

UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA DE COSTA RICA

FACULTAD DE DERECHO

TESIS PARA OPTAR POR EL GRADO DE LICENCIATURA EN DERECHO
**FACTIBILIDAD DE EMIGRAR DE LA ACTUAL RENTA TERRITORIAL DE
COSTA RICA AL MODELO DE RENTA GLOBAL DUAL**

SUSTENTANTE

ANGIE SARAY PIEDRA ABARCA

TUTOR

MSC. JUAN CARLOS SANCHEZ GARCIA

SETIEMBRE 2021

CARTA DE APROBACIÓN DEL TUTOR

CARTA DEL TUTOR

14 de septiembre del 2021

Señor
Piero Vignoli Chessler, director
Carrera de Derecho
Universidad Hispanoamericana

Estimado señor:

La estudiante Angie Saray Piedra Abarca, cédula de identidad 1-1529-0342 me ha presentado para efectos de revisión y aprobación el trabajo de investigación denominado "*Factibilidad de emigrar de la actual renta territorial de Costa Rica al modelo de renta global dual*", el cual ha elaborado para optar por el grado académico de licenciatura en derecho.

En mi calidad de tutor, he verificado que se han hecho las correcciones indicadas durante el proceso de tutoría y he evaluado los aspectos relativos a la elaboración del problema, objetivos, justificación, antecedentes, marco teórico, marco metodológico, conclusiones y recomendaciones.

De los resultados obtenidos por la postulante, se obtiene la siguiente calificación:

| | | |
|----|---|-------------|
| a) | ORIGINAL DEL TEMA | 10% |
| b) | CUMPLIMIENTO DE ENTREGA DE AVANCES | 20% |
| c) | COHERENCIA ENTRE LOS OBJETIVOS, LOS INSTRUMENTOS APLICADOS Y LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACION | 30% |
| d) | RELEVANCIA DE LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES | 20% |
| e) | CALIDAD DETALLE DEL MARCO TEORICO | 20% |
| | TOTAL | 100% |

En virtud de la calificación obtenida, se avala el traslado al proceso de lectura

Atentamente,

JUAN CARLOS SANCHEZ GARCIA
 (FIRMA)

Firmado digitalmente
 por JUAN CARLOS
 SANCHEZ GARCIA
 (FIRMA)
 Fecha: 2021.09.15
 11:01:23 -06'00'

Lic. Juan Carlos Sánchez García

Cédula de identidad 8-0093-0177

Carné Colegio Profesional 16385

CARTA DE APROBACIÓN DEL LECTOR

TESIS

FACTIBILIDAD DE EMIGRAR DE LA ACTUAL RENTA TERRITORIAL DE COSTA RICA AL MODELO DE RENTA GLOBAL DUAL

Sustentante

Angie Saray Piedra Abarca

Tutor

MSC. Juan Carlos Sánchez García

CARTA DE APROBACION DEL LECTOR

Con mucho respeto, me refiero a lo indicado, cuyo contenido examino por segunda vez dadas algunas observaciones anteriores expresadas como sugerencias a la sustentante de la tesis:

FACTIBILIDAD DE EMIGRAR DE LA ACTUAL RENTA TERRITORIAL DE COSTA RICA AL MODELO DE RENTA GLOBAL DUAL.

1.1. Planteamiento del problema

Se observa cómo la sustentante dio lugar a las observaciones del lector, en forma atinada, al concretar sobre el objeto de la investigación y las circunstancias de índole institucional a escala incluso mundial al citar situaciones particulares con relación al crudo en países como Venezuela, Ecuador, Colombia, México y Arabia Saudita,

El lector tuvo como propósito, al examinar este tópico, enfatizar un aspecto que es medular, el derecho trasciende el articulado de una ley, los mismos estrados judiciales donde cobra vida, las fronteras de los países y se hace parte del entramado social lo cual, abordó muy bien la proponente en el planteamiento del problema.

1.4 Justificación del tema

Es pertinente la claridad con la cual debe justificarse el tema, la incompetencia del gobierno para captar y usar eficientemente los recursos públicos; ese es el punto.

La sustentante lo aborda hasta plantear el desacierto en materia tributaria, cargar de impuestos sectores agotados hasta el extremo de no detenerse aún cuando la Sala Constitucional amonesta al Gobierno sobre la inconveniencia de seguir con esta práctica, lesiva de los intereses generales, para favorecer a otros con mayor capacidad de responder por los tributos.

En mi opinión la sustentante logra muy bien definir esta situación para que el lector logre una perspectiva adecuada del tema.

1.6 Objetivos de la investigación

1.6.1 Objetivos generales

Los cambios sugeridos fueron adoptados, se separaron enunciados básicos de los objetivos, se agregaron otros y en general las modificaciones alcanzaron las expectativas del lector.

1.6.2 Objetivos específicos

De igual modo los nuevos enunciados de los objetivos específicos fueron congruentes, como debe ser, con los propios de los objetivos generales. En este campo, tampoco el lector hace mayores objeciones.

Marco teórico

Es interesante el recorrido histórico que se hace en esta fase de la tesis, se pudiera agregar dentro de este lapso el efecto de aquel llamado “capital golondrina,” cuando muchos inversionistas extranjeros dejan el país, pero, en lo que viene al caso, no deben hacerse mayores observaciones.

Hay una referencia que cita “ se puede decir que de año 1980 al 1982 fueron los años más desafortunados en la crisis financiera de Costa Rica...” cuya redacción puede modificarse para que se lea: **puede decirse que del 1980 al 1982 fueron los años con más desafortunados en la crisis financiera de Costa Rica...**

2.5.5 La viabilidad del proyecto de ley 22.393

El lector hizo observaciones en este acápite, incluso sobre la metodología de la investigación, ahora reconozco que la sustentante superó los escollos que se le presentaron y dio respuesta suficiente a los cuestionamientos, incluso con nueva información para el lector en cuanto a las consultas al Departamento de Servicios Técnicos de la Asamblea Legislativa, en lo legislativo al Diputado José María Villalta y a opiniones de dirigentes sindicales de Apse, por ejemplo.

Se destaca que surgió lo esperable, la inviabilidad del proyecto, según el enfoque de estos importantes actores sociales.

Consideración final del lector

En mi criterio, la tesis es de recibo y tiene mi aprobación.

Solo me resta expresarle a la sustentante mi gratitud, por su actitud respetuosa y de honesta interpretación de las observaciones que recibí.

JUAN PABLO
MENESES CUEVAS

Firmado digitalmente por JUAN
PABLO MENESES CUEVAS
Fecha: 2021.12.22 08:12:22
-06'00'

DECLARACIÓN JURADA

DECLARACIÓN JURADA

Yo, Angie Saray Piedra Abarca, mayor de edad, portador de la cédula de identidad número 1-1529-0342 egresado de la carrera de Derecho de la Universidad Hispanoamericana, hago constar por medio de éste acto y debidamente apercibido y entendido de las penas y consecuencias con las que se castiga en el Código Penal el delito de perjurio, ante quienes se constituyen en el Tribunal Examinador de mi trabajo de tesis para optar por el título de Licenciatura en Derecho, juro solemnemente que mi trabajo de investigación titulado: **“FACTIBILIDAD DE EMIGRAR DE LA ACTUAL RENTA TERRITORIAL DE COSTA RICA AL MODELO DE RENTA GLOBAL DUAL”**, es una obra original que ha respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así como la Ley de Derecho de Autor y Derecho Conexos número 6683 del 14 de octubre de 1982 y sus reformas, publicada en la Gaceta número 226 del 25 de noviembre de 1982; incluyendo el numeral 70 de dicha ley que advierte; artículo 70. Es permitido citar a un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que éstos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor de la obra original. Asimismo, quedo advertido que la Universidad se reserva el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público.

En fe de lo anterior, firmo en la ciudad de San José, a los 16 días del mes de septiembre del año dos mil 2021.

ANGIE SARAY
PIEDRA ABARCA
(FIRMA)

Firmado digitalmente por
ANGIE SARAY PIEDRA ABARCA
(FIRMA)
Fecha: 2021.09.16 14:57:49
-06'00'

Firma del estudiante
Cédula: 1-1529-0342

DEDICATORIA

Esta dedicatoria va dirigida primeramente a Dios, quien me ha permitido hasta el día de hoy gozar de salud, para lograr culminar cada meta propuesta.

A mis hijos, Dereck y Thiago, son y serán la razón por la que me levanto cada mañana para seguir luchando y esforzándome por forjar un mejor futuro, siempre serán mi mayor motivación y alegría.

A mis padres Lelia y Pedro y mi hermana Raquel, que han estado a mi lado en las buenas y en las malas, dándome sus palabras de aliento y apoyo cada vez que lo necesito. Por creer en mí, por cada esfuerzo que realizaron para que yo pudiera cumplir mis metas.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco profundamente a Jose, quien sin esperar nada a cambio me ha extendido su mano, con el que he compartido alegrías, tristezas y que me ha permitido aprender más de la vida.

A mi tutor por guiarme en este proyecto de tesis y compartir sus conocimientos, ya que durante mi carrera fue un profesor que siempre destacó por su compromiso con la enseñanza del derecho.

TABLA DE CONTENIDO

| | |
|---|------|
| CARTA DE APROBACIÓN DEL TUTOR | II |
| CARTA DE APROBACIÓN DEL LECTOR | III |
| DECLARACIÓN JURADA | V |
| DEDICATORIA | VI |
| AGRADECIMIENTOS | VII |
| TABLA DE CONTENIDO | VIII |
| CAPITULO I | 8 |
| PROBLEMA DE LA INVESTIGACION | 8 |
| 1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA | 9 |
| 1.2. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA | 11 |
| 1.3. PROBLEMATIZACIÓN | 18 |
| 1.4. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA | 22 |
| 1.5. FORMULACION DEL PROBLEMA | 24 |
| 1.6. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN | 25 |
| 1.6.1. Objetivos generales | 25 |
| 1.6.2. Objetivos específicos | 25 |
| 1.7. ALCANCES Y LIMITACIONES | 27 |
| 1.7.1. Alcances | 27 |
| 1.7.2. Limitaciones | 27 |
| CAPÍTULO II | 29 |
| MARCO TEÓRICO | 29 |
| 2.1. BREVE RESEÑA DEL DERECHO TRIBUTARIO EN COSTA RICA | 30 |
| 2.2. DEFINICIONES | 51 |
| 2.2.1. Renta | 51 |
| 2.2.2. La Renta desde la perspectiva internacional | 52 |
| 2.2.3. Sobre la jurisprudencia en Costa Rica | 57 |
| 2.2.4. Producto Interno Bruto | 59 |
| 2.2.5. Renta Mundial | 62 |
| 2.2.6. Renta Global | 69 |
| 2.2.7. Renta Territorial | 71 |
| 2.2.8. Renta Cedular | 74 |

| | |
|---|-----|
| 2.2.9. SISTEMA DE RENTA ACTUAL EN COSTA RICA. RENTA TERRITORIAL. | 75 |
| 2.4. RENTA GLOBAL DUAL Y SU LEGISLACIÓN | 82 |
| 2.4.1. Sujeto activo | 85 |
| 2.4.2. Sujeto pasivo | 87 |
| 2.4.3. Contribuyente | 88 |
| 2.4.4. Hecho generador | 93 |
| 2.4.5. Rentas de trabajo | 94 |
| 2.4.6. Otras rentas de trabajo | 95 |
| 2.4.7. Rentas de Capital | 96 |
| 2.4.8. Actividades lucrativas | 98 |
| 2.4.9. Ganancias y pérdidas patrimoniales | 99 |
| 2.5. CONSIDERACIONES SOBRE LA RENTA GLOBAL DUAL | 105 |
| 2.5.1. Beneficios del sistema de Renta Global Dual | 105 |
| 2.5.2. Fondo Monetario Internacional (FMI) | 108 |
| 2.5.3. Desventajas de la aplicación de la Renta Global Dual | 113 |
| 2.5.4. Emigración hacia la Renta Global Dual | 115 |
| 2.5.5. La viabilidad del proyecto de ley 22.393 | 116 |
| CAPÍTULO III | 121 |
| MARCO METODOLOGICO | 121 |
| 3.1. TIPOS DE INVESTIGACIÓN | 121 |
| 3.1.1. Finalidad | 121 |
| 3.1.2. Dimensión Cualitativa | 122 |
| 3.1.3. Carácter | 123 |
| 3.2. SUJETOS Y FUENTE DE INFORMACIÓN | 125 |
| 3.2.1. Sujetos de información | 125 |
| 3.2.2. Fuentes de primera mano | 125 |
| 3.2.3. Fuentes de segunda mano | 125 |
| 3.3. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS PARA RECOLECTAR INFORMACIÓN .. | 126 |
| CAPÍTULO IV | 127 |
| CONCLUSIONES | 127 |
| 4.1. CONCLUSIONES | 128 |
| 4.1.1. En cuanto a los objetivos generales | 128 |
| 4.1.2. En cuanto a los objetivos específicos | 129 |
| BIBLIOGRAFÍA | 133 |

CAPITULO I

PROBLEMA DE LA INVESTIGACION

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Varias son las causales que surgen en territorio costarricense y que dan paso a la presente investigación, que versa básicamente en la consideración de migrar del actual impuesto de renta territorial a uno de renta global dual.

Inclusive ciertas circunstancias o instituciones de índole internacional podrían influir en la intención de migración del impuesto territorial que está diseñándose en el país. Es por ello, por lo que no se puede dejar completamente de lado estas corrientes externas, que, aunque no de manera directa, puedan tener una cierta incidencia en que Costa Rica quiera cambiar de rumbo tributario específicamente en lo citado con anterioridad.

Una de las causales que motivan esta transición de un impuesto a otro puede ser la inoperancia del sistema recaudador de impuestos del país, y tal parece que no basta con tener conciencia sobre ello, sino que, además, da la impresión de que no se hace nada al respecto por parte de las autoridades competentes para cambiar esta realidad.

Por otro lado, los datos señalan que el Producto Interno Bruto de Costa Rica es deplorable, siendo más bajo de lo esperado y un tanto vergonzoso si se compara con los de los países de la región. Adicionalmente, y como si fuera poco, el país está sumido en un déficit, gracias al hueco fiscal de ₡900.000.000.000,00 millones de colones que se heredó del gobierno de Luis Guillermo Solís.

Las señales sobre el descenso de la economía nacional están en su mayor apogeo y aun así da la impresión de que el país sigue igual de estático, como si nada pasara.

La corrupción, la burocracia, la pasividad institucional y ciudadana, la inequidad en la imposición de tributos, y la suavidad de las leyes para sancionar cuando corresponda, se convierten en pequeñas bombas de tiempo que vienen a desencadenar una serie de sucesos en sociedad que dan paso a la creación de más tributos.

Tributos que se anuncian como los grandes salvadores, como es la presente propuesta de emigración, no deben tomarse a la ligera hasta tanto no se analice su trasfondo, su verdadera intencionalidad, o los verdaderos beneficiados y perjudicados.

El problema se visualiza entonces en la insostenibilidad del costarricense ante el constante manoseo de su bolsillo. El panorama tributario en Costa Rica es sumamente desgastante y ante el desconocimiento y desinterés de los más afectados por el nacimiento de esta nueva renta, preocupa que el país llegue a punto sin retorno.

Los gobiernos no luchan por alcanzar un sistema tributario fortalecido, y prueba de esto es, que el principio de progresividad brilla por su ausencia con cada proyecto de impuesto nuevo. Los que menos tienen, cada vez son acreedores de nuevos impuestos y por otro lado quienes más perciben sigue manteniendo cierto confort y privilegio en comparación con los que menos tienen.

1.2. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA

Por años se ha debatido la eficiencia del sistema tributario costarricense, siendo este un tema de discusión habitual por parte de la población. En los últimos meses, ha sido objeto de polémica, en especial por la llegada del nuevo proyecto de ley de Renta Global Dual.

A lo largo de la historia nacional, se han presentado varios enunciados de reformas fiscales, los cuales no han obtenido éxito alguno. Esto puede ser fácilmente comprobado si se indaga en los archivos legislativos.

Por ejemplo, en el mandato de Abel Pacheco de la Espriella, durante el periodo 2002-2006, se puede analizar que su propuesta fue modificar la renta cedular para convertirla en un sistema global. Suscitándose además del cambio de renta territorial a renta mundial, nombrando al proyecto como Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural, pero el mismo no gozó de mayor trámite y fue archivado el 21 de enero del 2008.

Posteriormente, en el Gobierno de don Oscar Arias, comprendido en el periodo 2006 al 2010, se presenta el proyecto de Ley denominado Impuesto sobre la Renta, que trataba de un esfuerzo para realizar una reforma a la estructura tributaria, de forma progresiva, recaudando los tributos y dirigiendo los recursos hacia mayores niveles de inversión social. En el 2008, este proyecto al igual que el gestado en la Administración Pacheco, también fracasa, argumentando que la propuesta se abandonaría puesto ya que el ambiente político en aquel entonces no era el adecuado.

En sus propias palabras expresó lo siguiente: Murillo, A. (24 agosto, 2008) Arias renuncia en definitiva a una amplia reforma tributaria. La Nación. <https://www.nacion.com>. *“Una cosa que no vamos a hacer es luchar en estos 20 meses por una reforma tributaria integral. Don Abel (Pacheco) pasó cuatro años secuestrado luchando por eso y la verdad es que mejor no perdamos el tiempo”, dijo Arias, a tono con reiteradas opiniones de su ministro de Hacienda, Guillermo Zúñiga.*

Del año 2008 al 2010 las nuevas obligaciones que adquirió el país, hizo que se generara en un incremento en el gasto total de cuatro puntos del PIB. Para el periodo 2010-2014, el proyecto impulsado por la presidenta Laura Chinchilla convertiría el impuesto general de ventas en un impuesto de valor agregado que gravaba los servicios, al ser atacado desde todas las perspectivas posibles, el mismo fue declarado inconstitucional bajo la resolución N°2012004621 emitida por la SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las dieciséis horas y cero minutos del diez de abril del dos mil doce; donde emite:

POR TANTO:

Por unanimidad, se evacuan las consultas legislativas acumuladas en el sentido que en el trámite legislativo del expediente No. 18.261 (Proyecto Ley de Solidaridad Tributaria) se produjeron los siguientes vicios esenciales del procedimiento de carácter evidente y manifiesto: a) el Presidente de la comisión especial modificó o reformó el procedimiento especial del artículo 208 bis, sin que el Pleno de la Asamblea Legislativa lo hubiere así dispuesto por una mayoría calificada o agravada, todo para prorrogar el plazo para

dictaminar el proyecto y b) al haberse aprobado en la comisión especial un número considerable de mociones de fondo que implicaron, en su conjunto, una modificación o cambio sustancial del proyecto originalmente presentado, sin haber sido debidamente publicadas. Por la forma en que se evacuan las consultas se omite pronunciamiento en cuanto al resto de los extremos planteados. Notifíquese a los Diputados consultantes, al Directorio de la Asamblea Legislativa y a la Comisión Permanente Especial sobre Consultas de Constitucionalidad. La Magistrada Calzada y los Magistrados Armijo, Cruz y Castillo ponen nota. Calzada M. Ana Virginia (10 de abril, 2012) Resolución N°2012004621. Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. <http://www.asamblea.go.cr>.

El fracaso de las reformas ha sido recurrente, incluyendo el del gobierno de Luis Guillermo Solís 2014-2018, a pesar de que los presidentes antes mencionados conformaban partidos políticos diferentes, mientras estuvieron en el poder, destinaron-parte del capital político en promover reformas fallidas.

Sobre periodos anteriores, el año 2009 en comparación con el 2010, al analizarse la relación gastos del Estado, se denota un cambio del 3,4% y el 5,3% en relación con el Producto Interno Bruto, cifras que demostraron duplicar la media de los demás países latinoamericanos, según datos que demostró en el 2010 el Ministerio de Hacienda.

El déficit fiscal se ha vuelto parte de la historia de Costa Rica desde hace tres décadas, siendo que existen faltantes en las finanzas públicas, los ingresos fiscales son lentos de recolectar y además debe sumarse el crecimiento acelerado en los gastos. El gobierno tiende

a atacar los efectos, pero no las causas que originan el déficit, por lo que, a mayor necesidad de cubrir el problema, más impuestos se establecen, por ende, el contribuyente responde ante estas acciones con la evasión para no pagar más.

Estas crisis fiscales van hipotecando y comprometiendo el futuro, ya que hay alzas en los intereses, además el gasto social que el país necesita para cubrir las ayudas y proyectos disminuyen, y los índices de pobreza y el desempleo aumentan.

Tal y como se menciona en la página web La República: *para reactivar la economía es necesario implementar reformas estructurales que aborden los desajustes del mercado laboral y la informalidad, mejorar la educación, reducir las carencias en cuanto a infraestructuras y fortalecer la competencia, pues contribuiría a impulsar la productividad y reducir la desigualdad.* Flores, B. (jueves 5 de julio, 2018) ¿Puede Costa Rica sobrevivir al déficit fiscal más alto de su historia? La República. www.larepublica.net.

Es por esto que, para el año 2018 se logró aprobar la reforma fiscal que se había postergada durante tantos años y que fue primordial para generar un avance en el proceso de sostenibilidad fiscal, ya que requerían nuevas acciones que reactivaran la economía y generaran más empleos. La ley N°9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas nace con el fin de generar una sostenibilidad en el incremento del déficit fiscal.

La ley N°9635 no es solo una reforma que aplicó para los ingresos del Estado, si no que incorpora consigo la reforma del gasto público. Parte de los cambios implementados a

través de esta ley se reflejan a través de la adquisición de ingresos sobre la captación de impuestos directos, los cuales gravan la obtención de rentas pasivas y activas y también sobre los impuestos indirectos, los cuales gravan las manifestaciones de las riquezas. En el caso del gasto, crea una contención del mismo, haciendo modificaciones a la Ley de los Salarios Públicos, permitiendo limitar los pluses e incentivos salariales y la inclusión de la regla fiscal.

Además, la Ley del Impuesto General sobre las ventas (IGV), creada en el año 1982, se transforma al Impuesto de Valor Agregado (IVA).

A pesar de que a inicios del año 2020 se comenzaron a observar los primeros frutos que indicaba la Ley N°9635, la inesperada pandemia por el virus del COVID-19, hizo al país entrar en un estado pasivo e incluso dubitativo, con un golpe directo a la actividad económica que se tradujo en una baja en la recaudación de impuestos relacionados con el consumo, el impuesto único en el combustible, las importaciones, entre otros.

Es para agosto del mismo año que se observa un gran detrimento del déficit primario, que a pesar de que, aunque caen tanto los gastos como los ingresos, siempre queda un peso en los gastos que se siguen generando.

Otras circunstancias internacionales

Parte de los problemas que anteceden a generar este déficit, que no solamente se da de forma nacional si no a nivel Internacional es la caída en el precio del petróleo que se da para inicios del año del 2020, lo cual genera que, en varios países de América Latina como Venezuela, Ecuador o Colombia, que un gran porcentaje de sus ingresos depende de las exportaciones del crudo. En el caso de México, Brasil y Argentina han podido diversificar sus ingresos y sus cuentas fiscales ya no dependen directamente del recurso.

A nivel global existió una reducción de producción de al menos 18 millones de barriles diarios, causa de este desenlace fue el virus COVID-19, que generó un gran confinamiento de la población para resguardar la salud de la misma, provocando una reducción significativa el consumo de demanda energética, como lo es en el transporte, que este representa el 70% del consumo total de petróleo a nivel global.

Mientras tanto en el medio Oriente y Asia se disputaba una guerra de precios, por el lado de Rusia que no accedía a disminuir la producción del petróleo y en el caso de Arabia Saudita que colocaron el crudo en precios mucho más competitivos.

Todo esto conlleva a que exista una tensión en los mercados globales, al no tener claro el panorama y de forma complementaria se empieza a lentificar la economía mundial en espera de lo que va a pasar. Parte de las consecuencias que trae, es el desplome que se genera

en las bolsas mundiales, además de los mercados internacionales generan pérdida en turismo y transporte y conlleva al desempleo.

No obstante, y para este caso en particular, y lo asociado con la migración de la renta territorial a la renta global dual, va muy asociada al paquete de proyectos negociados con el Fondo Monetario Internacional, entre estos la renta global dual.

Lo que permite decir con cierta propiedad, que la influencia internacional observada en esta propuesta de proyecto tributario va de la mano de las condiciones del FMI para otorgar el préstamo a Costa Rica para remendar el déficit fiscal.

El fraude y la evasión, así como la corrupción y otros, dieron origen a la denigrante situación económica del país, lo que sirve como la más válida justificante a las autoridades del país, para celebrar empréstitos internacionales y obtener recursos de forma rápida.

Aunque los nuevos recursos económicos caigan bien a las arcas del Estado, no se recibe con igual aceptación los mecanismos pactados para el pago, toda vez que este tipo de contratos vienen a ser aceptaciones y no negociaciones como tal. Lo que indique el acreedor debe ser aceptado si o si, de lo contrario no hay negociación.

1.3. PROBLEMATIZACIÓN

Hablar de tributos es hablar de un tema país, es hablar de colectividad y por ende es una cuestión que compete a los ciudadanos entender. Por lo que, es importante asimilar la situación económica que se está viviendo en Costa Rica, ya que debe ser de conocimiento general para toda la población, puesto que son los que finalmente deben hacerle frente a las dificultades sociales y económicas que vayan surgiendo a lo largo de la vida.

Por ende, para exponer el problema por el cual está atravesando el país, es crucial captar que para que un país subsista debe tener ingresos, que estos se recolectan de una variedad de factores, sea por ingresos corrientes, ingresos de capital o ingresos de financiamiento, tal como lo indica en el artículo 41 del Reglamento de la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos.

Aunado a los ingresos, el país debe incurrir en gastos para que pueda seguir funcionando, como los pagos de salarios gubernamentales, levantamiento de infraestructura pública, o bien, cubrir las necesidades de los ministerios que bien así lo necesiten, para que logren el cometido por el que fueron creados.

Pero ¿qué pasa cuando se pone en una balanza los ingresos y los gastos, y se observa que los ingresos no alcanzan para cubrir todo lo que se necesita? Es ahí donde se genera el problema del déficit, el cual no contempla los pagos por deudas, siendo que el Gobierno tiene que recurrir a un endeudamiento externo para poder solventar los gastos o bien generar más

impuestos a los ciudadanos. Costa Rica al día de hoy se ha visto más afectada que nunca, debido a que el endeudamiento ha crecido en gran manera y los impuestos captados de la población no son suficientes. El Gobierno ha hecho un esfuerzo por generar estrategias para contener el gasto en el sector costarricense, sin embargo, no es suficiente.

El descontento de la población es latente y es claro que la ciudadanía está en contra de cualquier creación o reforma de leyes que prediquen el querer para mejorar la condición económica del país. Esto no es un tema que solo le competa al Gobierno, en que, si le alcanza o no el presupuesto, por el contrario, afecta la vida de la población costarricense.

Mas allá de una reforma fiscal, los expertos en el tema subrayan en que no existe un equilibrio en las cargas fiscales y que esto se presta para que siga existiendo una desigualdad económica entre los más pobres y los más ricos.

Anteriormente se habló sobre el déficit primario, pero para un alto porcentaje de la población sigue siendo un tema un tanto técnico, aunque de carácter relevante para esta investigación. Por lo que se procede a indicar que; es uno de los principales indicadores que reflejan que tan saludable son las finanzas públicas y este se expresa en términos porcentuales referidos al PIB.

En el siguiente gráfico informativo extraído del Ministerio de Hacienda se observa el comportamiento del déficit primario en el periodo del 2011 a al 2020.

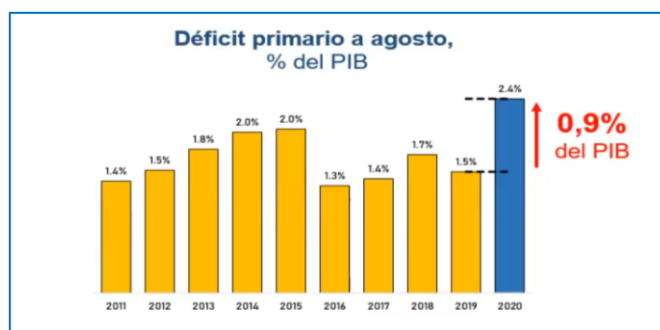


Figura I. Ministerio de Hacienda.

Lo mencionado anteriormente hace que se encienden las alarmas sobre las cifras que proporciona la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria y la Dirección de Crédito Público, acerca de que la deuda sobre el PIB, tuvo un incremento de casi un 1% en comparación con el año 2019, por lo que deben realizarse ajustes y contenciones del gasto.

Entre el 2018 y el presente año 2021, empezó a vencer un aproximado de un 30% de la deuda, por lo que implica que se debe aportar un mayor monto del presupuesto para el pago de intereses y amortización del capital.

Además, no se puede atribuir al Estado el 100% de la condición en la que se encuentra el país, ya que el ciudadano tiene parte al practicar la evasión fiscal, lo que contribuye a que se genere un hueco en las finanzas estatales.

El señor Francisco Fonseca Montero, actual director general del Ministerio de Hacienda, detalla que las principales maniobras que se identifican para la evasión son: la omisión de ingresos patrimoniales, ocultamiento de actividades lucrativas, aplicación de créditos fiscales improcedentes, aplicación de costos y gastos improcedentes. Presidencia de

la República de Costa Rica. (13 noviembre 2020) Evasión, elusión, fraude fiscal y eficiencia tributaria son los temas tratados en la octava sesión de diálogo. <https://www.presidencia.go.cr>.

La lenta evolución en los ingresos tributarios y la creación de gastos sin las respectivas fuentes de ingreso, llegan a generar un agujero entre los ingresos y gastos y esta va ampliándose más. Una buena parte de las deficiencias corresponden a las leyes vigentes y que debería analizarse si en verdad se está imponiendo el tributo al sector más dinámico de la economía. Además, los controles que se utilizan para fiscalizar y la plataforma obsoleta en razón a tecnología llega a limitar la contención sobre la evasión.

1.4. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

La situación tributaria en Costa Rica ha sido siempre un tema polémico, una verdad incómoda para la mayoría de sus pobladores, así como también lo es para los distintos grupos sociales, económicos y políticos del país. Se debe ser conscientes en algo, y es en la idea de que nadie, de manera voluntaria, desea destinar parte de sus ingresos al fisco, en especial cuando ha quedado en evidencia, que no son administrados adecuadamente.

Esto sucede, porque los distintos gobiernos han demostrado una severa incompetencia para la captación y uso eficiente de los recursos públicos. Lo que, en vez de solucionarse en primera instancia, se obvia para poner en marcha el vehículo más manipulable que tiene el Estado para asirse de recursos sin mayor preámbulo; el sistema tributario costarricense.

Para nadie es un secreto, que cada nuevo anuncio sobre un nuevo gravamen, indiferentemente de las razones por la cual pretende que exista, genera distintas reacciones en la sociedad; para algunos molestia y desconfianza, para otros significa un propulsor de cambios positivos, y finalmente, para otros simple y sencillamente se torna un aspecto irrelevante.

No se puede desmeritar el hecho de que los tributos son parte importante del engranaje de la economía de una nación. Pero no por ello, se puede obviar tampoco el hecho de que en los últimos años la imposición de tributos se ha tornado un tanto excesiva.

Que, aunque se oferten como el remedio para aliviar los síntomas de la decadente economía nacional, su mal uso puede convertirse en el verdadero verdugo.

Es por esto, que, con la llegada al parlamento costarricense del anuncio de un nuevo impuesto como lo es el de la renta global dual, se torna indispensable su análisis, en especial cuando se anuncia como el impuesto que vendrá a sustituir al actual sistema de renta territorial que impera en el país.

Básicamente importa entender porque la necesidad del cambio en primera instancia, cuales factores internos o externos motivan a esta transición. Por ello, los aportes de instituciones estatales, de los gremios educativos, económicos, laborales, y el de todos aquellos que puedan verse afectados con este cambio, deben ser analizados para poder concluir el fin primordial de la investigación; la factibilidad de esta transición de un impuesto territorial a uno global dual.

1.5. FORMULACION DEL PROBLEMA

¿Es viable que Costa Rica implemente la emigración del sistema actual al sistema global dual para poder mejorar el déficit financiero?

¿Es la mejor alternativa que posee el país para enfrentar la crisis económica que está viviendo o nos estamos apresurando?

1.6. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.6.1. Objetivos generales

Analizar la viabilidad de la implementación en Costa Rica del modelo de renta global dual.

- Determinar el beneficio de la renta global dual para las finanzas del Estado o el mejoramiento del PIB del país.
- Abordar los antecedentes históricos, económicos, sociales y políticos que justifican la migración tributaria hacia el modelo de renta global dual.
- Comprender las motivaciones, de la opinión pública, cámaras empresariales, sindicatos y gremios, contrarias a los cambios en materia tributaria.
- Analizar las opciones de renta aplicadas en otros países.

1.6.2. Objetivos específicos

Argumentar, frente a los opositores del proyecto, las ventajas que brinda el modelo de renta global dual a la sociedad, a la generación de ingresos para las actividades del Gobierno, al incremento del PIB, a la reducción del déficit primario.

Explicar, con base en la nueva propuesta contenida en el proyecto de ley número 22393 denominada Renta Global Dual, como se logra el beneficio para las finanzas del estado eliminando:

- a) La evasión fiscal
- b) La elusión tributaria
- c) Las exenciones injustificadas o abusivas

Descubrir los aspectos de viabilidad en el orden social, político y económico cuyos sustentos sean:

- a) La distribución equitativa de las cargas fiscales
- b) El estímulo al sector productivo que aporte al fisco
- c) Los aspectos sancionatorios para quienes defrauden al fisco
- d) El efecto regresivo de los impuestos hacia los programas sociales de bien a la población.
- e) Los mecanismos de control del gasto y servicio de la deuda.

1.7. ALCANCES Y LIMITACIONES

1.7.1. Alcances

Como la mayoría de los proyectos de investigación, la motivación que los reviste es el análisis, valoración y ejecución de los resultados arrojados por la misma. La labor de esta ejecución claro está, no es sencilla, pero esto no desmerita la importancia de mostrar el panorama real en la actualidad.

La finalidad de esta tesis pretende que la población costarricense alcance a comprender la importancia del porqué Costa Rica necesita una reforma fiscal, específicamente en lo que a renta global dual se refiere.

Aunado a lo anterior, se espera dejar un precedente de que la civilización costarricense es consciente de las falencias estatales, y más allá de permanecer en las críticas sobre ello, se debe analizar las propuestas que el Estado indica como posibles soluciones a los problemas vigentes en tema de economía para el bien del país.

1.7.2. Limitaciones

Uno de los inconvenientes que podrían repercutir en el adecuado desenlace de la investigación, es el hecho de que, a pesar de que en Costa Rica se ha intentado implementar una serie de reformas fiscales, la actual propuesta conlleva muchas particularidades

novedosas, lo cual, al ser un tema reciente, la información es escasa y se basa más en supuestos y quedará en las vivencias de otros países como ejemplo.

Otro de los inconvenientes es que la Renta Global Dual hoy por hoy, es un proyecto de ley, que no ha nacido aún a la vía jurídica, por lo que, durante el desarrollo de esta investigación, el mismo podría volverse una propuesta tributaria sin mayor relevancia para el plenario y para las autoridades en materia económica del país. Adicionalmente podría verse impedida su continuidad por no cumplir los requisitos de constitucionalidad y justicia requeridos para cualquier iniciativa de interés público.

Finalmente, el desarrollo de esta investigación se da de forma paralela a la pandemia por COVID-19, la cual tiene sumida al mundo y al país completo en un nuevo tipo de orden social, dónde la restricción para la asistencia a comercios, lugares públicos, instituciones gubernamentales y demás, complica en gran manera el acceso de manera rápida a documentos de relevancia, o bien, a funcionarios públicos o especialistas en la materia, para consultas o entrevistas. Ya que la virtualidad imperante, sumamente indispensable en estos tiempos, resta un tanto a particularidades como la cercanía y la calidez, que la entrevista frente a frente ofrece a los estudiantes y personas en general.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.1. BREVE RESEÑA DEL DERECHO TRIBUTARIO EN COSTA RICA

Ninguna sociedad puede constituirse o siquiera mantenerse a flote sin un sistema tributario que lo respalde. Indiferentemente del procedimiento que se utilice o del tipo de gobierno que lo imponga, o los tributos que imperen, los recursos captados a través de impuestos, tasas o contribuciones especiales son parte de la existencia de un país.

La imposición de tributos no es una actividad estatal muy bien recibida por la población de un determinado lugar, en especial si no se le da un uso acorde a su finalidad. Pero más allá de las falencias que giran en torno a esta potestad estatal, es una manera que tiene el ciudadano o habitante de un país, de adquirir el derecho a recibir una contraprestación por parte del Estado, o Administración Pública en general, de uno u otro bien o servicio que se requiera de su parte.

Prueba de lo anterior, es la existencia de 110 tributos según el listado emitido por el Ministerio de Hacienda al 13 de mayo del 2021. Sin contemplarse aquellos tributos a favor de las municipalidades creados mediante ley, lo cual claramente ampliaría notablemente más el listado de tributos vigentes en un país pequeño como lo es Costa Rica. Ministerio de Hacienda (13 de mayo del 2021). Tributos Vigentes en Costa Rica. https://www.hacienda.go.cr/docs/60a282832ae0e_tributos%20vig.pdf.

Aunque corresponde al Estado ser garante de los derechos y obligaciones de sus pobladores, es imposible dar cumplimiento a sus responsabilidades sin echar mano de los

recursos económicos con los que dispone el país para hacerle frente a las exigencias de salud, educación, infraestructura, vivienda y demás que se suscitan diariamente.

En la Costa Rica antigua, mucho antes de la creación de la divisa nacional, en los periodos del 12.000 a.C. al 15.000 d.c los tributos se pagaban con productos comestibles, los cuales y de reconocida trascendencia fueron el maíz y el cacao.

(...) En el período de los cacicazgos, el jefe máximo o cacique tenía a su haber una serie de pueblos que estaban bajo su dominio, una de las formas de tributar, fue la entrega de especies. En el período colonial (1502 – 1821), en materia de finanzas públicas, al igual que en muchos otros aspectos, Costa Rica dependía de la Capitanía General de Guatemala. Se cobraban varios impuestos indirectos entre los cuales estaban: almojarifazgo (impuesto portuario: se debía pagar un 2% por la exportación y un 5% por la importación de artículos. Alcabala: era el pago de un 2% ó 4% por los artículos que se vendían dentro de la provincia. Diezmo: pago del 10% sobre las rentas el cual se le pagaba a la Iglesia. Corrales Vílchez M. (2011). Semana de la Educación Tributaria, Ministerio de Educación Pública. <https://www.mep.go.cr/sites/default/files/recursos/archivo/eductributaria.pdf> .

De manera paralela, y posterior a la culminación de la Revolución Francesa, se emite la Declaración del Hombre y el Ciudadano (26 de agosto de 1789), la cual se considera, que anterior al señalamiento de la Constitución Política de Costa Rica, fue esta la que brindó las pautas para que el tema relativo a los impuestos se abarcara desde el ámbito de la ley. (...) *emanada del Poder Legislativo, siéndole al Poder Ejecutivo vedado imponer tributos,*

restringiendo su acción a la vía reglamentaria. Peralta E. C. (26 de noviembre del 2014). *Tributación y Derechos Fundamentales, principios constitucionales como límite al poder Tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica.* Revista de Ciencias Jurídicas, Universidad de Costa Rica. <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf>

Al respecto puede observarse lo señalado en la Declaración del Hombre y del Ciudadano en el artículo 13:

Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades.

De este modo, la potestad de imponer impuestos o tributos pasó del rey, en el sistema monárquico (Antiguo Régimen) al Poder Legislativo, con la República burguesa. Peralta E. C. (26 de noviembre del 2014). *Tributación y Derechos Fundamentales, principios constitucionales como límite al poder Tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica.* Revista de Ciencias Jurídicas, Universidad de Costa Rica. <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf>

En Costa Rica, la Constitución Política en el artículo 18 se establece la obligatoriedad de los costarricenses de contribuir con los gastos públicos, lo cual es un fiel reflejo de lo

contenido en la Declaración del Hombre y el Ciudadano, lo anterior con motivo de lograr el equilibrio y la igualdad social, sin menoscabar los derechos y deberes de los ciudadanos durante su relación con el Estado y sus instituciones.

Esto claro está, se respeta tanto por las autoridades y la ciudadanía del país por cuanto se vive bajo un Estado de Derecho, lo cual, y a criterio del Secretario General de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), el estado de derecho se define como: *un principio de gobernanza en el que todas las personas, instituciones y entidades, públicas y privadas, incluido el propio Estado, están sometidas a leyes que se promulgan públicamente, se hacen cumplir por igual y se aplican con independencia, además de ser compatibles con las normas y los principios internacionales de derechos humanos. Asimismo, exige que se adopten medidas para garantizar el respeto de los principios de primacía de la ley, igualdad ante la ley, separación de poderes, participación en la adopción de decisiones, legalidad, no arbitrariedad, y transparencia procesal y legal.* La ONU y el estado de Derecho. (sin fecha) ¿Qué es el Estado de Derecho?. Organización de las Naciones Unidas. <https://www.un.org/ruleoflaw/es/what-is-the-rule-of-law/>

A su vez, el artículo 121 inciso 13 de la carta magna, reitera la facultad constitucional del Poder Legislativo, y nada más que de este, de: *Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales;* imitando la intervención del Poder Ejecutivo a la emisión de los reglamentos de aquellas leyes donde los impuestos sean aprobados.

El derecho tributario por lo tanto es, una extensión del derecho financiero, o sea, el subgrupo del derecho público que recoge tanto la parte presupuestaria del Estado (egresos) como la parte tributaria (ingresos), para regular la relación entre la administración y el administrado.

Este derecho entonces debe proveer mecanismos a través de las instituciones competentes, para acaparar los recursos adecuadamente, o bien, para implementar nuevos impuestos con los cuales operar adecuadamente la máquina estatal de la cual dependerá el beneficio para los ciudadanos y para el mismo Estado.

No todos los ingresos del Estado se obtienen a través de los tributos, sino que también, de considerarse insuficientes, estos se gestionan a través de empréstitos internacionales con entidades como el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Banco Mundial, Fondo Monetario Internacional, entre otros. Con el pago de los respectivos intereses que acuerden las partes.

El Ministerio de Hacienda de Costa Rica, nace a partir del decreto del 14 de octubre del 1825 mediante el cual se crea la Tesorería Nacional, tal como lo señala el Artículo 1° del Decreto Ejecutivo LV de la Asamblea Constitucional del Estado libre de Costa Rica: *Se establecerá la Tesorería General de Hacienda del Estado, y su Caja principal con tres individuos claveros y se denominarán Tesorero, Contador y Factor y otras tantas llaves, manejando una cada uno con igual responsabilidad. (1) ...* (Texto mantiene reglas ortográficas de la época). Ministerio de Hacienda Costa Rica. (14 de octubre de 1825).

Decreto de creación del Ministerio de Hacienda.

<https://www.hacienda.go.cr/contenido/14759-decreto-de-creacion-del-ministerio-de-hacienda>.

El derecho tributario costarricense, tal como lo señala el doctor Jorge Enrique Romero Pérez, haciendo alusión a varios votos de la Sala Constitucional; 2197-92 y 2359-94, señala como principios rectores de la materia tributaria: el principio de legalidad o reserva de ley, de igualdad ante la ley, el de generalidad y no confiscatoriedad. Todos estos principios imponen un derecho, pero a la vez una limitación al Estado para la obtención de los recursos a través de impuestos, pero de una manera comedida sin incurrir en excesos y abusos hacia quienes se consignan como deudores del Estado en cuanto al pago de estos.

El tributo, es todo el dinero (tasas, impuestos y contribuciones especiales) que el Estado, recauda como medio de obtener recursos para cumplir con sus obligaciones. Semana de la Educación Tributaria, Ministerio de Educación Pública.
<https://www.mep.go.cr/sites/default/files/recursos/archivo/eductributaria.pdf>.

Lo anterior se sustenta en el artículo 4° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: *Artículo 4°.- Definiciones. Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.*

Ahora bien, en razón al *impuesto* puede comprenderse que nace de una situación en específico así delimitada por ley (reserva de ley) como causal, para que el individuo proceda a destinar un porcentaje de esta para las arcas del Estado. La causal de la que se habla es el comúnmente llamado hecho generador, y es también la actividad sobre la cual se va a establecer el impuesto, debe ser una actividad fuera de las propias de la actividad estatal.

En lo que respecta a la *tasa*, hay una diferenciación en cuanto al impuesto, ya que el impuesto se paga y no necesariamente se recibe una contraprestación directa por el Estado sobre ese impuesto. Esto no quiere decir que el Estado puede emplearla a su conveniencia, sin que medien criterios técnicos y jurídicos de por medio, pero si su uso debe ir destinado a solventar una necesidad generalizada o un interés público.

Distinto ocurre con la tasa, ya que cuando el ciudadano la paga, quien la recibe está en la obligación de darle un beneficio o un derecho al contribuyente por dicho pago. Entiéndase la tasa como el pago de un peaje, por el derecho de paso o utilización en una carretera concesionada, o bien, el pago de una tasa por la recolección de desechos, aseo de vías públicas y mantenimiento de parques y zonas verdes que cobran los gobiernos locales.

Es esperable entonces, que el contribuyente al apersonarse a realizar estos pagos ante las instancias gubernamentales correspondientes reciba el servicio público por el cual está desembolsando su dinero.

Finalmente, las *contribuciones especiales*, según el Código de Procedimientos y Normas Tributarias la contribución especial es: (...) *el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.*

Básicamente, lo que el texto de la ley señala es que, puede darse la solicitud de recursos por parte del Estado para obras publicas u otro tipo de actividades específicas, de interés público, donde corresponda a un grupo de ciudadanos, de una zona, por ejemplo, brindar su aporte económico para la realización de la obra pública o la ejecución de la actividad según corresponda.

Adicionalmente, se menciona que el destino (de los recursos) no debe ser ajeno a financiar las obras o las actividades que generan dicha obligación. En otras palabras, si una municipalidad solicita a los habitantes de un residencial en una determinada zona del cantón, los recursos para el levantamiento de un puente para el acceso seguro a la zona donde se ubican las viviendas de estas personas, el gobierno local puede solicitar el aporte de una décima parte del valor de la obra a los contribuyentes, asumiendo la municipalidad el restante saldo de obra.

En términos generales, como lo señalan Rodríguez y Angulo (2006), el sistema tributario costarricense presenta problemas en cuanto a calidad y equidad. En primer lugar,

la permanencia de una estructura compleja, caracterizada por impuestos con tarifas múltiples (renta), bases reducidas (ventas) y tributos ineficientes, cuya administración tiene efectos deficitarios. Esta complejidad tiene implicaciones en la equidad, pues muchos agentes económicos están exentos (caso del impuesto sobre la renta para las empresas de Zona Franca y las cooperativas) o evaden sus obligaciones, como lo evidencia la limitada contribución a la recaudación total proveniente de los impuestos a los ingresos. La complejidad del sistema tributario también dificulta su administración y desincentiva el cumplimiento al restarle transparencia. Araya Leandro C. (08 de julio del 2011). El sistema tributario costarricense: análisis y contribuciones para su reforma. InterSedes. <https://www.redalyc.org/pdf/666/66619992003.pdf>

Aspectos fundamentales de resaltar del párrafo anterior son, las cuestiones relativas a desigualdades observadas en la imposición tributaria a los contribuyentes, la evasión y poca recaudación fiscal, todo esto recae en un sistema complejo y difícil de dar seguimiento que básicamente, es la descripción de la actualidad tributaria del país.

El déficit fiscal es un aspecto de gran relevancia y preocupación para el país y sus finanzas. Actos de corrupción de funcionarios públicos en alianza con actores del sector privado, en algunos casos, contribuyen a que el déficit fiscal nacional se agrave grandemente, generando daños graves y prácticamente irreversibles para el desarrollo social y económico del país. *Un déficit es una carencia o falta de algo y en este caso se llama fiscal porque hace referencia a los recursos del Estado (fisco).* Flores B. (05 de julio 2018), actualizado por Gudiño R. (27 de noviembre del 2020). ¿Puede Costa Rica sobrevivir al déficit fiscal más

alto de su historia?. La República.net. <https://www.larepublica.net/articulo/puede-costa-rica-sobrevivir-al-deficit-fiscal-mas-alto-de-su-historia>.

Si bien la corrupción es parte del déficit, no es la única responsable. También la disminución de la recaudación de impuestos es motivo de que los gastos sobresalgan más que los ingresos colocando al país en una situación compleja.

El déficit en Costa Rica tiene su origen desde la década de 1980, y desde esa época, más de 30 años ya, se ha mantenido esa tendencia, por aquel entonces la crisis económica del país por el aumento de los precios del petróleo y la caída de las exportaciones nacionales, se agravaban aún más en el gobierno de Carazo por oponerse al Fondo Monetario Internacional y sus políticas neoliberales, lo que provocó el bloqueo financiero externo para Costa Rica.

Puede decirse que del 1980 al 1982 fueron los años con más desaciertos en la crisis financiera de Costa Rica, ya que, por el mal manejo de finanzas públicas, exceso de consumo de las importaciones nacionales y políticas cambiarias irreales fueron factores internos que incidieron a dicha crisis.

En esos años se trataba de proteger al productor nacional, impidiendo las exportaciones y esto hacía que los productos fueran más caros, por lo que al no abrirse a mercados internacionales perjudicaba a los grupos más sensibles de la población.

El endeudamiento externo creció de tal manera que provocó que existiera un déficit fiscal de 11%, generando mora ante los organismos internacionales, que en ese entonces restringieron toda oportunidad de financiamiento, ya que recurrieron a banca privada internacional que las condiciones de los préstamos eran menos favorables, porque el periodo de pago era a menos plazo y no contaban con periodos de gracia.

En el último año 1982 la inflación acumulada superó el 100%. Se puede indicar además que la inflación se aceleró tanto que entre los años 1981 y 1982, los precios al consumidor crecieron de 14% (1979), un 18% (1980), un 65% (1981) y un 82% (1982).

Se había afectado el comercio intrarregional, compartieron la "década perdida" de América Latina y la recesión de gran parte de la economía mundial y en cuanto a la deuda externa, su monto representaba prácticamente el 100% del PIB.

Desde aquella época, y hasta la fecha se ha mantenido esta tendencia al aumento del déficit fiscal, únicamente con excepción de los años 2006 y 2008 donde se manifiesta hubo un leve repunte o especie de disminución en cuanto al déficit.

El gasto público lleva parte entre las causas del déficit fiscal, esto por cuanto no se emplean de forma correcta, los gastos estatales en comparación con el presupuesto existente o el proyectado para un determinado periodo.

A raíz de la situación acaecida en la década de los 80, posterior al mandato de Rodrigo Carazo, llega al poder Luis Alberto Monge en 1982, trayendo consigo un plan de mejora para la economía nacional denominado: Plan de Ajuste Estructural (PAE). Además, lograron realizar negociaciones con el Fondo Monetario Internacional para hacer un plan de contingencia, el Fondo accedió a realizar un desembolso equivalente de cien millones de dólares, siendo este un respaldo en el programa de estabilización.

En ese contexto, se aprobó la ley de equilibrio fiscal, se congelaron plazas y salarios, con el fin de bajar los gastos. Por otro lado, se reestructuraron los ministerios de Educación y de Salud, la Caja de Seguro Social y otros organismos autónomos. La idea era controlar los salarios públicos. Flores B. (05 de julio 2018), actualizado por Gudiño R. (27 de noviembre del 2020). ¿Puede Costa Rica sobrevivir al déficit fiscal más alto de su historia?. La República.net. <https://www.larepublica.net/articulo/puede-costa-rica-sobrevivir-al-deficit-fiscal-mas-alto-de-su-historia>.

Años después la economía se vio afectada por los capitales de golondrina, que consistían en una inversión en poco tiempo para aprovechar lo que era el interés que ofrecía la tasa local, produciendo que el valor del dólar fuera hacia abajo en el mercado, esto generó afectación en el sector exportador y las industrias turísticas. Parte de las razones por la cual utilizaban estas figuras es que generaban aumento de la liquidez y la riqueza financiera.

Por lo que se creó la ley 9227 Ley para desincentivar el ingreso de Capitales Externos, que buscaba alejar del país todos aquellos capitales a corto plazo y que tuvieran un impacto

negativo sobre el tipo de cambio. Sin embargo, esta ley estaba afectando el movimiento de capitales en general, ya que no se dio la diferencia por la que se creó, que era pensando en los capitales especulativos en tiempos cortos. Siendo así esta ley se derogó para crear la ley de Fortalecimiento de las finanzas públicas y darle un rumbo diferente.

Hoy día, parte de la contención del gasto público empleado por el gobierno de Carlos Alvarado, desde la toma de su mandato en el 2018, es el relativo al congelamiento y disminución de los pluses salariales de los funcionarios públicos, los cuales, a criterio de la colectividad, son excesivos. Así como también se incurrió al estancamiento de nombramientos en plazas disponibles y la prohibición a la reasignación de estos.

Se propone, que, para disminuir este rubro, el gobierno debía emplear el programa de movilidad laboral en el sector público, implementar el salario único. Todo esto puede cotejarse en la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

Tal como se observa, las causales del déficit fiscal son muchos; de la mano de la corrupción, el elevado gasto público se encuentra la evasión fiscal y también los intereses acumulados por préstamos viejos obtenidos por gobiernos anteriores. Los cuales sumen al país en grandes apuros, obligándolo a desviar fondos predeterminados para gasto social, en cubrir deudas públicas.

Respecto a la evasión fiscal, es importante observar la nota del periódico la republica.net (2020), donde se indica que el país obtiene un 70% de los ingresos a través del pago de los contribuyentes respecto al Impuesto del Valor Agregado (IVA), impuesto de la renta y el impuesto de consumo selectivo. Hace acotación la nota, de que si pudiendo el Estado solventar sus necesidades prácticamente con este 70%, si no se está logrando, o no se está recaudando, es porque evidentemente hay algo mal respecto a este procedimiento. *El principal problema que ha tenido Costa Rica es que desde 2009, la recaudación ha crecido a un ritmo menor y los gastos aumentaron mucho.* Flores B. (05 de julio 2018), actualizado por Gudiño R. (27 de noviembre del 2020). ¿Puede Costa Rica sobrevivir al déficit fiscal más alto de su historia? La República.net. <https://www.larepublica.net/articulo/puede-costa-rica-sobrevivir-al-deficit-fiscal-mas-alto-de-su-historia>.

El pago de impuestos nunca va a ser atractivo, ni de agradable recibimiento por parte de quien los deba al Estado, ya que es claro que quien obtiene las rentas, quiere percibir las en su totalidad sin tener que destinar ningún monto sobre estas al Estado. Pero como se mencionó con anterioridad, es parte de una obligación del costarricense, o de quien la ley demande como deudor, según el hecho generador y la base imponible que se trate, retribuir al fisco parte de su peculio.

En muchas ocasiones, la evasión se genera por el descontento social, en la medida que resienten la gran cantidad de impuestos sobre su persona, su actividad, su negocio, entre otros. O bien, cuando se considera que la exención del pago de impuestos sobre algunos sectores es más favorable que para para ellos.

En Costa Rica el descontento es latente, prácticamente la atmosfera que se respira es tensa cuando de impuestos se trata.

Se menciona que el gobierno de Carlos Alvarado asumiría un gran reto al tener que afrontar el mayor déficit fiscal de estos últimos 30 años. La ley 9635, Fortalecimiento de las Finanzas Públicas se convirtió en la materialización de la afrenta a ese reto del gobierno Alvarado Quesada, con motivo de intentar regularizar las finanzas del país.

Si bien la respuesta no fue la esperada, se proyectaba un repunte en las finanzas; *tal fue la expectativa que la recaudación del IVA a un comienzo se creía exitosa, ya que en noviembre alcanzaron los niveles de ingresos más altos en cinco años.* Flores B. (05 de julio 2018), actualizado por Gudiño R. (27 de noviembre del 2020). ¿Puede Costa Rica sobrevivir al déficit fiscal más alto de su historia?. La República.net. <https://www.larepublica.net/articulo/puede-costarica-sobrevivir-al-deficit-fiscal-mas-alto-de-su-historia>.

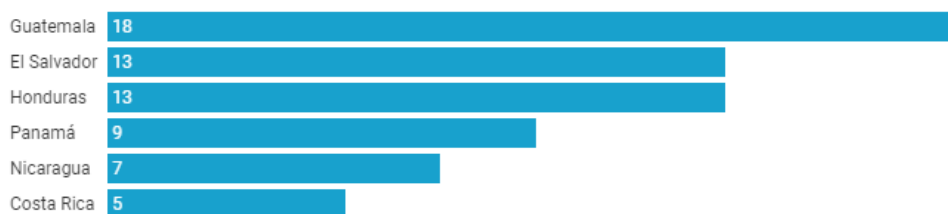
Pero la alegría no duró mucho puesto que finalizando el mismo 2019, aparece en escena el virus del COVID-2019 declarada pandemia por la Organización Mundial de la Salud (OMS) en el 2020, desalentando así las intenciones gubernamentales de recuperar sus finanzas. Debido a los estragos inmediatos del COVID-2019, trajo aún más a la baja, la larga lista de desempleados, el aporte de las cargas sociales y por ende las contribuciones fiscales de personas y negocios debido al despido masivo de personas, y a las restricciones para el

acceso a los bienes y servicios que impedían la normalidad de las actividades comerciales y otras.

Aunque la Ley 9635, y otras más en cuestión se han traído a la vida jurídica para lograr el progreso económico del país, se considera que Costa Rica comparado a otros países de la región, no ha hecho los esfuerzos suficientes en materia de reformas para alcanzar el nivel económico que de un respiro a la grave condición del país. Esto puede observarse en el grafico presentado por la República.net (2020) donde se coloca al país en el quinto lugar: Flores B. (05 de julio 2018), actualizado por Gudiño R. (27 de noviembre del 2020). ¿Puede Costa Rica sobrevivir al déficit fiscal más alto de su historia?. La República.net. <https://www.larepublica.net/articulo/puede-costarica-sobrevivir-al-deficit-fiscal-mas-alto-de-su-historia>.

Reformas

Los países de la región han hecho entre siete y 18 reformas impositivas, lo cual les ayudó a mejorar las finanzas, mientras que Costa Rica realizó solo cinco de bajo impacto en la recaudación (reformas entre 2008 y 2014; Costa Rica a 2017).



Fuente: Estado de la Región • Get the data • Created with Datawrapper

Figura II. Ministerio de Hacienda.

Como medida alterna, Costa Rica, pese a diferencias de épocas pasadas con el Fondo Monetario Internacional, ha logrado concretar ante cuestionamientos de la sociedad y el Poder Legislativo, la celebración de un préstamo con esta entidad financiera internacional.

En abril del 2020 se anunciaba que \$506 millones, aproximadamente ₡286.000.000,00 millones es lo que desembolsaría de forma preliminar el FMI para que Costa Rica hiciera frente a los estragos causados a la economía del país por el COVID-2019. *La tasa de interés será del 1,58% anual, según un comunicado de prensa de la Presidencia de la República y el Banco Central (BCCR). El crédito tendrá tres años y cuatro meses de gracia, pero, después, deberá ser saldado en cinco años.* Díaz Zeledón N. (17 de abril del 2020). Costa Rica tomaría crédito de \$506 millones con el Fondo Monetario Internacional por COVID-19. Seminario Universidad. <https://semanariouniversidad.com/pais/costa-rica-tomaria-credito-de-506-millones-con-el-fondo-monetario-internacional-por-covid-19/>

Lo negociado por el país es un llamado Instrumento de Financiamiento Rápido que brinda liquidez de manera rápida pero un corto plazo para su pago.

En marzo del presente año, el periódico colombiano la República señalaba que el préstamo aprobado por el Fondo Monetario Internacional para Costa Rica era de un total de US\$1.778 millones. Permitiendo un desembolso inmediato de US\$296.5 millones un monto que se suma a otro préstamo de emergencia otorgado en abril por US\$521.7 millones según el FMI.

La condición para el otorgamiento de este fondeo, corresponden a compromisos del Estado costarricense de carácter fiscal, de que antes del 2025 se ejecutarían tales ajustes, equivalente a 4.75% del Producto Interno Bruto (PIB).

(...) A cambio del préstamo, el Gobierno se comprometió con el FMI a reducir el gasto público con acciones como una reforma al sistema de Empleo Público, que está en estudio de la Sala Constitucional y que pretende reorganizar las escalas salariales, reducir pluses y ahorrar hasta un 0,81 % del PIB a partir del 2023.

(...)

Según las autoridades, el 90 % del monto del préstamo del FMI será exclusivamente para el pago de deuda y el restante 10 % se destinará a pagar la deuda que el Gobierno tiene con la estatal Caja Costarricense de Seguro Social. El Congreso de Costa Rica ratifica el préstamo del FMI por 1.778 millones de dólares. (20 de julio del 2021). Agencia EFE.
<https://www.efe.com/efe/espana/economia/el-congreso-de-costa-rica-ratifica-prestamo-del-fmi-por-1-778-millones-dolares/10003-4590291>.

Según comunicado de Casa Presidencial: El empréstito aprobado con el FMI tendrá una tasa de interés anual aproximada del 2,050%; además, de tener un plazo del crédito de 10 años y un periodo de gracia de hasta cuatro años. Gobierno resaltó importancia de la aprobación del crédito con el FMI para la salud económica del país. (19 de julio del 2021).
Presidencia de la República de Costa Rica.
<https://www.presidencia.go.cr/comunicados/2021/07/gobierno-resalto-importancia-de-la-aprobacion-del-credito-con-el-fmi-para-la-salud-economica-del-pais/>

Características financieras del préstamo con el FMI

| | |
|-------------------------|--|
| Programa | Programa de Apoyo para la recuperación post pandemia y consolidación fiscal |
| Tipo de préstamo | Facilidad Servicio Ampliado (SAF, en inglés)* |
| Acreedor | Fondo Monetario Internacional |
| Prestatario | Ministerio de Hacienda |
| Monto | El equivalente en dólares de 1.237.490.000 de Derechos especiales de giro o DEG (aproximadamente US\$1.778.000.000) |
| Tasa de interés | Anual, conformada por la tasa de interés de referencia de los DEG (actualmente la referencia es de 0,050%) más 2%. La tasa estimada actualmente es de 2,050% |
| Plazo del crédito | Hasta 10 años |
| Período de gracia | Hasta 4 años |
| Período de amortización | Hasta 6 años, con pagos semestrales |
| Plazo de desembolso | Hasta 3 años |
| Comisión de compromiso | 0,30% anual del monto programado a desembolsar. Se reembolsa si se gira durante el periodo |
| Cargo por servicio | 0,50% sobre el monto desembolsado |

Fuente: Dirección de Crédito Público, Ministerio de Hacienda.

Figura III. Ministerio de Hacienda.

Aunque el gobierno es enfático en el empréstito con el FMI es para paliar la situación de la deuda externa, empeorada por la llegada del virus del COVID-2019. Es claro que las malas actuaciones y despilfarros del sector público, así como el robo desmedido a través de la figura de la corrupción en el país y la alta evasión de tributos por parte del sector privado, son culpables en parte de que el país venga de cabeza en materia financiera, donde los tributos juegan un papel fundamental.

En materia de economía hay heridas que aun el país reciente, por ejemplo, el famoso hueco fiscal gestado en la administración del expresidente del Partido Acción Ciudadana

(PAC), Luis Guillermo Solís. Este corresponde a un faltante de ¢900.000.000.000,00 del presupuesto 2018 que serían utilizados para pagar deudas.

(...) En palabras más sencillas, el gobierno de Solís solicitó una cantidad de dinero que de antemano sabía que no era suficiente y con esto maquilló el presupuesto de la República, escondiendo deudas que el país debía atender prácticamente después de que el presidente que le sustituyera tomara el mando.

(...) Se hizo de forma irregular, pues el Ejecutivo solicitó dos presupuestos extraordinarios por ¢188.000 millones y ¢600.000 millones y Hacienda desvió partidas que ya se encontraban asignadas a otras áreas, pasando por alto la autorización de la Asamblea Legislativa. Naranjo J. (24 de abril del 2019). ¿Qué es el hueco fiscal y por qué piden investigar al expresidente Luis Guillermo Solís? Teletica.com. https://www.teletica.com/politica/que-es-el-hueco-fiscal-y-por-que-piden-investigar-al-expresidente-luis-guillermo-solis_223947.

A raíz de este tipo de acciones, consideradas inconstitucionales, solicitando presupuestos extraordinarios, para cubrir deudas que no existían, según expresiones de los diputados, es que se procede a solicitar la apertura de la investigación para el entonces presidente y varios altos funcionarios públicos considerados como posibles responsables.

Más recientemente se topa con otro desfalco de gran magnitud y que indiscutiblemente alcanza a inmiscuirse en las arcas del Estado y es el correspondiente al “Caso Cochinilla”. Y

que refiere a un escándalo político de corrupción en Costa Rica revelado el 14 de junio de 2021, donde se cuestiona una red de crimen organizado destinada a favorecer a empresas privadas específicas en licitaciones de construcción, rehabilitación y mantenimiento de la red vial costarricense, a cambio de sobornos y favores para funcionarios públicos. Caso Cochinilla (31 de agosto del 2021). Wikipedia, Enciclopedia libre).

[https://es.wikipedia.org/wiki/Caso_Cochinilla.](https://es.wikipedia.org/wiki/Caso_Cochinilla)

De más está decir que esta organización criminal formada por funcionarios públicos y empresa privada, planificaba con grandes sumas de dinero, en apariencia ₡78.000.000.000,00, generando un hueco fiscal provocado por sobrepuestos irregulares. Estos dineros desviados a favor de dos empresas privadas fueron hurtados de las arcas del Estado costarricense con colaboración de funcionarios públicos, dinero que fue recaudado mediante impuestos a los ciudadanos, y obtenido a través de otras fuentes sobre las cuales se hayan habilitados los gobiernos para echar mano.

No se pretende incurrir con esto en cada caso de corrupción que ha vivido el país de forma particular, puesto que no es tema de esta investigación. Pero si es importante hacer un pequeño señalamiento del sentir del ciudadano costarricense, o bien, del contribuyente.

Cuando se hacen escuchar casos de este tipo, es normal que se genere una cierta repelencia a la imposición de más impuestos por parte de los ciudadanos, en especial cuando se justifica que la necesidad de estos radica en sacar a flote la economía del país. Cuando por otro lado, otros pocos, se apoderan de lo que no les pertenece, y lo utilizan para su propio

beneficio. Muchos son los factores que deben ser analizados por las autoridades gubernamentales antes de aparecer en escena con un nuevo impuesto, con una nueva carga tributaria.

Quizá en lugar de arremeter contra el pueblo en esta dirección, podrían implementarse o corregirse mecanismos tributarios que solventen las falencias actuales, para que no se crea que los nuevos impuestos son los salvavidas de las finanzas públicas. En paralelo a la consideración de un nuevo impuesto, tienen que valorarse las demás aristas de la sociedad en la actualidad, y ver las condiciones de los ciudadanos y su capacidad para hacer frente a dichos requerimientos.

2.2. DEFINICIONES

Con motivo de brindar mayor claridad en el desarrollo del tema principal de esta tesis, y los subtemas que se vayan suscitando en su desenlace, se procederá a continuación, a brindar una explicación más amplia de los conceptos fundamentales de la misma.

2.2.1. Renta

En siglos pasados existía una renta llamada Feudal, por el cual se definía la jerarquía medieval, entre cleros, nobles y reyes, apropiándose de los excedentes de los campesinos, se beneficiaban mediante especias o dinero, que eran parte de las cosechas que producían.

A lo largo de los años se ha ido modificando este término, hasta poder definirlo hoy en día como aquel ingreso que es constante, regulado por los entes económicos gubernamentales, siendo este un concepto básico y fundamental de la economía Pública. La renta se utiliza para medir la economía y el bienestar del Estado, a esta se le suman distintos factores productivos como la remuneración de asalariados, excedentes, rentas de capital¹ y trabajo², da lugar a la Renta Nacional y su distribución entre los nacionales de un país a la "renta per cápita"³, que es uno de los principales índices comparativos en materia económica a nivel internacional.

2.2.2. La Renta desde la perspectiva internacional

Según el Diccionario de la Real Academia Española, la renta se define como: *Utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra*. Real Academia Española (actualización 2020). Asociación de Academias de la Lengua Española. <https://dle.rae.es/renta>

Por su parte el Diccionario Básico Tributario Contable, del Servicio de Impuestos Internos del gobierno de Chile, indica que por renta se entienden aquellos: *Ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios,*

1 Beneficio o ganancia procedente de los bienes que dispone una persona o empresa.

2 Se entiende por renta del trabajo la remuneración total, monetaria o no monetaria, que paga un empleador a su asalariado como contrapartida del trabajo realizado por éste durante el período de referencia de los ingresos.

³ La Renta per cápita es uno de los indicadores económicos más importantes de un país, se encargará de medir la relación existente entre el Producto Interior Bruto (PIB) y el número de habitantes de un país.

utilidades e incrementos de patrimonio que se perciben o devenguen, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación. Servicio de Impuestos Internos (s.f.). Diccionario Básico Tributario Contable. https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_r.htm

Desde una perspectiva un poco más técnico-económica; la empresa líder mundial española de soluciones integrales; Wolters Kluwer, declara que la renta es la; *Remuneración que obtienen los factores productivos por su participación en los procesos de producción de bienes y servicios. También se utiliza como elemento para medir el bienestar económico.* Wolters Kluwer (s.f.). La renta en sentido económico. <https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es>

El autor Humberto Medrano, indica sobre el concepto de renta en la legislación tributaria: *En efecto, para establecer lo que deben entenderse por renta desde el punto de vista jurídico tributario existen -básicamente- dos criterios reflejados en la teoría de la fuente y en la teoría del incremento patrimonial.* Medrano C. Humberto (s.f.). El concepto de Renta en la Legislación Tributaria. Dialnet. Recuperado de Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho. <https://dialnet.unirioja.es>

Sobre la teoría de la fuente, señala el autor que solo puede ser concebida como renta jurídica aquel ingreso de naturaleza periódica, de una fuente más o menos durable. Por lo que la periodicidad y la permanencia en la fuente generadora es lo que sientan las bases de esta teoría. Las fuentes por su parte son las ya conocidas capital y trabajo. Estas dos en conjunto dan vida a la tercera fuente; la empresa.

Por lo que cualquier ingreso generado por una persona, que no venga de estas tres fuentes citadas con anterioridad, sino obtenidas por otra vía como una herencia o ganar un premio de lotería, no son susceptibles de ser consideradas como renta jurídica. Claro está, en lo que concierne para la aplicación de esta teoría.

La observación que hace el autor en cuanto a la manera de determinar cuándo un ingreso podía ser renta gravable o no respecto a una persona jurídica, es de singular importancia, véase lo siguiente: (...) *se estableció que para determinar si un ingreso constituía o no renta gravable en el caso de las personas jurídicas, había que analizar dos extremos: los estatutos de la sociedad y la habitualidad de las operaciones. En otras palabras, si el ingreso se obtenía como consecuencia de una actividad no prevista como objeto social en los estatutos y sí, además, dicha actividad no era realizada habitualmente por la sociedad, el ingreso resultante no era considerado como renta gravable.* Medrano C. Humberto (s.f.). El concepto de Renta en la Legislación Tributaria. Dialnet. Recuperado de Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho. <https://dialnet.unirioja.es>.

Por lo tanto, únicamente aquellas actividades propias de la empresa, establecidas en su estatuto, como propias de su razón de ser, son aquellas sujetas a la aplicación de la renta.

En Costa Rica, el código de comercio en el artículo 18, sobre la escritura constitutiva de toda sociedad mercantil, menciona que esta debe contener: *5) Objeto que persigue.* Que, para el caso en estudio, puede fijar las bases de lo expuesto con anterioridad, entiéndase, la

delimitación de las actividades para verificar si están o no sujetas a ser un ingreso gravable para efectos de la renta.

En cuanto a la otra teoría, la de incremento patrimonial también conocida como teoría del balance, es un tanto más generalizado por cuanto no valora las fuentes de donde provienen los ingresos. Es inclusive, indiferente a ello. Lo que esta teoría percibe, según lo señala el autor, es que considera susceptibles de ser gravados para efectos de renta, *la totalidad de beneficios recibidos por el contribuyente sin importar la fuente que los origina y prescindiendo de la periodicidad o no de su percepción.*

(...) En otras palabras, la teoría de la fuente limita el concepto de renta sólo a una porción determinada de la riqueza percibida, mientras que en la teoría del balance existiría una identificación entre renta y beneficio, careciendo de trascendencia determinar el origen de la utilidad y su carácter periódico o eventual, por cuanto aquí solo importa saber que se ha percibido una ganancia que, por este único hecho, será objeto de gravamen después de deducirse, por supuesto, los egresos necesarios para generarla. Medrano C. Humberto (s.f.). El concepto de Renta en la Legislación Tributaria. Dialnet. Recuperado de Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho. <https://dialnet.unirioja.es>

La autora Carmen Muñoz Berger intenta dar su concepto de renta fiscal iniciando su trabajo con la mención de Seligman⁴, al señalar que este definía a la renta como la *corriente de satisfacciones que se obtienen de los bienes por su utilidad*.

Aunque Muñoz Berger señala que dentro del texto de Seligman se dan una serie de contradicciones en el intento de definir este tema, ella por su parte brinda un aporte al exclamar que; *La renta, en contraposición al capital, hace referencia a la cantidad que afluye en un determinado período y que está a disposición de su poseedor a efectos de consumo, de tal forma que, al gastarla, no sufra menoscabo el capital*. Muñoz B. Carmen. (s.f.). El concepto de renta fiscal. Dialnet. Recuperado de Revista de economía política. <https://dialnet.unirioja.es>

Sobre las dos teorías expuestas por Medrano Cornejo en su texto, Muñoz Berger corrobora las fuentes sobre las que fluye el concepto de renta, o más bien, las que definen cuales ingresos van a ser gravados según su procedencia. Ya sea aquellos generados por el capital y el trabajo según la teoría de von Herman, o si es más bien por la teoría que incluye la colectividad de ingresos de una persona física o jurídica, desmeritando su origen, y por supuesto dejando de lado la ya mencionada periodicidad y permanencia según von Schanz.

Francisco de la Barra Correa indica que la renta: *(...) no es más que un sistema de medición tributaria; de donde resulta que, teóricamente, se podrá dar una noción*

⁴ Principles of Economics, 1914.

cualquiera. Naturalmente, los fines de la imposición y una más expedita administración del impuesto, hacen que la mayoría de las legislaciones vayan adoptando conceptos análogos, que en definitiva tiendan a establecer gravámenes a situaciones económicamente similares, aunque su expresión jurídica sea diferente.

Un aspecto importante de resaltar y que puede comprobarse al menos en afirmaciones de varios autores de países distintos como por ejemplo lo son Humberto Medrano y ahora Francisco de la Barra, es la carencia de una definición concreta de lo que corresponde a renta. Y tal como lo afirma este último autor en el párrafo anterior, cada legislación va acoplando los conceptos de una manera similar, encaminados de forma equivalente, por lo menos dentro de los que cuentan con un mismo sistema jurídico, aunque quizá en su desarrollo, se den ciertas desavenencias imperceptibles en cuanto a su manifestación jurídica. De la Barra C. Francisco. (s.f.) El nuevo concepto de Renta y el Impuesto a las Ganancias de Capital. <file:///C:/Users/VV/Downloads/42091-1-147232-1-10-20160705.pdf>

2.2.3. Sobre la jurisprudencia en Costa Rica

Buscando un concepto más autóctono, se acude a la jurisprudencia nacional para comprender el significado de renta. La cual, según Resolución de la Sala Constitucional N° 09256 – 2004 se concibe de la siguiente manera:

(...) A pesar de los diversos enfoques que se le han otorgado al concepto de renta, puede concebirse ésta como una riqueza de carácter dinámico, en contraposición con el patrimonio que es una riqueza de carácter estático. La renta constituye un flujo de riqueza que se genera en un período determinado, de modo que es necesario comparar el estado del patrimonio al inicio del período con su estado al final, para captar así el volumen del flujo de riqueza que se generó en dicho arco temporal.

Distinto a los conceptos académicos señalados en párrafos anteriores, se torna más sencilla su comprensión al ejemplificarse con los estados dinámico y estático. Aunque más adelante, dentro de la misma resolución, se sustente su criterio con base en las dos teorías expuestas por el autor Humberto Medrano:

Según los postulados de la teoría de la fuente, que a su vez lleva al concepto de “renta producto”, sólo es renta aquel flujo de riqueza que se da entre el inicio y el final de un período determinado y que proviene de la propia actividad productiva del contribuyente. En otras palabras, es renta sólo el flujo de riqueza que proviene de los factores productivos trabajo, tierra, capital, a disposición del contribuyente y que éste, con su actividad económica ha puesto en operación. De acuerdo con la teoría patrimonial (que lleva al concepto de “renta-ingreso”) es renta el flujo total que se da entre el inicio y el final de un período, por lo que se define como el incremento que experimentó el patrimonio durante éste.

2.2.4. Producto Interno Bruto

Conocido con sus siglas como PIB se define como; *El producto interior bruto (PIB) es un indicador económico que refleja el valor monetario de todos los bienes y servicios finales producidos por un país o región en un determinado periodo de tiempo, normalmente un año. Se utiliza para medir la riqueza que genera un país. También se conoce como producto bruto interno (PBI).* Sevilla A. (23 de marzo, 2012). Producto interior bruto (PIB). <https://economipedia.com>.

Tal y como se expresa en el concepto anterior, el PIB debe medir la producción de un país, dividiéndolo en el total de bienes y servicios que el mismo contrae. Es decir, las producciones de pesca, de ganadería, y todo lo que abarque el consumo diario de las personas. Con respecto a los servicios, se puede utilizar como ejemplo las asesorías impartidas por un profesional, hasta el transporte público entran en este conglomerado.

Sin embargo, hay uno que otro que al gobierno se le escapa de las manos como lo son los dineros que circulan en un país sin declararse ante las autoridades competentes, es decir; comercios informales o negocios ilícitos (narcotráfico y tráfico de armas), ya que estos no dejan registros de ningún tipo. También está el autoconsumo de los ciudadanos, que se refiere a que las personas utilizan bienes o servicios que ellos mismos desarrollan para poder satisfacer sus necesidades lo cual es un escenario difícil de medir, tomando en consideración el hecho de la ausencia de un control estricto que cierre todos los portillos por donde se fuga la información.

Posterior a la definición brindada, se comprende entonces, que paralelo al crecimiento de las sumas obtenidas en la generación de bienes y servicios dentro de un país, el PIB de igual forma va incrementando lo cual se traduce en una mejor economía en el país.

La forma de calcular el PIB es en un lapso determinado (trimestre, año), por medio del método del ingreso que se da sumando los pagos de los asalariados, el excedente bruto de explotación, impuestos y subvenciones a producción y los productos recibidos o pagados por el gobierno. Es necesario para evitar las duplicaciones derivadas de operaciones de compra venta que se generan entre los productores, ya que esta variable tiende a medir el valor agregado por cada productor al servicio final.

El PIB viene a medir la riqueza de un país, ya que sirve para diagnosticar si la economía de éste está en crecimiento, o por si lo contrario enfrenta algún tipo de déficit, lo cual afecta a los cambios económicos que se quieran implementar.

Es importante analizar que el PIB se cataloga como un medidor macroeconómico, que brinda información sobre la economía y que este cálculo está en manos de las entidades gubernamentales del país, específicamente lo maneja el Banco Central de Costa Rica.

Para tener un Producto Interno Bruto en óptimas condiciones, es fundamental que existan más fuente de empleo, para que, a su vez, estas generen una mayor cantidad de consumo tanto en servicios como bienes, de forma individual o a nivel familiar. La inversión

extranjera es una de las principales fuentes de empleo en el país y que trae consigo efectos positivos como la estimulación a la inversión del capital local, mejora el nivel de vida de la población y provoca mayores ingresos al fisco. La industria médica es un ejemplo de este tipo de inversión, ya que hoy en día según la República.Net, Costa Rica ocupa el segundo lugar en Latinoamérica sobre la exportación de dispositivos médicos, generando más de 2000 empleos a los costarricenses. Gudiño R. (19 de junio de 2021). Costa Rica ocupa el segundo lugar latinoamericano en exportación de dispositivos médicos. <https://www.larepublica.net>.

No está de más el analizar si el PIB sigue siendo un medidor acorde a las nuevas generaciones y las últimas tecnologías que cada vez son más revolucionarias o si debería comenzar ajustarse a nuevas visiones. Hay países como lo es Nueva Zelanda que ha querido cambiar la orientación del PIB en busca de la salud poblacional, según lo indica la primera ministra laborista de dicho país, Jacinda Ardern;

La retórica del crecimiento sacraliza el producto interior bruto (PIB) como el parámetro económico de referencia. Esa magnitud refleja la producción total de bienes y servicios de un país durante un tiempo. Por supuesto que es importante, porque nos dice cuánta riqueza se crea, pero no cómo se reparte. España lleva cinco años con un notable crecimiento del PIB, incluso por encima de la media europea, pero es al mismo tiempo uno de los países en que más crece la desigualdad social. Ya sabemos que la felicidad tiene que ver con cuestiones subjetivas, pero también con las condiciones materiales, que no son solo sociales, sino también ambientales. ¿De qué nos sirve, por ejemplo, vivir en ciudades prósperas, con un PIB boyante, si cada vez que respiramos nos envenenamos? Pérez O.

Carmen (20 de julio, 2019). El PIB no mide la felicidad. El País.
<https://elpais.com/elpais/2019/07/18/opinion>.

Se puede decir que el PIB no debería medir solamente variables cuantitativas sino cualitativas, que en los análisis económicos no pueden medir lo intangible, por lo que se debe tener una visualización a lo no material, como lo es la salud, la educación o el medio ambiente, ya que las métricas inadecuadas pueden llegar a causar en un país una austeridad absoluta tras una crisis y políticas no eficientes, dejando en claro que el PIB es un medidor de economía pero no de bienestar, por lo que debe existir una balanza.

2.2.5. Renta Mundial

Antes de definir el término de renta mundial, se debe entender que el sistema que se aplique tiene que ser neutral. Es decir, que un sistema tributario no tiene por qué tener algún tipo de influencia sobre los agentes económicos, pero sí sobre la posición de los capitales, o bien, sobre la elección de las actividades que se van a desarrollar, que estas puedan seguir un criterio de una economía efectiva, analizando donde vaya a ser más productivo.

Ahora sí, se puede decir que la renta mundial, también conocida como renta universal, se define como un régimen que implica que toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en un país, deba pagar impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él, que estará afecto a

las leyes de un determinado Estado independientemente donde hayan nacido las obligaciones tributarias.

Las razones por las que se comenzó a fomentar este régimen, es porque los sistemas tributarios que tenían los países no eran atractivos para los ciudadanos locales, entonces buscaban donde colocar sus riquezas fuera de su territorio de origen, por lo que, al aplicar la renta mundial, aunque invirtieran externamente siempre deberían pagar por sus ganancias.

Se dice que la renta territorial es la regla principal y que la renta mundial viene a ser la excepción, ya que se observa que esta última tiene un grave problema de la doble tributación.

Cabe señalar que Honduras tuvo que realizar el cambio de renta mundial a territorial para el año 2017, al darse cuenta que era un sistema que implantaba injusticia y violación a los derechos tributarios, ya que no tenía ningún tipo de mecanismo para evitar la doble imposición.

Pueden llegar a desarrollarse problemas al existir dos o más jurisdicciones legitimadas, pronunciando criterios propios, establecidos en cada uno de sus mandatos o leyes, esto a la hora de definir cual sistema tributario se debe sujetar una persona física o jurídica para el pago de una determinada renta. Por lo que es un tema que se debe dialogar para no generar conflictos.

Los convenios internacionales podrían ser una alternativa para que se distribuya esta potestad, ya sea que se rijan en un solo país o ambos, se toma como un mecanismo externo y a nivel interno para hacerlo llamativo algún instrumento de exenciones de rentas generadas en el exterior. Independientemente de que sea externo o interno le corresponde al Estado de residencia ejecutar la corrección de la doble imposición.

La renta mundial se aplica en países desarrollados, la mayoría conforman la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), y pertenecen al régimen de renta mundial.

En Costa Rica, para la fecha del 24 de agosto del 2020, ingresó a la Asamblea Legislativa el proyecto denominado Ley para la Inclusión de Renta Mundial en el Sistema Tributario Costarricense, bajo el número de expediente N°22.166, que buscaba modificar básicamente 3 artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta (N° 7092), los cuales eran:

- Cuadro 1.

| Vigente | Propuesto |
|--|---|
| Artículo 1. Del hecho generador y de la materia imponible | Artículo 1. Del hecho generador y de la materia imponible |
| Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. Se establece un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes | Se establece un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que |

| | |
|---|--|
| <p>colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense.</p> <p>El hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley.</p> <p>Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense, los generados en el territorio nacional provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, de acuerdo con las disposiciones de esta ley.</p> <p>A los efectos de este impuesto, también tendrán la consideración de actividades</p> | <p>desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense y en otras jurisdicciones.</p> <p>El hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense y en otras jurisdicciones, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense y extraterritorial exceptuado por ley.</p> <p>Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense, los generados en el territorio nacional, así como las rentas, ingresos o beneficios obtenidos en otras jurisdicciones provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, de acuerdo con las disposiciones de esta ley.</p> <p>A los efectos de este impuesto, también tendrán la consideración de actividades</p> |
|---|--|

| | |
|---|--|
| <p>lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones del impuesto a las utilidades, la obtención de toda renta de capital y ganancias o pérdidas de capital, realizadas, obtenidas por las personas físicas o jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, que desarrollen actividades lucrativas en el país, siempre y cuando estas provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa.</p> <p>Cuando las rentas, los ingresos o los beneficios de fuente costarricense, indicados en el párrafo anterior, estén sujetos a una retención que sea considerada como impuesto único y definitivo, el monto retenido se considerará como un pago a cuenta de este impuesto.</p> <p>En ningún caso, las rentas contenidas y reguladas en el título II serán integradas a las rentas gravadas, conforme a lo dispuesto en el título I de esta ley, impuesto a las utilidades.</p> | <p>lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones del impuesto a las utilidades, la obtención de toda renta de capital y ganancias o pérdidas de capital, realizadas, obtenidas por las personas físicas o jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, que desarrollen actividades lucrativas en el país y en otras jurisdicciones, siempre y cuando estas provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa.</p> <p>Cuando las rentas, los ingresos o los beneficios de fuente costarricense y obtenida en otras jurisdicciones, indicados en el párrafo anterior, estén sujetos a una retención que sea considerada como impuesto único y definitivo, el monto retenido se considerará como un pago a cuenta de este impuesto.</p> <p>En ningún caso, las rentas contenidas y reguladas en el título II serán integradas a las rentas gravadas, conforme a lo dispuesto en el título I de esta ley, impuesto a las utilidades.</p> |
|---|--|

| | |
|--|--|
| <p>Las fundaciones y asociaciones distintas de las solidaristas que realicen parcialmente actividades lucrativas estarán gravadas por este título en la proporción de estas actividades.</p> <p>Las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de las superintendencias, adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, no estarán sujetas a las disposiciones sobre deducción proporcional de gastos.</p> <p>(Así reformado por el título II aparte 1) de la ley de Fortalecimiento de las finanzas públicas, N° 9635 del 3 de diciembre de 2018)</p> | <p>Las fundaciones y asociaciones distintas de las solidaristas que realicen parcialmente actividades lucrativas estarán gravadas por este título en la proporción de estas actividades.</p> <p>Las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de las superintendencias, adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, no estarán sujetas a las disposiciones sobre deducción proporcional de gastos.</p> |
|--|--|

- **Cuadro 2.**

Derogar inciso ch del ARTÍCULO 6 de la Ley N.º 7092:

ARTICULO 6º.- Exclusiones de la renta bruta.

No forman parte de la renta bruta:

ch) Las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país.

- **Cuadro 3.**

| Vigente | Propuesto |
|--|--|
| <p data-bbox="261 411 846 443">Artículo 27 bis. Hecho generador.</p> <p data-bbox="261 464 846 1213">El hecho generador de este impuesto es la obtención de toda renta de fuente costarricense en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente, así como las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que resulten entre el momento de la realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, y que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en el impuesto a las utilidades.</p> <p data-bbox="261 1398 846 1598">(Así adicionado por el título II aparte 14) de la ley de Fortalecimiento de las finanzas públicas, N° 9635 del 3 de diciembre de 2018)</p> | <p data-bbox="846 411 1380 443">Artículo 27 bis. Hecho generador.</p> <p data-bbox="846 464 1380 1325">El hecho generador de este impuesto es la obtención de toda renta de fuente costarricense y rentas obtenidas en otras jurisdicciones en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente, así como las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que resulten entre el momento de la realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, y que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en el impuesto a las utilidades.</p> |

Parte de lo que argumentaron los diputados al exponer este proyecto de ley es que bajo la investigación sobre expediente 19.973, que trataba del caso de los papeles de Panamá. Los ciudadanos hacían lo posible en el área legal, económica y logística para poder trasladar las rentas al extranjero, siendo el fin en común de aprovechar las ventajas fiscales de otros países y así evadir los impuestos del territorio costarricense. Por lo que el parlamento indicaba que debía proteger al Estado y a la población resguardando las riquezas generadas dentro y fuera del país. Sin embargo, esto quedó en simples recomendaciones y no pasó a más. Según expertos, la renta mundial no generaría ingresos relevantes al país y además afectaría el nivel de competitividad de las empresas costarricenses que invierten en el exterior.

2.2.6. Renta Global

La renta global es la forma de consolidar todos los ingresos que tengan los ciudadanos, para esto se suman y se paga con la tasa impositiva más alta o de forma gradual, es decir crea una estandarización en las tasas, sin importar el origen de la renta. A este también se le denomina tributo sintético, ya que no indica el origen en específico de cada renta si no que es la suma de todas ellas, incluyendo negativas como positivas.

Durante la creación y formación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Ley 9635, el Ministerio de Hacienda solicitó la incorporación del impuesto de renta global, estableciendo un cobro tanto para personas físicas como jurídicas que realicen actividades lucrativas, siempre que sean dentro del territorio nacional. Esta propuesta fue

parte en su momento para poder negociar un préstamo con el Fondo Monetario Internacional y empezar a ver las primeras mejoras en el PIB para el año 2023.

Según comenta Diana Caravaca (2020), quien es consultora Senior de impuestos de la empresa Deloitte, parte de que se aplique este esquema de renta global, tendría como consecuencia que personas físicas presenten una declaración del impuesto que gravaría todos los tipos de renta siguientes:

- ❖ Ingresos como asalariado, por jubilación o pensión.
- ❖ Ingresos por servicios profesionales.
- ❖ Ingresos por actividades lucrativas empresariales.
- ❖ Dividendos.
- ❖ Ingresos por intereses de préstamos.
- ❖ Subvenciones otorgadas por entes públicos.
- ❖ Rendimientos de rentas de capital.
- ❖ Otros ingresos de otras Fuentes.

Parte de lo que se planteó dentro de la renta global fue reconocer necesidades esenciales de los ciudadanos como: salud, vivienda, educación; También prever un salario mínimo vital sobre el exceso del monto y aplicarían deducciones, sobre el ingreso que está sujeto a una escala progresiva.

Sobre las empresas, se menciona que se establecería una tarifa que fuera uniforme y competitiva, de la cual deben estar sometidas todas las formas jurídicas que generan riqueza. Analizado en la información obtenida sobre la renta global en Costa Rica, se ha tratado de plantear por al menos 5 veces este proyecto, desde que fue promovido por el presidente Abel Pacheco en el año 2002, y aunque ya fue plasmado en la Ley N° 9635, no pudieron incorporar todos los elementos necesarios para su aplicación.

2.2.7. Renta Territorial

El concepto de renta territorial se define como un sistema que permite gravar las rentas generadas dentro de una determinada jurisdicción, es decir que un Estado decide imponer tributos a sus habitantes dentro de su territorio y no fuera de él.

La renta territorial es mucho más fácil y justa de aplicar ya que no recae en la doble imposición, sin embargo, el Estado se encargará de llevar ese control fiscal, ya que no dependerá de ninguna limitación externa y se establecerá a la fuente de la renta donde se generó el mismo.

La legislación tributaria actual se rige bajo un principio de territorialidad que grava todas aquellas rentas o ingresos considerados de fuente costarricense generados dentro de ese territorio. A pesar de esto, la Administración tributaria en recientes fiscalizaciones, ha venido aplicando un concepto de territorialidad ampliada para recaudar tributos. Lo que quiere decir, es que si las rentas generadas en el exterior, tienen una vinculación con la

operación costarricense, serían consideradas como rentas territoriales. Desvirtúa el principio mencionado, pero así ha sido su actuación. Caravaca D. (octubre,2020). Boletín Tributario. Deloitte Costa Rica. <https://www2.deloitte.com>.

Dentro de este término el criterio de sujeción juega un papel muy importante, estos son aquellos elementos importantes para que un sujeto o una renta estén adscritos a un sistema tributario determinado y estos pueden ser reales o personales. Los reales no están sujetos a la importancia del individuo, si no a la renta en sí, es decir se encuentran enlazados con las leyes tributarias que trae como consecuencia la procreación de renta de un determinado territorio. Pero si se habla de los personales es donde existe un vínculo estrechamente relacionado con la naturaleza del sujeto, se definen si el contribuyente es un residente fiscal o si es nacional. En base a esta distinción se puede definir si existe una pertenencia económica o una pertenencia personal del sistema tributario.

Por eso se dice que a pesar de que en Costa Rica rige bajo el principio de territorialidad, no se aplica de una manera correcta, ya que la administración tributaria se ha extralimitado más allá de lo que va la ley, generando inseguridad jurídica en los ciudadanos que poseen negocios, ya que la tributación busca gravar todo lo que está a su alcance.

El concepto de territorialidad ha evolucionado a lo largo de los años y la definición se ha expandido más allá de lo territorial, según el Dr. Diego Salto van der Laet, en su publicación que se nombra La territorialidad del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica: comentarios en

torno a la reforma fiscal, resalta que deben existir cinco fundamentos teóricos que justifican el utilizar un sistema de tributación territorial. Por lo que se procede a comentar cada uno:

- Principio de beneficio: Cada contribuyente debe pagar tributos en una medida correspondiente por parte de su riqueza que sea resultado de los bienes, o bien, por los servicios que brinde al ente público. Además, expone este principio que se subdivide en beneficio y sacrificio. El primero porque al pagar el impuesto recibe a cambio beneficios y servicios públicos que le brinda la jurisdicción y el segundo va entorno a lo moral, que el ciudadano debe de anteponer la colectividad antes que la individualidad ante el Estado.
- Principio de neutralidad: Se dice que el Sistema tributario no debería generar ningún tipo de conflicto tanto interno como externo en la hora de toma de decisiones dirigida a los ciudadanos u otros Estados. Esta neutralidad se basará en dos conceptos importantes, el NEC que sus siglas representan Neutralidad en la Exportación de Capital y NIC que es Neutralidad en la importación de Capital.
- Principio de equidad: El Dr. Diego recalca que este principio es por el cual debería aspirar el sistema fiscal costarricense, para que exista una equidad en cuanto al repartir riqueza y que no recaiga en un solo grupo poblacional.

- Principio de legitimación: La potestad que tiene el Estado de percibir esas rentas por el simple hecho que se produzcan en el país.
- Principio de eficiencia: Se trata de la eficiencia que hay para la recaudación tributaria y este es el más característico, tanto por la autodeterminación y autoliquidación por parte del contribuyente y la fiscalización por parte de la Administración Fiduciaria.

2.2.8. Renta Cedular

“Un sistema cedular sobre la renta –como el que está vigente en nuestro país– se caracteriza por establecer distintos impuestos según el tipo de renta que se trate. La categorización de las rentas se estructura según distintos criterios escogidos por el legislador, por ejemplo: la relación de dependencia o de autonomía en que se obtiene, si proviene del trabajo o del capital y, dentro de este, si proviene de operaciones de mercado financiero o no, etc. Este sistema es considerado en la doctrina y el Derecho comparado como una forma primitiva y poco técnica de la imposición sobre la renta. Trata en forma desigual rentas de igual cuantía, no capta la verdadera riqueza global de los contribuyentes y deja zonas de renta sin tributar”. Torrealba Navas, A. (2003). La imposición sobre la renta en Costa Rica (segunda ed.). San José, Costa Rica: Investigaciones Jurídicas.

Desde 1988 Costa Rica cuenta con un sistema cedular, el cual consiste en crear diferentes clases impositivas a gravar como salarios, tramos de renta para trabajos independientes, personas jurídicas, ingresos por intereses, para dividendos y otros tramos

para otros ingresos, por cada renta que adquiere un ciudadano se grava conforme con las tarifas establecidas, dependiendo del tipo de ingreso que le concierne.

2.2.9. SISTEMA DE RENTA ACTUAL EN COSTA RICA. RENTA TERRITORIAL.

Tal como su nombre lo señala, la renta territorial tiene jurisdicción sobre las utilidades generadas por los costarricenses y demás habitantes del país, dentro del propio país, a través de la gravación de estas, o mejor dicho, a través de la implantación de impuestos individualizados.

La renta territorial ha sido el modelo por excelencia dentro del sistema tributario costarricense, la cual se ampara en la Ley 7092; Ley de Impuesto Sobre la Renta. Donde se establece la obligatoriedad de pago tanto para personas físicas, jurídicas, entes colectivos sin personalidad jurídica localizados en el territorio nacional que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense.

Un sistema de renta territorial no es una figura desestimable, puesto que por más de 3 décadas se ha considerado apto para que la hacienda pública se abastezca suficientemente, o al menos eso era lo esperable. Por cuanto se establece sobre una actividad dinámica, como lo es la generación de ingresos o utilidades a través de actividades creadas para ese fin (lucrar). No obstante, se han suscitado recientemente intentos por parte del Poder Legislativo

y el Ejecutivo, para intentar transitar de una renta territorial a una renta mundial, o bien, a renta global.

Renta global y renta mundial no son lo mismo, al respecto pueden observarse los siguientes aportes: *Por otro lado, un sistema de renta mundial (que no es lo mismo que renta global) busca cobrar impuestos no por el lugar donde se generaron dichos ingresos, sino por la residencia fiscal de la persona que los generó. Por lo tanto y bajo este supuesto, si una persona residente fiscal de Costa Rica produce renta en Panamá, dichos ingresos deberían de reportarse en nuestro país y cancelar los tributos correspondientes.* Blen Font M. (29 de julio del 2018). ¿Renta mundial o territorial?. El Financiero. <https://www.elfinancierocr.com/economia-y-politica/renta-mundial-o-territorial/KSAQRNEZYHHTB7T2AWMMUCUGA/story/>.

Al respecto, el Lic. Rafael Luna de Consortium Legal en su columna de la Republica.net (2020) señala sobre la renta mundial indica: (...) *si usted es nacional o extranjero y reside en Costa Rica, tendrá que pagar impuestos en Costa Rica por las ganancias que haya obtenido dentro de Costa Rica, pero también por las generadas fuera de nuestras fronteras, es decir, por las ganancias en las que Costa Rica como país, no ha aportado nada.* Luna R. (24 de agosto del 2020). ¿Proyecto de Renta Mundial?. La república.net <https://www.larepublica.net/noticia/proyecto-de-renta-mundial>.

En cuanto a la renta global: *La renta global consolida todos los ingresos y aplica tasas que serían escalonadas. (...) incorpora todas las rentas del contribuyente,*

independientemente de su origen (trabajo, capital o actividad empresarial). (...) Es decir se suman todas las rentas del contribuyente: salariales, provenientes de una actividad lucrativa, y alquileres, entre otras, y sobre ellas se tributa. Cordero Pérez C. (15 de febrero del 2021). ¿Qué es la renta global y cómo afecta a las pymes y profesionales independientes?. El Financiero. <https://www.elfinancierocr.com/pymes/gerencia/que-es-la-renta-global-y-como-afecta-a-las-pymes-y/QJQMPWLABJBOBGGP5GIIITCMK4/story/>.

Parte de la necesidad de innovación o de transición de una renta a otra es debido a la evidente crisis fiscal en la que está sumida el país, y estas migraciones entre los mecanismos de recolección estatales, son aparentes intentos por mejorar las condiciones económicas del país.

La actual renta territorial se sustenta en lo que llaman un sistema cedular, es decir que cada renta, se grava separadamente según el hecho generador, y por ende corresponde al contribuyente declarar para cada caso en específico, según lo estipule la ley, los reglamentos y procedimientos definidos para este fin. De cierta manera, este sistema cedular se percibe como engorroso, lo que obliga a la Administración Pública a ejercer mayores esfuerzos para supervisar y garantizar la recaudación de los ingresos contemplados bajo este régimen.

Para algunos especialistas, la plataforma para la recaudación de un impuesto global va a ser más sencilla que la actual territorial, pero claro está, que, al recaer esta globalidad sobre los ingresos de una persona, indiferentemente de su procedencia, va a ocasionar un golpe más severo en los bolsillos de la colectividad.

Estos intentos estatales por mejorar los mecanismos vigentes no se deben solamente a una mera iniciativa, sino que surgen también a raíz de sus relaciones con agentes externos, tal como el Fondo Monetario Internacional, o también como lo es la reciente adhesión del país a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Costa Rica, catalogado como un país tercermundista, cuando no debiera ser contemplado de esta forma por la vasta cantidad de recursos existentes, tiene todas las aspiraciones de convertirse en un país de primer mundo, por ende, cualquier actuación que realice debe ir encaminada en observar y adoptar para sí, escenarios, experiencias y recomendaciones novedosas y funcionales, que empleen otros países u otras regiones para lograr un equilibrio favorable en los ámbitos económico, social, político, ambiental en la medida de lo posible.

Parte de las aspiraciones de Costa Rica para lograr este cometido se materializan en su extenso intento de pertenecer a la OCDE no solo por el prestigio internacional del que se reviste por lograr cumplir los requerimientos de esta Organización para formar parte de esta, sino también por el compromiso que pone sobre sus hombros el país al comprometerse en mejorar muchos índices que están en evidente decadencia, como por ejemplo: *desigualdad, justicia, productividad, gestión pública, gestión óptima de la armonía con el medio ambiente y distribución equitativa de la riqueza*. proyecto de ley para inclusión de renta mundial en el sistema tributario costarricense. (sin fecha). CentralAmericaData. http://www.centralamericadata.com/docs/Iniciativa_22166.pdf.

Muestra de lo anterior es el proyecto de ley N°22.166 denominado; Ley para la Inclusión de Renta Mundial en el Sistema Tributario Costarricense, mediante el cual, se hace hincapié en una serie de sucesos históricos, que pretenden justificar la necesidad de transitar de un tipo de renta territorial, a uno mundial. Cada uno de estos proyectos son señales de que la actual renta territorial va perdiendo fuerza y por ende el buscar soluciones novedosas es una necesidad, más allá de ser un simple lujo.

Previo a la implementación de acciones de tipo fiscal por parte de los gobiernos, debe analizarse muy a fondo la viabilidad de los cambios en materia presupuestaria, siempre en apego a los principios que rigen el derecho tributario. No se trata de cambiar por cambiar, sino que los cambios deben originarse en hechos verídicos y comprobables, posteriores a la realización de los estudios técnicos y legales que competan para reafirmar su viabilidad.

Quizá una parte considerable de la población no vea con buenos ojos el cambio de una renta territorial a una mundial. Y esto se debe a que no existe una gestión eficiente del Estado en impedir siquiera la evasión fiscal actual, dudan entonces de que cada buena acción que emprenda la Administración Pública en esta materia, o sea, dentro de las reformas al derecho tributario costarricense, sea una extensión más de esa incapacidad de recaudación satisfactoria de los tributos existentes.

Costa Rica repunta como uno de los países considerados como paraísos fiscales por cuanto las empresas extranjeras que se constituyan en el país, que ejecuten sus actividades

fuera de sus fronteras, no están obligadas a reportar las utilidades en el domicilio. Esto se considera una especie de beneficio tributario que les permite reducir costos.

Ahora bien, si se aprueba la modificación a la Ley del impuesto Sobre la Renta esta situación cambiaría drásticamente, como lo es lo propuesto por el parlamento en el expediente 22.166. Donde la territorialidad pasaría a un segundo plano al entrar a la escena la renta mundial. De igual manera pasaría con la migración de una renta territorial a una global.

Todo parece indicar, que las compañías *off-shore* en Costa Rica son permitidas, hasta tanto no se promueva una modificación legal que empiece a gravar estas utilidades generadas fuera del territorio. La empresa *on-shore* por su parte, es aquella constituida bajo la modalidad de la cual operan la mayoría de las empresas en el país, o sea, se inscriben, realizan actividades comerciales y tributan en el país de su inscripción. Es la típica sociedad anónima costarricense que presta bienes y servicios a la población nacional y paga impuestos sobre las utilidades generadas.

Siempre sobre el proyecto de ley 22.166, se denota una redacción un tanto vaga, en especial al considerarse que solo se están interviniendo tres artículos de la ley de impuesto sobre la renta, lo cual, es preocupante en vista de que lo que se está sugiriendo es el cambio del *modus operandi* del sistema tributario nacional en una de sus aristas; la renta territorial.

Se está intentando cambiar el modelo de renta territorial imperante desde hace muchos años con otro que solo sugiere pequeños cambios que dan la impresión de carecer de un análisis cuidadoso de las implicaciones negativas que pudiera tener para el país.

Muchos de los cambios observados en estos últimos meses y años en materia fiscal, han sido producto de las intenciones del país para acoplarse a los señalamientos de la OCDE, donde inclusive la Ley 9635 constituye fiel reflejo de los deseos del país para formar parte de esta organización, la cual goza de buena reputación a nivel internacional, caracterizándose por crear y vigilar las buenas prácticas entre sus miembros. Prácticas que trascienden más allá del tema tributario.

Si bien Costa Rica cumplió con todos sus requerimientos, hay una condición cuestionada por muchos y es el pago de la membresía anual, la cual representa un gasto de varios millones de colones tocantes al presupuesto nacional, los cuales anteriormente no se pagaban.

Para algunas personas, el ingreso del país a este organismo es innecesario, por cuanto señalan que las recomendaciones que pueda dar la OCDE sobre distintos temas en los que el país presenta grandes deficiencias, pueden ser solucionados a través de la observación, la experiencia, así como el aprendizaje obtenido a través de las malas decisiones que ha tomado el país con anterioridad en muchos ámbitos.

Con esto, solo se pretende demostrar que la renta territorial imperante en Costa Rica parece ser cuestionada por muchos y que ya va resonando su pronta transición a una renta global dual o a una renta mundial según corresponda. Si bien fue y es el sistema empleado desde mucho tiempo atrás, parece tornarse obsoleto y complicado en comparación a nuevas propuestas, tanto nacionales como internacionales.

No se puede culpar únicamente a la renta territorial como la inoperante o la obstaculizadora del acaparamiento de los recursos económicos esperados, cuando evidentemente la falta de mano dura en cuanto a evasión, así como en la recaudación de impuestos en el país, sumado a otros factores ya mencionados con anterioridad, ponen de cabeza la correcta recaudación de impuestos en el país, dando como resultado el desorden de los ingresos y egresos estatales.

2.4. RENTA GLOBAL DUAL Y SU LEGISLACIÓN

Entre los años ochenta y noventa nacen de los países nórdicos los sistemas duales que se crean para proteger las rentas de capital, ya que las tarifas con las que se gravaban eran excesivamente elevadas, el capital se trasladaba muy fácilmente y generó temor en que por esa excedencia se comenzara a trasladar las riquezas fuera de los Estados. Por lo que se implementa como Renta Dual: las rentas de trabajo y de actividades económicas y las rentas del capital lo estarían mediante un procedimiento distinto, a una tarifa fija.

La renta Global Dual se encauzará en dos perspectivas: la primera como globalización de la renta, que sería el poder integrar en una sola declaración todos los ingresos percibidos por las personas físicas y la segunda es la dualidad que consiste en que todos esos ingresos de los que se hablan en la globalización no van a tener que integrarse, dejando por fuera los dineros que provienen de dividendos, intereses, participaciones sociales y rentas de capital, a estos mencionados anteriormente se les aplicaría una tarifa del 15% proporcional, ya que no van a estar ligados con la generación de los ingresos gravables.

Cabe recalcar que el interés o el centro de este proyecto en sí, son las personas físicas, ya que son ellas las que disfrutan los ingresos que se generen por medio de alguna sociedad o a título personal, recopilando en una sola base impositiva las rentas de trabajo que son los independientes y asalariados, una vez que se hace la liquidación de estos.

En países que generan alta percepción por ingresos de tributos se ha podido aplicar con éxito la reforma de un sistema de renta cedular a un sistema de renta dual. El Ministerio de Hacienda propone que el sistema sea simple, que además incrementa la recaudación de impuestos, protegiendo a las personas que tengan un menor ingreso y aumentando la contribución de los que poseen mayor riqueza (principio de capacidad de pago); siempre manteniendo el esquema de renta territorial es decir que se gravan únicamente los ingresos de fuente costarricense. Además, se traslada de renta producto, el cual grava el producto de las actividades lucrativas de las personas a un impuesto de renta ingreso, donde se va hacer una mayor aproximación a la capacidad contributiva de las personas en función global de sus actividades.

Según el Proyecto de Ley N° 22.393 denominado Renta Global Dual, señala en su artículo 1°, cual es la naturaleza del impuesto. Básicamente hace un señalamiento superficial de a quienes afectará este tributo y cuáles serán las características que se evaluarán en cada contribuyente para que sea considerado como tal.

Ya que como en todo tributo, el cual debe ser impuesto únicamente por reserva de ley. Indicará los sujetos, el hecho generador y la base imponible, lo cual define quienes, y porque razones se consideran obligados del pago a favor del Estado. Esto puede comprobarse con la lectura del citado artículo:

ARTÍCULO 1-Naturaleza del impuesto

Establécese el impuesto sobre la renta de las personas físicas, que es un tributo de carácter personal y directo, y grava, según los principios de igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad, la renta de las personas físicas, de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares.

Según dictamen de la Procuraduría General de la República 319 del 22 de noviembre del 2011 en relación con los sujetos de la obligación tributaria: *Al igual que los elementos estructurales de la obligación tributaria, tanto los sujetos, como el agente recaudador del tributo deben establecerse mediante una ley, de conformidad con el principio de legalidad que rige en materia tributaria.*

Una vez más se reitera que por ley, y solo por ley, se deben establecer los parámetros para la imposición de un nuevo tributo, su revocatoria, modificación u otros. De manera expresa, las características de quienes participan en esta obligación contractual deben ser claramente definidas.

Sigue señalando la Procuraduría General de la República que los sujetos participantes en esta relación son los llamados sujeto activo y sujeto pasivo. Dentro del mismo dictamen, se hace señalamiento por parte de la Procuraduría, de que el sujeto activo tiene participación de dos maneras distintas, esto dependiendo de la situación jurídica que corresponda. Los sujetos activos se definen como; sujeto activo del poder tributario y sujeto activo de la obligación tributaria. Esto se define a continuación:

2.4.1. Sujeto activo

El carácter de sujeto activo del Poder Tributario recae en el ente jurídico con facultad legal para establecer los tributos, es decir, es aquel que se reviste de una potestad tributaria o impositiva otorgada y limitada por mandato constitucional o ley expresa, para crear e imponer en forma coactiva el pago de tributos a personas o bienes que estén bajo su jurisdicción y que se encuentren en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles.

(...) se entiende sujeto activo de la obligación tributaria al acreedor del adeudo tributario, es decir, a quien ostente el derecho a que se le satisfaga una deuda de carácter fiscal –derecho al crédito impositivo--, que se origina en el momento mismo en que se materializa el presupuesto de hecho descrito en la norma; por ende, es a dicho acreedor a quien se deben dirigir o entregar las sumas recaudadas por concepto de tributos.

Sobre este último tipo de sujeto activo, encuentra su asidero legal en el artículo 14 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: *Es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo.*

Básicamente la diferencia entre un sujeto activo y otro radica en que el sujeto activo del poder tributario es quien lleva la batuta en la imposición de los tributos; en la forma, los sujetos que participan e inclusive en la fundamentación o justificación del nacimiento jurídico del tributo. Podría entonces considerarse, que, para efectos de Costa Rica, el órgano que se reviste de esta potestad es el Ministerio de Hacienda. Claro está, que quien define en última instancia si una propuesta de impuesto nace o no a la vida jurídica es finalmente la Asamblea Legislativa.

Ahora bien, sobre el sujeto activo de la obligación tributaria, no es propiamente quien pone las reglas del tributo, pero si quien se beneficia del acaparamiento de este. Tomándose como ejemplo la Ley General de Control del Tabaco y sus efectos nocivos en la salud N° 9028 se haya en su artículo 29 sobre el destino del tributo, donde: un 55% de lo recaudado se destinará a la Caja Costarricense del Seguro Social para el diagnóstico, el tratamiento y la

prevención de enfermedades asociadas al tabaquismo y el fortalecimiento de la Red Oncológica Nacional, para que sea utilizado en la prevención, el diagnóstico, el tratamiento, la rehabilitación y los cuidados paliativos del cáncer.

El 20% se destinará al Ministerio de Salud, para que cumpla las funciones encomendadas en la presente ley. Un 5% se destinará al Instituto sobre Alcoholismo y Farmacodependencia (IAFA), para el cumplimiento de los fines establecidos en la presente ley y finalmente un 20% se destinará al Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación (ICODER), para el cumplimiento de sus funciones vinculadas con el acceso al deporte y la recreación para toda la población, como medios eficaces para la promoción de la salud. Al menos un cincuenta por ciento (50%) de estos recursos se invertirá en las provincias costeras, las zonas fronterizas y las comunidades rurales del país.

2.4.2. Sujeto pasivo

En pocas palabras, la Procuraduría General de la República señala en su dictamen respecto al sujeto pasivo lo siguiente: *Los tributos creados mediante el ejercicio de una potestad tributaria, se dirigen a un sujeto determinado que se configura como deudor de la carga tributaria cuando realiza el hecho generador o presupuesto de hecho descrito en la norma.*

Este deudor viene a ser un sinónimo de contribuyente, que es la palabra más común y utilizada en el país para definir a quien le corresponde pagar al Estado un tributo por una

obligación generada por el mismo Estado. Para ahondar un poco más en el tema del sujeto pasivo se detallará a continuación la definición de contribuyente, pero enfocado en el tema de estudio de este proyecto de investigación que es la renta global dual:

2.4.3. Contribuyente

Se le denominará contribuyente a toda persona física que esté jurídicamente integrada a un país determinado, siendo que realicen alguna actividad lucrativa o no. Según lo expone el Ministerio de Hacienda, en el seminario de Ruta de Consolidación Fiscal se podrá definir este perfil por las siguientes características o condiciones:

1. Cuando se cree que una persona física reside en el territorio costarricense:
 - Que permanezca en el país más de 180 días
 - Que el contribuyente tenga en Costa Rica la concentración de sus bienes o negocios.
 - Que el contribuyente haya solicitado un certificado de residencia fiscal⁵
 - Contribuyentes con pareja en Costa Rica, salvo que pruebe su residencia en el exterior.
 - Los funcionarios de las misiones diplomáticas que se encuentren el exterior.

⁵ Es el documento mediante el cual una administración tributaria certifica que la persona que lo solicita para fines tributarios, posee domicilio o residencia fiscal en el país al cual pide el certificado durante un determinado periodo gravable.

- Los contribuyentes de nacionalidad costarricense, que acrediten la residencia fiscal en territorio calificado como jurisdicción no cooperante⁶.
 - Cuando no se aplique las normas que se constituyen en los tratados internacionales en los que Costa Rica sea parte.
2. Las personas físicas que habitualmente residen en el extranjero, aplicando lo previsto en el apartado 2 y 3 del artículo 10 del proyecto de Ley 22.393, que dice así:

Ahora bien, es de vital importancia hacer la mención en sentido contrario a lo expuesto con anterioridad, si se quiere ver de esta manera, de cuáles son las circunstancias que le aplican a un costarricense que habite en el extranjero, para que se vuelva responsable del pago de tributos, o más bien, bajo que contexto se constituye en un contribuyente para el Estado costarricense.

Podría inclusive considerarse esta medida, como una forma del Estado de mantener un cierto equilibrio en su trato para con los contribuyentes, en el sentido de que una barrera geográfica no tiene por qué repercutir en la responsabilidad de los contribuyentes para cooperar en el sostenimiento económico del país. Sea por condición de un vínculo de ciudadanía, o de permanencia en el país como es el caso de los extranjeros.

⁶ Son aquellos países, territorios o jurisdicciones con una tarifa de impuesto a las utilidades menor a un 40% de la tarifa establecida por la legislación costarricense y con los que Costa Rica no ha suscrito convenios de intercambio de información ni otros para evitar la doble tributación.

El artículo 18 de la Constitución Política justifica este vínculo generado por el Estado con sus ciudadanos a través de los tributos, textualmente puede leerse en el artículo: *Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.* Esto es lo que se conoce como deber de iniciativa. Mendez C. Andrea (30 de noviembre, 2018). El deber de iniciativa tributaria. El mundo.cr <https://www.elmundo.cr/opinion/el-deber-de-iniciativa-tributaria/>

La norma, al no hacer alusión a la ubicación física del costarricense, sino únicamente a su condición, no lo desliga por completo del sistema tributario nacional, sino que a través de una serie de características le señala que en caso de ajustarse a ellas debe ser copartícipe del pago de los impuestos exigidos por ley.

El artículo 10 del Proyecto de Ley de Renta Global Dual expone con detalle estos requisitos, tal como se observa a continuación:

ARTÍCULO 10- Residencia habitual en territorio costarricense

2. *Se considerarán contribuyentes, las personas de nacionalidad costarricense, su cónyuge no separado legalmente, el o la conviviente de hecho, cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable por más de tres años, y los hijos menores de edad que tengan su residencia habitual en el extranjero, por alguna de las siguientes condiciones:*

- a. *Miembros de misiones diplomáticas costarricenses, comprendidos tanto el jefe de la misión, como los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.*

- b. *Miembros de las oficinas consulares costarricenses, comprendidos tanto el jefe de tales oficinas como el funcionario o el personal de servicio adscrito a ellas, con excepción de los vicecónsules honorarios o los agentes consulares honorarios y del personal dependiente de estos vicecónsules.*

- c. *Titulares de cargo o empleo oficial del Estado costarricense, como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.*

- d. *funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático ni consular.*

No será de aplicación lo dispuesto en los incisos anteriores:

- i. *Cuando las personas referidas en los incisos de este apartado tengan su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en los incisos citados.*

- ii. *En los casos de cónyuges no separados legalmente y de convivientes de hecho, cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, o hijos menores de edad, cuando tengan su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, o la persona conviviente de hecho, el padre o la madre, en las condiciones enumeradas en los incisos de este apartado.*
3. *No perderán la condición de contribuyentes de este impuesto, las personas físicas de nacionalidad costarricense, que acrediten su nueva residencia fiscal en una jurisdicción o territorio calificado como jurisdicción no cooperante, de conformidad con el artículo 5 de esta Ley, salvo que se pruebe la presencia física efectiva en tal territorio, durante más de ciento ochenta y tres días durante el año calendario. Esta regla se aplicará durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia.*

2.4.4. Hecho generador

El hecho generador se define como el conjunto de circunstancias por las que se vincula el nacimiento de una obligación jurídica. En este caso el artículo 7 del proyecto de ley Renta Global dual, indica cuales son los hechos que generarían la misma.

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.

- 1. Compondrán la renta del contribuyente:*
 - a. Las rentas del trabajo personal dependiente, por jubilación o pensión definidas en esta Ley.*
 - b. Las rentas del capital definidas en esta Ley.*
 - c. Las rentas de las actividades lucrativas definidas en esta Ley.*
 - d. Las ganancias y pérdidas patrimoniales definidas en esta Ley.*
 - e. Las atribuciones de renta que se establezcan por ley.*

Para aplicar el artículo anterior, se debe tomar en cuenta las siguientes características:

- Deben ser generadas por o provenientes de servicios utilizados, bienes situados y derechos o capitales utilizados en el territorio nacional
- Se obtienen en el periodo fiscal.

- Cuando estén sujetos a retención, el monto retenido se considerará pago a cuenta del impuesto.

2.4.5. Rentas de trabajo

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. Ministerio de Hacienda (2021). Ruta de Consolidación fiscal. <https://www.facebook.com/ministeriodehaciendacr>.

El proyecto de Ley de Renta Global Dual, en el artículo 15, indica que entre las rentas por gravar está la de trabajo, la cual incluye:

- Sueldos y salarios, viáticos, gastos de telecomunicaciones y kilometrajes.
- Rentas en especie: pago de alquiler o concesión de vivienda o vehículo, gratuito o a precio especial.
- Contribuciones o aportaciones de patronos como lo son el Régimen Obligatorio de pensiones (ROP), Fondo de Capitalización Laboral (FCL) y los planes de pensiones voluntarias de sus empleados (no se considerará salario en especie, el monto que no supere el 10% de ingreso bruto mensual del trabajador).

Las rentas de trabajo citadas previamente constituyen las de mayor peso o relevancia. Pero no por ello corresponde subvalorar otro tipo de rentas contenidas en el proyecto de ley que de igual forma tienen incidencia dentro del sistema fiscal costarricense, y por supuesto

para aquellos que pudiera llegarse a constituir como contribuyentes o deudores del Estado a raíz de estas.

Este otro grupo de rentas se mencionan a continuación:

2.4.6. Otras rentas de trabajo

- Pensiones de los regímenes públicos y obligatorios: incapacidad, jubilación por enfermedad, viudez y orfandad.
- Pagos a representantes en cargos de elección popular y a miembros de otras instituciones públicas.
- Cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares.
- Obras literarias, artísticas o científicas, cuando el derecho a su explotación se ceda.
- Las retribuciones de administradores y miembros de consejos de administración y miembros de órganos representativos.
- Las retribuciones de quienes laboren las actividades humanitarias o de asistencia social.

De estas rentas de trabajo se realiza una liquidación, que es el gasto asociado a las cuotas pagadas a colegios profesionales que sean de carácter obligatorio, teniendo el límite anual de medio salario base. Después de obtener cual es el neto de la renta de trabajo de los asalariados se procede con la otra fuente, que es la renta de actividades lucrativas.

2.4.7. Rentas de Capital

Es la obtención de toda renta de fuente costarricense en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas patrimoniales realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente, así como las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que resulten entre el momento de la realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, y que no estén vinculados por parte de su titular a la obtención de rentas de actividades lucrativas. Ministerio de Hacienda (2021). Ruta de Consolidación fiscal. <https://www.facebook.com/ministeriodehaciendacr>.

Las rentas de capital se clasifican en dos tipos según el artículo 19 del proyecto de Ley:

- Inmobiliario:
 - Constituirán rentas del capital inmobiliario las provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles.

- Mobiliario:
 - Las rentas en dinero o en especie obtenidas por la cesión a terceros de fondos propios (recompras o reportos de valores y planes de seguro o similares, de corta duración).

- Las rentas obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, de bienes muebles, y de derechos tales como los derechos de llave, las regalías y otros derechos de propiedad intelectual e intangibles.
- Las distribuciones de renta disponible, en la forma de dividendos, participaciones sociales, así como la distribución de excedentes de cooperativas y asociaciones solidaristas, y toda clase de beneficios asimilables a dividendos.

Para poder aplicar las bases imponibles en el caso de las rentas de capital a nivel de inmobiliario se aplicará el total de los importes por la contraprestación brindada, es decir la renta bruta y a este se le rebajan los gastos deducibles, esa diferencia será la base imponible. Cabe aclarar que según especifica el proyecto de ley 22.393 que el contribuyente podrá deducir de los gastos solamente una reducción del quince por ciento (15%) del ingreso bruto sin necesidad de presentar prueba alguna y que tampoco quepa otra deducción alguna.

En el caso de que sea un fondo de inversión no financiero que esté regulado en la Ley Reguladora del Mercado de Valores, podrán aplicar la reducción del 20 % de sus importes totales, para aplicar como gasto deducible sin necesidad de prueba alguna y sin posibilidad de ninguna otra deducción.

Si hablamos de las rentas de capital mobiliario, según indica el mismo artículo 19 de la Ley 22.393, que la base imponible estará compuesta por la renta bruta del mismo y sin que pueda aplicar deducción alguna.

2.4.8. Actividades lucrativas

Estas actividades lucrativas se pueden entender como todas aquellas que realizan las personas sin que medie una relación de dependencia, que sean el resultado del trabajo personal y del capital conjuntamente, que desarrollen actividades de servicios profesionales, servicios técnicos, de fabricación o comercio, pueden ser actividades permanentes u ocasionales, ambulantes o estacionarias.

Artículo 21 del proyecto de Ley de Renta Global Dual:

- 1. Igualmente, tendrán la consideración de rentas brutas de actividades lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones de este título, la obtención de toda renta de capital y ganancia o pérdida patrimonial, realizadas, obtenida por los sujetos pasivos de este impuesto, que desarrollen actividad lucrativa en el país, siempre y cuando se encuentren vinculados a la actividad lucrativa.*

- 2. Para efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o la compraventa de inmuebles se realizará como actividad lucrativa, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:*

- a) *Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de dicha actividad.*
- b) *Que para la ordenación de la actividad se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y por jornada completa.*

2.4.9. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Según el Ministerio de Hacienda; *El impuesto de las Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital (RCGPC) se aplica sobre rentas de fuente costarricense en dinero o especie, derivada del capital y de las ganancias o pérdidas de capital, provenientes de bienes o derechos del contribuyente, así como las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que resulten entre el momento de la realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, y que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en el impuesto a las utilidades.*

Deben de resaltarse los siguientes puntos: tanto el impuesto, como las ganancias o pérdidas de capital versan sobre bienes y derechos y sobre sus diferencias cambiarias durante la operación de sus actividades.

Ahora bien, al tenerse conocimiento sobre su operación básica (de las rentas de capital) corresponde conocer el concepto dado por el proyecto de ley de impuesto sobre la renta global dual, expediente 22.393 en cuanto a ganancias y pérdidas patrimoniales:

ARTÍCULO 26- Concepto

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. Asamblea Legislativa de la República (febrero, 2021). Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta Global Dual. <http://www.asamblea.go.cr>

ARTÍCULO 27- Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general.

El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

1. En el supuesto de transmisión onerosa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

2. En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o de las partes proporcionales, en su caso.

El importe obtenido con arreglo a las disposiciones de este artículo constituirá la base imponible para efectos del impuesto a las Ganancias patrimoniales.

Para comprender con mayor detalle que aspectos o circunstancias pueden o no puede ser catalogados por el contribuyente como alteraciones, ni como pérdidas de capital, basta hacer uso de la guía facilitada por del Ministerio de Hacienda, tal como se lee a continuación:

Son alteraciones de la composición de un capital:

- La transmisión onerosa de bienes o derechos.
- La incorporación de bienes o derechos al activo o patrimonio.

No son alteraciones:

- Localización de derechos (terreno distribuido, pero no se indica que parte la corresponde a cada interesado).
- Distribuciones de bienes gananciales.
- Aportes a un fideicomiso de garantía y testamentario.
- Reducción capital por devolución de aportaciones.

No son pérdidas de capital:

- Las no justificadas.
- Las debidas al consumo.
- Las debidas a donaciones u obsequios.
- Las debidas a pérdidas en juegos de azar.

Ministerio de Hacienda (agosto, 2021). Generalidades del impuesto rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital. <https://www.hacienda.go.cr/contenido/15070-generalidades-del-impuesto-rentas-de-capital-y-ganancias-y-perdidas-de-capital>.

En vísperas de la entrada en vigor de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas en el año 2019, aunado a la imposición de la nueva carga tributaria sobre las ganancias de capital, fue causal de revuelo y preocupación entre la población costarricense. No solo por el hecho de que dicha normativa fuese muy polémica por su contenido, sino que además era notorio como cada vez más se iban acaparando más bienes y actividades cotidianas de las personas agregar un tributo más al gran listado de los que pesan ya sobre la colectividad.

Los impuestos representan una gran carga económica para cualquier ciudadano, pero respecto a los empresarios puede ser aún más pesada. Véase lo señalado por el periódico digital La República: *El impuesto sobre las ganancias de capital en Costa Rica generaría una reducción en la actividad económica y desincentivaría la generación de inversiones en el país, aseguran los expertos de varios sectores. (...) Además, algunos inversionistas reducirían su actividad en el país debido al alto costo de hacer negocios en suelo costarricense. (...)*

Sin dejar de lado que la tasa impuesta en Costa Rica es la más alta de la región centroamericana según lo expuso este mismo medio de comunicación:

| País | Tasa |
|-------------|------|
| Costa Rica | 30 |
| Colombia | 10 |
| El Salvador | 10 |
| Guatemala | 10 |
| Honduras | 10 |
| Nicaragua | 10 |
| Panamá | 10 |

Figura IV. La República.net.

2.4.10. Exenciones para la aplicación de la Renta Global Dual

Sobre las rentas, ganancias de capital y dividendos se aplican las siguientes exenciones:

- FCL, Fondos de pensión de la Caja Costarricense del Seguro Social y del Magisterio Nacional.
- Las utilidades no distribuidas, a menos que recurran 6 períodos fiscales.
- Los dividendos que correspondan a acciones nominativas o de cuotas sociales.
- Participaciones en los fondos de inversión.
- Venta ocasional de cualquier mueble o derecho, no sujetos a inscripción en el registro público.

Sobre otros ingresos y subvenciones:

- Pensiones alimentarias y anualidades para alimentación.
- Indemnizaciones por muerte o incapacidades por accidente o por enfermedad.
- Becas otorgadas en general, por entidades de enseñanza superior.

- Fondos de compensación de precios para productores agropecuarios, para satisfacer necesidades de salud, vivienda, alimentación y educación.

Otros:

- Intereses provenientes de valores emitidos por el Estado en el exterior.
- Remuneraciones que los gobiernos extranjeros paguen a diplomáticos, cónsules y oficiales acreditados.
- Salarios, honorarios provenientes de la prestación de servicios de docencia por extranjeros, EARTH, CATIE, Instituto Interamericano para la Agricultura e INCAE.
- Intereses generados por saldos en cuentas de ahorro y cuentas corrientes.
- Las ganancias de premios de lotería.

2.5.CONSIDERACIONES SOBRE LA RENTA GLOBAL DUAL

2.5.1. Beneficios del sistema de Renta Global Dual

Para realizar una reforma fiscal, se debe tener claro cuáles son los beneficios que aportaría este cambio a nivel país, que condiciones económicas mejorarían y si corresponde al impulso que se necesita para combatir el déficit fiscal.

Según lo indica el Ministerio de Hacienda, en el seminario de ruta de consolidación fiscal, parte de las reformas que desean incursionar es la Renta Global Dual, que generaría un rendimiento estimado y más favorable del 0,43% del PIB para el año 2023, aclarando que este impuesto debe recaer, según los estudios realizados, sobre el 20% de la población costarricense que generan o tienen mayor ingreso, dejando por fuera el 70% de los ciudadanos asalariados.

El coeficiente de Gini, que es un sistema estadístico italiano, el cual se utiliza para medir la desigualdad económica salarial, analizando la concentración de dineros que hay entre los habitantes de un lugar y en un periodo determinado, es decir, que entre mayor sea el índice, mayor desigualdad existe entre los ingresos de un territorio, además permite las comparaciones en diferentes países. Según este método, el caso de Costa Rica para el año 2020 el índice marcaba 0,519 reflejando que ha incrementado la desigualdad durante los últimos decenios; por lo que, con lo indicado en el coeficiente y esta nueva propuesta de ley mejoraría la desigualdad económica del país.

La Ley 22.393 permitirá que las personas que tengan un mínimo vital, y además se podrá restar otros componentes como lo son los créditos fiscales, que se definen como aquellos montos que están a favor del contribuyente, entonces a la hora que se tenga establecido cual es la obligación tributaria que le corresponde a esa persona, podrá disminuirlo del débito fiscal, que es la deuda que tiene con el Estado, en palabras simples es un saldo positivo que tiene el contribuyente y que debe ser rebajado del total de la deuda que contrae el mismo con el Estado.

El mínimo vital proyectado en esta ley 22.393 se divide en dos: el primero que es el mínimo personal, está exento de comprobación alguna y está proyectado para ocho millones doscientos mil colones anuales (8 200 000.00) y el segundo que es mínimo familiar, que se divide de la siguiente manera:

- Reducción de 250 000 mil colones anuales. Cuando el cónyuge o el conviviente obtenga rentas inferiores al mínimo personal.
- Reducción de 150 000 mil colones anuales por cada descendiente soltero, menor de edad o estudiante menor de 25 años o imposibilitado a proveerse el sustento.
- Reducción de 100 000 mil colones anuales por cada descendiente de los cinco hasta los diecisiete años de edad.

- Por último, un 25% aplicado al mínimo personal, por cualquier descendiente de cualquier edad, que no cumpla con tener rentas anuales superiores al mínimo personal, que sean discapacitados.

Una vez que se aplican las deducciones anteriormente expuestas, se procede a realizar la liquidación, del monto restante de la base imponible y se aplica la escala única de tarifas:

| | Tramos colones (base liquidable) | Tarifa |
|------------------------|---|---------------|
| <i>Hasta</i> | ¢5.000.000 | 10,0% |
| <i>Sobre el exceso</i> | ¢5.000.000 hasta ¢12.000.000 | 15,0% |
| <i>Sobre el exceso</i> | ¢12.000.000 hasta ¢19.000.000,00 | 20,0% |
| <i>Sobre el exceso</i> | ¢19.000.000 hasta ¢29.000.000 | 25,0% |
| <i>Más de</i> | ¢29.000.000 | 27,5% |

Figura VI. Ruta de consolidación fiscal y renta global.

Beneficio directo para la población exactamente no existe. El beneficio se tiene a través del gobierno, ya que depende de la buena labor que esta realice para la recolección del mismo y que la utilización de este sea efectiva, para que se pueda decir que la implementación del nuevo impuesto valió la pena.

Costa Rica debe mejorar en muchos aspectos para mejorar la calidad de vida de los costarricenses. Que no solamente sea el cobro de un impuesto si no que se observen los

cambios realmente, que además traiga consigo nuevas oportunidades de empleo, que a nivel estructural el país se pueda seguir desarrollando toda vez que es un proceso cíclico.

2.5.2. Fondo Monetario Internacional (FMI)

El Fondo Monetario Internacional es un organismo especializado del Sistema de las Naciones Unidas desde el año 1945, se encarga de promover la estabilidad financiera y la cooperación monetaria internacional, para el buen funcionamiento de la economía mundial, ayudando a evitar crisis bajo las observaciones y medidas fundadas por el mismo organismo; por lo que tiene un rol importante en este proyecto, ya que es a partir de sus propias recomendaciones que nace la inquietud de imponer esta nueva renta que se lleva bajo el proyecto de Ley: Renta Global Dual, número 22.393, como parte de las condiciones que proponen para garantizar el acuerdo que se ha establecido.

Según el expediente 22.433 que está titulado con el nombre *“Aprobación del Financiamiento con el Fondo Monetario Internacional a través de la facilidad de servicio ampliado del fondo (SAF) para el programa de apoyo para la recuperación post pandemia y consolidación fiscal”*, sería a través de este proyecto que el Gobierno indica que puede mejorar la economía del país, que le permita volver a tener sostenibilidad fiscal lo más pronto posible, lograr deducir la deuda pública y mejorar la credibilidad a nivel nacional e internacional.

El acuerdo con el Fondo Monetario Internacional comprende una suma de \$1.778 millones de dólares al tipo de cambio del 01 de marzo del 2021, según lo indica el departamento de Crédito Público del Ministerio de hacienda, que se darán a crédito por un periodo de 10 años, contados a partir de su aprobación. Este acuerdo se da para promover una recuperación sólida y sostenible tras la pandemia.

Cuadro N°2
Resumen Términos y Condiciones Financieras del Crédito

| | |
|-------------------------|--|
| Programa | Programa de Apoyo para la recuperación post pandemia y consolidación fiscal |
| Tipo de préstamo | Facilidad Servicio Ampliado del Fondo (SAF) |
| Prestatario | Ministerio de Hacienda |
| Acreedor | Fondo Monetario Internacional |
| Monto | El equivalente en dólares de 1.237.490.000 DEG (aproximadamente US\$1.778 millones al tipo de cambio del 01 de marzo del 2021) |
| Tasa de interés | Anual, conformada por la tasa de interés de referencia de los DEG (actualmente la referencia es de 0,050%) más 2%. La tasa estimada actualmente es de 2,050% |
| Plazo del crédito | Hasta 10 años |
| Período de gracia | Hasta 4 años |
| Período de amortización | Hasta 6 años, con pagos semestrales |
| Plazo de desembolso | Hasta 3 años |
| Comisión de compromiso | Hasta 0,30% anual del monto programado a desembolsar. Se reembolsa si se gira durante el período |
| Cargo por servicio | 0,50% sobre el monto desembolsado |

Figura VII. Conare.

Según lo indicó el actual presidente de la República Carlos Alvarado, sobre cuál es el papel que desempeña el FMI, en base a las reformas y la política en Costa Rica señaló que:

El FMI desempeña un papel fundamental en tres ámbitos: la asistencia técnica para el diseño, la aplicación y el seguimiento del programa; la credibilidad que aporta en Costa Rica y a escala internacional al proceso y al programa de política macroeconómica, y el

acceso a financiamiento más barato movilizando recursos de otros acreedores oficiales y alentando la confianza de los mercados.

El impacto de la COVID-19 fue de tal magnitud, no solo sobre las vidas y los medios de vida de las personas sino también sobre las finanzas públicas, que por desgracia la consolidación fiscal es inevitable. Contar con el respaldo del FMI nos ayuda a suavizar este proceso y reforzar nuestras finanzas públicas de una manera que en última instancia beneficie a todos los costarricenses.

El carácter a mediano plazo del programa trienal también contribuirá a garantizar la continuidad de las políticas durante las elecciones de 2022 y más allá, fortaleciendo así la confianza de consumidores e inversionistas y respaldando el crecimiento económico y la creación de empleo. Fondo Monetario Internacional (01 de marzo, 2021). Artículos de la actualidad. <https://www.imf.org>.

El Gobierno tiene la finalidad de poder impulsar el crecimiento, tratar de mejorar la distribución de los ingresos y poder subsanar los desajustes fiscales, para proteger a los ciudadanos que son más vulnerables. A toda costa se debe evitar que el país siga cayendo en una desigualdad económica, ya que esta trae consigo que haya una inflación elevada, recesiones o incremento de la pobreza, por lo que costaría más la recuperación.

Como ya ha sido reiterado, la aprobación del proyecto de ley, contempla beneficios para el fisco que podrán ser materializados para el 2023. Debido a lo delicado del tema, a la

reacción de la ciudadanía por tratarse de tributos, lo cual es siempre un tema mediático, así como a la importancia de realizar los estudios o proyecciones pertinentes, se considera que, es a partir del presente año, o a la mayor brevedad, que deben de tomarse decisiones y sentar las bases que van a implementar el mejoramiento económico a través de la imposición de un nuevo tributo, como lo es la renta global.

En la siguiente imagen se visualiza cual debe ser la trayectoria en materia de tributos que debe tomar Costa Rica para lograr contener la deuda.

Trayectoria descendente
Esfuerzo fiscal de Costa Rica ayudará a contener la deuda.
(porcentaje del PIB, 2020-26)

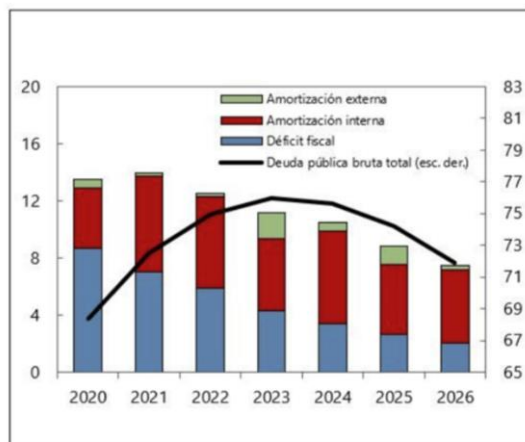


Figura VIII. Ministerio de Hacienda y estimaciones del personal FMI.

Costa Rica oficialmente logró incorporarse a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), logrando parte de los avances que tenía en su agenda de reforma fiscal, con el objetivo que la OCDE pueda darle el acompañamiento en tareas como elevar la calidad de la gestión pública, instaurar una cultura de mejora continua en la

institucionalidad costarricense y realizar recomendaciones en servicios públicos de mayor calidad basadas en evidencias. Para nadie es un secreto que el tema Covid-19 ha generado una brecha con los resultados financieros esperados, a pesar de que se tuvo una rápida respuesta,-Costa Rica seguirá siendo evaluada ante la OCDE y esas evaluaciones serán parte la rendición de cuentas que deberá emitir.

Es por todo lo anterior que la OCDE tiene mención en el nuevo proyecto de Ley, como se puede observar en el siguiente artículo:

ARTÍCULO 5-Definición de “jurisdicciones no cooperantes”

Para los efectos de esta Ley se considerará que son jurisdicciones o territorios no cooperantes, los que cumplan al menos dos de los siguientes requisitos:

1. No tengan vigente con Costa Rica un convenio que permita el intercambio de información para fines tributarios o para evitar la doble imposición con cláusula para el intercambio de información.

2. 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-.

3. 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.

3. 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. Asamblea Legislativa de la República (febrero 2021). Proyecto de Ley del Impuesto Sobre La Renta Global Dual.
<http://proyectos.conare.ac.cr>

2.5.3. Desventajas de la aplicación de la Renta Global Dual

A pesar de que Costa Rica ha sufrido los últimos años por el déficit fiscal, se debe entender que si aplicar esta renta es la mejor manera del poder salir del problema económico que abarca el país hasta el día de hoy.

Es muy importante recalcar que no se está eliminando ningún impuesto anterior, más bien este llega a sumarse a los más de 105 impuestos que posee el país, ya sea para persona física o jurídica.

El contribuyente que tenga un salario de más de 683 000 colones mensuales o que esté en el límite del monto y le suma algún ingreso adicional que tenga, entra a regir bajo este régimen según el proyecto de ley. Hoy, el tope mínimo es de 840 000 colones, por lo que es evidente que están bajando el límite de ingresos que entran a tributar en este nuevo proyecto de Ley.

Al investigar sobre cómo están considerados los ingresos de la clase media en el país, puede tomarse de ejemplo la solicitud de préstamo que haga una persona ante el Banco Hipotecario de la Vivienda (BANHVI), donde para tener acceso a este tipo de beneficio se le solicita al posible beneficiario, que tenga ingresos entre los 415 000 a 1 600 000 colones, según lo indica el Programa Integral de Financiamiento de Vivienda para Familias de Ingresos Medios del BANHVI.

Además, el Sistema Centralizado de recaudación de la Caja Costarricense del Seguro Social, indica que un total de treinta y siete mil de los trabajadores del sector público reciben un salario que podría verse afectado por este nuevo tributo, por su parte, en el sector privado se contabilizan en cincuenta y cuatro mil contribuyentes. Entonces, se genera la duda de si la ley de Renta Global Dual va a dirigirse a la clase con más riqueza o solamente realizará un crecimiento mayor entre la clase media, ya que en la medida que los contribuyentes logren ver disminución en sus ingresos, el consumo reflejará que ya no están en la misma posición social. Se está recargando impuestos a personas que ya se encuentran pagando, por lo que de verdad hay que atacar es la alta elusión y evasión que existe.

Este proyecto representa para el futuro contribuyente incurrir en gastos de asesoría profesional para poder presentar las declaraciones correspondientes. En caso de entrar en vigor esta ley (actual proyecto), deberá emitirse el reglamento correspondiente que venga a dictaminar los pasos a seguir. Adicionalmente deberán ajustarse o crearse los sistemas informáticos del Ministerio de Hacienda para atender a cabalidad la percepción y administración de este nuevo tributo.

2.5.4. Emigración hacia la Renta Global Dual

Cabe recalcar que se sigue contribuyendo en un sistema de Renta Territorial. Aunque se logre aplicar la reforma, este sistema (Renta Territorial) como tal no desaparecerá, ya que por el momento el proyecto de la Renta Global Dual abarcará solo el territorio nacional, eliminando cualquier intención de aplicar renta mundial, tal como se puede apreciar en el siguiente artículo:

ARTÍCULO 3-Ámbito de aplicación

El impuesto sobre la renta de las personas físicas se aplicará en todo el territorio costarricense, el cual se entenderá según la definición contenida en el artículo 5 de la Constitución Política.

El sistema cedular que se aplica actualmente, se ha tratado de actualizar desde años atrás, para que se convierta en un sistema de Renta Global que permita a Costa Rica tener

mayor avance a nivel tributario. Sin embargo, la Renta Global Dual tiene características de ambos sistemas, es decir del cedular y el global, que unifican el concepto.

El hacer esta emigración cambia el panorama de lo que se ha acostumbrado a tributar, ya que, en la Ley de Impuesto sobre la Renta, no hay conexión entre los diferentes gravámenes que se aplican. En cambio, con la Renta Global Dual, si se genera una integración y esta se hace sobre la persona física, que mejorará la formalización a la hora de las declaraciones y mejor control sobre los créditos fiscales, ya que recaen todas en un solo contribuyente, porque se grava la capacidad contributiva total de las personas.

2.5.5. La viabilidad del proyecto de ley 22.393

A pesar de ser un proyecto de ley con tantas ambiciones por mejorar la situación económica que está viviendo el país, es importante analizar si es un proyecto que al nacer a la vía jurídica será realmente viable o no, por lo que es importante analizar este proyecto desde diferentes perspectivas.

Se debe hacer énfasis en que, según el estudio técnico realizado por la Asamblea Legislativa sobre el proyecto de ley 22.393, no existen estudios donde se pueda medir el impacto social que este nuevo tributo les implica a los ciudadanos costarricenses, donde se demuestre las capacidades reales contributivas. Aunado a la situación financiera que se está viviendo a raíz de la pandemia por el COVID-19 y otros entes externos, por lo que no se puede determinar si existe un riesgo o no para la población.

La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, presidida por el Magistrado Luis Paulino Mora, manifiesta que no se debe generar ningún tributo que sobrepase la capacidad de pago del contribuyente, ya que no solo se vive para pagar impuestos, sino que además, se deben asumir gastos de vivienda, familiares y otros.

“Sobre la discriminación del impuesto: Como se ha dicho, el principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De manera que resulta contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia, no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. vLex Costa Rica, (9 de noviembre de 1993) Sentencia nº 05749. <https://vlex.co.cr/vid/-497254970>.

Por lo que queda en evidencia que aún no está claro el rumbo que se está tomando y que para que pueda ser constitucional, estos no deben desnaturalizar a otros derechos existentes y fundamentales, que protegen la propiedad del patrimonio integral. Además de nada sirve el aplicar este nuevo tributo si al final el límite es la capacidad de tributación de los ciudadanos, generando poco o nada de liquidez de los mismos, ya que va de forma complementaria con los gastos públicos y la economía del país, entonces y de manera muy coloquial podría decirse que es como “dispararse en un pie”.

Desde el punto de vista social, se analiza que no se aplica la progresividad a la hora del cobro de los impuestos y que se está recargando en las personas de clase media a baja y no en verdad a los que más tienen. Por lo que no se observa un interés real en combatir el fraude fiscal, así como tampoco denota mayor interés en involucrar a personas con mayores ingresos.

Además, la figura como tal deja por fuera los ingresos que se tengan de fuente extranjera (la renta mundial). Al no aplicarse, deja que los ingresos de las personas más adineradas no se tomen en cuenta y no se ataque la evasión de los impuestos, a través de los paraísos fiscales por ejemplo.

En la mesa de dialogo multisectorial del 2020, se conversó y se presentaron medidas contra el fraude fiscal, pero el gobierno no tomó en cuenta ninguna, según lo afirma Dennis Solís, Secretario General del APSE en el programa Desde la Otra Acera, transmitido por Facebook live del APSE. La opinión del señor Solís, se ve secundada por lo expresado

también en el programa por parte del ex ministro de Hacienda, el señor Fernando Rodríguez Garro.

El préstamo con el FMI trae muchos sacrificios para las personas de menores recursos y lo que menos se recibe son servicios públicos de calidad. El Gobierno debe procurar que la población no salga afectada con estas propuestas, más sin embargo, parece ser el último aspecto que importa al tomar decisiones de índole tributaria.

Desde la perspectiva política, en específico del Poder Legislativo, se rescata el hecho de que para algunos diputados el proyecto no se ve con buenos ojos. José María Villalta en la entrevista realizada por el APSE el 18 de marzo del presente año, dice que el impuesto de renta global no está tomando en cuenta a las empresas, que son grandes generadoras de las finanzas del país, que en adición a este hecho, actualmente se rigen bajo reglas que a la fecha se encuentran desactualizadas.

Además, no se estima viable porque la ley, o en este caso, el proyecto de ley, indica que se cobrará el impuesto en el periodo que sea exigible, sin importar el hecho de que los trabajadores no hayan recibido el pago, lo cual es injusto y preocupante, porque puede ser que muchos asalariados no reciban en tiempo el pago de su salario y aun así deban realizar la declaración correspondiente.

Se observa que algunas de las intenciones contenidas en el proyecto de ley son; el eliminar el tratamiento tributario diferenciado, en el caso específico de ahorros con las

asociaciones solidaristas y cooperativas de ahorro y crédito, que ahora viene aplicarse una tarifa fija del 15% y las personas que aportan son aquellas que tienen menos de la mitad de un salario base, donde queda en evidencia que afecta a la población más trabajadora, implicando la eliminación de las actuales tarifas del 5%, 7%, 8% y 10%.

Además, se percibe una desigualdad a la hora de aplicar la tarifa para los asalariados y el sector de actividades lucrativas, siendo que los asalariados solo puedan optar por la deducción del mínimo familiar, dejando por fuera la deducción por otros gastos personales, por ejemplo; vivienda, salud o alimentación. En el caso de las personas que tienen actividades lucrativas, si podrían deducir una serie de gastos contemplados a la hora de determinar la renta neta indicada en el proyecto de ley 22.393. Con lo cual se estaría contrariando el principio de igualdad y provocando inequidad.

Al integrarse las rentas y compensarse entre sí, como lo es en el caso de la renta global, en general el monto referido va a ser mayor que al verlo de forma separada, de manera que se podrían observar casos donde la renta de forma individual no tenga que pagar impuesto alguno, pero se unifica, supere los montos exentos. Por lo que el efecto que existe en la parte exenta de las personas asalariadas quedaría anulado, si se observa el caso de las personas físicas con actividades lucrativas.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLOGICO

3.1.TIPOS DE INVESTIGACIÓN

3.1.1. Finalidad

La finalidad de la investigación es determinar la viabilidad de la emigración de la renta territorial vigente en Costa Rica a la renta global dual. Esto se logra a través del análisis del proyecto de ley que está bajo consideración de los diputados en la Asamblea Legislativa, a través de informes técnicos emitidos por instancias competentes en la materia. El vox populi, los gremios sindicales o las cámaras empresariales y otros tienen parte relevante en la definición de este criterio sobre viabilidad, por ende, la importancia de su consideración.

3.1.2. Dimensión Cualitativa

Este proyecto, por su naturaleza, basado en una posible transición tributaria a través del principio de reserva de ley. Así como por el contexto en el que nace y se desarrolla, sus principales afectados y/o beneficiarios, permite afirmar que la investigación es de carácter cualitativo.

Si bien la opinión individual sobre el tema de la renta territorial a una renta global, emanada de los ciudadanos, profesionales, académicos y otros es de suma relevancia para esta investigación. Las redes sociales y los medios de comunicación, así como el auge de estos últimos por la premura de mantener el contacto social en medio de la pandemia por COVID-19, han permitido desarrollar toda una serie de opciones para poner a disposición de la colectividad, una diversa cantidad de información, que intentara mantener el mismo ritmo previo a la pandemia.

El acceso a entrevistas virtuales, canales de *youtube*, uso de plataformas virtuales, correos electrónicos y demás, facilitan la divulgación de la información. Por ende, es más sencillo conocer la opinión de los gremios, representantes de cámaras del país y otros, sin necesidad de recurrir a mecanismos alternos. De igual forma la emisión de opiniones en televisión, radio, periódicos digitales, publicación de columnas, o boletines y demás claramente manifiestan el sentir de las personas y su posición respecto a un tema como el propuesto, que es la transición de la renta territorial a la renta global dual, independientemente del sector al que pertenezcan, para efectos de esta investigación proyectan la misma validez.

3.1.3. Carácter

La investigación tiene un carácter explicativo por cuanto permite que el lector logre aumentar la comprensión del respectivo tema que arremete contra el desarrollo financiero a nivel de país. Toda vez que quienes resentirán las consecuencias de este nuevo impuesto serán los ciudadanos costarricenses, se necesita brindar una explicación sustentada que señale todos los pros y contras que puede tener esta propuesta de renta global dual como sustituta de la renta territorial. En especial si se considera que la parte asalariada y catalogada como clase media, es la que probablemente se constituirá como nuevo contribuyente del Estado.

Al ampliar lo ya señalado en los medios de comunicación y/o redes sociales, o bien, ser el primer contacto del lector con el tema, este proyecto de investigación promoverá el

entendimiento en el más sencillo de los escenarios, para que el lector concluya por sus propios medios; la factibilidad de emigrar de la renta territorial a la global dual.

3.2. SUJETOS Y FUENTE DE INFORMACIÓN

3.2.1. Sujetos de información

El estudio se basa en un análisis de las diferentes instituciones, entre esas reformas fiscales que han sido partícipes para querer migrar al nuevo sistema de Renta Global Dual, por lo que la tesis se enfoca en el Ministerio de Hacienda y los Gobiernos que han participado en las mismas.

3.2.2. Fuentes de primera mano

Las fuentes primarias empleadas en esta investigación corresponden a proyectos de ley, libros, artículos, publicaciones en revistas de derecho, publicaciones de estudios de rentas a nivel nacional e internacional, leyes y decretos del ordenamiento jurídico costarricense.

3.2.3. Fuentes de segunda mano

Datos obtenidos en páginas web de instituciones estatales, videos publicados por el Ministerio de Hacienda, comisiones hacendarias del poder legislativo, boletines informativos, entre otras.

3.3.TÉCNICAS E INSTRUMENTOS PARA RECOLECTAR INFORMACIÓN

La recolección de información para la elaboración de la investigación se gestiona mediante el análisis documental tanto físico como digital, videos y entrevistas transmitidas por los medios de comunicación, redes sociales y demás medios electrónicos como correos, plataformas virtuales y demás de las fuentes expuestas anteriormente.

CAPÍTULO IV
CONCLUSIONES

4.1. CONCLUSIONES

De la investigación realizada y para concluir el presente proyecto de tesis, en este capítulo se desarrollarán las conclusiones que se obtuvieron a lo largo de esta investigación.

4.1.1. En cuanto a los objetivos generales

El objetivo primordial de este proyecto consiste en determinar la factibilidad de que una parte del sistema tributario de Costa Rica transitara de un modelo de renta territorial, o sea, de aquel donde el Estado costarricense gravaba a través de tributos, las rentas acaecidas en su propia jurisdicción, mas no fuera de sus fronteras, a otro modelo denominado renta global dual, donde se integraban en una sola declaración los ingresos percibidos por una persona física, independientemente de la fuente de dichos ingresos o rentas.

Al respecto, y luego de analizar la información pertinente y existente sobre la materia, se concluye que no existe una emigración como tal del sistema actual a la renta global dual, toda vez que se comprueba que la renta no va a expandirse más allá del territorio nacional, sino que se considera una recarga tributaria más para los ciudadanos costarricenses.

Una cosa es cierta; que con la imposición la renta global dual, las finanzas del Estado, así como el mejoramiento del Producto Interno Bruto del país va a sentir una mejoría económica. Pero, hay que ser enfático en el hecho de que la mejoría no va en función de la calidad o el

beneficio de las características de ese tributo en específico, entiéndase por el hecho generador o su base imponible.

Si no porque para el Estado costarricense, cualquier nuevo tributo equivale a un mayor aumento de sus arcas, independiente de la finalidad o del uso que se les den a estos recursos. Por lo que claramente ya por sí mismo representa beneficio y ganancia para el Estado proceder con una nueva recaudación.

Distinto sucede para la ciudadanía que se constituye como deudora, en caso de aprobarse dicho proyecto de ley que establece la renta global. Ya que si bien, la renta global cobija a un pequeño nicho de la población, por el hecho generador que le da vida, así como de la base imponible propuesta, la cual sugiere que no todos se consolidaran como deudores del Estado, no por ello deja de representar un egreso más para las ya golpeadas finanzas de los contribuyentes.

Costa Rica no cuenta con tiempo para poder desarrollar otro plan alternativo, para poder crear un alivio fiscal según lo expone el Ministerio de Hacienda en el proyecto 22.393, por lo que tal parece, debe adaptarse el sistema tributario con este nuevo impuesto para que pueda salir adelante con la economía, luego de fallidos intentos y desfalcos a las finanzas públicas.

4.1.2. En cuanto a los objetivos específicos

Se deja en claro a través de la investigación realizada que, Costa Rica en este momento no cuenta con una estabilidad económica que permita el desarrollo adecuado del país. No obstante, la ausencia de dicha estabilidad, no se traduce en la desestimación de esta.

Claramente un sistema económico estable provee la facilitación de la inversión en educación, infraestructura y obra pública, salud y otros ámbitos. Pero la idea de lograrlo a través de la imposición de un nuevo tributo no es la única, y quizá la vía óptima, por un tema de plazos y/o procedimientos.

Es por ello, que la polémica propuesta del empréstito con el Fondo Monetario Internacional que pretende adquirir el país viene a ser el mecanismo más célere para el tratamiento de falencias en distintas áreas sociales como las ya mencionadas; educación, salud, infraestructura y otros.

Entre los aportes, ya que se cuestiona el llamarlo “cambios”, más relevantes contenidos en el proyecto de Ley 22.393, está la carga del impuesto sobre la renta de las personas físicas; un tributo que gravará de forma directa, teniéndose como principios claves los correspondientes al de igualdad y generalidad. Mas allá de una afectación de tipo personal, se vislumbra sus efectos dentro de los entornos familiares y las necesidades que puedan suscitarse.

No se denotan cambios prominentes con la propuesta del proyecto de ley de renta global dual, toda vez que la renta territorial no se elimina por completo, sino que permanece.

Usualmente, al hablarse de cambios de manera general, se entiende a una modificación importante, es decir, el evidente paso o transición de un estado a otro, de un punto a otro punto. Mas este no es el caso, ya que, si bien se conciben dos escenarios (dos tipos de tributos), ninguno supera o sustituye al otro, sino que conviven conjuntamente, en favor del Estado, pero en detrimento de la ciudadanía, indiferentemente de quienes o porque rubro sean afectados.

La creación de más impuestos con carga a la colectividad de un país, no es ganancia, ni agrega valor público a un Estado, si los motivos por los cuales fueron llamados a la vida jurídica dichos tributos no se materializan en beneficios palpables para los ciudadanos. Lo cual se considera sucederá en el presente escenario, objeto de esta investigación.

Como una posible ventaja del proyecto de ley 22.393, es su concepción como una especie de salvavidas a la frágil situación financiera que está viviendo el país actualmente, ya que, de implementarse esta ley, permitiría la mejora del Producto Interno Bruto (PIB), lo que trae aparejado a este hecho, una mejora en la imagen del país, así como la apertura económica a nivel internacional.

Como desventaja, se tiene el endeudamiento ocasionado por falta de una adecuada recaudación de impuestos que se sigue perpetrando por parte del país. Aunque se cambie de deuda cara a una barata, no por ello deja de ser una deuda más que debe ser pagada. Como se señaló con anterioridad, la imposición de tributos por si sola no es el remedio que este o cualquier otro país requiere para el mejoramiento de sus condiciones. Si el procedimiento de

recaudación de impuestos por ejemplo no es eficaz ni eficiente, de nada servirá que se opte por la colocación de muchos impuestos, si el país no es capaz de recolectar adecuadamente lo que por ley ya le corresponde.

Por lo que se concluye que el proyecto no trasciende como una opción viable, ya que es notorio que está recayendo el impuesto en la clase más trabajadora, que viene a ser un proyecto que no ha tenido los estudios técnicos para saber cual va a ser la afectación verídica a futuro.

Que a pesar de que los diferentes sectores han propuesto otras formas para poder mejorar la crisis financiera, el gobierno no ha optado por tomarlos en cuenta.

Es notorio que a pesar de que en Costa Rica se paga tantos impuestos, los costarricenses no reciben mejores servicios a cambio, por lo que es comprensible el descontento de la población.

Se tiene más que verificado, la obligatoriedad del gobierno presente y futuro de atacar de manera primordial la evasión de impuestos y combatir el fraude fiscal. Ya que, de seguir omitiendo esta realidad, seguirá constituyendo una fuga constante de recursos públicos mediante la cual ningún tributo o empréstito internacional logrará poner fin. No se está en posición de pedir más impuestos, aunque la población no se niega a contribuir voluntariamente, pero si rechaza que estos que recaigan sobre los que menos tienen una y otra vez.

BIBLIOGRAFÍA

Araya Leandro, Carlos. (2011). EL SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE: ANÁLISIS Y CONTRIBUCIONES PARA SU REFORMA. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/666/66619992003.pdf>

Archivo Nacional. (2012). ENTRADA DESCRIPTIVA CON APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE DESCRIPCIÓN ISAD (G) FONDO: MINISTERIO DE HACIENDA. Recuperado de: https://www.archivonacional.go.cr/web/fondos/isadg_ministerio_hacienda.docx

Asamblea Legislativa. Departamento de Secretaría del Directorio. (2021). PROYECTO DE LEY, RENTA GLOBAL DUAL, EXPOSICIÓN DE MOTIVOS. Recuperado de: <https://d1qqtien6gys07.cloudfront.net/wp-content/uploads/2021/01/22383.pdf>

Asamblea Legislativa. (2012). SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Res. N° 2012004621. Recuperado de: http://www.asamblea.go.cr/sd/Reglamento_Asamblea/RAL%202014/Resoluciones%20Sal a/4621-12.pdf

Asamblea Legislativa. (2020). LEY PARA INCLUSIÓN DE RENTA MUNDIAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE. Recuperado de:

<https://alertas.directoriolegislativo.org/wp-content/uploads/2020/08/COS.-22166-renta-mundial.pdf?x32394>

Asamblea Legislativa. (2021). TV Legislativa. Comisión de Asuntos Hacendarios, martes 22 de junio del 2021. (archivo de video). Recuperado de: <https://www.youtube.com/watch?v=OYkGTBpGFHA>

Asamblea Nacional de Representantes del Pueblo Frances. (1789). Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789. Recuperado de: https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf

Carvajal A., Guillermo. COSTA RICA EN LA EPOCA DE LOS PROGRAMAS DE AJUSTE ESTRUCTURAL 1985-1992. Recuperado de: <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/reflexiones/article/download/10558/9959/>

Consejo Nacional de Rectores. La territorialidad del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal. Recuperado de: <http://calidadacademica.conare.ac.cr/infiscal/images/docs/citada/Salto%20D.%202003%20-%20La%20territorialidad%20del%20Impuesto%20sobre%20la%20Renta%20en%20Costa%20Rica.pdf>

De la Barra C. Francisco. El nuevo concepto de Renta y el Impuesto a las Ganancias de Capital. Recuperado de: <file:///C:/Users/VV/Downloads/42091-1-147232-1-10-20160705.pdf>

Delfino. (2020). Renta Global Dual: ¿Cómo afecta a los mortales? Recuperado de: <https://delfino.cr/2021/03/renta-global-dual-como-afecta-a-los-mortales>

Deloitte. Diálogo multisectorial y el sistema de renta global. Recuperado de: <https://www2.deloitte.com/cr/es/pages/tax/articles/dialogo-multisectorial-y-el-sistema-de-renta-global.html>

Deloitte. (2020). Boletín Tributario. Recuperado de: <https://www2.deloitte.com/cr/es/pages/tax/topics/boletines-y-alertas-tributarias/2020/boletin/octubre.html>

Deloitte. (2020) ¿Qué significa Renta Territorial y por qué Costa Rica opera bajo este modelo de imposición? (archivo de video). Recuperado de: <https://www.facebook.com/DeloitteCR/videos/qu%C3%A9-significa-renta-territorial-y-porqu%C3%A9-costa-rica-opera-bajo-este-modelo-de-im/338935160705786/>

Deloitte. (2021). Poder Ejecutivo presenta proyecto de Ley de Renta Global al Congreso. Recuperado de: <https://www2.deloitte.com/cr/es/pages/tax/topics/boletines-y-alertas-tributarias/2021/alerta/tax-flash-210122.html>

Díaz Zeledón, Natalia. Semanario Universidad. (2020). Costa Rica tomaría crédito de \$506 millones con el Fondo Monetario Internacional por COVID-19. Recuperado de: <https://semanariouniversidad.com/pais/costa-rica-tomaria-credito-de-506-millones-con-el-fondo-monetario-internacional-por-covid-19/>

Economipedia. (2012). Producto interior bruto (PIB). Recuperado de: <https://economipedia.com/definiciones/producto-interior-bruto-pib.html>

El Observador. (2020). Renta global, la nueva transformación de impuestos que se acordó durante el diálogo nacional. Recuperado de: <https://observador.cr/renta-global-la-nueva-transformacion-de-impuestos-que-se-acordo-durante-el-dialogo-nacional/>

El Financiero. (2020). Comentarios sobre Renta Global y Renta Cedular. Recuperado de: <https://www.elfinancierocr.com/blogs/tributario-cr/comentarios-sobre-renta-global-y-renta-cedular/TR2MBYFZ5JG47A7FEZSTSHLMFI/story/>

El Financiero. (2021). Columna Tributaria: ¿Qué es Renta Global Dual? Recuperado de: <https://www.elfinancierocr.com/economia-y-politica/columna-tributaria-que-es-renta-global-dual/DMYHMVYCBREAPGG2QQD5MFNXFI/story/>

El Financiero. (2021). Nuevo proyecto, viejos problemas. Recuperado de: <https://www.elfinancierocr.com/finanzas/nuevo-proyecto-viejos-problemas/FZFTJKJUPNGH5CAX5WQOLE4BG4/story/>

El Financiero. (2021). ¿Qué es la renta global y cómo afecta a las pymes y profesionales independientes? Recuperado de: <https://www.elfinancierocr.com/pymes/gerencia/que-es-la-renta-global-y-como-afecta-a-las-pymes-y/QJQMPWLABJBOBGGP5GIITCMK4/story/#:~:text=El%20proyecto%20de%20renta%20global,el%20pasado%2022%20de%20enero.>

El Mundo. El deber de iniciativa tributaria. (2018). Recuperado de: <https://www.elmundo.cr/opinion/el-deber-de-iniciativa-tributaria>

Fondo Monetario Internacional. (2021). El Directorio Ejecutivo del FMI aprueba un acuerdo ampliado de 36 meses por USD 1.778 millones en el marco del Servicio Ampliado del Fondo para Costa Rica y concluye la Consulta del Artículo IV de 2021. Recuperado de: <https://www.imf.org/es/News/Articles/2021/03/01/pr2153-costa-rica-imf-exec-board-approves-36-mo-ext-arr-eff-concludes-2021-art-iv-consultation>

Grupo Camacho Internacional. Ley 9635 ¿Que cambia? Recuperado de: <https://www.grupocamacho.com/reformafiscal/reforma-fiscal-resumen/>

Grupo Camacho Internacional. (2019). Ganancias y pérdidas de capital. Recuperado de:

<https://grupocamacho.com/ganancias-y-perdidas-de-capital/>

La Nación. (2008). Arias renuncia en definitiva a una amplia reforma tributaria.

<https://www.nacion.com/el-pais/arias-renuncia-en-definitiva-a-una-amplia-reforma-tributaria/DY4BGBNXMFAQPMCZQ23CDWUI6U/story/>

La Nación. (2021). Columna Clave Fiscal: Renta Global Dual 2.0. Recuperado de:

<https://www.nacion.com/economia/columna-clave-fiscal-renta-global-dual-20/BF53UZCW4ZGKVDVAQI6SXNVM5A/story/>

La República, Colombia. (2021). El FMI aprobó a Costa Rica un crédito por US\$1.778 millones en un plazo de tres años. Recuperado de:

<https://www.larepublica.co/globoeconomia/el-fmi-aprobo-a-costa-rica-un-credito-por-us1778-millones-en-un-plazo-de-tres-anos-3133218>

La República. (2018). Presidente Carlos Alvarado se enfrentará a los problemas que genera el peor déficit en 30 años. Recuperado de: <https://www.larepublica.net/noticia/presidente-carlos-alvarado-se-enfrentara-a-los-problemas-que-genera-el-peor-deficit-en-30-anos>

<https://www.larepublica.net/noticia/presidente-carlos-alvarado-se-enfrentara-a-los-problemas-que-genera-el-peor-deficit-en-30-anos>

La República. (2020). ¿Gravarán lo que generé en el exterior? Lo que debe saber del impuesto de renta universal. Recuperado de: <https://www.larepublica.net/noticia/gravaran-lo-que-genere-en-el-exterior-lo-que-debe-saber-del-impuesto-de-renta-universal>

<https://www.larepublica.net/noticia/gravaran-lo-que-genere-en-el-exterior-lo-que-debe-saber-del-impuesto-de-renta-universal>

La República. (2020). ¿Puede Costa Rica sobrevivir al déficit fiscal más alto de su historia? Recuperado de: <https://www.larepublica.net/articulo/puede-costa-rica-sobrevivir-al-deficit-fiscal-mas-alto-de-su-historia>

La República. (2021). Bomba de tiempo. Recuperado de: https://www.larepublica.net/noticia/bomba-de-tiempo?fbclid=IwAR28XSoC0nUKduW8CeqlnDSzCjx_rSJTsaHhmsSbs8X2HSvuK6N-zgun2Mc

La República. (2021). Ley del impuesto sobre la renta global dual. Recuperado de: <https://www.larepublica.net/noticia/ley-del-impuesto-sobre-la-renta-global-dual>

La República. (2021). Proyecto de Renta Global Dual ¿Qué cambios propone en relación con pagos a proveedores del exterior? Recuperado de: <https://www.larepublica.net/noticia/proyecto-de-renta-global-dual-que-cambios-propone-en-relacion-con-pagos-a-proveedores-del-exterior>

La República. (2021). Proyecto de renta global golpearía atracción de inversores. Recuperado de: <https://www.larepublica.net/noticia/proyecto-de-renta-global-golpearia-atraccion-de-inversores>

La República. (2021). ¿Qué es renta global dual? Recuperado de: <https://www.larepublica.net/noticia/que-es-renta-global-dual>

La República. (2021). Una aclaración necesaria. Recuperado de:

https://www.larepublica.net/noticia/una_aclaracion_necesaria-1

Medrano Cornejo, Humberto. (1974). El concepto de Renta en la Legislación Tributaria.

Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5084878>

Ministerio de Educación Pública. (2011). Semana de la Educación Tributaria. Recuperado

de: <https://www.mep.go.cr/sites/default/files/recursos/archivo/eductributaria.pdf>

Ministerio de Hacienda. DECRETO DE CREACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA.

Recuperado de: <https://www.hacienda.go.cr/contenido/14759-decreto-de-creacion-del-ministerio-de-hacienda>

Ministerio de Hacienda. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Recuperado de:

https://www.hacienda.go.cr/docs/55cb8d30c62fa_Proyecto%20Ley%20Impuesto%20sobre%20la%20Renta%2019679.pdf

Ministerio de Hacienda. (2014). Las Reformas Fiscales en Costa Rica. Recuperado de:

<https://www.hacienda.go.cr/Sidovih/uploads//Archivos/Articulo/Las%20Reformas%20Fiscales%20en%20Costa%20Rica-Roger.pdf>

Ministerio de Hacienda. (2015). CAUSAS ESTRUCTURALES DEL DÉFICIT FISCAL. Recuperado de: <https://www.hacienda.go.cr/noticias/13337-causas-estructurales-del-deficit-fiscal>

Ministerio de Hacienda. (2021). EJECUTIVO ENVÍA A LA ASAMBLEA LEGISLATIVA NUEVO TEXTO DEL PROYECTO DE RENTA GLOBAL DUAL. Recuperado de: <https://www.hacienda.go.cr/noticias/16276-ejecutivo-envia-a-la-asamblea-legislativa-nuevo-texto-del-proyecto-de-renta-global-dual>

Ministerio de Hacienda. (2021). PRESENTADO TEXTO DE IMPUESTO DE RENTA GLOBAL. Recuperado de: <https://www.hacienda.go.cr/noticias/16246-presentado-texto-de-impuesto-de-renta-global>

Ministerio de Hacienda. (2021). PROYECTO IMPUESTO DE RENTA GLOBAL DUAL ¿Cuáles son los beneficios? Recuperado de: <https://www.facebook.com/ministeriodehaciendacr/posts/3808321992563321>

Ministerio de Hacienda. (2021). Razones por las que se propone la Renta Global Dual. (archivo de video). Recuperado de: https://www.facebook.com/ministeriodehaciendacr/videos/399422911411657/?_so=_permalink&_rv=_related_videos

Ministerio de Hacienda. (2021). Rentas de Capital. Recuperado: [https://www.hacienda.go.cr/contenido/15277-rentas-de-capital#:~:text=Rentas%20de%20capital&text=Se%20entiende%20como%20renta%20de%20capital%20inmobiliario%2C%20las%20provenientes%20del,goce%20de%20los%20bienes%20inmuebles.&text=2\)%%20C2%BFQue%20se%20entiende%20por%20rentas%20de%20capital%20mobiliario%3F](https://www.hacienda.go.cr/contenido/15277-rentas-de-capital#:~:text=Rentas%20de%20capital&text=Se%20entiende%20como%20renta%20de%20capital%20inmobiliario%2C%20las%20provenientes%20del,goce%20de%20los%20bienes%20inmuebles.&text=2)%%20C2%BFQue%20se%20entiende%20por%20rentas%20de%20capital%20mobiliario%3F)

Organización de las Naciones Unidas. ¿Qué es el Estado de Derecho? Recuperado de: <https://www.un.org/ruleoflaw/es/what-is-the-rule-of-law/>

Presidencia de la República. (2020). EVASIÓN, ELUSIÓN, FRAUDE FISCAL Y EFICIENCIA TRIBUTARIA SON LOS TEMAS TRATADOS EN LA OCTAVA SESIÓN DE DIÁLOGO. Recuperado de: <https://www.presidencia.go.cr/comunicados/2020/11/evasion-elusion-fraude-fiscal-y-eficiencia-tributaria-son-los-temas-tratados-en-la-octava-sesion-de-dialogo/>

Presidencia de la República. (2021). GOBIERNO RESALTÓ IMPORTANCIA DE LA APROBACIÓN DEL CRÉDITO CON EL FMI PARA LA SALUD ECONÓMICA DEL PAÍS. Recuperado de: <https://www.presidencia.go.cr/comunicados/2021/07/gobierno-resalto-importancia-de-la-aprobacion-del-credito-con-el-fmi-para-la-salud-economica-del-pais/>

Presidencia de la República. (2021). PRESENTADO TEXTO DE IMPUESTO DE RENTA GLOBAL. Recuperado de:

<https://www.presidencia.go.cr/comunicados/2021/01/presentado-texto-de-impuesto-de-renta-global/>

Real Academia Española. Concepto de renta. Recuperado de: <https://dle.rae.es/renta>

Romero Perez, Jorge E. (2019). CONSTITUCION POLITICA Y DERECHO TRIBUTARIO. Principios constitucionales tributarios. Recuperado de:

<https://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf>

Servicio de Impuestos Internos de Chile. Gobierno de Chile. Definición de renta. Recuperado de: https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_r.htm

Teletica. (2019). ¿Qué es el hueco fiscal y por qué piden investigar al expresidente Luis Guillermo Solís? Recuperado de: https://www.teletica.com/politica/que-es-el-hueco-fiscal-y-por-que-piden-investigar-al-expresidente-luis-guillermo-solis_223947

Universidad de Costa Rica. (2009). La reforma tributaria pendiente en Costa Rica: consideraciones para el diseño del sistema tributario. Recuperado de:

<https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/economicas/article/view/7123/6807>

Universidad de Costa Rica. (2012). Antagonismo de los sistemas de Imposición sobre la renta: Renta dual Y su conformidad con los principios de justicia tributaria material. Recuperado de: <https://ijj.ucr.ac.cr/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/2017/08/JUAN-PABLO-CARMONA.pdf>

Universidad de Costa Rica. (2013). Análisis doctrinal y jurisprudencial del gravamen a las ganancias cambiarias y su tratamiento a nivel de impuesto sobre la renta en Costa Rica. Recuperado de: <http://repositorio.sibdi.ucr.ac.cr:8080/jspui/bitstream/123456789/3319/1/35540.pdf>

Wolters Kluwer. La renta en sentido económico. Recuperado de: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNTUwsDtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAMA95MjUAAAA=WKE

**UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA
CENTRO DE INFORMACION TECNOLOGICO (CENIT)
CARTA DE AUTORIZACIÓN DE LOS AUTORES PARA LA CONSULTA, LA
REPRODUCCION PARCIAL O TOTAL Y PUBLICACIÓN ELECTRÓNICA
DE LOS TRABAJOS FINALES DE GRADUACION**

San José, 06 de febrero, 2022

Señores:
Universidad Hispanoamericana
Centro de Información Tecnológico (CENIT)

Estimados Señores:

El suscrito (a) Angie Saray Piedra Abarca con número de identificación 1-1529-0342 autor (a) del trabajo de graduación titulado **“FACTIBILIDAD DE EMIGRAR DE LA ACTUAL RENTA TERRITORIAL DE COSTA RICA AL MODELO DE RENTA GLOBAL DUAL.”** presentado y aprobado en el año 2022 como requisito para optar por el título de Licenciatura en Derecho ; Si autorizo al Centro de Información Tecnológico (CENIT) para que con fines académicos, muestre a la comunidad universitaria la producción intelectual contenida en este documento.

De conformidad con lo establecido en la Ley sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos N° 6683, Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica.

Cordialmente,

ANGIE SARAY
PIEDRA ABARCA
(FIRMA)

Firmado digitalmente por
ANGIE SARAY PIEDRA ABARCA
(FIRMA)
Fecha: 2022.02.08 15:53:38
-06'00'

Firma y Documento de Identidad

**ANEXO 1 (Versión en línea dentro del Repositorio)
LICENCIA Y AUTORIZACIÓN DE LOS AUTORES PARA PUBLICAR Y
PERMITIR LA CONSULTA Y USO**

Parte 1. Términos de la licencia general para publicación de obras en el repositorio institucional

Como titular del derecho de autor, confiero al Centro de Información Tecnológico (CENIT) una licencia no exclusiva, limitada y gratuita sobre la obra que se integrará en el Repositorio Institucional, que se ajusta a las siguientes características:

- a) Estará vigente a partir de la fecha de inclusión en el repositorio, el autor podrá dar por terminada la licencia solicitándolo a la Universidad por escrito.
- b) Autoriza al Centro de Información Tecnológico (CENIT) a publicar la obra en digital, los usuarios puedan consultar el contenido de su Trabajo Final de Graduación en la página Web de la Biblioteca Digital de la Universidad Hispanoamericana
- c) Los autores aceptan que la autorización se hace a título gratuito, por lo tanto, renuncian a recibir beneficio alguno por la publicación, distribución, comunicación pública y cualquier otro uso que se haga en los términos de la presente licencia y de la licencia de uso con que se publica.
- d) Los autores manifiestan que se trata de una obra original sobre la que tienen los derechos que autorizan y que son ellos quienes asumen total responsabilidad por el contenido de su obra ante el Centro de Información Tecnológico (CENIT) y ante terceros. En todo caso el Centro de Información Tecnológico (CENIT) se compromete a indicar siempre la autoría incluyendo el nombre del autor y la fecha de publicación.
- e) Autorizo al Centro de Información Tecnológica (CENIT) para incluir la obra en los índices y buscadores que estimen necesarios para promover su difusión.
- f) Acepto que el Centro de Información Tecnológico (CENIT) pueda convertir el documento a cualquier medio o formato para propósitos de preservación digital.
- g) Autorizo que la obra sea puesta a disposición de la comunidad universitaria en los términos autorizados en los literales anteriores bajo los límites definidos por la universidad en las “Condiciones de uso de estricto cumplimiento” de los recursos publicados en Repositorio Institucional.

SI EL DOCUMENTO SE BASA EN UN TRABAJO QUE HA SIDO PATROCINADO O APOYADO POR UNA AGENCIA O UNA ORGANIZACIÓN, CON EXCEPCIÓN DEL CENTRO DE INFORMACIÓN TECNOLÓGICO (CENIT), EL AUTOR GARANTIZA QUE SE HA CUMPLIDO CON LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES REQUERIDOS POR EL RESPECTIVO CONTRATO O ACUERDO.

CARTA DEL TUTOR

14 de septiembre del 2021

Señor
Piero Vignoli Chessler, director
Carrera de Derecho
Universidad Hispanoamericana

Estimado señor:

La estudiante Angie Saray Piedra Abarca, cédula de identidad 1-1529-0342 me ha presentado para efectos de revisión y aprobación el trabajo de investigación denominado "*Factibilidad de emigrar de la actual renta territorial de Costa Rica al modelo de renta global dual*", el cual ha elaborado para optar por el grado académico de licenciatura en derecho.

En mi calidad de tutor, he verificado que se han hecho las correcciones indicadas durante el proceso de tutoría y he evaluado los aspectos relativos a la elaboración del problema, objetivos, justificación, antecedentes, marco teórico, marco metodológico, conclusiones y recomendaciones.

De los resultados obtenidos por la postulante, se obtiene la siguiente calificación:

| | | |
|----|---|-------------|
| a) | ORIGINAL DEL TEMA | 10% |
| b) | CUMPLIMIENTO DE ENTREGA DE AVANCES | 20% |
| c) | COHERENCIA ENTRE LOS OBJETIVOS, LOS INSTRUMENTOS APLICADOS Y LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACION | 30% |
| d) | RELEVANCIA DE LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES | 20% |
| e) | CALIDAD DETALLE DEL MARCO TEORICO | 20% |
| | TOTAL | 100% |

En virtud de la calificación obtenida, se avala el traslado al proceso de lectura

Atentamente,

JUAN CARLOS SANCHEZ GARCIA
(FIRMA)

Firmado digitalmente
por JUAN CARLOS
SANCHEZ GARCIA
(FIRMA)
Fecha: 2021.09.15
11:01:23 -06'00'

Lic. Juan Carlos Sánchez García

Cédula de identidad 8-0093-0177

Carné Colegio Profesional 16385

TESIS

FACTIBILIDAD DE EMIGRAR DE LA ACTUAL RENTA TERRITORIAL DE COSTA RICA AL MODELO DE RENTA GLOBAL DUAL

Sustentante

Angie Saray Piedra Abarca

Tutor

MSC. Juan Carlos Sánchez García

CARTA DE APROBACION DEL LECTOR

Con mucho respeto, me refiero a lo indicado, cuyo contenido examino por segunda vez dadas algunas observaciones anteriores expresadas como sugerencias a la sustentante de la tesis:

FACTIBILIDAD DE EMIGRAR DE LA ACTUAL RENTA TERRITORIAL DE COSTA RICA AL MODELO DE RENTA GLOBAL DUAL.

1.1. Planteamiento del problema

Se observa cómo la sustentante dio lugar a las observaciones del lector, en forma atinada, al concretar sobre el objeto de la investigación y las circunstancias de índole institucional a escala incluso mundial al citar situaciones particulares con relación al crudo en países como Venezuela, Ecuador, Colombia, México y Arabia Saudita,

El lector tuvo como propósito, al examinar este tópico, enfatizar un aspecto que es medular, el derecho trasciende el articulado de una ley, los mismos estrados judiciales donde cobra vida, las fronteras de los países y se hace parte del entramado social lo cual, abordó muy bien la proponente en el planteamiento del problema.

1.4 Justificación del tema

Es pertinente la claridad con la cual debe justificarse el tema, la incompetencia del gobierno para captar y usar eficientemente los recursos públicos; ese es el punto.

La sustentante lo aborda hasta plantear el desacierto en materia tributaria, cargar de impuestos sectores agotados hasta el extremo de no detenerse aún cuando la Sala Constitucional amonesta al Gobierno sobre la inconveniencia de seguir con esta práctica, lesiva de los intereses generales, para favorecer a otros con mayor capacidad de responder por los tributos.

En mi opinión la sustentante logra muy bien definir esta situación para que el lector logre una perspectiva adecuada del tema.

1.6 Objetivos de la investigación

1.6.1 Objetivos generales

Los cambios sugeridos fueron adoptados, se separaron enunciados básicos de los objetivos, se agregaron otros y en general las modificaciones alcanzaron las expectativas del lector.

1.6.2 Objetivos específicos

De igual modo los nuevos enunciados de los objetivos específicos fueron congruentes, como debe ser, con los propios de los objetivos generales. En este campo, tampoco el lector hace mayores objeciones.

Marco teórico

Es interesante el recorrido histórico que se hace en esta fase de la tesis, se pudiera agregar dentro de este lapso el efecto de aquel llamado “capital golondrina,” cuando muchos inversionistas extranjeros dejan el país, pero, en lo que viene al caso, no deben hacerse mayores observaciones.

Hay una referencia que cita “ se puede decir que de año 1980 al 1982 fueron los años más desafortunados en la crisis financiera de Costa Rica...” cuya redacción puede modificarse para que se lea: **puede decirse que del 1980 al 1982 fueron los años con más desafortunados en la crisis financiera de Costa Rica...**

2.5.5 La viabilidad del proyecto de ley 22.393

El lector hizo observaciones en este acápite, incluso sobre la metodología de la investigación, ahora reconozco que la sustentante superó los escollos que se le presentaron y dio respuesta suficiente a los cuestionamientos, incluso con nueva información para el lector en cuanto a las consultas al Departamento de Servicios Técnicos de la Asamblea Legislativa, en lo legislativo al Diputado José María Villalta y a opiniones de dirigentes sindicales de Apse, por ejemplo.

Se destaca que surgió lo esperable, la inviabilidad del proyecto, según el enfoque de estos importantes actores sociales.

Consideración final del lector

En mi criterio, la tesis es de recibo y tiene mi aprobación.

Solo me resta expresarle a la sustentante mi gratitud, por su actitud respetuosa y de honesta interpretación de las observaciones que recibió.

**JUAN PABLO
MENESES CUEVAS**

Firmado digitalmente por JUAN
PABLO MENESES CUEVAS
Fecha: 2021.12.22 08:12:22
-06'00'

DECLARACIÓN JURADA

Yo, Angie Saray Piedra Abarca, mayor de edad, portador de la cédula de identidad número 1-1529-0342 egresado de la carrera de Derecho de la Universidad Hispanoamericana, hago constar por medio de éste acto y debidamente apercebido y entendido de las penas y consecuencias con las que se castiga en el Código Penal el delito de perjurio, ante quienes se constituyen en el Tribunal Examinador de mi trabajo de tesis para optar por el título de Licenciatura en Derecho, juro solemnemente que mi trabajo de investigación titulado: **“FACTIBILIDAD DE EMIGRAR DE LA ACTUAL RENTA TERRITORIAL DE COSTA RICA AL MODELO DE RENTA GLOBAL DUAL”**, es una obra original que ha respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así como la Ley de Derecho de Autor y Derecho Conexos número 6683 del 14 de octubre de 1982 y sus reformas, publicada en la Gaceta número 226 del 25 de noviembre de 1982; incluyendo el numeral 70 de dicha ley que advierte; artículo 70. Es permitido citar a un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que éstos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor de la obra original. Asimismo, quedo advertido que la Universidad se reserva el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público.

En fe de lo anterior, firmo en la ciudad de San José, a los 16 días del mes de septiembre del año dos mil 2021.

ANGIE SARAY
PIEDRA ABARCA
(FIRMA)

Firmado digitalmente por
ANGIE SARAY PIEDRA ABARCA
(FIRMA)
Fecha: 2021.09.16 14:57:49
-06'00'

Firma del estudiante

Cédula: 1-1529-0342