Legislativa declaró exento. A no ser que quisiera con esa otra iniciativa de ley cambiar inmediatamente de consideración en cuanto a dicha exención.

En todo caso, se advierte para que la Asamblea Legislativa tome las medidas que determine como necesarias u oportunas.

6.8. Indeterminación de las atribuciones de renta: afectación reserva de ley (art. 11)

Como se citara al inicio del presente informe, en el **artículo 11** de la propuesta se establece su renta sin determinar un concepto base inicial. En su lugar, en el inciso 1) “da” por comprendida su definición.

Es decir, parte de indicar sujetos pasivos de tales rentas **más no sus alcances**. Se deduce por esta Asesoría, por cuanto no lo dice el proyecto de ley, que, si bien en Costa Rica existe en el artículo 1 de la Ley N° 7092 la posibilidad de que los entes colectivos sin personalidad jurídica tributen, el proyecto de ley va más allá y prevé una novedosa figura en nuestro ordenamiento, que son las rentas por atribución, la cual básicamente consiste en que los miembros que sean personas físicas, dado el enmarque de la regulación del proyecto, de un ente con determinada naturaleza jurídica, que no son en sí una persona jurídica, previstos en la ley, tributen por las rentas que de ellos reciban. **Pero ello no se dispone ni explica y queda a la deducción y entendimiento de quien aplique la norma.**

Por ello, esa indefinición contraría el principio de reserva de ley en los términos supra indicados en el presente informe. Pues, tanto desde la perspectiva de análisis económico, así como jurídico, **la norma no deviene clara ni precisa en sus alcances, llamando a confusión en una materia que exige precisión y reserva legal en todo lo que disponga.** Al partir de tal imprecisión deja abierta la posibilidad para que, vía reglamento, se definan sus alcances lo cual, **claramente, contraviene el principio constitucional de legalidad y, con éste, de reserva de ley tributaria en los términos que ya de previo se ha señalado.** De manera que se advierte con la finalidad de dar precisión en esta sede legislativa a sus alcances reales para

que produzca no solamente certeza para los administrados sino un límite de actuación posterior para la Administración a la hora de venir a establecer las reglamentaciones del caso.

Finaliza indicando el inciso 6) de este artículo 11 que, reglamentariamente, podrán regularse “**otras cuestiones**” relativas a las entidades en atribución de rentas. Se aplica a esta disposición lo anteriormente externado, posteriormente, respecto al numeral 15 incisos 1) y 2). Esta materia se encuentra sujeta al principio de reserva de legalidad tributaria. De manera que no puede realizarse una delegación ampliamente abierta en el Poder Ejecutivo, sin disponerse límites de actuación, siendo que puede normar cualquier aspecto NO regulado por la ley lo cual resulta inconstitucional, dada la reserva de ley en esta materia. **Como se ha dicho de previo, es requerido se defina, con algún grado de precisión, los aspectos esenciales a ser regulados en este artículo 11, siendo que el reglamento “únicamente” puede venir a desarrollarles y no a innovar lo dispuesto en ley, so pena de ser inconstitucional lo que se disponga al efecto.**

6.9. Indeterminación de período fiscal para caso de desinscripción de personas físicas y de remisión a ley (art. 13)

El **artículo 13** del proyecto, ubicado en la Sección III, que refiere a los elementos temporales del tributo, determina el periodo fiscal y al devengo del impuesto. Leído su contenido esta Asesoría encuentra que **no contempla un período fiscal distinto o más reducido en el caso de desinscripción de un contribuyente en un período fiscal no concluido.** Lo cual genera, evidentemente, una falta de regulación o vacío regulatorio que debe suplirse para no contradecir al principio de seguridad jurídica y el principio de reserva de ley, en los términos supra indicados.

Además, se encuentra que la última oración de su primer párrafo señala que: *“Asimismo, en el caso de actividades lucrativas se aplicarán, en lo conducente, las normas previstas para el impuesto de sociedades.”* (Resaltado no es del original). Como puede apreciarse, **hace una remisión a normas relativas al impuesto de sociedades “sin” determinar de cual Ley en concreto.** Se podría pensar que es la Ley No. 7092, dado que esta iniciativa de ley no dispone tributo alguno para personas jurídicas. **Pero en materia tributaria, se insiste y reitera, NO pueden darse por supuestas dichas consideraciones,** lo impide el principio constitucional de legalidad y de reserva de ley tributaria. En el presente caso, los elementos temporales conforman parte integrante del Hecho Generador, tal y como lo indica el **artículo 7 del proyecto de ley** al hacer remisión a los demás apartados para completarse. Y, por ello, constituyen elementos esenciales que deben estar concretamente definidos por ley, dado lo que manda el principio de reserva de ley. De manera que esta omisión debe ser subsanada en resguardo de tal principio, así como del principio de seguridad jurídica para brindar certeza al administrado sobre el alcance de lo regulado.

6.10. Falta de definición de elementos sobre presunción de devengo de personas fallecidas (art. 13)

Más allá de lo dispuesto de previo por este Informe en cuanto al **numeral 13**, resulta relevante evidenciar con puntualidad que, en su segundo párrafo, dicho artículo delega al reglamento la determinación de las personas responsables en lugar de la persona fallecida, así como el plazo para realizar la declaración final del fallecido.

Al respecto, resulta necesario indicar que ambas circunstancias (responsables de tal acto y el plazo del caso) **no devienen en elementos subsidiarios o accesorios a la obligación tributaria.** Precisamente, en razón del fallecimiento del contribuyente, se traslada la obligación de declaración a terceros y se define plazo

para el caso. Dada la trascendencia que posee, esta Asesoría considera que constituyen elementos esenciales de tal relación tributaria. Los cuales han de ser definidos en la ley y no mediante un acto delegado en el Poder Ejecutivo, ello debido a que, en este caso, dichos elementos se encuentran cubiertos por el principio de legalidad, y, en particular, del principio de reserva de ley. No observarlo, conlleva una vulneración a dicho principio.

Al respecto, ha de tenerse en cuenta, tal y como lo puntualiza el jurista Sainz de Bujanda que:

El principio de legalidad impera en la vida del tributo cuando el establecimiento de éste -cualquiera que sea su especie- y la regulación de sus elementos esenciales -es decir, los que permiten conocer el nacimiento y la cuantía de la deuda tributaria- se determinan en la ley, o dicho, en otros términos, se determinan por la ley. Es esta última la fuente normativa a la que hemos de acudir para que la existencia del tributo y los elementos constitutivos antes aludidos puedan ser conocidos. **Cualquier rodeo que se dé para que eso no ocurra, esto es, para que el tributo se establezca por disposiciones emanadas de la Administración y no del poder legislativo, equivaldría a la conculcación del principio de legalidad.**

(Sainz de Bujanda, 1993) (Resaltado no es parte del original).

En ese mismo sentido, la Sala Constitucional ha establecido la posibilidad de la delegatoria en determinación de aspectos no esenciales a la precisión de la relación tributaria, **so pena de considerar nulo absoluto lo actuado u omitido.** Así, nuestro Tribunal Constitucional ha señalado que:

Nuestra jurisprudencia, en forma atinada, ha reconocido, habida cuenta de determinadas circunstancias, la posibilidad de que opere - dentro de ciertos límites razonables - una "delegación relativa" de dichas facultades, **siempre y**

cuando, se señalen en la ley los márgenes del tributo respectivo, pues de lo contrario, estaríamos en presencia de una "delegación absoluta" de tales facultades, proceder que carece, como se expuso, de validez constitucional. (Sala Constitucional, Voto N° 2001-8271 de las 08:59 horas del 17 de agosto de 2001) (Resaltado no es parte del original)

En el presente caso del contribuyente fallecido y la determinación de posteriores responsables y plazo, no se dispone en la ley, al menos, los márgenes para su precisión, sino que se define como una delegación absoluta al reglamento, lo cual deviene improcedente. Se aplica, entonces, el adagio jurídico de: ***“nullum tributum sine lege”*** (nulo el tributo sin ley).

Por lo que se recomienda su mejora a efectos de evitar los roces de inconstitucionalidad indicados.

6.11. Remitir improcedente a reglamento: definición de imputación temporal de impuesto a personas físicas (art. 14)

El artículo 14 del proyecto de ley, en su inciso 1, sub incisos a) y b), disponen que:

Artículo 14.- Imputación temporal.

1) Regla general

Los ingresos y gastos que determinan la renta por incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Las rentas del trabajo se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. **Este criterio se precisará reglamentariamente.**
- b) Las rentas de actividades lucrativas se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles para su perceptor. **Este criterio se precisará reglamentariamente.**

(...) (Resaltado no es parte del original)

Como puede observarse, si bien indica que las rentas del trabajo y las relativas a actividades lucrativas se imputarán en el periodo impositivo en que sean exigibles, lo cierto es que se deja al reglamento la determinación del momento de tal exigibilidad por su perceptor. Al respecto, esta Asesoría considera que la delegación de tal determinación al reglamento vulnera los principios de seguridad jurídica y reserva de ley en materia tributaria. Puesto que debe observarse que tal determinación, en estos casos, no es cosa menor; ya que **define el momento en que la obligación resulta existente y, por ende, exigible**. Es decir, dicha omisión, imprecisión o vaguedad es la que completará al “hecho generador” de este impuesto en un aspecto esencial como es la determinación del momento de su exigibilidad y, por ello, resulta indelegable al reglamento.

Debe observarse que con meridiana claridad el **artículo 7, primer párrafo, del proyecto de ley** determina en cuanto al **Hecho Generador** que:

Artículo 7.- Hecho generador.

Constituirá el hecho generador de este impuesto la obtención de rentas de fuente costarricense por el contribuyente, **de conformidad con lo dispuesto en los siguientes apartados.**

(...) (Resaltado no es del original)

Siendo que ocurre que **este artículo 7** se encuentra dentro del **Capítulo I**, referido a: **Aspectos materiales, personales y temporales del impuesto**. Puntualmente, se ubica ese artículo en su **Sección I, que es relativa, concretamente, al Hecho generador y exenciones**. Siendo que el previamente citado **artículo 14, inciso 1** (subincisos a y b), aquí analizado, se ubica en **la Sección III de tal Capítulo I, la cual es relativa a los “Elementos temporales del impuesto”**. Por ello, resulta

ser, de Perogrullo, necesario comprender que, tal y como indica el título de esa Sección III, allí se regulan los elementos esenciales relativos a la temporalidad que es parte del “primero” (hecho generador, artículo 7). Ergo, la determinación del momento de la imputación temporal es más que vital para definir la existencia del hecho generador dispuesto en el artículo supra citado, por cuanto establece “cuándo” es que se da por imputable la renta por la Administración Tributaria.

Es decir, el mencionado 14 inciso 1) debe establecer a partir de cuándo surge a la vida jurídica la “obligación tributaria” y, si no lo hace de forma completa, al menos, se deben disponer los elementos objetivos o esenciales que puedan simplemente ser desarrollados por el Reglamento, no determinarlos en su totalidad, que es lo que pasaría en el presente caso. Ello evidencia su trascendencia, por lo que dejar simplemente a la reglamentación esa determinación lo torna arbitrario y en contra del principio de reserva de ley, por cuanto la Administración podría, vía modificación reglamentaria, estar disponiendo variaciones. Lo que puede generar incerteza en los administrados y afecta, como ya se indicara por la Sala Constitucional, el principio de reserva de ley abiertamente dado que se está dejando a la Administración la definición del momento en el que se tendría por imputable la responsabilidad al contribuyente y, con ello, la verificación de la existencia del hecho generador de la obligación tributaria.

Dicha conclusión resulta conteste, incluso, con lo dispuesto por la legislación tributaria actual. Pues, se tiene que el **artículo 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT)** claramente determina que: *“El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.”* (Resaltado no es parte del original) Siendo que el **artículo 32 del citado CNPT** precisa el momento “en que ocurre el hecho generador”. De forma tal que se

considera ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria y existentes sus resultados:

- a) En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y,
- b) En las **situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.**
(Resaltado no es del original)

Así, las situaciones fácticas o de hecho que dan lugar a la generación de la citada renta se tienen como “ocurridas” y, ende, existentes para el Fisco, para dar como exigible el pago del tributo.

Por eso, esta Asesoría, respecto a este punto, concluye tal y como se indica en sentencia del Tribunal Constitucional Español (de 04 de febrero de 1983) que: ***“como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, pertenecen siempre al plano de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria”***. (Citada por Sainz de Bujanda, 1993, pág. 102)

6.12. Indefinición e imprecisión de las rentas brutas del trabajo

Cabe indicar que, en el referido **artículo 15 inciso 1)**, en su segundo párrafo se señalan las rentas que le conforman precisando que:

Artículo 15.- (...) Se incluirán, **entre otras**, las siguientes: (...) (Resaltado es nuestro).

Al respecto, se advierte que existe una reserva total a favor de ley en materia tributaria. La ley NO puede venir a establecer una “potencialidad” de rentas, al enunciar que existe la posibilidad de incorporar las que enumera “entre otras”. Por cuanto ello, implícitamente, realiza una delegación a favor del Poder Ejecutivo para que les determine vía reglamento lo cual es “inconstitucional”. No puede el Ejecutivo disponer esas “otras rentas” que conforman la renta bruta. La ley en expreso ha de indicarlas como elemento esencial que es en el tributo. De manera que se recomienda sea eliminada dicha frase para evitar se realice una delegación a favor del Ejecutivo sin sustento en el principio de reserva de ley que guarda a esta materia a exclusiva decisión legislativa.

Igual, consideración y recomendación se aplica a lo establecido en el **subinciso d) del inciso 1) del artículo 15, al señalar que:** “d) Entre las retribuciones en especie, se considerarán, entre otras, el pago del alquiler de vivienda o la concesión del uso gratuito o a precio especial de la vivienda, siempre que no se trate de vivienda facilitada por las necesidades de desplazamiento especial del personal.”

Por otra parte, en el **inciso 1), subinciso c) del referido artículo 15 se establecen dentro de la renta bruta del trabajo:**

Los montos reconocidos por el patrono por gastos en telecomunicaciones y, en general, de conectividad, por gastos de alquiler de vehículo o de reconocimiento de kilometraje, excepto los normales que por tales conceptos sean reconocidos reglamentariamente. No se incluyen en esta excepción los rubros referidos a los conceptos indicados, cuando correspondan a asignaciones fijas periódicas, las cuales deberán ser consideradas en la categoría de sueldos y salarios. (Resaltado no es parte del original)

Como se indicó, **rige en materia tributaria una precisa reserva de ley**. De manera que no es dable que sean reconocidos conceptos indeterminados y, por ende, no

dispuestos como tales dentro de la ley, al menos en sus elementos objetivos, para ser tenidos o no como parte de la renta. Conceptos que solamente se identifican en este caso como “los normales”. Término ampliamente vago y ambiguo y que dejará en el arbitrio de la reglamentación de turno el considerar su incorporación o no. La ley, sin ánimo de ser detallista al extremo, debe fijar parámetros objetivos dentro de los cuales la Administración, como operadora futura de la norma que se emita, pueda desarrollarle y aplicarle dentro del contexto social y económico del momento. Pero **no es posible una remisión abierta al grado que se permita al Ejecutivo determinar sus contenidos en todo reglamentariamente.**

6.13. Irrazonabilidad e inobservancia de la reserva de ley por disposición vaga de renta mínima en caso de parentesco (art. 20)

El **artículo 20** del proyecto en cuestión señala:

Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre este, sea el cónyuge, la persona conviviente de hecho, cuya unión sea pública, notoria, única, estable y por más de tres años, o un pariente del contribuyente, incluidos los afines, incluso hasta el tercer grado, la renta neta total no podrá ser inferior a un uno por ciento (1%) del valor del bien inmueble, calificado como tal mediante la Ley N.º 7509, Impuesto sobre bienes inmuebles, de 9 de mayo de 1995, y sus reformas. **La determinación del mínimo indicado se efectuará proporcionalmente a la participación en el inmueble del contribuyente y al número de días en que se generó la renta,** según corresponda en cada período impositivo. (Resaltado no es del original)

Esta Asesoría considera que **esta disposición debe ser aclarada, para evitar que afecte la razonabilidad y proporcionalidad que debe imperar en ella. Pues, a pesar de comprender que, probablemente, la aspiración que posee sea evitar**

evasión del Fisco, igualmente, tal y como se encuentra redactada, puede resultar irrazonable y desproporcionado que los contratos con un pariente sean gratuitos u onerosos previstos en el texto, deban, por ese solo hecho, pagar impuesto de renta anual, salvo que lo que se pretenda sea generar una renta diferenciada; lo que exigiría precisarla como tal (principio de reserva de ley).

Además, se encuentra que debe precisarse **si las compra-ventas están incluidas, dado el alcance de la palabra “adquirente”**, que incluye contratos onerosos de esa naturaleza; de ser así, ha de conciliarse este caso con el de rentas de capital.

Por otra parte, debe observarse que, **dentro de los supuestos de este artículo 20, entrarían los usufructos**, que en nuestro ordenamiento muchas veces se utilizan para evitar sucesiones o solucionar problemas de repartición de bienes o por disolución del vínculo, por los que muchos adultos mayores o menores podrían estar sometidos a este tributo, comprometiendo sus bienes o derechos. En el caso de los adultos mayores, además, esto sería adicional a eventuales tributos por pensiones.

Cabe indicar que, **eventualmente, lo regulado en este numeral puede contradecirse con que las donaciones estarían exentas del impuesto sobre la renta, según el inciso 12) del artículo 8**. Asimismo, **se podría violentar el principio de reserva de ley en materia tributaria, pues no se definen completos los parámetros del impuesto, pues se menciona solo un mínimo, sin un máximo, lo cual haría inconstitucional el tributo al no observar dicho principio y generar incerteza jurídica al contribuyente (no saber a qué máximo atenerse)**

6.14. Omisión de regulación de elementos de la renta neta (art. 22)

En el **inciso 2) del artículo 22** referente a reglas para cálculo de renta neta se establece que: “2) Para determinar la renta neta de las actividades lucrativas, **no se incluirán las ganancias ni las pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales no vinculados o afectos a dichas actividades**, que se cuantificarán conforme a lo previsto en **la subsección V siguiente del presente capítulo.**” (Resaltado no es del original).

Al respecto, esta Asesoría determinó que dicha “**subsección v**” **no existe en el capítulo.** Tal omisión **dejó sin regulación dicho aspecto** relativo a la cuantificación de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales no vinculados a esas actividades lucrativas.

Esta Asesoría advierte que si bien se encuentra que el inciso 1) señala que la renta neta de las actividades lucrativas se determinará, según las normas del impuesto a las utilidades previsto en el Título I de la Ley 7092, de 21 de abril de 1988, Ley de impuesto sobre la renta y sus reformas, **esa remisión no se aplica a lo regulado por el inciso 2)**, pues refiere a elementos que “no” se integran en dicha determinación de renta.

Por ello, esta omisión no puede ser subsanada por esa vía (inciso 1) ni se puede entender que se pueda integrar dicho vacío con lo que se disponga al efecto en la reglamentación de la ley dado que estaría “innovando” la ley, es decir, creando disposiciones al respecto, cuando un reglamento únicamente puede desarrollar los elementos determinados en la Ley; tal y como se ha reiterado, se violenta el principio de reserva de ley y de seguridad jurídica.

Dado lo anterior, se recomienda establecer la determinación del caso para no generar roces de inconstitucionalidad señalados.

6.15. Indeterminada referencia a depreciaciones (inciso 1 del artículo 26)

En el artículo 26 se trata el tema de las utilidades en relación con ganancias y pérdidas de capital. Concretamente, en su inciso 1) se dispone por el proyecto de ley en estudio que:

Artículo 26.

1. Serán ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente, que se pongan de manifiesto en razón de cualquier alteración en la composición de aquel, incluidas las derivadas de la venta de participaciones en fondos de inversión siempre que tales variaciones no sean conceptualizadas por esta Ley como rentas de otro tipo. **No se incluyen las utilidades que tributen, según el artículo 8 inciso f) de la Ley 7092, de 21 de abril de 1988, Ley de impuesto sobre la renta y sus reformas.** (Resaltado no es parte del original)

Al respecto, esta Asesoría encuentra que el artículo 8 inciso f) de la citada Ley No. 7092, no se refiere a “utilidades”, como lo indica el citado artículo 26 inciso 1) mencionado de previo del proyecto, **sino que refiere a gastos deducibles de la renta bruta con diversos bemoles**. Lo cual hace de la siguiente manera:

ARTICULO 8º.- Gastos deducibles. Son deducibles de la renta bruta:

(...)

f) Las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente. La Administración

Tributaria, a solicitud del contribuyente, podrá aceptar métodos especiales de depreciación técnicamente aceptable, para casos debidamente justificados por el contribuyente. Asimismo, la Administración Tributaria podrá autorizar, por resolución general, métodos de depreciación acelerada sobre activos nuevos, adquiridos por empresas dedicadas a actividades económicas que requieran constante modernización tecnológica, mayor capacidad instalada de producción y procesos de reconversión productiva, a efecto de mantener y fortalecer sus ventajas competitivas.

En el Reglamento se determinarán los porcentajes máximos que prudencialmente puedan fijarse por concepto de depreciación o los años de vida útil de los bienes; se tomará en consideración la naturaleza de los bienes y la actividad económica en la cual estos son utilizados.

En todos los casos, cuando el contribuyente enajene bienes tangibles, sujetos a depreciación, por cualquier título, y por un valor diferente del que le corresponda a la fecha de la transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, tal diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el período en el que se realice la operación. El valor de la patente de invención propiedad del contribuyente, podrá amortizarse con base en el tiempo de su vigencia.

Cuando se trate de bienes semovientes -específicamente el Ganado dedicado a leche y cría-, así como de determinados cultivos, podrán concederse depreciaciones o amortizaciones, conforme se establezca en el Reglamento de esta Ley. Los cultivos que, por su ciclo de eficiencia productiva, no puedan catalogarse como permanentes a juicio de la Administración Tributaria, podrán ser amortizados en un número de años que tenga relación directa con su ciclo productivo.

De manera que se está haciendo en este **inciso 1)** del artículo 26 del proyecto **una remisión improcedente al artículo 8 inciso f) de la Ley N° 7092, lo que vuelve incoherente el texto del artículo 26, pues la materia de la norma 8 inciso f) a la que remite, se insiste, trata depreciaciones con diversas regulaciones a aplicar.** Así, constituye una remisión general que deja en manos del futuro operador de la norma determinar sus alcances, lo cual violenta el principio de seguridad jurídica y de reserva de ley, ampliamente ya explicados. En resguardo de tales principios ha de aclararse la norma para evitar roces de constitucionalidad.

6.16. Imprecisión de regla para valorar rentas en especie (art. 37)

El **artículo 37** dispone las reglas para valorar las rentas en especie. Lo cual define que se realiza “por su valor normal” de mercado teniendo en cuenta una serie de particularidades. Una de ellas la dispone en su **inciso 1), subinciso d), iii)** que indica:

(...)

d. Por el costo para el pagador, incluso los tributos que graven la operación, las siguientes rentas:

i. Las prestaciones por concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares.

ii. Las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar.

iii. Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas a él por vínculo de parentesco, incluso los afines, hasta el cuarto grado inclusive, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo 37 de esta Ley.

(Resaltado no es del original).

Al respecto, esta Asesoría encuentra una remisión improcedente en ello, afectando el principio de legalidad y de seguridad jurídica. **Puesto que ese artículo 37 aludido anteriormente NO posee ningún inciso 2)**. Únicamente posee un inciso 1) que tiene múltiples sub incisos. Lo cual no es un dato de menor trascendencia. Pues, ha de recordarse que, **en materia tributaria, rige un estricto principio de legalidad que se vulnera con esta remisión inexistente y que no puede ser dispuesto o determinado por el reglamento al efecto. Con lo que se genera, a la vez, afectación al principio de seguridad jurídica** que implica la necesaria certeza del administrado de conocer los alcances de la norma tributaria, así como de la Administración de saber las limitaciones y alcances de lo que se dispone por ley. Esto más allá de la eventual conveniencia y oportunidad de esa disposición. Por lo que **es necesario evidenciar que la remisión que se hace al artículo 37, inciso 2 resulta “inexistente” e improcedente, dada la citada inexistencia del inciso 2, por lo que la referencia resulta vacía, no siendo posible suplir su contenido por reglamento sin vulnerar al principio de reserva de ley que debe observarse en esta materia (tributaria)**. Por lo que se recomienda su enmienda.

6.17. Sobre propuesta de régimen simplificado (art. 39)

El **artículo 39** precisa los regímenes de determinación de la base imponible de la renta para el caso de las actividades lucrativas. Sean, el régimen de base cierta (inciso 1), que se aplicará como régimen general, el régimen de tributación simplificada de estimación objetiva de rentas para determinadas actividades lucrativas de reducida dimensión (inciso 2), y, el régimen de base presunta, como método subsidiario (inciso3).

En particular, de esta numeral llama la atención lo establecido en su **inciso 2** por las siguientes consideraciones:

- **En cuanto al inciso 2, sub inciso b. i:**

En el **primer párrafo** de este sub inciso b. i), perteneciente al inciso 2) del referido artículo 39 de este proyecto, se determina que, para acceder y mantenerse en el régimen simplificado: **no se podrá sobrepasar ninguno de los límites cuantitativos establecidos para cada una de las variables indicadas en el sub inciso b-4^a de este inciso**, siendo que **el exceso respecto del límite de una o más variables excluye la aplicación del régimen.**

Es decir, se está indicando que en ese **sub inciso b-4^a** se entiende que dispone límites cuantitativos, que resultan de trascendencia dado que representan los máximos que pueden ser considerados para establecer las categorías de actividad por incluir en el régimen (siendo que se indica que podrán fijarse, mediante reglamento, categorías con límites inferiores).

Sin embargo, **esta Asesoría encuentra dispuesto en esta referencia a ese sub inciso un error técnico de gran relevancia** que afecta directamente al principio de reserva de ley que debe darse en materia tributaria, sea que se encuentra que **NO existe, propiamente, el sub inciso b-4^a en este proyecto de ley.** Leyéndose el texto, esta Asesoría deduce que puede ser que se refiera esta disposición del inciso 2, sub inciso b.1. a las variables establecidas en el mismo inciso 2 pero en el **sub inciso b. iv.** Este error no deviene en un asunto de mero trámite o sin relevancia. Se insiste en recordar que, en materia tributaria, la rigurosidad de la disposición de ley exige la determinación precisa de remisiones, pues pueden quedar al libre arbitrio del futuro operador de la norma jurídica el definir a cuál inciso, en definitiva, se refiere.

Ante ello, se recomienda su correcta adecuación y referencia, todo en resguardo del principio de reserva de ley que rige la materia, así como del principio de

seguridad jurídica para el administrado, quien debe a ciencia cierta conocer y saber a qué atenerse.

Por su parte, se encuentra que, en el **segundo párrafo este sub inciso b. i** se indica que, no obstante a la disposición comentada anteriormente, “(...) *la Administración Tributaria podrá autorizar la aplicación de este régimen aun cuando se sobrepasen algunos de los límites indicados, si, de conformidad con la naturaleza de la actividad de que se trate, “**resulta conveniente**” al interés fiscal*”. (Resaltado no es del original).

Obsérvese **el amplio grado de vaguedad de tal frase, no se determina criterio objetivo alguno que permita al Poder Ejecutivo desarrollarle, posteriormente, por reglamento. En su lugar, ante tal amplitud y vaguedad, la reglamentación dispondrá el entero alcance de lo que debe entenderse para el caso lo que “resulta conveniente” para el interés fiscal.** Lo que deviene abiertamente en contra del ya supra citado principio de reserva de ley, así como de seguridad jurídica. Se reitera que ha de tenerse en cuenta que **disponer términos vagos o imprecisos**, como el resaltado que lo es en cuanto a su contenido y alcance en esta materia, deviene contrario al principio de reserva de ley. Por cuanto quedará al libre arbitrio de la Administración Tributaria definir su alcance, sea, lo que se pueda considerar como conveniente o no. Debe recordarse e insistirse, que, en todo caso, **la regulación de materia tributaria, tal como la presente que implica la determinación del régimen para estimar la obligación tributaria (régimen simplificado para el caso de actividades lucrativas) resulta ser esencial para la configuración del tributo, de manera que no puede delegarse sin más a una futura disposición normativa de la Administración.**

▪ **En cuanto al inciso 2, sub inciso b.iv:**

El referido **inciso 2, sub inciso b. iv** dispone que, reglamentariamente, se regulará este régimen simplificado para la determinación de las rentas de actividades lucrativas que sean de reducida dimensión, ello por medio de modelos de estimación objetiva que se sustentará en “determinadas variables” definidas por esta Ley.

Así las cosas, en principio, se observa una adecuada disposición en el tanto somete los modelos a las variables o elementos que define la Ley. **Sin embargo, al proseguir señalando estos elementos, lo hace de tal forma que genera una ambigüedad, pues, deja abierta la determinación del número final de esas variables, al indicar que esos elementos a tomar en cuenta para la estimación se precisan “entre otros” posibles.**

Con lo cual **se afecta, igualmente, el ya indicado principio de reserva de ley** que exige la determinación de los elementos objetivos que permiten estimar la base imponible, **dejando al reglamento la definición final, así como afecta al principio de seguridad jurídica, puesto que los contribuyentes no tienen certeza a qué atenerse⁵.**

▪ **En cuanto al segundo de los tres párrafos finales del inciso 2 constante en el sub inciso b):**

Después de determinar “algunas” de las variables para realizar la citada estimación, se precisan tres párrafos que cierran este sub inciso b) indicando que:

⁵ Para mayor abundamiento y comprensión, sirva indicar que el sub inciso señala lo siguiente: “Iv Para estimar la base imponible de los diferentes sectores de las actividades lucrativas en que se ubiquen sujetos pasivos de reducida dimensión, se establecerán modelos de estimación objetiva, **mediante determinadas variables**. Para esos efectos, se realizarán, de oficio, los estudios pertinentes para establecer los regímenes de tributación simplificada en estimación objetiva considerando, **entre otros**, los elementos indicados a continuación, los cuales podrán utilizarse, uno o más, para el cálculo de la base imponible: (...)” (Resaltado no es del original)

(...)

El régimen de tributación simplificada de estimación objetiva deberá establecerse mediante decreto ejecutivo, para cada grupo o rama de actividad correspondiente.

El Poder Ejecutivo queda facultado para modificar los montos y los conceptos a que se refieren los sub-incisos anteriores, con base en los estudios que realice al efecto la administración tributaria.

Este régimen aplicará conjuntamente con el régimen simplificado establecido en el impuesto sobre el valor agregado, cuando así se determine reglamentariamente. (Resaltado no es del original)

De lo anterior, se tiene que:

En el **primer párrafo**, se realiza una delegación expresa en la reglamentación de estas variables, las cuales han sido dispuestas de previo por esta norma (Sub incisos anteriores).

En el **segundo párrafo**, se dispone una delegación absoluta al Poder Ejecutivo para modificar esas mismas variables en dos de sus aspectos medulares: los montos y conceptos, mediante estudios técnicos. Más allá de lo bondad de la propuesta, lo cierto es que la delegatoria **no puede ser total**, al punto que pueda el Ejecutivo, vía decreto ejecutivo, variar en todo lo establecido por esta Ley. Deben disponerse elementos objetivos que limiten ese ejercicio todo en resguardo del principio de reserva de ley y de seguridad jurídica que ordenan esta materia, cuya inobservancia claramente les violentaría.

Se insiste en evidenciar que los “**conceptos**” a que se refieren los sub incisos anteriores, que son 9 en total, son las variables que sirven de base para la determinación del caso. Permitir que el Poder Ejecutivo pueda modificarles sin límite



alguno (bajo el solo indicativo de la existencia de un estudio técnico) sustituye abiertamente los parámetros dentro de los cuales esta Asamblea Legislativa emitiría la presente propuesta de Ley al punto de ser totalmente una enteramente distinta. Pues, al final deja a la Administración Tributaria la definición última de tales elementos esenciales para ser utilizados en la estimación de la base imponible, **con ello dejó al reglamento la determinación de una parte esencial del Hecho Generador.**

A criterio de esta Asesoría, dicha delegación abierta, se reitera, contradice el ya citado principio de reserva de ley, en el tanto vacía de contenido esta norma, puesto, como se citara, **en el inciso 1 se indica que debe atenerse a las variables o elementos que se determinan en ese numeral (inciso 2). Pero luego, se delega en el Poder Ejecutivo el que pueda modificar prácticamente esta norma en su totalidad si los “estudios que realice al efecto” lo recomiendan.** Con lo que se desconoce la competencia exclusiva y excluyente de la Asamblea Legislativa en este caso.

Así, de mantenerse tal disposición, **no existirá certeza alguna para el contribuyente dado que, mediante modificaciones reglamentarias, puede la Administración Tributaria variar por completo el contenido de los elementos fijados como esenciales por el mismo inciso 2 al inicio para la estimación de la base imponible en este tipo de renta, aún y cuando se justifique en estudio al respecto.** Lo que está reservado a la ley (definición de los elementos, que puede por reglamento ser desarrollados, más no creados, modificados o suprimidos).

Así las cosas, se concluye que **es posible que reglamentariamente se “desarrollen” los elementos esenciales, mas no sustituirles o innovarles al punto que, por esa vía, se sustituya la ley y se disponga cosa distinta a la regulada por ésta.** Lo que puede ocurrir con una delegación como la planteada.

Por lo cual, **la atribución concedida al Poder Ejecutivo no puede dejar de tener parámetros previstos en la ley sobre los montos y elementos esenciales del tributo, caso de dichas variables, so pena de violentar los principios de reserva de ley en materia tributaria y seguridad jurídica ya indicados.**

6.18. Tarifa diferenciada por rentas de capital por enajenación de bienes (art. 44, inc. 2)

En el **inciso 2) del artículo 44** se establece una tarifa diferencia por ganancias y pérdidas patrimoniales para bienes y derechos adquiridos con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, del 03 de diciembre de 2018, para la primera venta, que podrá pagar una tarifa diferencias de 2.25 %, aplicado al precio de la enajenación. No obstante, se recuerda que una parte de la Ley N° 9635 entró a regir en diciembre de 2018 y otra en julio de 2019, específicamente, la de las ganancias de capital, entonces, para no violentar el principio de seguridad jurídica, **debe aclararse a partir de cuál vigencia es que se aplicaría.**

Llama la atención la redacción de la tarifa diferenciada que se aplicaría no sobre la renta de ganancia de capital, sino sobre la totalidad de la enajenación del bien, la ganancia de capital puede ser menor y puede ser irrazonable que un impuesto a las ganancias de capital grave todo el valor de la propiedad, aunque se comprende que es una tarifa diferenciada, podría incluso resultar superior. Lo anterior, se evidencia ante una probabilidad de irrazonabilidad de la medida empleada.

6.19. Irrazonable declaración de sucesores por deudas de causante (art. 47, inc. 4)

El **inciso 4) del artículo 47** del proyecto en estudio dispone que:

4. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este impuesto, excluidas de las

sanciones, de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Una lectura rápida hace considerar que se está permitiendo la sucesión de deudas incluso con su propio patrimonio de los sucesores. No obstante, de una forma general se indica que ello se realizará de acuerdo con lo establecido por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT).

Por su parte, el CNPT determina en su artículo 19 que:

Artículo 19.- Sucesores. Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido deben ser ejercitados o, en su caso, **cumplidos por su sucesión, o sus sucesores, entendiéndose que la responsabilidad pecuniaria de estos últimos se encuentra limitada al monto de la porción hereditaria recibida.** (Resaltado no es del original).

Dada la generalidad de la remisión, y con la finalidad de evitar roces de constitucionalidad con respecto al principio de reserva de ley y de seguridad jurídica, es que se recomienda precisar la remisión puntual al artículo 19 del CNPT o sustituirla por la expresa indicación que quien responde en principio debe ser la sucesión o sus sucesores, **pero limitado dicha responsabilidad pecuniaria al monto relativo a la herencia recibida.**

Además, aún realizada dicha precisión, queda para esta Asesoría pendiente resolver si tal tema debe ser declarado por los sucesores que es lo que dispone el inciso 4) del artículo 47 en comentario.

Al respecto, debe indicarse que no hay deudas perpetuas, pues las deudas del contribuyente fallecido tienen por condición y característica esencial que son personalísimas (es decir, *intuitu personae*), de tal suerte **que la responsabilidad del causante se limita al patrimonio que deja. Siendo que la sucesión es la que responde pagando las deudas de todo tipo y luego distribuye el resto entre sus sucesores, sea, una vez realice esa liquidación.** Pues, la sucesión, como un todo, comprende *“los bienes, derechos y obligaciones del causante, que por ser personales se extinguen con la muerte”*⁶, tal y como señala el artículo 521 del Código Civil. **En virtud de lo anterior, si la sucesión no tiene bienes, no hay forma de pagar la obligación, porque las deudas en nuestro sistema no se heredan.**

Por esa razón, considera esta Asesoría que **establecer la obligación de declarar estas “deudas heredadas” por los sucesores deviene contra el principio constitucional de razonabilidad y proporcionalidad por cuanto no tienen el deber de responder por otro a no ser, como indica el citado artículo 19 del CNPT, por el monto de lo heredado, lo que, en todo caso, se recibe una vez liquidada toda deuda por el sucesorio de manera que tampoco debe declarar ni responder por tales deudas ya que estarían pagas de previo.**

6.20. Derogatoria genérica (art. 56)

El artículo 56 establece que, en lo no previsto y no se oponga en esta propuesta de Ley, se mantiene vigente la Ley N° 7092, de 21 de abril de 1988, Ley de impuesto sobre la renta, y sus reformas.

⁶ Artículo 521 del Código Civil.

Cabe señalar, de previo a cualquier consideración, que, en particular, esta propuesta de Ley mantiene vigente la citada Ley N° 7092 y sus reformas, respecto del impuesto a las utilidades de las empresas públicas o privadas legalmente constituidas, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado, los entes colectivos sin personalidad jurídica y las cuentas en participación que haya en el país, o en aquellos casos en que operen en el país mediante establecimiento permanente. Igualmente, se mantiene vigente en todos sus extremos el impuesto sobre las remesas al exterior, previsto en el Título IV, de la Ley 7092 y sus reformas, cuyas tarifas, previstas en el artículo 59 de la referida Ley, se incrementan en cinco (5) puntos porcentuales en todos y cada uno de los supuestos previstos en esta norma.

Ahora bien, resulta necesario evidenciar que el disponer como técnica normativa la frase a lo que **“no se oponga”**, resulta ambigua y vaga, por ende, genera inseguridad jurídica y, con ello, vulnera al principio de reserva de ley que rige en materia tributaria.

Véase que será, según interpretación para el caso, que pueden variar criterio dependiendo de lo que considere el futuro operador de la norma, que determinará el alcance real de lo que pueda considerarse “derogado o no” por esta propuesta de Ley. Provocándose, de nuevo, una delegatoria vaga, amplia e ilimitada, salvo los puntos de previo indicados, de los contenidos que “puedan” tenerse por supervivientes a la emisión de esta posible Ley.

El otorgamiento de tales potestas a la Administración Tributaria, sin que medie parámetro objetivo alguno que determine el alcance de esa posibilidad de interpretación, resulta ser una delegatoria de las competencias constitucionales que se encuentran dispuestas con exclusividad y exclusión en el Poder Legislativo y que no le es, incluso, a éste posible delegarles en tales condiciones. Pues, vacía de

contenido su propia competencia. Por ello, vulnerándose el citado principio de reserva de ley, dado que en materia tributaria es inexcusable su no observancia, puesto que versa sobre materia gravosa para las personas y entidades a las que se les hace dichas imposiciones.

Finalmente, en cuanto a este punto, el párrafo final del **artículo 56** establece que:

Artículo 56.- Vigencia de la Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1988, Ley de impuesto sobre la renta, y sus reformas

(...)

Para efectos de la presente Ley se mantienen plenamente vigentes todos los beneficios fiscales contenidos en la Ley del régimen de zona franca, Ley N.º 7210, de 23 de noviembre de 1990, y sus reformas, en los términos y con los topes de los beneficios fiscales contemplados en la referida Ley y lo dispuesto en los acuerdos ejecutivos de otorgamiento del régimen, así como los que se lleguen a firmar en futuro al amparo de las disposiciones de la referida Ley.

Como puede observarse, deviene claramente evidente que las normas que se aplican al **régimen de zonas francas no son propias de una ley que trate el tema de renta de personas físicas**, que es el presente caso. Salvo que personas físicas sean las beneficiarias de dicho régimen. Tampoco en el caso de las remesas, salvo que se refieran a personas físicas. Como ello no es claro, se recomienda precisarlo para evitar futuras interpretaciones para el caso que puedan ser contradictorias, todo para evitar vulnerar el principio de seguridad jurídica y de legalidad que rige esta materia.

6.21. Vigencia de normas reglamentarias (art. 57)

El **artículo 57** señala que: “Continuarán en vigor las normas reglamentarias que no se opongan a la presente Ley, en tanto **no se usen** las habilitaciones reglamentarias que en esta se han previsto” (Resaltado no es del original).

Una vez más, normas como estas violentan los principios de seguridad jurídica, legalidad y reserva de ley, pues no se conoce con certeza que se derogó, ni qué queda vigente y que no, esto se agrava por la materia en cuestión y los espacios que esto podría abrir a la Administración Tributaria en perjuicio del contribuyente.

En todo caso, ha de tenerse presente que, por disposición del artículo 129, párrafo final de la Constitución Política, una ley únicamente modifica o abroga o deroga a “otra ley”. Los actos, resoluciones, decretos, reglamentos y demás disposiciones que realice al efecto el Poder Ejecutivo son parte del ejercicio de su competencia a tenor de lo establecido en el artículo 140 incisos 3) y 18) de la Constitución Política. Es decir, como Poderes del Estado cuando emiten dichos actos cada uno lo hace en ejercicio de sus competencias exclusivas y excluyentes. Siendo que la Ley se sobrepone, como parte de los frenos y contrapesos, a todo acto normativo o decisorio menor, sea el caso de los propios del Ejecutivo, dado el sometimiento necesario a la Ley que exige el artículo 11 constitucional a todo servidor público.

Por ello, es que una Ley NO determina la vigencia o no de reglamentaciones. Simplemente, éstas, de oponerse a la letra de la Ley, “quedan inaplicables” sin mayor necesidad de declaratoria de ley o del Ejecutivo al efecto. Pues, dentro de la jerarquía de normas jurídicas, se reitera, la ley prevalece sobre lo que indique una norma inferior, caso de las reglamentaciones. Pero también, en resguardo de las competencias exclusivas y excluyentes del Ejecutivo no puede una ley ni modificar, ni derogar un acto de éste. Menos aún determinar su ámbito de vigencia, pues es resorte de decisión del Ejecutivo, en aplicación de lo establecido en el inciso 18) del



indicado artículo 140 constitucional, que le otorga en exclusiva el expedir los reglamentos y ordenanzas necesarios para la pronta ejecución de las leyes. **Lo cual abarca la determinación de la entrada o mantenimiento en vigencia.**

Así, se concluye que corresponde al Poder Ejecutivo, en ejercicio de sus competencias, decidir, de acuerdo con la nueva normativa reformar o derogar las normas reglamentarias. De manera que no existe la posibilidad de disponer en esta propuesta de ley una suerte de norma de fondo pero en realidad “transitoria” para dar aplicabilidad a las reglamentaciones ejecutivas, en el tanto no se emitan las nuevas. **Lo único posible es la disposición de la orden de la reglamentación, que es de rigor en toda Ley que se acuerda por el Parlamento.**

Además, en relación con la expresión “**en el tanto no se usen las habilitaciones reglamentarias**”, debe tenerse en cuenta que lo que dispone toda Ley al determinar la reglamentación por el Poder Ejecutivo **es una ordenanza al Ejecutivo para el desarrollo de las leyes que aprueba.** Orden que es necesaria para el adecuado y preciso cumplimiento de la Ley emitida. De tal manera que, “el no emitir un reglamento” constituye “mora” para el Poder Ejecutivo, y de ser que por dicha mora se produzcan daños o consecuencias negativas para la sociedad en general y para los administrados, en particular, asume el Poder Ejecutivo la responsabilidad por su no emisión, en aplicación de la responsabilidad objetiva, así como de la responsabilidad subjetiva por parte de las puntuales autoridades y funcionarios que no cumplen esta obligación. Pudiéndoseles endilgar, según los alcances de su omisión y mora, responsabilidades de todo tipo (disciplinarias y personales, entre otras) respecto a los daños causados. Todo a tenor de lo establecido en el artículo 11 constitucional y 11 y demás concordantes de la Ley General de la Administración Pública.

Ante lo que se recomienda modificar dicha disposición, en el sentido indicado y de ser que determinen una periodicidad para la implementación del reglamento ha de ser una norma de cierre antes de la vigencia y no de fondo como se hace en este proyecto de ley. Pues, la vigencia de la ley debe ser la frase que debe cerrar, necesariamente, toda ley, ya que con ello abarca todo lo dispuesto dentro del texto que ella implica, tal y como se indica de seguido.

5.22. Vigencia de esta ley (art. 58)

El **artículo 58** establece la vigencia de la ley, al respecto se debe de indicar que la vigencia no es un artículo, sino **una frase de cierre** que debe, necesariamente, de ser consignado luego de los Transitorios, porque los cubre en sus contenidos.

5.23. TRANSITORIO I

En el Transitorio I se establece que los contribuyentes que actualmente están en un régimen simplificado podrían seguir tributado en el régimen de estimación objetiva prevista en el artículo 39 de este proyecto de ley, en el tanto cumplan las condiciones ahí previstas, **hasta tanto no se emita el reglamento correspondiente.**

Esto resulta irrazonable con lo dispuesto por la propia propuesta de ley, porque deja de lado que se dispuso ante que para cumplir las condiciones se necesita el nuevo reglamento, según el propio artículo 39. En todo caso, **técnicamente lo que resulta propio sería mantener la condición actual hasta tanto no se emita el reglamento a la Ley.** Todo en resguardo del principio de seguridad jurídica y de reserva de ley, en los términos mencionados de forma reiterada de previo.

VII. ASPECTOS DE TÉCNICA LEGISLATIVA

La Sala Constitucional, desde vieja data, ya ha establecido que la inobservancia de la técnica legislativa constituye una vulneración al principio de seguridad jurídica

sobre lo que se busca disponer, de forma que de no mantener este rigor dichas normas son inconstitucionales. Por lo que ha sostenido hasta la fecha que:

En general **las normas jurídicas, para ser constitucionales, deben tener un mínimo de rigor técnico que brinde una cierta seguridad jurídica sobre lo que se pretende disponer**, y en este sentido es que esta Sala considera que los párrafos segundo y tercero resultan inconstitucionales y así se debe declarar. (Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, resolución No. 2003-06180) (Resaltado no es del original)

Como puntos de mejora importante, de previo se señaló un amplio contenido de aspectos que, siendo por el fondo, también afectan la técnica legislativa, en razón de su vaguedad, incerteza, amplitud, ambigüedad o imprecisión, en el tanto afectan los principios de legalidad, reserva de ley y de seguridad jurídica. Por lo que se remite en los apartados del caso.

Pero, además, **se procede a indicar de seguido otros aspectos de mejora de forma en procura de mayor certeza propiamente en la disposición de las normas que se establecen en el proyecto de ley en estudio**. Los cuales han de ser modificados para evitar afectación, igualmente, a los ya reiterados principios constitucionales de seguridad jurídica, legalidad y de reserva de ley. Dichos aspectos de mejora necesarios son los siguientes:

1. Para brindar una mayor comprensión de la iniciativa a la ciudadanía, y con ello certeza sobre su contenido, no es necesario dividir el proyecto ley en títulos, es suficiente hacerlo en capítulos, pues técnicamente el texto no es tan extenso. Si se continua con la idea de agrupar los capítulos en títulos, el primero tendría que ser un Título I y no Único, pues hay un Título II. Debe ello en todo caso corregirse en resguardo del principio de seguridad jurídica.

2. Desde la perspectiva técnica, en una ley no se consignan capítulos “preliminares” en los títulos, por seguridad jurídica, de una vez, y desde el inicio, han de ser numerados.
3. En el desarrollo del proyecto de ley se menciona con insistencia la palabra **“apartado”**, entendiendo esta Asesoría que se quería aludir a **“sub inciso”**. **Dentro de una correcta técnica legislativa debe sustituirse por “sub inciso” en todos y cada uno de los casos a lo largo del proyecto de ley.** Ha de tenerse cuenta que la estructura lógica de una ley (de lo mínimo a lo máximo) resulta ser: sub inciso, inciso, artículo, Sección, Capítulo, Título y Libro. Siendo que los Libros y Títulos se usan únicamente al tratarse de leyes muy amplias y complejas, caso, por ejemplo, de un tratado o convenio internacional.
4. Resulta excesiva e incomprensible, técnicamente, la subdivisión en Subsección II-1 del capítulo II, máxime que no hay más subsecciones en esa división del texto y queda una subsección de otra subsección.
5. Los dos párrafos finales del artículo 5 deberían de consignarse como un artículo previo a lo referente a la definición de “jurisdicciones no cooperantes”, para una mayor coherencia en el texto, pues son elementos diferenciados del resto de los incisos, aunque traten del mismo tema.
6. Las presunciones de retribución de rentas presuntas, previstas en el inciso 2 del artículo 7, deberían de consignarse como un artículo aparte, por ser un tema claramente diferenciado del resto.
7. En el artículo 8 se prevén una serie de supuestos que no encajan tal y como están redactados en exenciones a personas físicas, pues lo que se exonera es cuando la persona tiene esa renta o ingreso individualizada, independientemente

que las rentas, ingresos, distribución de dividendos, entre otros supuestos estén exonerados como un todo. Se recomienda, en ese sentido, mejorar la redacción, incluso con un “de” de los incisos 1, 2, 3 y 6, pues parece gravar las rentas generales y no lo que recibe la persona física.

8. Se llama la atención sobre la redacción del sub inciso 2.c del artículo 10, por cuanto la misma es confusa y puede vulnerar al principio de seguridad jurídica, reserva de ley y de legalidad. Respecto a los incisos 3 y 4 del artículo 10, los mismos deberían de consignarse como artículos separados por ser claramente aspectos vinculados pero diferenciados de quiénes se consideran contribuyentes.
9. En el mismo artículo 10 podría, eventualmente, parecer que existe contradicción entre la última parte del sub inciso 1.a) con el inciso 3, en cuanto a residentes en jurisdicciones no cooperantes. Evaluada las normas es un problema técnico de redacción, que vulnera la seguridad jurídica, respecto a los contenidos.
10. Asimismo, se recomienda valorar fundir el inciso 9) del artículo con el 17), pues hay partes que coinciden. Obviamente, mejorando la redacción para cumplir con el principio de legalidad.
11. En los artículos 8, 12, 39, 46 inciso 2), 47, 51, 55 y en el Transitorio I, se deben de consignar las citas completas de las leyes, consignadas, sea número, nombre, fecha y la frase “y sus reformas”.
12. En el artículo 19 de la propuesta, cuando se aborda el tema de la distribución de renta disponible, se hace referencia a un numeral iv, el cual existe en la Ley 7092 vigente pero no en la iniciativa de ley (corresponde al numeral iii).

13. En el inciso 2 del artículo 22 se habla de subsección V y es en realidad “sección V”. En igual sentido, la referencia en el artículo 26 a subsecciones.
14. En otro orden de ideas, en el inciso 2) del artículo 34 se hace referencia a reducciones del inciso c), mismo que no existe. Asimismo, se hace referencia a tutela respecto de descendientes, según la legislación actual, se debe hacer referencia a garantes en caso de personas con discapacidad. Respecto al término utilizado de “minusvalía”, no existen personas con menor valor, sino con capacidades distintas.
15. En el artículo 37 se hace referencia a un inciso 2 que no existe. Debe corregirse pues se vulnera el principio de seguridad jurídica.
16. En el artículo 44 se establece la tarifa al impuesto de rentas de capital y ganancias patrimoniales, siendo que en principio el artículo trata de retenciones y tipo de gravamen. Esto debería de ser consignado en otro artículo. Debe corregirse para no vulnerar el principio de seguridad jurídica.
17. En el artículo 46 se establece un inciso c) sin norma. Se vulnera el principio de seguridad jurídica.
18. El artículo 56 se trata diferentes temas: vigencia de normas de la Ley N° 7092, derogatoria de partes de esa ley, impuesto a remesas y mantenimiento de beneficios en zonas francas. Sin perjuicio de lo indicado en el apartado de fondo de este informe, es necesario dividir ese artículo en tantos temas trate. Todo en resguardo, como se ha reiterado, del principio de seguridad jurídica y de una correcta disposición del principio de reserva de ley al efecto.

VIII. CONSIDERACIONES Y CONCLUSIONES FINALES

Como **consideraciones finales** se tiene que, tal y como se indicara, la iniciativa de ley establece el impuesto sobre la renta de las personas físicas, bajo un enfoque de renta global dual, donde, **en algunos casos**, las rentas (principalmente las del trabajo y por jubilación o pensión y las de las actividades lucrativas) se integran y compensan entre sí, y otros en donde se aplica el sistema cedular (rentas del capital y ganancias y pérdidas patrimoniales no vinculadas a actividades lucrativas).

Ello lo que implica -al final- es una modificación a la imposición de las rentas de personas físicas, donde, si bien parte de realizar la determinación de los ingresos bajo parámetros de renta global, no es así enteramente en cuanto a su compensación ante deducciones y otros, dadas las evidentes limitaciones que dispone la propuesta para ello. Lo que puede implicar un incremento recaudatorio para el Fisco en razón de que, muy probablemente, tributarán quienes al día de hoy se encontraban exentos junto a quienes verán incrementada la cuota final de pago. No obstante, ello puede implicar un impacto importante en la liquidez de los contribuyentes que no puede determinarse dado que no existen estudios técnicos aportados para el caso.

Ahora bien, para la implementación del referido enfoque, se introdujeron como principales cambios (respecto a la Ley 7092 vigente) el monto del tramo exento (mínimo vital), las tarifas (tramos y nueva tasa impositiva) y el cálculo (nuevos conceptos) del impuesto.

El establecimiento de un mínimo vital de ₡8.200.000, implica una disminución del monto del tramo exento del impuesto para los contribuyentes de las rentas del trabajo y por jubilación o pensión (en términos mensuales pasa de ₡842.000 a ₡683.333), lo que implicará nuevos contribuyentes, y un aumento de dicho monto

para los contribuyentes de las rentas de las actividades lucrativas (en términos mensuales pasa de ₡311.833 a ₡683.333), con lo que se amplían las posibilidades de ser exentos. Lo anterior, junto con la modificación de las tarifas (nuevos tramos y nueva tasa impositiva del 27,5%), conlleva a que, en algunos ejercicios simples de cálculo del monto del impuesto que se aportan al presente estudio, los contribuyentes de las rentas del trabajo y por jubilación o pensión vean incrementado dicho monto y que éste represente un mayor porcentaje de su renta. En lo que respecta a los contribuyentes de las rentas de las actividades lucrativas, el referido monto disminuye y representa un menor porcentaje de su renta, situación que se invierte para montos de renta muy considerables.

Igualmente, deviene de tales ejercicios que, para el caso de la renta global (las rentas se integran y se compensan entre sí), en general el referido monto es mayor al de la sumatoria de los montos que se obtienen para cada renta vistas por separado (bajo el esquema de la Ley 7092); de manera que **hay casos donde rentas que de manera individual no pagan el impuesto, de manera conjunta si lo hacen porque superan el monto del tramo exento**. Es decir, al globalizar los ingresos el efecto de la reducción en el tramo exento en el caso de las rentas de los asalariados anula el efecto del aumento que se aplica en este tramo en el caso de las personas físicas con actividades lucrativas.

En lo que respecta a las rentas del capital y a las ganancias y pérdidas patrimoniales (no vinculadas a actividades lucrativas), el cambio fundamental consiste en el establecimiento de una tarifa del impuesto única del 15%, lo que implica la eliminación de las actuales tarifas del 5%, 7%, 8% y 10%.

La propuesta, en relación con las rentas de las actividades productivas, podría tener incidencia en la toma de decisiones de las personas físicas y de las personas jurídicas (cuya renta bruta no supere la suma de ₡109.337.000 durante el periodo

fiscal), ya que dadas las escalas de tarifas (en la propuesta en un caso y en la Ley 7092 en el otro, respectivamente) y dependiendo del monto de la renta neta que se perciba, **podría suceder que a contribuyentes les pueda convenir tributar como persona física (en los casos en que la renta neta no supere los aproximadamente ₡42.261.000) o como persona jurídica (cuando dicha renta supere el referido monto).** Como se puede deducir, con la propuesta algunas personas físicas pasarán a pagar el impuesto o un monto mayor de éste, y otras pagarán un monto menor o dejarán de pagar el impuesto. Esto dependerá de cómo les afecte la integración y compensación de las rentas, la disminución o el aumento del tramo exento y los cambios en las tarifas (tramos o tasas impositivas).

En lo que respecta a la liquidación del impuesto, el mayor cambio se da en relación con las personas físicas que perciban rentas netas del trabajo o por jubilación o pensión mayores al monto del mínimo vital, ya que, por primera vez, tendrán que presentar la respectiva declaración jurada, determinar la deuda tributaria y cancelar el monto del impuesto, aspecto al que ya están acostumbradas las personas físicas que obtienen rentas de las actividades lucrativas, no así los asalariados y pensionados.

Finalmente, como **conclusiones** se tienen las siguientes:

1. Al definirse la renta neta del trabajo se limita a restar a la renta bruta el importe de las cuotas satisfechas a colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, con el límite anual de medio salario base (art. 16). Siendo que únicamente podría aplicar las deducciones por mínimo familiar. Con lo cual no se contempla la deducción de otros gastos personales (por ejemplo, relacionados con vivienda, salud, alimentación, cargas sociales, compromisos financieros, etc.). Ello tiene como consecuencia que se produce un trato distinto entre las rentas de las personas en trabajo dependiente o asalariado (sea público o privado) respecto a las personas con actividades lucrativas, pues éstas últimas sí pueden deducir una serie de costos y gastos asociados con su actividad en la determinación de la renta neta (art. 22). A lo que se agrega que las reducciones que podrán practicarse en relación con la renta neta del trabajo

dependiente son las previstas en los artículos 34 (mínimo vital) y 40 (donaciones) de la propuesta, las que también aplican para las personas físicas con rentas por actividades lucrativas, incrementando el distinto trato entre ambos casos de contribuyentes, ello en términos de la homologación que indica la iniciativa de ley que aspira a establecer. Con lo cual se estaría generando inequidad, y contrariando el principio de igualdad (art. 1)

2. No hay una indicación en el proyecto, ni en específico en la exposición de motivos, sobre cuáles fueron los parámetros técnicos que se consideraron para definir los montos correspondientes al mínimo personal y familiar, lo cual sería necesario en caso de que se requiera actualizar estos valores a lo largo del tiempo, más allá de lo que resulte de utilizar las variaciones en el Índice de Precios al Consumidor (IPC). En todo caso, los principios de razonabilidad y de proporcionalidad, así como de legalidad, demandan el asumir una decisión informada en criterios de la técnica, a fin de que en resguarda del interés público, sean debidamente establecida la imposición y con ello, la limitación a la propiedad que ella implica.
3. Por otra parte, la mecánica de cálculo (sobre todo en lo que concierne a las retenciones) no queda del todo clara en la propuesta de ley, ya que está tratada de manera dispersa en el articulado, redactada de manera ambigua y poco precisa, siendo que, en algunos, casos remite a la Ley 7092 sin definir alcances, deja aspectos importantes para la futura reglamentación, y se hace referencia a las distintas rentas de manera individual sin precisar qué pasa en los casos donde éstas se integran y compensan (el modelo de renta global). Claramente, la remisión implica una delegación implícita en el futuro operador de la norma que deberá interpretar sus alcances; que al no estar claros en sus elementos objetivos en esta iniciativa, puede innovar el contenido que por Ley debe estar expresamente regulado. Todo lo cual vulnera el principio de legalidad, de reserva de ley y de seguridad jurídica en los términos ya ampliamente expuestos.
4. En materia de jurisdicciones no cooperantes, el artículo 5 del proyecto establece la obligación de suministro de información por los contribuyentes. No indicando la autoridad solicitante, y dejando al reglamento a esta Ley la precisión de los términos del suministro. Lo que, al relacionarse con el derecho a la intimidad de los contribuyentes, exige que sea la Ley la que defina, al menos, los elementos objetivos a ser desarrollados posteriormente por reglamento. Por ello, dicha delegación deviene contraria al artículo 24 constitucional.

5. En cuanto a las rentas exentas, los incisos 1) y 2) del artículo 8 se eximen las rentas y ganancias de “capital” obtenidas por las administradoras del Fondo de Capitalización Laboral), los fondos de pensión y planes de beneficio (Ley No. 7983, Ley de Protección del Trabajador). No obstante, en el inciso e) del artículo 15, se incorporan como rentas brutas. Así, se deduce que se gravan a los ingresos que perciban de los planes de beneficio los beneficiarios del ROP, del FCL y los beneficiarios de planes de pensiones voluntarias con la finalidad de determinar la renta, siendo con posterioridad exentos. No obstante, dicha técnica desconoce la disposición especial determinada, en tutela de estos fondos, por el artículo 54 de la citada Ley 7983. El que determina que dispone una **“no gravación o sujeción”** a cualquier tributo, dada la particular naturaleza jurídica de estos ingresos, sea de ahorros laborales dirigidos a realizar la finalidad social dispuesta por su ley de creación (Ley de Protección al Trabajador). La cual se tutela por esta Ley especial y, por esa especialidad concreta, sobrepuesta a las demás regulaciones, caso de esta iniciativa. No gravación implica ni siquiera ser tenida como gravable por este tributo. De manera que no es procedente exención alguna, pues no puede ser gravada. Interpretar lo contrario, es interpretar una reforma implícita a esta ley especial (Ley 7983) que está dispuesta en esta iniciativa de ley en estudio. Por lo que se recomienda tenerles por no sujetas (antes que exentas) dado que no son ingresos ordinarios, sino ahorros de naturaleza laboral con objetivos marcados directamente por ley especial y en tutela del bienestar futuro de los trabajadores y sus familias.
6. El inciso 6) del artículo 8 puede implicar roces de inconstitucionalidad. Puesto que parte de la presunción de distribución de dividendos o participaciones en personas jurídicas, luego de 6 años de no distribuidas, para efectos de cancelación de los impuestos pertinentes. Puede violentar el principio de libertad de empresa (artículo 46 constitucional) y la propiedad privada (artículo 45 constitucional), dado que se obvia que la empresa puede y tiene derecho a la reinversión de sus recursos o a sus disposiciones patrimoniales. Además, que se deja a la Administración Tributaria la definición posterior, será reglamentaria, del momento a partir del cual se inicia el conteo del periodo de los seis años, dado que no lo indica, vulnerándose el principio de seguridad jurídica y de legalidad; pues, no puede esta materia ser dejada a reglamentaciones posteriores. En todo caso, ha de aclararse y no darse por entendido que dicho periodo no puede contabilizar tiempo anterior a la vigencia de esta Ley, pues implicaría violentar al principio de irretroactividad de la ley en perjuicio de situaciones jurídicas patrimoniales.

7. El inciso 21) del artículo 8 del proyecto de ley prevé la exención de las ganancias patrimoniales provenientes de premios de lotería, siempre y cuando el pagador cuente con la autorización legal correspondiente para su operación. En la corriente legislativa se encuentra el proyecto de ley correspondiente al expediente legislativo N° 22.354. El cual, si bien es también de iniciativa del Poder Ejecutivo, prevé una situación opuesta, sea la gravación con el impuesto de la renta a los premios de lotería. Así las cosas, cabe advertir que de aprobarse primero el expediente legislativo N° 22.354, debe modificarse el inciso mencionado de este proyecto de ley (N° 22.393). Por su parte, si se aprueba primero el proyecto de ley en análisis, el proyecto 22.354 perdería interés actual, dado que no tendría sentido gravar lo que ya de previo la Asamblea Legislativa declaró exento. A no ser que quisiera con esa otra iniciativa de ley cambiar inmediatamente de consideración en cuanto a dicha exención.
8. El artículo 11 de la propuesta, sin precisar un concepto base inicial de las atribuciones de renta, le regula partiendo de solo indicar sujetos pasivos de éstas más no le define ni determina. Tanto desde la perspectiva de análisis económico, así como jurídico, la norma no deviene clara ni precisa en sus alcances, llamando a confusión en una materia que exige precisión y reserva legal en todo lo que disponga. Al partir de tal imprecisión deja abierta la posibilidad para que, vía reglamento, se definan sus alcances lo cual, claramente, contraviene el principio constitucional de legalidad y, con éste, de reserva de ley tributaria, así como que implica una delegación implícita en el Poder Ejecutivo que no le es dable al Parlamento realizarla dado que en esta materia su competencia es exclusiva y excluyente. Limitándose el Ejecutivo a desarrollar lo dispuesto por Ley.
9. Por su parte, en el inciso 6) de este artículo 11 se dispone que, reglamentariamente, podrán regularse “otras cuestiones” relativas a las entidades en atribución de rentas. Se aplica a esta disposición lo anteriormente externado. Esta materia se encuentra sujeta al principio de reserva de legalidad tributaria. De manera que no puede realizarse una delegación ampliamente abierta en el Poder Ejecutivo dado que no se le disponen límites de actuación. Es requerido se defina con algún grado de precisión los aspectos esenciales a ser regulados en este artículo 11, siendo que el reglamento “únicamente” puede venir a desarrollarles y no a innovar lo dispuesto en ley, so pena de ser inconstitucional lo que se disponga al efecto.
10. El artículo 13 del proyecto, ubicado en la Sección III, que refiere a los elementos temporales del tributo, determina el periodo fiscal y al devengo del impuesto, no contempla un período fiscal distinto o más reducido en el caso

de desincripción de un contribuyente en un período fiscal no concluido. Lo cual genera, evidentemente, una falta de regulación o vacío regulatorio que debe suplirse para no contradecir al principio de seguridad jurídica y el principio de reserva de ley, en los términos supra indicados. Además, la última oración de su primer párrafo hace una referencia general a la aplicación de las normas previstas para el impuesto de sociedades en el caso de actividades lucrativas. Se podría pensar que es la Ley No. 7092, dado que esta iniciativa de ley no dispone tributo alguno para personas jurídicas. Pero en materia tributaria, se reitera, NO pueden darse por supuestas dichas consideraciones, lo impide el principio constitucional de legalidad y de reserva de ley tributaria. En el presente caso, los elementos temporales conforman parte integrante del Hecho Generador, tal y como lo indica el artículo 7 del proyecto de ley al hacer remisión a los demás apartados para completarse. Y, por ello, constituyen elementos esenciales que deben estar concretamente definidos por ley, dado lo que manda el principio de reserva de ley. De manera que esta omisión debe ser subsanada en resguardo de tal principio, así como del principio de seguridad jurídica para brindar certeza al administrado sobre el alcance de lo regulado.

- 11.** En el artículo 13, en su segundo párrafo, se delega al reglamento la determinación de las personas responsables en lugar de la persona fallecida, así como el plazo para realizar la declaración final del fallecido. Al respecto, resulta necesario indicar que ambas circunstancias (responsables de tal acto y el plazo del caso) no devienen en elementos subsidiarios o accesorios a la obligación tributaria. Precisamente, en razón del fallecimiento del contribuyente, se traslada la obligación de declaración a terceros y se define plazo para el caso. Dada la trascendencia que posee, esta Asesoría considera que constituyen elementos esenciales de tal relación tributaria. Los cuales han de ser definidos en la ley y no mediante un acto delegado en el Poder Ejecutivo, ello debido a que, en este caso, dichos elementos se encuentran cubiertos por el principio de legalidad, y, en particular, del principio de reserva de ley. No observarlo, conlleva una vulneración a dicho principio.
- 12.** En el artículo 14, sub incisos a y b, si bien se indica que las rentas del trabajo y las relativas a actividades lucrativas se imputarán en el periodo impositivo en que sean exigibles, lo cierto es que se deja al reglamento la determinación del momento de tal exigibilidad por su perceptor. Al respecto, esta Asesoría considera que la delegación de tal determinación al reglamento vulnera los principios de seguridad jurídica y reserva de ley en materia tributaria. Puesto que debe observarse que tal determinación, en estos casos, no es cosa menor; ya que define el momento en que la obligación resulta existente y, por ende, exigible. Es decir, dicha omisión, imprecisión o vaguedad es la que

completará al “hecho generador” de este impuesto en un aspecto esencial como es la determinación del momento de su exigibilidad y, por ello, resulta indelegable al reglamento.

13. Por su parte, el art. 15 inciso 1), al iniciar su segundo párrafo señala las rentas que le conforman indicando que: *“se incluirán, **entre otras**, las siguientes:”*, con lo cual delega en el Poder Ejecutivo la definición final de la renta bruta de las rentas del trabajo. Siendo que en esta materia existe una reserva total a favor de ley. El determinar una “potencialidad indefinida” de rentas brutas, implícitamente, realiza una delegación a favor del Poder Ejecutivo para que les determine vía reglamento lo cual es “inconstitucional”, vulnerándose la competencia exclusiva y excluyente que al respecto posee el Parlamento tal que le han sido otorgadas por el artículo 121 inciso 13) constitucional.
14. Por su parte, en el inciso c) del referido artículo 15 se establece como montos reconocidos dentro de la renta bruta del trabajo, los reconocidos por el patrono por gastos en telecomunicaciones y, en general, de conectividad, alquiler de vehículo o kilometraje, siendo que agrega que con excepción de “los normales” que por tales conceptos sean reconocidos reglamentariamente. Dicho término resulta vago, impreciso y amplio, dejando al Poder Ejecutivo su total desarrollo por la vía reglamentaria, lo cual contraría al principio de reserva de ley tributaria y, con ello, se delegan potestades exclusivas y excluyentes en el Poder Ejecutivo, las cuales son, por su naturaleza, resultan ser indisponibles a ser delegadas por el mismo Parlamento.
15. En cuanto a lo regulado en el artículo 20, debe ser aclarado, para evitar que afecte la razonabilidad y proporcionalidad que debe imperar en ella. Pues, a pesar de comprender que, probablemente, la aspiración que posee sea evitar evasión del Fisco, igualmente, tal y como se encuentra redactado, puede resultar irrazonable y desproporcionado que los contratos con un pariente sean gratuitos u onerosos previstos en el texto, deban, por ese solo hecho, pagar impuesto de renta anual, salvo que lo que se pretenda sea generar una renta diferenciada; lo que exigiría precisarla como tal (principio de reserva de ley).
16. En el inciso 2) del artículo 22 referente a reglas para cálculo de renta neta remite a la que indica como “subsección V siguiente del presente capítulo”, siendo dicha no existe en el capítulo. Tal omisión dejó sin regulación dicho aspecto relativo a la cuantificación de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales no vinculados a esas actividades lucrativas. Si bien se encuentra que el inciso 1) señala que la renta neta de las actividades lucrativas se determinará, según las normas del impuesto a

las utilidades previsto en el Título I de la Ley 7092, esa remisión no se aplica a lo regulado por el inciso 2), pues refiere a elementos que “no” se integran en dicha determinación de renta. Por ello, esta omisión no puede ser subsanada por esa vía (inciso 1) ni se puede entender que se pueda integrar dicho vacío con lo que se disponga al efecto en la reglamentación de la ley dado que estaría “innovando” la ley, pues vulnera el principio de reserva de ley.

- 17.** El artículo 8 inciso f) de la citada Ley No. 7092, no se refiere a “utilidades”, como lo indica el citado artículo 26 inciso 1) mencionado de previo del proyecto, sino que refiere a gastos deducibles de la renta bruta con diversos bemoles. Por lo que el inciso 1) del artículo 26 del proyecto realiza una remisión improcedente. Así, constituye una remisión general que deja en manos del futuro operador de la norma determinar sus alcances, lo cual violenta el principio de seguridad jurídica y de reserva de ley.
- 18.** En el inciso 1), subinciso d), iii) del art. 37 se realiza una remisión improcedente puesto que ese artículo NO posee ningún inciso 2). Únicamente posee un inciso 1) que tiene múltiples sub incisos. Por lo que la referencia resulta vacía, no siendo posible suplir su contenido por reglamento sin vulnerar al principio de reserva de ley que debe observarse en esta materia (tributaria).
- 19.** El artículo 39 en su inciso 2) (sobre régimen simplificado) realiza una referencia que no existe, sea, el sub inciso b-4^a. Este error no deviene en un asunto de mero trámite o sin relevancia. Se insiste en recordar que, en materia tributaria, la rigurosidad de la disposición de ley exige la determinación precisa de remisiones, pues pueden quedar al libre arbitrio del futuro operador de la norma jurídica el definir a cuál inciso, en definitiva, se refiere.
- 20.** Sobre este mismo artículo 39 (régimen simplificado) cuanto al segundo de los tres párrafos finales del inciso 2 constante en el sub inciso b) se encuentra que que en el segundo párrafo, se dispone una delegación absoluta al Poder Ejecutivo para modificar las variables aplicables al régimen simplificado en dos de sus aspectos medulares: los montos y conceptos, mediante estudios técnicos. Más allá de lo bondad de la propuesta, lo cierto es que la delegatoria no puede ser total, al punto que pueda el Ejecutivo, vía decreto ejecutivo, variar en todo lo establecido por esta Ley en su inciso 1) que son las variables y que indica dicho inciso que ha de atenerse la Administración a ello. Deben disponerse elementos objetivos que limiten ese

ejercicio todo en resguardo del principio de reserva de ley y de seguridad jurídica que ordenan esta materia, cuya inobservancia claramente les violentaría.

- 21.** Respecto al artículo 47 inciso 4) debe señalarse que no hay deudas perpetuas, pues las deudas del contribuyente fallecido tienen por condición y característica esencial que son personalísimas, la responsabilidad del causante se limita al patrimonio que deja. Siendo que la sucesión es la que responde pagando las deudas de todo tipo y luego distribuye el resto entre sus sucesores, sea, una vez realice esa liquidación. Pues, la sucesión, como un todo, comprende “los bienes, derechos y obligaciones del causante, que por ser personales se extinguen con la muerte”, tal y como señala el artículo 521 del Código Civil. En virtud de lo anterior, si la sucesión no tiene bienes, no hay forma de pagar la obligación, porque las deudas en nuestro sistema no se heredan. Por esa razón, establecer la obligación de declarar estas “deudas heredadas” por los sucesores deviene contra el principio constitucional de razonabilidad y proporcionalidad por cuanto no tienen el deber de responder por otro a no ser, como indica el citado artículo 19 del CNPT, por el monto de lo heredado, lo que, en todo caso, se recibe una vez liquidada toda deuda por el sucesorio de manera que tampoco debe declarar ni responder por tales deudas ya que estarían pagas de previo.
- 22.** En cuanto al artículo 56 es menester indicar que la disposición de vigencia o derogatoria genérica o de no oposición al texto de la nueva ley resulta ambigua y delega en el futuro operador de la norma la determinación cierta de lo aplicable, vulnerando el principio de seguridad jurídica.
- 23.** En cuanto al segundo párrafo del citado artículo 56 es menester indicar que deviene claramente evidente que las normas que se aplican al régimen de zonas francas no son propias de una ley que trate el tema de renta de personas físicas, que es el presente caso. Salvo que personas físicas sean las beneficiarias de dicho régimen. Tampoco en el caso de las remesas, salvo que se refieran a personas físicas. Como ello no es claro, se recomienda precisarlo para evitar futuras interpretaciones para el caso que puedan ser contradictorias, todo para evitar vulnerar el principio de seguridad jurídica y de legalidad que rige esta materia.

24. El artículo 57 dispone que mantendrán vigencia disposiciones reglamentarias que no se opongan a esta futura ley hasta tanto no se utilicen las habilitaciones reglamentarias del caso. Ha de indicarse que, la vigencia de un acto menor a la Ley no es cosa de ésta. Como acto normativo los reglamentos ejecutivos son propios de otro Poder de la República que en ejercicio de sus competencias exclusivas y excluyentes los emite, modifica o deroga. Lo que hace la Ley es disponer normativa de rango superior que, una vez vigente, deja en desaplicación cualquier norma opuesta. De tal manera que no puede aplicarse y corresponde al Poder Ejecutivo modificarle, a no ser que se disponga en la Ley una transitoriedad para la emisión del respectivo reglamento. Es decir, un plazo, más no dejar la vigencia bajo término indefinido de reglamentaciones.

25. Finalmente, el Transitorio I dispone que los contribuyentes que actualmente están en un régimen simplificado podrían seguir tributado en el régimen de estimación objetiva prevista en el artículo 39 de este proyecto de ley, en el tanto cumplan las condiciones ahí previstas, hasta tanto no se emita el reglamento correspondiente. No obstante, resulta irrazonable con lo dispuesto por la propia propuesta de ley, porque deja de lado que se dispuso ante que para cumplir las condiciones se necesita el nuevo reglamento, según el propio artículo 39. En todo caso, técnicamente lo que resulta propio sería mantener la condición actual hasta tanto no se emita el reglamento a la Ley. Todo en resguardo del principio de seguridad jurídica y de reserva de ley, en los términos mencionados de forma reiterada de previo.

IX.- ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO

9.1. VOTACIÓN

Esta Asesoría encuentra **dos aspectos puntuales que determinan la exigencia de mayoría calificada para la presente iniciativa de ley**. Tal son:

1) En cuanto al art. 5 del proyecto de ley

El artículo 5 del proyecto de ley en estudio regula el tema indicado de “jurisdicciones no cooperantes”. En dicho artículo se dispone, con posterioridad al inciso 4) que:

“Los sujetos pasivos de este impuesto **deberán suministrar en los términos que se establezcan reglamentariamente**, en relación con las operaciones, las situaciones, los cobros y los pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con jurisdicciones o territorios calificados como jurisdicciones no cooperantes, de conformidad con lo dispuesto en los párrafos anteriores (...)” (Resaltado no es del original)

Así las cosas, se delega en el reglamento a la Ley la determinación de la autoridad que se encargará de ejecutar la solicitud de información tutelada al amparo del artículo 24 constitucional. La cual no se puede suponer ni solamente entender, sino que debe ser expresa mención en el texto de ley propuesto, puesto que de ello devienen diferentes consecuencias en materia de constitucionalidad por el fondo y en materia de calificación. Téngase en cuenta que la sola vaguedad de ello deviene inconstitucional, como se indicara en este informe de previo, dado que en esta materia es más que requerido se definan concretamente los alcances de incursión en el derecho a la intimidad para efectos de regulación y vigilancia, pues es lo que tutela la Carta Magna. **Pero, en el tanto se mantenga esta disposición de esta forma establecida en este proyecto de ley, se aplica lo determinado por el penúltimo párrafo del mencionado artículo 24 constitucional, dada la inexistencia de mención de dicha autoridad**, lo cual **califica su votación a dos tercios del total de los Diputados y Diputadas**. En concreto, el párrafo en cita dispone:

Artículo 24.-

(...)

Una Ley especial, aprobada por los dos tercios del total de los Diputados, determinará cuales otros órganos de la Administración Pública podrán revisar los documentos que esa ley señale en relación con el cumplimiento de sus competencias de regulación y vigilancia para conseguir fines públicos. Asimismo, indicará en qué casos procede esa revisión.

(...)

1) En cuanto al inciso 1) del art. 44 del Proyecto de Ley

El inciso 1) del artículo 44 del proyecto de ley determina que:

Artículo 44.- Al saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, según se conceptúan estas en el apartado 1 del artículo 26 de esta Ley, se aplicará el tipo único y definitivo de gravamen del quince por ciento (15%), con carácter general. No obstante, respecto de los bienes y los derechos adquiridos con anterioridad a la vigencia de la Ley 9 Retenciones y tipo de gravamen fijo.

1. La tarifa aplicable a la base imponible de las rentas de capital y a la de las ganancias patrimoniales será del quince por ciento (15%).

Como agentes de retención actuarán los emisores, los agentes pagadores, las sociedades anónimas, las bolsas de valores, los puestos de bolsa y otras entidades públicas o privadas que, en función de captar recursos del mercado financiero, paguen o acrediten las rentas descritas en el artículo 19 de esta Ley.

Las retenciones a las que se refiere este apartado deberán practicarse en la fecha del devengo de las rentas, y deberán depositarse a favor de la Administración tributaria dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente a su devengo.

(...) (Resaltado no es del original)

Claramente, como técnica que resulta aceptada, se determinan agentes de retención, incluso, de índole privada, para que en la fuente de la generación de los ingresos se proceda a retener el impuesto del caso. Es decir, **se dispone, por un motivo de necesidad pública, una evidente limitación a la propiedad de tales**



recursos, todo en apego al deber de contribución a las cargas públicas. No obstante, no se puede obviar que ello **implica una “limitación a la propiedad” de tales recursos que es viable, pero a tenor de lo establecido en el artículo 45 constitucional. Es decir, mediante la votación de 2/3 de la totalidad de los miembros de la Asamblea Legislativa.** Siendo este motivo, otro más que califica la votación de este proyecto de ley.

9.2. DELEGACIÓN

Este proyecto de ley **NO** puede ser delegado en una Comisión con Potestad Legislativa Plena, según el artículo 124 de la Constitución Política por tratarse de la creación y modificaciones de elementos de impuestos nacionales y derogatorias de normas tributarias existentes que los contienen.

9.3. CONSULTAS

Obligatorias

- Banco Central de Costa Rica
- Bancos comerciales del Estado
- Caja Costarricense de Seguro Social
- Instituto Nacional de Estadísticas y Censos

X. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

10.1. NORMAS JURÍDICAS APLICABLES

Constitución Política

Algunas de las normas supremas base del análisis son:

- Artículo 11, en cuanto establece el principio de legalidad al que se encuentra sujeta la Administración Pública, y, con éste, al principio de seguridad jurídica y de certeza que implica. Principio del que deviene, a su vez, el principio de reserva de legalidad tributaria, en el tanto únicamente por ley ha de ser impuestas cargas a las personas, lo cual exige la claridad y precisión en sus contenidos.
- Artículo 18, obligación de los costarricenses de contribuir con los gastos del Estado (deber de contribución con las cargas públicas).

- Artículo 28, autonomía de la voluntad de las personas.
- Artículo 33, en cuanto dispone la igualdad de oportunidades y condiciones y deviene de éste el principio de igualdad en la distribución cargas públicas, entre otros numerales.
- Artículo 34, irretroactividad de la ley.
- Artículo 41, prohibición de confiscar bienes.
- Artículo 45, inviolabilidad de la propiedad privada.
- Artículo 46, libertad de comercio.
- Artículo 50, en cuanto establece que el Estado promoverá el mayor bienestar para los habitantes de la República y el más adecuado reparto de las riquezas.
- Artículo 74, en cuanto establece que los derechos y garantías constitucionales son irrenunciables y establece como principios del Estado la justicia y la solidaridad.
- Artículo 121 incisos 1) y 13) en cuanto a las atribuciones de la Asamblea Legislativa de aprobar, reformar y derogar leyes y establecer tributos.

Leyes

- Ley N° 30, Código Civil del 19 de abril de 1885 y sus reformas.
- Ley N° 5476, Código de Familia, de 2 de diciembre de 1973, y sus reformas.
- Ley N° 9635, Ley de Fortalecimiento de la Finanzas Públicas, del 03 de diciembre de 2018 y sus reformas.
- Ley N° 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, del 01 de julio de 1971 y sus reformas.
- Ley N° 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, del 21 de abril de 1988 y sus reformas.
- Ley N° 7983, Ley de Protección al Trabajador, de 16 de febrero de 2000 y sus reformas

Reglamentos

- Reglamento régimen de pensión complementaria modificaciones de febrero del 2011, publicado en gaceta N° 99 del 24 de mayo del 2011
- Reglamento para la regulación de los regímenes de pensiones creados por leyes especiales y regímenes públicos sustitutos al régimen de invalidez, vejez y muerte, aprobado por el consejo nacional de supervisión del sistema financiero, mediante artículo 8, del acta de la sesión 424 - 2004, celebrada el 9 de marzo del 2004, publicado en el diario oficial "la gaceta" 75, del 19 de abril del 2004.

10.2. RESOLUCIONES DE LA SALA CONSTITUCIONAL

- Sala Constitucional, resolución No. 8001-98 de 16:42 hrs. del 11 de noviembre de 1998
- Sala Constitucional, resolución No. 2003-06180, de las 17: 38 hrs. de 1 de julio de 2003.
- Sala Constitucional, resolución No. 2001-8271 de las 08:59 horas del 17 de agosto de 2001.



10.3. CRITERIOS ADMINISTRATIVOS

- Dirección General de Tributación Directa. Resolución relativa a jurisdicciones no cooperantes (paraísos fiscales), N° DGT-R-55-2019 de 20 de setiembre de 2019. Obtenida de: https://www.hacienda.go.cr/docs/5da104653e79b_DGT-R-55-2019.%20Listado%20de%20paises%20no%20cooperantes.pdf
- Ministerio de Trabajo y de Seguridad Social, oficio No. MTSS-DMT-OF-608-2021 de 19 de mayo de 2021, suscrito por la señora Silvia Lara Povedano, Ministra de Trabajo y de Seguridad Social ante consulta formulada por este Departamento.
- Procuraduría General de la República. “Ley del Impuesto Sobre la Renta”. Ley 7092. 21 de abril de 1988. Obtenido de: http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_norma.aspx?para_m1=NRM&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=119380&strTipM=FN

10.4. OTRA INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN CONSULTADA

- Banco Central de Costa Rica. “Programa Macroeconómico 2021 / 2022”. Enero 2021. Obtenido de: https://www.bccr.fi.cr/publicaciones/DocPoliticaMonetariaInflacin/Programa_Macroeconomico_2021-2022.pdf
- Caja Costarricense del Seguro Social. “Patronos, Trabajadores y Salarios”. Últimas EPTS Anual. Obtenido de: https://www.ccss.sa.cr/est_epts
- Micheli, Gian Antonio. Los conceptos Fundamentales del Derecho Tributario, In: Revista de Ciencias Jurídicas N° 24, San José, 1974, p.43
- Instituto Nacional de Estadística y Censos. “Ingresos de los Hogares”. ENAHO 2020. Obtenido de: <https://www.inec.cr/ingresos-y-gastos-de-hogares/ingresos-de-los-hogares>
- Ministerio de Hacienda. “Análisis Técnico Proyecto de Ley No. 22393 Renta Global Dual”. 12 de febrero, 2021.
- Ministerio de Hacienda. “Cifras Fiscales al Cierre del Año 2020”. Al Día Con Hacienda. Comunicado de Prensa. 18 de enero del 2021. Obtenido de: https://www.hacienda.go.cr/docs/6006117c2db55_Boletin%201%20Al%20Dia%20con%20Hacienda%202021.pdf
- Ministerio de Hacienda. “Directorio del FMI Aprueba Facilidad de Servicio Ampliado Para Costa Rica”. Comunicado de Prensa. 1 de marzo del 2021. Obtenido de: <https://www.hacienda.go.cr/noticias/16317-directorio-del-fmi-aprueba-facilidad-de-servicio-ampliado-para-costarica>



- Organisation For Economic Co-Operation And Development. “Table I.5. Average Personal Income Tax And Social Security Contribution Rates On Gross Labour Income”. OECD.Stat. Obtenido de: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TABLE_I1#
- Sánchez Bravo, Elizabeth. “Evaluación del modelo dual como una alternativa al modelo de impuesto de renta global de personas naturales del Ecuador, mediante al uso de micro simulación”, Universidad Politécnica de Ecuador, Tesis para optar al grado en Ciencias Económicas y Financieras, 2014. Recuperado de: <https://bibdigital.epn.edu.ec/bitstream/15000/8515/3/CD-5743.pdf>
- Sainz de Bujanda, Fernando. “Lecciones de Derecho Financiero”. Décima Edición. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección Publicaciones, Madrid, 1993, págs. 171 y ss.

Elaborado por: ssm- aps-rcv
/*lsch// cgb// 8-11-2021
c. archivo//22393 IIN