

UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA

Derecho

Tesis para optar por el grado académico de Licenciatura

ANÁLISIS JURÍDICO DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y
CAPACIDAD ECONÓMICA ENTRE LA BASE IMPONIBLE DE LA LEY 8 683
IMPUESTO SOLIDARIO PARA EL FORTALECIMIENTO DE LOS PROGRAMAS DE
VIVIENDA Y DE LA LEY 7 509 IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

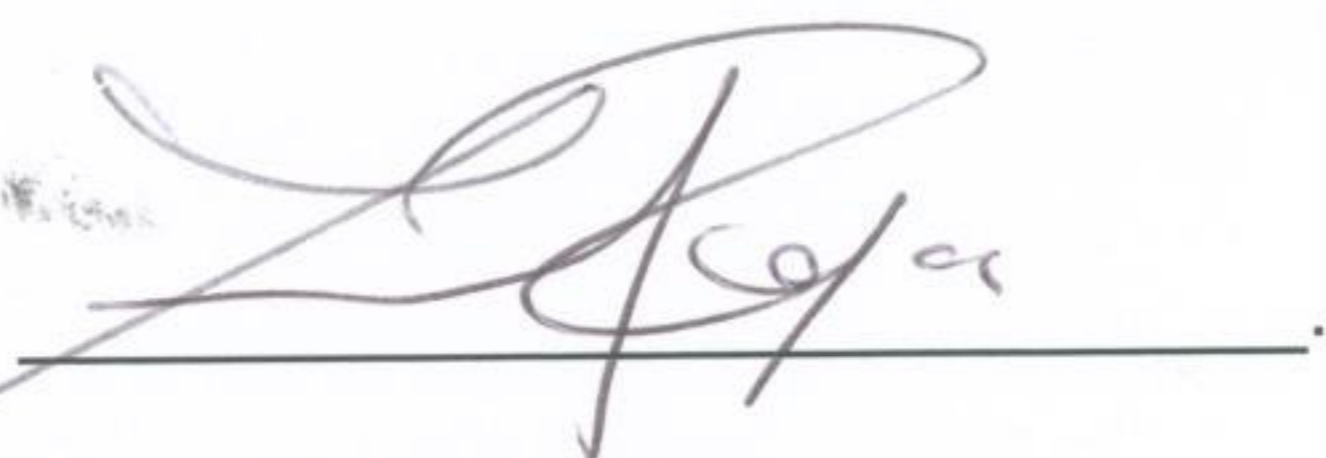
Tresyan Keyna Rojas Ravine

Marzo, 2017

DECLARACION JURADA

Yo Tresyan Keyna Rojas Ravine, mayor de edad, portadora de la cedula de identidad numero 1-1282-0992 egresada de la carrera de Derecho de la Universidad Hispanoamericana, hago constar por medio de este acto y debidamente apercebido y entendido de las penas y consecuencias con las que 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 titulo de Licenciatura juro solemnemente que mi trabajo de investigación titulado: **Análisis Jurídico del Principio de Igualdad Tributaria y Capacidad Económica entre la base Imponible de la Ley 8386 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda y la Ley 7509 Impuesto Sobre Bienes Inmuebles**, es una obra original que ha respetado todos los preceptos 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; articulo 70. Es permitido citar a un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que estos 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 reservara el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público.

En fe de lo anterior, firmo en la ciudad de San José, a los veinte días del mes de Diciembre del año dos mil dieciséis.



Firma del estudiante.

1-1282-0992

Cedula.

CARTA DEL TUTOR

San José, 06 de diciembre de 2016.

Universidad Hispanoamericana

Sede Llorente

Carrera de Derecho.

Presente

Estimado Señor:

El estudiante Tresyan Keyna Rojas Ravine, cedula de identidad número 1-1282-0992, me ha presentado, para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación *denominado ANALISIS JURIDICO DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y CAPACIDAD ECONOMICA ENTRE LA BASE IMPONIBLE DE LA LEY 8386 IMPUESTO SOLIDARIO PARA EL FORTALECIMIENTO DE LOS PROGRAMAS DE VIVIENDA Y LA LEY 7509 IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES*, 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 tutorías y he evaluado los aspectos relativos a la elaboración del problema, objetivos, justificación; antecedentes, marco teórico, marco metodológico, tabulación, análisis de datos; conclusiones y recomendaciones.

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

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

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

Atentamente,


MSc. Rogelio Segura Villalobos

Cedula 1-1249-0005

Abogado 17873

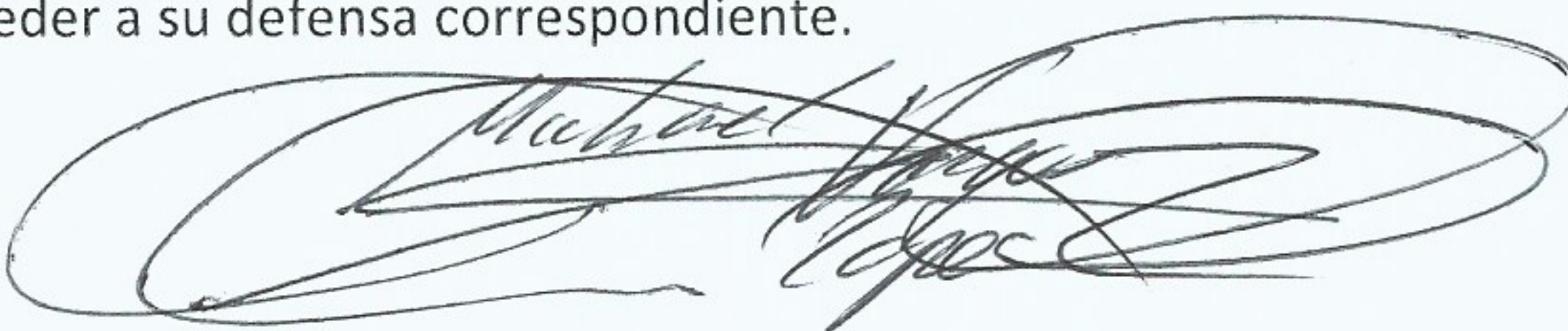
Lic. Rogelio Segura Villalobos
Abogado
Carné 17873

San José, 23 de marzo del 2017

Estimado,
Lic. Piero Vignoli Chessler
Director Escuela de Derecho
Universidad Hispanoamericana

Del resultado de la lectura del trabajo de investigación denominado "ANALISIS JURIDICO DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y CAPACIDAD ECONOMICA ENTRE LA BASE IMPONIBLE DE LA LEY 8683 IMPUESTO SOLIDARIO PARA EL FORTALECIMIENTO DE LOS PROGRAMAS DE VIVIENDA Y DE LA LEY 7509 IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES.", realizado por Tresyan Keyna Rojas Ravine, quien ha realizado las correcciones de fondo y forma solicitadas, se le da el visto bueno para que pueda proceder a su defensa correspondiente.

Atte.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Michael Vásquez López", enclosed within a large, loopy circular scribble.

Dr. Michael Vásquez López MDET. MAF.
Metodólogo de Investigación
Carnet 13282

CARTA DE REVISIÓN DEL FILÓLOGO

San José, 28 de marzo del 2017.

**SEÑORES
UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA**

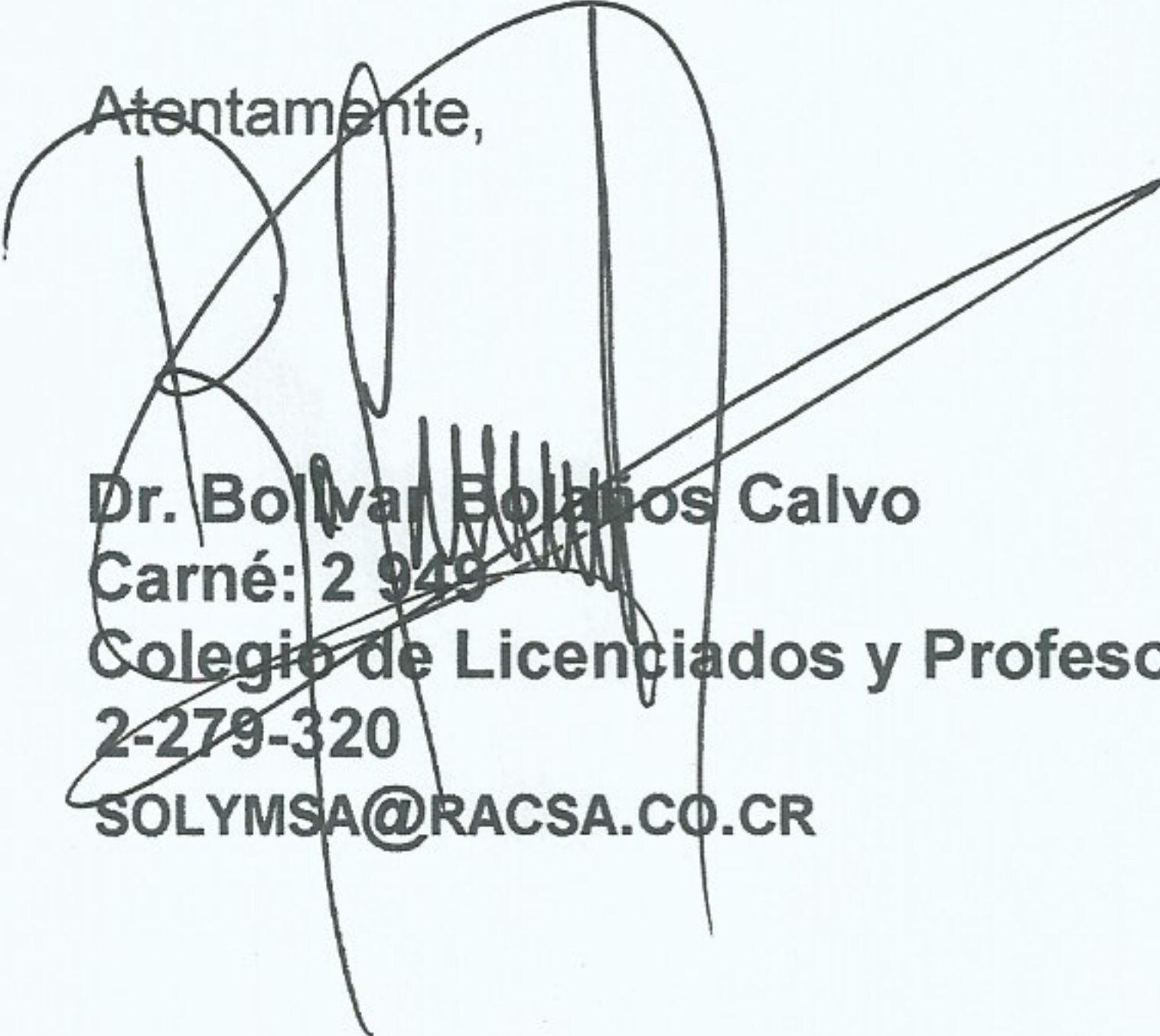
Estimados señores:

Hago constar que he revisado el trabajo de **TESIS** del estudiante **TRESYAN KEYNA ROJAS RAVINE**, denominado **ANÁLISIS JURÍDICO DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y CAPACIDAD ECONÓMICA ENTRE LA BASE IMPONIBLE DE LA LEY 8 683 IMPUESTO SOLIDARIO PARA EL FORTALECIMIENTO DE LOS PROGRAMAS DE VIVIENDA Y DE LA LEY 7 509 IMPUESTO SOBRE LOS BIENES INMUEBLES**, para optar por el grado académico de **LICENCIATURA EN DERECHO**.

He revisado errores gramaticales, de puntuación, ortográficos y de estilo que se manifiestan en el documento escrito, y verificado que estos fueron corregidos por el autor.

Con base en lo anterior, se considera que dicho trabajo cumple con los requisitos establecidos por la **UNIVERSIDAD** para ser presentado como requerimiento final de graduación.

Atentamente,



Dr. Bolívar Bolaños Calvo
Carné: 2 949
Colegio de Licenciados y Profesores
2-279-320
SOLYMSA@RACSA.CO.CR

Agradecimiento

Un agradecimiento a diversos docentes, que, en el transcurso de estos años de estudio, fueron un verdadero faro de conocimiento e iluminación.

Verdaderos mentores que me hicieron amar el Derecho.

A mi familia, que siempre fue incondicional. Los amo.

Dedicatoria

Este trabajo final de graduación se lo dedico a mi madre, la señora Daisy Ravine Manley, quien fue un pilar fundamental para alcanzar esta meta.

Te amo, mamita...

Contenido

Introducción.....	7
1.1 Problemática.....	11
1.2.1 Planteamiento del problema.	12
1.3Justificación.	12
1.4Objetivos.....	13
1.4.1 Objetivo general	13
1.4.2 Objetivos específicos.....	13
1.5Alcances y limitaciones.	14
Alcances.....	14
Limitaciones.	14
CAPÍTULO II.....	15
EL CONCEPTO HISTÓRICO-CONCEPTUAL Y SU ENLACE CON LA REALIDAD EMPÍRICA.....	15
2.1. Antecedente histórico.	16
2.1.1. Antecedente histórico del Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.....	18
2.1.2. Antecedente histórico del Impuesto de Bienes Inmuebles.	21
2.2. La Doble Imposición Tributaria.	24
2.3 Obligación Tributaria.	27
Obligaciones Principales y Accesorias.....	29
2.3.1 Elementos Esenciales del Hecho Generador.	30
2.3.1.1 Los Sujetos.	30
Sujeto Pasivo.	32
2.3.1.2 Hecho Generador.....	36
2.3.1.3 Base Imponible.	38
2.4. Potestades Tributarias y los Límites al Poder Impositivo del Estado.....	40
2.4.1 Potestad Impositiva.	42
2.4.2 Principio de Capacidad Económica o Capacidad Contributiva.....	47
3.4.3 Principio de Igualdad.....	54
2.4.4 Principio de No Confiscatoriedad.....	57

CAPÍTULO III	61
PROCEDIMIENTO METODOLOGICO	61
3. El Procedimiento Metodológico.....	61
3.1. Tipo de Enfoque de la Investigación y Paradigma.....	61
Enfoque Cualitativo.....	63
3.2 Tipos de Investigación.....	64
3.3 Los Sujetos y las Fuentes de Información	65
3.3.1. Unidades de Análisis u Objetos de Estudio.....	65
3.3.1.1 Fuentes de Información:	65
• 3.3.2 Los Métodos, las Técnicas y los Instrumentos para Recolectar Datos e Información.....	66
3.3.2.1. Instrumentos:	66
3.4 Hipótesis de la Investigación.....	67
CAPÍTULO IV	68
ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE DATOS.....	68
4.1 Contraste de los Elementos del Hecho Generador entre la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.....	69
Para comprender mejor el aspecto material del tributo, vamos a conceptualizar de manera más amplia que es un bien Inmueble, ya que las definiciones del la Ley de Bienes Inmuebles y El Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda, son un poco cortas en su definición:.....	74
4.2 Principios Constitucionales en relación de la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.	81
4.2.1 Principio de Igualdad de la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.....	81
4.2.2 Principio de Capacidad Contributiva o Económica de la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.....	82
4.2.3 Principio de no Confiscatoriedad de la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.	83

4.2.4 Principio de Reserva de Ley o Principio de Legalidad de la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.	84
4.2.5 En cuanto a la exención en la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.	85
4.2.6 En cuanto a los Elementos de la Doble Imposición en la Ley 7509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.....	86
4.3Análisis de Resultados Entrevista. Adrian Torrealba Navas, Especialista en Derecho Financiero y Tributario. Fecha 11 de Febrero del 2017.....	89
CAPÍTULO V	92
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.	92
5.1 Conclusiones.....	92
5.2 Recomendaciones.	95
Bibliografía.....	98

Introducción

El presente estudio se basa en la necesidad de elaborar un análisis jurídico de la posible doble imposición tributaria y la potencial existencia de una violación de los principios constitucionales de Igualdad, Capacidad Económica y No Confiscatoriedad del Derecho Tributario de la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.

En Costa Rica, los Principios Constitucionales Tributarios Material (Igualdad, Capacidad Económica, Progresividad, No Confiscatoriedad, Generalidad y Mínimo Exento y Mínimo Vital), se encuentran implícitos en la Constitución Política. A raíz de esto, la Sala Constitucional como máximo garante de los derechos y garantías constitucionales, se ha visto en la obligación de pronunciarse sobre estos. Es porque no se encuentran explícitamente definidas de manera clara y expresa que la Sala Constitucional ha venido interpretando y adquirido claridad conceptual y terminológica propia del Derecho Tributario Constitucional, pero sigue existiendo el riesgo de malinterpretaciones o contradicciones. Esta ha señalado que las diferencias en el trato tributario pueden estar justificadas por cualquier elemento de relevancia jurídica. Sin embargo, a la luz de la doctrina, no es cualquier elemento de relevancia jurídica el que puede justificar un trato tributario distinto, sino solo aquellos de relevancia constitucional.

Al ser el Derecho Tributario moderno, relativamente reciente, el Derecho Tributario Constitucional, aún está en desarrollo en Costa Rica.

El poder tributario tiene fundamento constitucional, pues, dentro de la teoría del Estado, no basta afirmar que el Estado es una forma de organización política de la sociedad, sino que la existencia del poder implica, como presupuesto, la existencia de recursos. Sainz de Bujanda sostiene que el impuesto es el precio que debe pagarse por vivir en una sociedad organizada por medio de un Estado garante de los derechos de sus integrantes (Sainz de Bujanda, 1964). El elemento básico para el desarrollo de la actividad financiera, más allá de que existan otros mecanismos de financiación del Estado, como los préstamos internacionales, nacionales o fideicomisos del Estado, es el tributo por excelencia.

Dado lo anterior, debe mencionarse que el objetivo de este estudio es demostrar si se da una doble imposición tributaria; si esto produce un estado de indefensión a los contribuyentes; si violenta los principios de Igualdad, Capacidad Económica y No Confiscatoriedad del Derecho Tributario Constitucional en aras del poder impositivo del Estado, que, si bien es un poder muy amplio, según la doctrina no es irrestricto.

Capítulo I: Aquí se hace mención de los antecedentes, la justificación, planteamiento del problema, las preguntas de la investigación, objetivo general, objetivos específicos alcances y limitaciones.

Capítulo II: Procedimiento Metodológico, que consiste en identificar las características de la investigación, Finalidad, Dimensión Temporal, Condición, Micro, Naturaleza, Carácter, las fuentes de Información, los Instrumentos y el Procesamiento de la Información.

Capítulo III: Marco Teórico-Conceptual. Incluye el Concepto Histórico-Conceptual y su enlace a la realidad empírica.

Capítulo IV: Análisis de Resultados.

Capítulo V: Conclusiones y Recomendaciones, en este capítulo señala las incógnitas resueltas y otros posibles temas de investigación que se mencionan a título de problemas pendientes y si se da el cumplimiento y desarrollo de posibles soluciones del objetivo general de la investigación.

CAPÍTULO I
EL PROBLEMA DE LA INVESTIGACION

1.1 Problemática

En el informe del Estado de la Nación de Costa Rica, puede observarse un creciente número de Instituciones Públicas, este crecimiento ha generado a lo largo de los años un descontrol y aumento del gasto público, propiciando esto un desequilibrio en las arcas del Estado. Esto, a su vez, ha llevado a la creación de leyes y políticas públicas para poder frenar y desacelerar dicho desequilibrio, dentro de las que están la creación de nuevos impuestos a los contribuyentes sin iniciar un amplio y extenso análisis de las preexistentes.

La investigación que se desarrollará es para determinar si existe una posible doble imposición tributaria entre el impuesto Solidario para el fortalecimiento de los Programas de Vivienda que encuentra su fundamento de la Ley 8 683, del 10 de diciembre del 2008 y el Impuesto de Bienes Inmuebles de la Ley 7 509, del 9 de mayo de 1995, y si esta constituye indefensión respecto del contribuyente, el cual se encuentra amparado en los Principios Constitucionales de Igualdad, Capacidad Económica y No Confiscatoriedad del Derecho Tributario costarricense.

Dicha problemática la enfrentan, pues. en Costa Rica, todas aquellas personas o sociedad jurídica que tengan un bien inmueble mayor a los 100 millones de colones a partir del 10 de diciembre del 2008 (se modificó el rubro a 126 millones de colones en el Decreto Ejecutivo 40 090-H, del 23 de diciembre del 2016, para el periodo fiscal del 2017) aspecto que no se presentaba anterior a la Ley 8 683, ya que los contribuyentes únicamente debían cancelar el Impuesto de Bienes Inmuebles a las Municipalidad por la Ley 7 509 y hoy en día

deben pagar dos Impuestos el de Bienes Inmuebles y el mal llamado Impuesto a las Casas de Lujo.

Es evidente de que los contribuyentes deben pagar impuestos y este resulta ineludible en principio, ya que el tributo permite mejorar integralmente la calidad de vida de las personas. De lo contrario, todo este aparato legal y de gestión tributaria carecería de sentido para la ciudadanía.

1.2.1 Planteamiento del problema

➤ ¿Qué es una Doble Imposición Tributaria y cómo se violentan los principios constitucionales de Igualdad, Capacidad Económica y No Confiscatoriedad, para que se manifieste una Doble Imposición Tributaria?

1.3 Justificación

Dado el creciente reto que ha supuesto al Estado, realizar un adecuado recaudo de las cargas tributarias y disminuir el gasto público, se ha creado a lo largo de los años un creciente déficit entre lo que se recauda y lo que se gasta, creando brechas de difícil solución, por lo que los actuales Gobiernos Centrales como una forma de financiar dicho déficit, ha implementado la creación de nuevas cargas tributarias para los contribuyentes.

Esto sin antes realizar un claro análisis o estudio sobre las cargas preexistentes y su correcta captación y distribución, por lo que, en algunas ocasiones, que crean, interrogantes sobre la certeza y seguridad jurídica de estas.

La presente investigación demuestra una vacante en el Análisis Jurídico de una posible doble imposición tributaria y potencial violación a los principios constitucionales del derecho tributario entre la Ley 7 509 Impuestos de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el fortalecimiento de los programas de Vivienda.

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo general

- Comprender la posible existencia de una doble imposición entre el Impuesto de Bienes Inmuebles y el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los programas de Vivienda contrastando el Hecho Generador para determinar si constituye una violación a los principios constitucionales de Igualdad, Capacidad Económica y No Confiscatoriedad del Derecho Tributario.

1.4.2 Objetivos específicos

- Conceptuar que es la Doble Imposición Tributaria.

- Desglosar los Principios Constitucionales de Igualdad, Capacidad Económica y No Confiscatoriedad del Derecho Tributario.
- Definir los Elementos del Hecho Generador.
- Contrastar el Hecho Generador de la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los programas de Vivienda.

1.5 Alcances y Limitaciones

Alcances.

La presente investigación se realiza utilizando los métodos analíticos, es cualitativa, porque se basa en la recolección, revisión y análisis de jurisprudencia, legislación nacional e internacional y doctrina jurídica, documentación variada. Su aporte y alcance jurídico es que los sujetos comprendan que es una doble imposición tributaria y los elementos para que se configure este fenómeno del Derecho Tributario.

Limitaciones

El derecho tributario es una rama del Derecho, que es muy técnica.

Por este motivo existe un desconocimiento en las Instituciones consultadas, para esta investigación que son el Ministerio de Hacienda y la Municipalidad de Tibás, donde el personal encargado desconoce de la materia o no manejan conceptos con claridad.

Además de la existencia de poco material que analice el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda, además de ser una ley que tiene pocos artículos, que se apoya en el Impuesto de Bienes Inmuebles.

CAPÍTULO II

EL CONCEPTO HISTÓRICO-CONCEPTUAL Y SU ENLACE CON LA REALIDAD EMPÍRICA

2.1. Antecedente histórico

Reconociendo que el surgimiento del Derecho Tributario moderno “se da en Alemania apenas a partir de 1914” (Torrealba, Tratado General de Derecho Tributario, 2009), que tiene poco más de 100 años, a diferencia de otras ramas del Derecho como el Civil o el Romano, el Derecho aún se encuentra en desarrollo, como es el caso de Costa Rica.

América Latina presenta una débil educación fiscal que contribuye de manera muy importante “...a la existencia de una débil carga tributaria (17,5% del PIB) muy lejos de los países europeos y Norteamérica (38,2% del PIB)”. (Contraloría, 2002)

La reforma del sistema tributario ha sido fundamental para la transformación del modelo económico y social del país. La crisis económica y las guerras centroamericanas de finales de los años setentas y principios de los ochentas marcan el final del modelo de desarrollo centrado en la sustitución de las importaciones en el marco de la integración centroamericana. “A partir de 1983, y luego de un fuerte periodo de estabilización económica, se inicia la transición hacia un nuevo modelo, basado en una mayor participación en la economía internacional”. (Contraloría, 2002)

De lo anterior puede resaltar que a partir de la década de los ochentas Costa Rica ha generado esfuerzos para construir y cimentar, las bases de los Principios Constitucionales del Derecho Tributario, para ejercer de manera responsable su poder de Imperio frente a los contribuyentes.

Reconociendo que el impuesto “...es un medio económico, político, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular” (Hacienda, www.hacienda.go.cr, 2017). La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios constitucionales del Derecho Tributario, que son Generalidad, Igualdad, Capacidad Económica o Contributiva, Progresividad, No Confiscatoriedad y Reserva de Ley.

Dichos Principios Tributarios los contiene nuestra Constitución Política de manera interpretativa, ya que no los manifiesta de manera explícita en dicho cuerpo normativo, pero amparados en el artículo 33 y 18 Constitucional “Todos los hombres somos iguales ante la ley” (Legislativa, <http://www.pgrweb.go.cr>, 2017) y “...los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la patria defenderla y contribuir con el gasto público” (Legislativa, <http://www.pgrweb.go.cr>, 2017).

Bajo estos principios constitucionales se interpretan los principios tributarios y la obligación material de pagar impuestos.

El impuesto tiene una importancia fundamental para financiar al Estado y sus entes menores. Su efectivo recaudo, facilita el desarrollo de sus proyectos de inversión. Permite saldar gastos de su planilla y sostener el aparato administrativo. En buena teoría, la actividad de recaudar, propende a la prestación de los servicios públicos y la redistribución de la riqueza, “Se recauda para gastar, y se gasta para ir cumpliendo los objetivos comunes del desarrollo económico y progreso social”. (Acción de Inconstitucionalidad, 1994)

Examinando la importancia de los Impuestos para financiar al Estado y que es por medio de estos que se cumple con el desarrollo socioeconómico del país y, que dicho poder de imposición de las cargas públicas por parte del Estado, ejerciendo su poder de Imperio no es irrestricto, también se les conceden derechos fundamentales a los contribuyentes, para que no se encuentren es estado de indefensión frente al Estado.

Las elaboraciones de nuevas cargas tributarias por parte del Gobierno Central se fundamentan en tres ejes temáticos:

[...] “- Equidad, progresividad y suficiencia recaudatoria del sistema impositivo, para invertir en desarrollo y mejorar la calidad de vida de los ciudadanos.

- Potestades legales para combatir el fraude, en respeto absoluto a los derechos y garantías del contribuyente.

- Efectividad y transparencia en la asignación y ejecución presupuestaria”
(Legislativa,2006)

Por este fundamento, se crean los impuestos, tanto el Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda, como el Impuesto de Bienes Inmuebles.

2.1.1. Antecedente Histórico del Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda

Se crea la Ley 8 683, el 19 de noviembre de 2008, publicada en La Gaceta N° 239, del 10 de diciembre de ese mismo año para su vigencia, la denominada Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda, nace como una iniciativa de la

administración Arias Sánchez, “...como una manera de financiar los programas públicos dirigidos a dotar a las familias en condiciones de pobreza y pobreza extrema, de una vivienda digna”. (Legislativa, 2008).

Esta iniciativa de proyecto es motivada principalmente por la proliferación de asentamientos en precario y viviendas en condición de tugurio, y las situaciones de pobreza y extrema pobreza que contrastan radicalmente con el desarrollo inmobiliario de altísimo valor económico; además de ir reduciendo las brechas sociales y dotar de vivienda digna a las personas, entendiendo que el hábitat es un factor determinante para que puedan desarrollarse sus derechos y libertades fundamentales

Es evidente de que Costa Rica de finales del siglo XX, se conforma en entornos urbano-económicos y socialmente segmentados, esto se ve reflejado en el artículo de La Nación (2005), que indica que “...los precarios entre el Gran Área Metropolitana del 2005 al 2013 han aumentado de 182 a 192.” (Ruiz, 2015).

Con este proyecto de Ley pretenden gravarse los bienes inmuebles, de uso habitacional, de uso ocasional o de recreo mayores a los 100 millones de colones (Actualmente, el rubro es de 126 millones y se actualiza cada año, dependiendo de la inflación del país), que se creó inicialmente por un periodo de 10 años para financiar los programas de vivienda de manera temporal, pero fue reformada en el 2016 para que su cobro sea de manera periódica e indefinida.

Este impuesto se crea justificando su base político-administrativo, socio-cultural y de renovación urbana, para todos aquellos ciudadanos que se encuentran en un nivel de pobreza o pobreza extrema, al presentarse “...la Política Nacional de Vivienda y

Asentamientos Humanos, dicho Ministerio después de varias décadas de existencia, reconoce la necesidad de fortalecer su capacidad de orientación política e incidencia en materia de vivienda, asentamientos humanos y ordenamiento territorial” (Legislativa, 2006), esto porque propone la política de un hábitat inclusivo y seguro, que contemple las necesidades culturales, étnicas, de género y de accesibilidad de los diferentes grupos de población.

Es evidente de que, en la Costa Rica de finales del siglo XX, se conformaron entornos urbanos económica y socialmente segmentados, caracterizados por la segregación residencial. En este contexto, la dinámica, del sector vivienda de interés social, se ha caracterizado por la adquisición de terrenos de bajo costo, desprovistos de servicios básicos y alejados de los centros de desarrollo. Paralelamente, en el presente algunas comunidades objetan cualquier forma de desarrollo de proyectos de vivienda de interés social, que, por sus demandas sobre factores como la densidad y el tamaño de los lotes, impiden que familias de bajos ingresos puedan asentarse en dichas propiedades. Ante la ausencia de directrices que promuevan la cohesión social, en términos generales, se propicia proyectos que concentran a familias de un mismo estrato socioeconómico.

En Costa Rica, son notables los avances suscitados en las últimas décadas, en el reconocimiento de los derechos ciudadanos de los grupos sociales más vulnerables y en riesgo de exclusión social. “Ejemplos de lo anterior en el sector vivienda, son la aplicación de principios como la equiparación de oportunidades en el otorgamiento del Bono Familiar de Vivienda a mujeres jefas de hogar en condición de pobreza, personas con discapacidad, adultas mayores y pueblos indígenas” (Legislativa, 2006). No obstante, la planificación

urbana debe avanzar en la creación de condiciones que facilite el ejercicio de los derechos y obligaciones ciudadanas.

Por lo tanto, la Política impulsará la formulación de diferentes tipologías de vivienda adecuada y digna, acorde con las necesidades de las poblaciones vulnerables, con suficientes criterios arquitectónicos para humanizarla. A su vez, estos modelos se verán potenciados en su capacidad de generar desarrollo, con criterios de planificación territorial integrada y sostenible.

Al igual es fundamental que la política de vivienda fomente el desarrollo de programas de renovación urbana, como una opción para reutilización de tierra, infraestructura y espacios, en los que se ha disminuido su población y que se promuevan proyectos de densificación que faciliten el acceso a vivienda a diversos estratos socioeconómicos.

Este impuesto es solidario, ya que se fundamenta también en la necesidad de colaboración entre los ciudadanos, con responsabilidad socialmente compartida, para el mejoramiento integral del hábitat y la calidad de vida de la sociedad (Legislativa, 2006); los ciudadanos tienen el derecho y la obligación ciudadana de intervenir e integrarse en la formulación, ejecución, evaluación y fiscalización de las políticas tendientes al mejoramiento del hábitat, de manera solidaria e incluyente.

2.1.2. Antecedente histórico del Impuesto de Bienes Inmuebles.

La Ley 8683, se crea mediante el Expediente Legislativo 12 043 de la Ley 7 509 de Impuestos de Bienes Inmuebles, que nace de la Comisión Especial para estudiar la

descentralización del Estado y el fortalecimiento de los gobiernos locales, con el propósito de estudiar la descentralización de las actividades correspondientes al gobierno central, como lo era la recaudación del Impuesto Territorial que le correspondía al Estado, competencia asignada al Ministerio de Hacienda.

A raíz del estudio de la comisión especial se observa y discute los problemas que tenía el Ministerio de Hacienda por medio de la Dirección General de Tributación Directa, de administrar y fiscalizar dicho impuesto.

El tema de discusión primordial fue que el “Ministerio de Hacienda no iba a realizar mejoras para cobrar el Impuesto Territorial, ya que esto no significaba una carga tributaria alta en sus ingresos” (Legislativa, 1994).

Como hecho relevante se dio a conocer “...la disminución en un 25% de la recaudación del Impuesto territorial en el período comprendido entre los años 1993 a 1994, lo cual vino afectar de manera directa los ingresos al régimen municipal” (Legislativa, 1994), a pesar de que la recaudación no estuvo a cargo de estas entidades, ellas recibían un porcentaje de lo recaudado por Tributación Directa. Al darse una disminución en la cifra recaudada, disminuía obviamente el porcentaje que a cada Municipalidad le correspondía. Por ello, la comisión consideró que una forma de evitar que esta situación continuara perjudicando a las Municipalidades del país, era trasladar la administración de este Impuesto a los Gobiernos Locales.

Se pretendió con este proyecto de ley que la administración del Impuesto Territorial fuera trasladado a las Municipalidades, ya que dichos fondos, se designaban un porcentaje a cada Municipalidad del país, sin que esta tuviera que hacer nada para obtenerlos y dotar de

presupuesto a las Municipalidades para poder ejecutar sus propios presupuestos y objetivos para cada cantón.

En reiteradas ocasiones, se mencionó que el Impuesto territorial podía generar mayores ingresos a las municipalidades, si este era cobrado por ellas mismas. En estudios realizados por expertos en la materia tributaria centroamericana, como lo es el Lic. José Pérez quien, en su estudio sobre “Sistemas Tributarios de Gobiernos Locales del Istmo Centroamericano”, indicó que el Impuesto territorial podría llegar a producir hasta ocho veces más de lo que en ese momento se recaudaba. (Legislativa, 1994).

Dicho Impuesto (Bienes Inmuebles), se basa en el valor de las propiedades, el espíritu de la reforma era hacer de este mecanismo de recaudación, un medio idóneo para fortalecer a las municipalidades, cobrando lo justo, por medio de un cambio gradual y progresivo, y no mediante un cambio radical. Se pretendió respetar el espíritu original de la Ley N° 7 509, pero adaptándolo a la realidad económica del país y a la idiosincrasia de los costarricenses, que no estaban acostumbrados a pagar este tributo.

Puede resaltarse que los impuestos son por excelencia el medio para financiar los Estados, pero no por esto deben crearse nuevas cargas tributarias a los contribuyentes, únicamente para solucionar los déficit fiscales y de recaudación que se han venido dando a lo largo de estas últimas tres décadas en Costa Rica, ya que se perdería los grandes avances que se han generado en materia tributaria y se regresaría a la Edad Media, en un Estado Absolutista y bajo el criterio de “El Estado soy Yo”, del rey Luis XIV obliga a todos a

rendir tributos, indiferentemente si podía con su pago o no, volveríamos a ver al tributo como producto de la dominación, basado simplemente en la voluntad y el poder.

De lo anteriormente descrito, podría resaltar que debe observarse más bien los impuestos como una representación del desarrollo económico y social del país, en aras de convertirse en un país desarrollado del primer mundo, con grandes y buenos programas de educación, salud, vivienda y seguridad.

2.2. La Doble Imposición Tributaria

Por doble imposición se entiende “...el hecho de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan varios impuestos en un mismo periodo impositivo”. (Albi, Contreras, & Paramo, 1996).

Este principio prohíbe a los gobiernos gravar a la misma persona por un mismo concepto o actividad.

Puede así hablar de doble imposición internacional, que puede ser jurídica; es cuando “...la misma persona es gravada por dos o más impuestos similares” (Perez, 2004); o económica contiene los mismos supuestos que la doble imposición jurídica, “...con excepción de que no se trata de un solo sujeto, sino de varios, haciendo énfasis en que económicamente es objeto de imposición más de una vez” (Perez, 2004) y la doble imposición interna que “...surge cuando un mismo sujeto pasivo es gravado doblemente

por dos impuestos de naturaleza análoga o similar, en un mismo período y por dos entes públicos pertenecientes a un mismo Estado” (Romero, 2017).

El criterio de la doble imposición Internacional jurídico y económico, también puede utilizarse para explicar el fenómeno de la doble imposición interna.

La doble imposición “...puede ser útil o necesaria para tratar más fuerte a quien manifieste una capacidad contributiva o económica mayor”. (Torrealba, Entrevista Tesis, 2017)

Esto es para equilibrar la balanza, y cumpliendo que el que más tiene, es el que más debe pagar.

Según Romero (2017) deben concurrirse cuatro elementos para que se dé la doble imposición:

[...] *“la identidad del sujeto pasivo debe ser sustituida por la identidad sustancial del contribuyente”* para dar cabida a otras figuras tributarias.

El segundo elemento que debe concurrir para que exista doble imposición, es la identidad del período impositivo, es decir, que la renta o patrimonio sometido a gravamen por dos legislaciones distintas, debe haberse generado u obtenido en un mismo (o idéntico) período impositivo.

Por esto respecta al requisito de la concurrencia de impuestos de *“naturaleza idéntica o análoga”*, estima que la similitud de los impuestos debería realizarse *“...mediante la comparabilidad de los elementos esenciales de los impuestos tales como: hecho imponible, objeto imponible, base imponible, tipo impositivo y deducciones o bonificaciones en la cuota tributaria.*

El cuarto y último requisito exigido para que exista doble imposición, es la concurrencia de varios sujetos activos que graven un mismo hecho imponible. Este elemento puede presentarse tanto dentro de un mismo Estado (doble imposición interna), como entre varios Estados (doble imposición internacional)". (Romero, 2017)

Que si bien es cierto se habla más de doble imposición internacional que la interna; estos elementos de la imposición internacional pueden aplicarse a la imposición interna, como es el caso de identificar los sujetos pasivos de la obligación tributaria y que estos sean los mismos, si concurren los mismos elementos esenciales como las bases imponibles, los hechos generadores, si se dan en un mismo periodo impositivo y que concurren sujetos activos que aunque sean diferentes, tienen una misma territorialidad. De esta manera, puede determinarse de forma clara si existe una doble imposición tributaria entre cualquier impuesto existente.

Debe recalcar que, además, de los sujetos activos y pasivos, la concurrencia en un mismo periodo impositivo y los elementos esenciales como el hecho generador, la doble imposición debe analizar desde el punto de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, que dicha capacidad contributiva o económica no puede llegar a niveles confiscatorios y que debe ser igualitaria para todos los sujetos pasivos; principios que se desarrollarán en los apartados siguientes con mayor detenimiento; ya que estos son un límite al poder impositivo de los Estados.

Además, podría resaltarse que la doble imposición, lo que procura es fijar condiciones propicias para que los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones

tributarias de la manera más justa posible, de modo que no tengan que acudir a métodos elusivos ni mucho menos evasivos que representen un perjuicio para el fisco.

2.3 Obligación Tributaria

Para entender la doble imposición tributaria debe iniciarse conceptualizando que es la obligación en sentido jurídico; según el diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Ossorio como: “Es la que en forma unilateral establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen. Se trata de una obligación de dar una suma de dinero en concepto de contribución o tributo” (Ossorio, 2008). A su vez, el Modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado en 1966 bajo el patrocinio de la Organización de Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo, describe la obligación tributaria en su artículo 18: “La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o privilegios especiales” (Organizacion & Banco, 2017).

Para Mario Pugliese la Obligación Tributaria es:

[...] “

- a) Es una Obligación de Derecho Público.
- b) Tiene un sujeto activo al Estado, único titular originario de la soberanía financiera.

- c) Es una pretensión que el Estado define a través de sus órganos Administrativos.
- d) Es una pretensión que se dirige a los sujetos pasivos de la obligación, ya sean de valores directos, ya estén señalados por la ley como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores directos o conjunta o solidariamente con estos.
- e) Tiene por objeto una prestación pecuniaria.
- f) Tiene su fuente jurídica en la Ley.
- g) Tiene su causa ético-jurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta al contribuyente y en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos”. (Pugliese, 1976).

De estas definiciones anteriormente descritas podría decirse que la obligación tributaria es una prestación pecuniaria por parte de un sujeto pasivo, a un sujeto activo que siempre va a ser el Estado que se configura por medio de la ley. Podría decirse que una manifestación de dar, hacer o no hacer.

Estas manifestaciones anteriores dan referencia a que es una obligación en general, en sentido amplio, pero el Código de Normas y Procedimientos Tributarios define la Obligación Tributaria como aquella que “...surge entre el Estado y otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”. (*Legislativa, 1971, Art. 11*).

La doctrina se adhiere a la idea de que existe una Obligación principal, de pagar impuestos; y otras obligaciones accesorias o secundarias.

Obligaciones Principales y Accesorias.

Huanes Tovar establece: “Que existe una obligación sustancial o principal, aun cuando no existe unificación de criterios para denominarlos, y otras obligaciones accesorias o secundarias, también llamadas obligaciones formales, que se encuentran vinculadas a la obligación principal y constituyen la razón de ser de estas”. (Huanes, 2006), mientras que Raúl Rodríguez considera que dentro de la obligación tributaria existe una principal y otra accesoria, y explica que:

[...] “El derecho Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo...; sino que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar. Este otro tipo de obligaciones son de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ella la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva”. (Rodríguez Lobato, 1986, pág. 109)

De las definiciones anteriores podríamos decir que existen dos tipos de obligaciones las principales, que son la obligación de los contribuyentes a pagar un tributo al Estado, cuando se configura el hecho en la ley y las accesorias o formales que son todas aquellas obligaciones administrativas para poder realizar el pago de ese tributo como, por ejemplo, los intereses, los intereses moratorios, los formularios de presentación de los impuestos.

Para continuar en el orden de ideas es necesario para poder entender y conceptualizar que es una obligación tributaria dentro de la doble imposición, debe iniciarse con explicar de manera extensa cada uno de los conceptos del hecho generador de

la obligación tributaria, ya que como indicaba anteriormente se necesitan varios elementos para que se configure la doble imposición según Romero como lo es la concurrencia de impuestos de naturaleza idéntica o análoga, y estima que la similitud de los impuestos deberían realizarse mediante la comparación de los elementos esenciales, tales como: hecho generado, objeto imponible, base imponible, tipo impositivo..., además Romero expone que la identidad del sujeto pasivo debe ser sustituida por la identidad sustancial del contribuyente para dar cabida a otras figuras tributarias, por este motivo se realizará una conceptualización de dichos elementos para poder observar si se da este fenómeno entre el Impuesto de Bienes Inmuebles y el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.

2.3.1 Elementos Esenciales del Hecho Generador

2.3.1.1 Los Sujetos

Se hace la distinción entre dos tipos de sujetos de la obligación tributaria: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

Sujeto Activo

Torrealba lo define como [...] “el ente público titular del derecho de crédito tributario. En este sentido, tratándose de una relación jurídica de deuda, será sujeto activo el ente público titular de las potestades administrativas de gestión del tributo, independientemente de que este ente ostente o no la titularidad de la potestad normativa sobre el tributo de que se trate, o de que el ente tenga potestad financiera sobre el producto recaudatorio del tributo” (Torrealba Navas, 2009). A su vez, la Procuraduría General de la Republica en su dictamen 10 del 18 de enero del 2011 realiza la siguiente definición:

[...] “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 impositivos. Así, doctrinariamente se ha considerado que: “...al Estado corresponde, pues la potestad de imposición, de aplicar el tributo no solo para aquellos impuestos, cuyo producto va a sus arcas por ley, sino también para tributos definidos como locales, cuyo producto se destina a los municipios...” (Micheli, 1975, pág. 177)

De este modo, a la luz de ambas definiciones podría decirse con concretamente que el sujeto activo en nuestro ordenamiento jurídico es aquel sujeto que se constituye acreedor de la prestación tributaria que siempre es el Estado, aquel a quien la ley confiere el derecho al crédito impositivo, y, por lo tanto, las facultades para administrar y disponer del tributo conforme con lo dispuesto en la ley.

El sujeto activo a pesar de ser el Estado, este también puede subrogar su competencia de acreedor a otros sujetos para que la tarea de recaudación sea más eficiente, eficaz y fácil para la Administración Tributaria, como es el caso de los entes descentralizados como las municipalidades.

Sujeto Pasivo.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios lo define “*Persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable*” (Asamblea, Ley 4 755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, Art. 15)

La ley puede ubicar a distintos sujetos en distintas situaciones jurídicas refiriéndose tanto a la obligación tributaria principal como a las accesorias.

Del mismo dictamen de la Procuraduría General de la Republica anteriormente mencionado realiza la definición de Sujeto pasivo como:

[...] “*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. Doctrinariamente, se ha definido así: “...el sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquella persona sobre la que pesa el deber de realizarla. Dicho de otra forma, como es obvio, toda persona obligada a cumplir la obligación tributaria es sujeto pasivo de la citada obligación*” (Ferreiro, 1975, pág. 369).

Es de esta manera que en nuestro ordenamiento jurídico el sujeto pasivo es el que se constituye deudor de la obligación tributaria, es aquel que la ley grava por razón sus actividades o conceptos, además, de la obligación principal de pagar, debe cumplir con los deberes formales que conlleva dicho pago.

. Cabe señalar en este apartado que existen varios sujetos pasivos de la obligación tributaria y estos, a su vez, se subdividen en:

- **Los Contribuyentes**

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios lo define “*Obligados por deuda propia (contribuyentes)*. Son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria” (Asamblea, Ley 4 755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, Art. 17).

Podríamos reiterar que son las personas físicas o jurídicas que realizan un acto económico que resulta afecto directamente al impuesto.

Dicha condición puede recaer:

[...] “a) En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad, según el Derecho Civil o Comercial;

b) En las personas jurídicas, en los fideicomisos y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho;

c) En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional”(Asamblea, Ley 4 755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, Art. 18)

De los conceptos anteriores se desprende que el Contribuyente es cualquier persona física o jurídica que realiza el hecho imponible (titular de la capacidad económica) o el obligado al pago de la obligación tributaria y a los deberes formales o accesorios.

La doctrina a su vez ha realizado una división de los contribuyentes en:

Únicos: Es el elemento subjetivo del hecho generador que se une en un sujeto con el elemento objetivo.

Mancomunados: La concurrencia de dos o más contribuyentes en la realización del hecho imponible, determina la responsabilidad solidaria de todos ellos frente a la Hacienda Pública (Agente Aduanero).

Solidario “- Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria. (Asamblea, Ley 4 755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, Art. 16)

Estas subdivisiones se crean para que el sujeto pasivo tenga certeza y seguridad jurídica de cuando se constituye en un obligado a pagar un impuesto, esto para que al Estado no le quede duda alguna de quienes son los obligados a pagarle y a quienes grava el impuesto.

- **Los Responsables**

“- *Obligados por deuda ajena (responsables)*. Son responsables las personas obligadas por deuda tributaria ajena, o sea, que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones correspondientes a

éstos” (Asamblea, Ley 4 755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, Art 20).

Los Responsables Solidarios son:

“Quienes adquieran del sujeto pasivo, por cualquier concepto, la titularidad de bienes o el ejercicio de derechos, son responsables solidarios por las deudas tributarias líquidas y exigibles del anterior titular, hasta por el valor de tales bienes o derechos. Para estos efectos, los que sean socios de sociedades liquidadas, al momento de ser liquidadas, serán considerados igualmente responsables solidarios.” (Legislativa, Ley 4 755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, Art. 22).

Estos se utilizan como una técnica para asegurar o garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria.

- **Los Sustitutos**

A su vez, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios lo define como:

[...] “Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.” (Asamblea, Ley 4 755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, Art. 23).

El sustituto y responsable solidario se diferencia del contribuyente en que son obligados por deuda ajena. Es decir, que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones correspondientes a estos.

Es importante realizar estas aclaraciones a la hora de definir a los sujetos pasivo, que no existe solo un tipo, sino que se pueden dar varios elementos para convertirse en sujeto pasivo y más aún al ser ellos los obligados a pagar la obligación tributaria, no debe de quedar duda de quienes son los obligados, para que así el Estado, sepa quiénes son sus deudores, y con además la ley siempre debe de ser clara en quienes son los obligados tributarios.

2.3.1.2 Hecho Generador

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios lo conceptualiza como “El presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación” (Asamblea, Ley 4 755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, Art. 31).

El hecho Generador se debe entender como aquel acto económico o negocio que resulta afecto al tributo y cuya realización u omisión va a generar el nacimiento de la obligación tributaria. Es decir, es un hacer o un no hacer.

Torrealba (2009) hace referencia a realiza un análisis del hecho generador de manera estructural y lo divide en 2 como un elemento subjetivo que responde a la pregunta

¿quién realiza el hecho generador? “Donde se refiere a su aspecto material, a las características legales o estructurales del sujeto que realiza el hecho generador. Así este puede ser una persona física o jurídico, bien, un ente colectivo sin personalidad jurídica.

El elemento objetivo lo podríamos definir como el hecho o comportamiento considerado en sí mismo, sin vinculación personal” (Torrealba Navas, 2009).

[...] **Elemento Objetivo:** Consiste en la descripción del hecho concreto en la norma tributaria que el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria puede realizar materialmente.

Elemento Subjetivo: Referido a los sujetos que intervienen en la obligación tributaria una vez que se ha realizado el hecho generador. Al dar nacimiento a la obligación tributaria, el hecho imponible determina cual va a ser el sujeto activo de dicha obligación y el sujeto pasivo de la misma. Este elemento, consiste en brindar definiciones de los sujetos pasivos y activos que están relacionados con las circunstancias objetivas descritas en la ley, de tal forma que surja para unos la obligación y para otros la pretensión del tributo.

Elemento Espacial: Constituye la hipótesis legal establecida en la norma tributaria que señala el lugar en el cual el destinatario de la norma realiza el hecho que esta descrito en la misma. Este elemento permite encontrar soluciones a los problemas de doble tributación.

Elemento Temporal, el devengo: Es el que nos permite determinar el momento en el que se realiza el hecho generador. Este elemento es muy importante, ya que en el momento en que se produzca el hecho generador es que nace la obligación tributaria y por lo tanto se aplica la ley vigente a la fecha de su realización y en este sentido, todo lo referente a las exenciones o exoneraciones serán las existentes en el momento de la realización del hecho generador.ⁱ

El elemento temporal del hecho imponible es de singular importancia, ya que el concepto básico para dicho elemento es el devengo, “...**por devengo debe entenderse el momento en que la ley considera perfeccionado el hecho imponible**”, es decir, el momento en que se ha realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria o el

derecho de crédito a favor del sujeto activo. Tiene carácter instantáneo”. (Torrealba Navas, 2009)

De lo anterior podríamos señalar que el hecho generador es la constitución del presupuesto objetivo para configurar cada tributo, donde su estructura subjetiva es el sujeto que puede ser gravado y su estructura objetiva es el propio hecho que caracteriza al tributo, siendo una manifestación de la capacidad económica.

Su importancia radica en que el hecho generador de la obligación tributaria va a permitirse conocer el régimen jurídico aplicable a la obligación tributaria, es decir, que nos permite establecer cuál es la materia imponible, la base gravable, la cuota o alícuotas del tributo y todos los elementos.

2.3.1.3 Base Imponible.

Según Adrián Torrealba la base Imponible es el elemento cuantitativo del elemento objetivo del hecho generador. (Torrealba Navas, 2009)

La Procuraduría General de la Republica en su dictamen número 010 de la del 18 de enero del 2011 hace un amplio análisis del hecho generador y la base imponible de la Obligación Tributaria:

“ [...]”

El cálculo del quantum debeat de la prestación tributaria individualizando la llamada base imponible, la cual --valga advertir-- no se encuentra conceptualizada en nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ya que el mismo se limita a

indicar, en su artículo 125, las formas de determinación o cuantificación de la obligación tributaria. No obstante, la doctrina ha contribuido a definir la base imponible, al indicar:

“Podemos definir la base como la expresión cifrada y numérica del hecho imponible. Se trata de una magnitud definida en la ley y que expresa la medición del hecho imponible, o más exactamente, de su elemento material, el criterio para mensurar cada hecho imponible real o concreto. En este sentido, puesto que, como sabemos, el hecho imponible debe representar una determinada manifestación de capacidad económica, puede decirse que, a través de la base y de su cálculo en cada caso concreto, se aprecia la presencia o graduación de dicha capacidad económica en cada hecho imponible real” (Perez, 2004, pág. 170) .

La base imponible es entonces aquel conjunto de elementos cuantitativos o circunstancias fácticas, en virtud de los cuales puede determinarse el monto de la obligación tributaria; su cuantificación en función de la capacidad económica a cargo del sujeto pasivo y a favor de la administración tributaria.

Podría afirmar en el mismo orden de ideas que en la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los programas de Vivienda la base imponible es el valor de Bien Inmueble tanto de sus construcciones principales como accesorias, este valor se determinará por medio de distintos parámetros de valoración de la Ley que explicará detalladamente en los siguientes apartados.

En función a las conceptualizaciones anteriores podría formularse un concepto general de Obligación Tributaria que sería el vínculo mediante el cual el sujeto pasivo

(persona física o jurídica) realiza un acto económico o negocio afecto a un gravamen y este gravamen se individualiza y cuantifica; y se le paga al sujeto activo (El Estado).

Como se explicó en apartados anteriores para que se dé la obligación tributaria tienen que converger todos los elementos esenciales del hecho generador, y debe estarse claros en ellos para poder determinar si se da una doble imposición tributaria, esto se debe a que necesita determinarse el hecho generador y la base imponible de ambas leyes para poder evidenciar si se da la doble imposición jurídica o económica o si no constituye este una doble imposición

2.4. Potestades Tributarias y los límites al poder Impositivo del Estado.

Como pudo observarse en el apartado anterior sobre la Doble Imposición Tributaria, se dijo que esta se tiene que analizar desde el punto de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, que dicha capacidad contributiva o económica no puede llegar a niveles confiscatorios y que debe ser igualitaria para todos los sujetos pasivos.

Los principios del Derecho Tributario se encuentran incorporadas en nuestra Constitución Política, estructuradas desde una doble connotación, como garantía para el contribuyente y como límite al poder de imposición del Estado.

Esto es lo que se define como el Derecho Constitucional Tributario que es "...el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho constitucional que regula los fenómenos financieros que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares a favor del Estado, impuestas coactivamente,

que atañen a la subsistencia de este, que la constitución organiza, y al orden, permanencia y gobierno de la sociedad cuya viabilidad ella procura”. (Spisso, 2000, pág. 1)

En el quedan comprendidas diversas materias, referente a:

{...} “

- Asignación de competencias en el ejercicio del poder tributario;
- Regímenes de coordinación del poder tributario ejercido por la Nación, provincias y municipalidades y de coparticipación en la distribución de los recursos recaudados;
- Principios que limitan el poder tributario del Estado: reserva de ley, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, razonabilidad, etc.;
- Principios que rigen la tipificación del ilícito tributario y la aplicación de sanciones;
- Garantías que aseguren la efectiva vigencia de los derechos de los contribuyentes.” (Spisso, 2000)

Este conjunto por el objeto que comprende delimita la soberanía del Estado en el ejercicio del poder tributario, su contenido, alcances, finalidad y, a su vez, regula los derechos, deberes y garantías de los contribuyentes.

Nuestra Constitución Política es vaga en definir expresa y claramente los principios constitucionales aplicables en la materia tributaria nacional.

Por este motivo, dichos principios y valores tributarios costarricenses deben buscarse en sentido y análisis integral de la Constitución Política y debe ponerse en una balanza el Poder Tributario versus los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Por ello, en este apartado, se desarrollará el poder impositivo del Estado y los límites a esa imposición. Los principios constitucionales del Derecho Tributario que se conceptualizarán son el principio de capacidad económica o contributiva, el principio de igualdad y el principio de no confiscatoriedad que son la base para establecer la Doble Imposición en materia tributaria y así determinar si en la ley 7 509 Impuestos de Bienes Inmuebles y 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los programas de Vivienda se violenta alguno de estos principios.

En el apartado siguiente también se conceptualizará el principio de Reserva de Ley, por ser el parámetro que se utiliza para la elaboración de la Ley 7 509 Impuesto sobre Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda, ya que este principio le otorga limitaciones al sujeto activo, que, en este caso, son las municipalidades y a la Dirección general de Tributación Directa, sobre cuáles son sus potestades y como puede actuar.

2.4.1 Potestad Impositiva.

La facultad del Estado para crear e imponer tributos ha sido referida en la jurisprudencia y la doctrina como poder de imposición, potestad impositiva, potestad tributaria, entre otros. Independientemente de la denominación que se le asigne, al ocuparse de su estudio, debe tenerse claro que esta facultad debe caracterizarse inicialmente como una típica manifestación del poder o potestad de imperio del Estado. La noción de poder de

imperio es propia del Derecho Administrativo, rama del Derecho que, por ser reguladora de la actividad interna del Estado, tiene a la Administración Estatal como sujeto regulado, y puede definirse como “...el conjunto de poderes pertenecientes a la institución como tal (poderes, prerrogativas y funciones que se adaptan a la actividad estatal), y cabe entenderse resultado de la soberanía del Estado” (Políticas, 2017). En este sentido, la Administración o el Estado está dotado de un poder superior de imperio que le otorga supremacía frente a los particulares. Con esto, El Estado y sus órganos, no desempeñan sus funciones en un plano de igualdad con respecto a sus administrados, sino que, por lo contrario, las relaciones se caracterizan por una evidente divergencia que se deriva de su posición soberana de gobierno. Con estas mismas particularidades de poder de imperio, se define la potestad tributaria del Estado, que no es más que una manifestación de la potestad de imperio de la administración que permite al Estado crear unilateralmente tributos y recaudarlos de los sujetos que se encuentran sometidos a su competencia o poder.

Como bien lo ha explicado Massone, la potestad tributaria es “...la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria” (Massone, 1975, pág. 28); y es, en otras palabras, el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de la actividad estatal: la imposición.

Esta definición del poder tributario, involucra tanto la supremacía del Estado como creador y recaudador de impuestos, como la correspondiente sujeción de los individuos contribuyentes, en un plano inferior, a las disposiciones dictadas por el ente superior.

La manifestación anterior también se presenta en la conceptualización que realiza la Sala Constitucional de la potestad tributaria. Mediante Voto 6 103-2001

[...] “La doctrina más importante en la materia, en forma generalizada, ha señalado que el "PODER TRIBUTARIO" -potestad tributaria, potestad impositiva, poder de imposición, entre otros consiste en "...la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones)...", con otras palabras, "...el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de personas, la obligación de pagar un tributo..." Paralelamente, al "PODER TRIBUTARIO", se reconoce, también, la facultad de ejercitarlo en el plano material, a lo cual se denomina la "COMPETENCIA TRIBUTARIA", de modo tal que ambas potestades pueden coincidir, pero no de manera obligatoria, pues se manifiestan en esferas diferentes, de modo que puede haber órganos dotados de competencia tributaria y carentes de poder tributario. El poder de gravar, como se apuntó, es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido; mas el poder de hacerlo efectivo, en el plano material, puede transferirse y otorgarse a entes paraestatales o privados. Las diferencias entre ambos conceptos han sido puestas de manifiesto, en nuestro medio, al establecerse la separación entre el sujeto activo de la potestad tributaria y el sujeto activo de la obligación del tributo...” (Villegas, 2014, pág. 187)

Visto lo anterior, el poder tributario no solo encierra la posibilidad del Estado de crear tributos, sino que también se extiende a la posibilidad del Estado de viabilizar el cobro o recaudación de los tributos que bajo su potestad fueron creados, y, por último, planificar su utilización. Lo anterior toma importancia en la medida que, aunque el poder tributario como concepto se encierra en un plano abstracto, entendido estrictamente como la facultad que tiene el aparato estatal de exigir la contribución de sus administrados, sus resultados no se limitarán al plano teórico.

Se ha establecido, entonces, que la ley genera los límites principales a la potestad impositiva, ya que es en ella donde se sientan las bases jurídicas para delimitar el campo de acción del Estado para hacer valer sus derechos de exigir el pago de tributos de conformidad con las condiciones que establece la norma. Sin embargo, no puede ignorarse que existe una norma superior que regula todas las demás y es el pilar sobre el cual se fundamenta la misma creación de las leyes, es decir, la constitución. Por eso, la doctrina reconoce el llamado derecho constitucional tributario, que sienta las bases por las que debe regirse la materia tributaria y todas las normas de esta rama deben estar impregnadas de los postulados constitucionales. En ese sentido, dice Villegas que "...el derecho del Estado a establecer los casos y circunstancias en que podrá pretender el tributo y con qué límites, así como el deslinde y compatibilización de las potestades tributarias, cuando en un país ellas son plurales, constituyen objeto de estudio de ese conjunto de normas, denominado "derecho constitucional tributario" (Villegas, 2014, pág. 185). Según el autor, este derecho estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que estas existen.

A partir de la norma constitucional, deben nutrirse las normas legales que crean los tributos, ya que es aquí donde se cimientan las bases para poder crear otras normas que se apeguen absolutamente a la legalidad y, sobre todo, a la legitimidad, en el tanto toda aquella, cuyo fundamento básico sea un precepto constitucional y aduciendo que la constitución refleja las normas más elementales de construcción de un determinado Estado de derecho, esa ley aparte de ser legal y constitucional, se encuentra plenamente legitimada su existencia, ya que responde a ese espíritu de la norma superior de la que todas las demás normas deberían encontrar su fundamento. Por otro lado, debe tomarse en consideración

que, por tratarse de un derecho o un poder del Estado, sea el poder tributario, debe con mucha más razón tener sus límites y pautas generales en la norma por virtud.

Es así como el autor Villegas dice que el derecho constitucional tributario es "...una parte del derecho constitucional que sólo puede considerarse "tributario" por el objeto al cual se refiere. Sobre su pertenencia al derecho constitucional, poca duda cabe. Su tarea es la de las normas del derecho constitucional: regular el poder de imperio estatal. En este caso, en una de sus manifestaciones más típicas, cual es la potestad tributaria.

De esta forma, señala la autora García Vizcaíno que el Congreso no puede establecer cualquier contribución, sino que ella debe estar sujeta a otros principios de carácter sustancial en cuanto al contenido de las normas, como los de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad, equidad, proporcionalidad, además de otros que derivan indirectamente de la Constitución Nacional." (Villegas, 2014, págs. 185-270)

Como se mencionó en el concepto de Doble Imposición prohíbe a los gobiernos gravar a la misma persona por un mismo concepto o actividad, esto hace que, aunque en sí misma la doble imposición no es inconstitucional, pone límites a la Potestad Impositiva y de Imperio del Estado. Señalando claramente que esta tiene sus restricciones, ya que este fenómeno no le permite a los gobiernos imponer nuevas cargas tributarias a los sujetos pasivos a conveniencia. Resaltando que es el Estado por medio de sus potestades Impositivas el encargado de crear y cobrar nuevos impuestos, este poder no puede ser irrestricto y encuentra su mayor restricción, fundamento y protección a los administrados en los principios constitucionales de Igualdad y Capacidad Económica y No Confiscatoriedad inherentes en la Constitución Política. Si bien es cierto es el Estado por

medio de distintos mecanismos el encargado de fijar los impuestos, este no puede fijarlos de manera antojadiza y debe respetar el no crear dobles imposiciones sobre las mismas actividades o conceptos. Esto es lo que cimienta un Estado de Derecho, respetuoso de sus administrados.

2.4.2 Principio de Capacidad Económica o Capacidad Contributiva

El principio de capacidad económica o contributiva, como concepto que es fundamental para desarrollar los principios constitucionales tributarios, ha sido objeto de desarrollo doctrinario por una gran parte de los tributaristas, como Villegas. Hernández, Pérez; y podría parecer fácilmente asimilable. No obstante, su concepto ha figurado en muchas discusiones dentro de la doctrina y su contenido ha sido fuertemente debatido.

La Sala Constitucional ha expresado sobre este principio:

[...]“El artículo 18 de la Constitución Política dispone que es obligación de los costarricenses contribuir para los gastos públicos, lo que significa que tal deber se cumple por medio de los tributos que el Estado establezca o autorice, según sea el caso y que, en todo caso, deben fundamentarse en los principios generales del Derecho Tributario, que están implícitos en esa norma. Por ello, se dice que el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos, según su capacidad económica y debe responder a los principios de igualdad... y progresividad. (...)”

Indica, también, en el texto de dicho voto que “.doctrinalmente, el principio de capacidad contributiva se entiende como aquella aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo. En este sentido, indica que “...el impuesto es un medio de política económica, que

debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular” (Principio de Capacidad Económica, 1993).

Con esta definición la Sala Constitucional, nos da a entender, que, si bien es obligación de todos los costarricenses colaborar con el gasto público, esta colaboración o aporte no es irrestricto, que cada persona debe de pagar su parte proporcional, dependiendo de su manifestación de capacidad económica.

Según Pérez Royo se considera la capacidad contributiva como “...la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria.” (Pérez, 2004, pág. 35).

Es una regla básica, ya que si se desconoce cuánto es el total del patrimonio de los sujetos, como podría determinar la proporcionalidad de lo que le corresponde pagar o si hay que gravar con mayor o menor fuerza dicha manifestación.

Regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria en relación con la disposición de la Constitución Política

“El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza”.
(Asamblea, Constitución Política de la República de Costa Rica, 1949, Art. 50)

Constituye el fundamento de la imposición y condiciona el deber de contribuir de los individuos de una sociedad.

Según Villegas (2001) indica que son cuatro las implicaciones del principio de capacidad contributiva o capacidad económica:

- “[...]1) requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo que por no contar con un nivel económico mínimo quedan al margen de la imposición.
- 2) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.
- 3) No puede seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.
- 4) en ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que, de lo contrario, se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.” (Villegas, 2001)

Así el principio de capacidad económica cumple tres funciones, como fundamento de la imposición que es una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza donde esta se encuentre. De límite para el legislador para que no puede establecerse tributos si no es tomando como presupuesto circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica, ya que, de no ser así, se convierte en confiscatorio y de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder:

Este principio guarda una muy cercana relación con el Principio de Igualdad, por cuanto postula que cada quien debe contribuir al mantenimiento de los gastos públicos, según su capacidad de pago. Implica no solamente que solo aquellos que tengan riqueza deben contribuir a los gastos públicos, sino que, además, deben hacerlo en proporción con su nivel económico. De esta manera, quienes posean más riqueza contribuirán en mayor medida que aquellos que tengan menos. Esto lleva a la clasificación de capacidad económica en absoluta y relativa.

La capacidad absoluta se refiere “...a si una persona tiene o no la capacidad para el pago de impuestos” (Villegas, 2014). Desde la creación de la norma, esta debe establecer qué hechos van a determinar que existe una capacidad de pago, ya que, de esta manera, puede esclarecerse cuáles son los sujetos obligados. Por otro lado, la capacidad relativa se refiere” a cuánto debe pagar” (Villegas, 2014); delimita el grado de capacidad del contribuyente.

En el Derecho Tributario se trata de ser equitativo con la distribución de la carga tributaria en la sociedad, de acuerdo con la capacidad económica de cada individuo en particular. Además, debe verse desde la óptica de la distribución de las riquezas que realiza el Estado, para contribuir con el desarrollo, social, económico y productivo del país, en relación con la recaudación y el gasto público.

En este caso en particular, entre el impuesto de Bienes Inmuebles y el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los programas de Vivienda, este impuesto grava una manifestación del patrimonio de los sujetos pasivos, que se manifiesta visiblemente por medio de los bienes inmuebles que poseen o por el valor del mismo. Lozano Irueste, al

referirse al concepto de riqueza, que podría observarse como una manifestación de la capacidad económica o contributiva de cada uno de los sujetos pasivos lo define como “...el conjunto de bienes económicos útiles, escasos e intercambiables” (Perez J. L., 2000), entonces se entendería que la capacidad económica, es la manifestación de riqueza de los sujetos pasivos de la obligación.

Para ampliar esta manifestación, indica Pérez Ayala que:

[...] “...solo poseen aptitud de ser gravadas por un impuesto, aquellas situaciones económicas que ponen de manifiesto la existencia de unos recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo para alguien. Son las siguientes (...): a) La existencia de una renta neta a lo largo de un determinado período. b) La existencia de un patrimonio neto en una determinada fecha. c) El gasto por el que se dispone en un determinado momento de parte de una renta o de un patrimonio por quien los posee, para comprar con su renta o patrimonio otros bienes” (Perez, 2000, pág. 72)

Aunque se crea que un criterio indicador de capacidad contributiva o capacidad económica puede determinarse simple y llanamente por el valor de un inmueble, es importante destacar que este principio va más allá de esa simple y aparentemente fácil determinación. La capacidad económica, como se verá, se logra determinar a raíz de varios factores que pueden incluir como parte de ellos un nivel elevado de patrimonio, por ejemplo, poder establecer que ese patrimonio sea neto, es decir, libre de pasivos para poder establecer si puede contemplarse como un indicador de capacidad económica, dentro de muchos otros.

Es, precisamente, a raíz de su estrecha relación con el principio de Igualdad, que indica que los ciudadanos no solo debemos de contribuir con el gasto público, sino que debe hacerlo proporcionalmente con el nivel económico, que el legislador en la Ley de Impuestos Sobre Bienes Inmuebles plantea la exención, para que aquellos que tengan menor capacidad contributiva, no paguen dicho impuesto, imponiéndole también límites al mismo.

- **La Exención**

Se encuentra la manifestación de su concepto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios que la define como “...la dispensa legal de la obligación tributaria”. (Legislativa, Ley 4 755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, Art. 61)

Consiste en la eliminación de la obligación material del tributo, que, en caso de no existir, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho.

La exención presupone la existencia de una norma impositiva, en la que se define un hecho imponible que da origen, de realizarse, al nacimiento de una obligación jurídica tributaria, y, por otro lado, presupone también la existencia de una norma de exención, que ordena que en ciertos casos la obligación jurídica tributaria no produzca las consecuencias jurídico-económicas inherentes a la norma impositiva.

La exención como dispensa legal de la obligación tributaria: Se sostiene que la exención consiste en la dispensa legal de pago o en la no exigibilidad del tributo. Es decir, expresado de una manera diversa, que en toda situación exentiva, se produce la relación tributaria y como consecuencia, nace la deuda tributaria, la carga obligacional, la cual no puede ser exigida por el ente público acreedor, en mérito al precepto legal.

La exención es una potestad que brinda el legislador, para que se cumpla el principio de igualdad y capacidad económica entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria, dentro del impuesto de bienes inmuebles, ya que no se le podría sancionar u obligar al pago de un impuesto a una persona que se encuentra en niveles de pobreza o pobreza extrema, porque lo que se pretende con el pago de los impuestos es una distribución equitativa y justa de las cargas públicas, y no así disminuir el patrimonio de los que verdaderamente no tienen.

Como mencionamos en el concepto de doble imposición, en algunos momentos la doble imposición es útil y necesaria, para gravar más fuertemente a los que poseen una mayor capacidad económica o contributiva, como se ha reiterado el Derecho Tributario debe ser equitativo con la distribución de las cargas tributarias, es por esto que el legislador crea nuevos impuestos, para buscar esa capacidad económica y gravarla donde se encuentre. El fundamento del principio de capacidad económica es que el que más posee más debe de pagar y es por esto que se crea el fenómeno de la doble imposición para gravar todas las manifestaciones de capacidad contributiva y es así como crea la exención en el impuesto de Bienes Inmuebles para aquellos que no poseen una capacidad contributiva y crea un impuesto nuevo como en el caso del Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda, a aquellos que poseen una mayor capacidad económica.

3.4.3 Principio de Igualdad.

Con respecto a este principio, propiamente en la materia tributaria, la Sala Constitucional de nuestro país ha indicado

[...] "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 contraria 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 influye 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. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra." (Sala Constitucional, 2003)

Es importante recalcar, por lo demás, que el Principio de Igualdad no implica solamente igualdad ante la ley con respecto al momento de creación de esta, sino que

implica también igualdad en el momento de aplicación de la ley. Consecuentemente, los órganos que aplican la ley (Administración Tributaria y Tribunales de Justicia) no pueden aplicar una normativa de manera sustancialmente distinta en situaciones idénticas o por normativa idéntica en situaciones distintas.

Debe aplicarse más bien este principio de Igualdad amparado en cada uno de los contribuyentes, porque, aunque la ley se hace con parámetros de generalidad ante los sujetos, todos tienen situaciones que pueden venir a atenuar o agravar su interpretación.

El autor Fajardo Salas en su obra, cita a uno de nuestros más distinguidos juristas constitucionales el Dr. Rubén Hernández Valle quien da un concepto más integral del principio cuando dice:

[...] “Igualdad significa que varias personas en número indeterminado, que se encuentran en una misma situación, tengan la posibilidad y la capacidad de ser titulares de las mismas obligaciones y derechos que dimanen de ese estado. La diversidad de las situaciones depende obviamente de la diversidad de actos que realicen los sujetos, los cuales a su vez están condicionados por factores políticos, económicos, sociales, etc. (...)

La igualdad ante la ley es un principio general que condiciona todo el ordenamiento en su estructura objetiva. Es decir, dicho principio prohíbe que la ley emane una disciplina que, directa o indirectamente, dé vida a una disparidad de tratamiento no justificada a situaciones jurídicas semejantes, independientemente de la naturaleza y de la calificación de los sujetos a los cuales se refiere. Por ello, a situaciones diversas deben aplicarse regulaciones diversas. No obstante, la valoración de la diversidad de las situaciones corresponde realizarla exclusivamente al legislador, salvo que esa valoración resulte arbitraria o contraria a otros preceptos constitucionales. Por ello la ley debe asegurarle a

cada uno igualdad de tratamiento, siempre que sean iguales las condiciones subjetivas y objetivas a las cuales se refiere la norma en su aplicación. De donde se deduce que el principio de igualdad se viola cada vez que una ley, sin un motivo racional, otorga un tratamiento diverso a los gobernados que se encuentran en situaciones iguales. Es decir, las reglas o las regulaciones tienen que ser idénticas para la misma categoría de administrados o para situaciones análogas, ya que el principio en cuestión significa igualdad del número y de la naturaleza de las situaciones jurídicas de todos los administrados: igualdad de derechos, de obligaciones, de poderes. Sólo la desigualdad de capacidades puede crear desigualdades”. (Hernandez Valle, 1980, págs. 170-171)

En este sentido, esta garantía de igualdad defiende a todo contribuyente que se considere objeto de un distingo discriminatorio y perjudicial, que no se funde en una diferente capacidad contributiva. De la misma manera, podrá invocarse que está violado el principio de igualdad si se estima que hay diversidad de capacidades contributivas, no obstante, lo cual, el tratamiento impositivo es igual.

La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, que debe considerarse la capacidad económica o contributiva de las personas que deben pagar.

En el momento de crear los impuestos, si bien es cierto la Constitución Política en su artículo 33, define que todos somos iguales ante la ley, en el caso de la materia tributaria, esa igualdad se refiere a iguales entre iguales, la teoría de las peras y las manzanas, la doble imposición tributaria se da para gravar a quienes presentan un mayor nivel de capacidad

contributiva, parafraseando a Torrealba para tratar más fuertemente a quien posea más, y no así para castigar con un impuesto al que se encuentra en índices de pobreza o pobreza extrema. La doble imposición siempre se tiene que observar guardando los principios y garantías constitucionales a sus administrados, ya que si no se cumplen con estos parámetros los impuestos se volverían desproporcionales, desmedidos y no se cumpliría con la contribución al gasto público y se rompería el fundamento de Estado de Derecho garantista, para formar otro tipo de Estado dictatorial, restrictivo de garantías.

2.4.4 Principio de No Confiscatoriedad

Como se indicó anteriormente, si bien todos los costarricenses se encuentran en obligación de contribuir con las cargas públicas, la imposición debe ser de tal forma que no sea confiscatoria, es decir, que no agote la ganancia del contribuyente. En algunos países, como “Alemania se dice que no puede ser mayor al cincuenta por ciento de la renta total” (Torrealba, Entrevista Tesis, 2017).

Respecto del principio de no confiscatoriedad ha indicado la Sala

[...] “Por ello se dice que el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos según su capacidad económica y debe responder a los principios de igualdad (analizado en los Considerandos anteriores) y progresividad. Este último principio responde a una aspiración de justicia, que se refleja en la máxima de que pague proporcionalmente más impuestos quienes cuentan como un mayor nivel de renta, lo que lleva implícito, desde luego, el principio de la interdicción del tributo confiscatorio.” (Sala Constitucional, 1993).

En términos generales, el principio de no confiscatoriedad presupone que las cargas tributarias no pueden llegar al punto de anular o negar sustancialmente el propio fundamento del Poder Tributario, es decir, confiscar la propiedad o la renta producida por los individuos.

En resumen, la Sala Constitucional ha definido de manera clara y concisa los principios anteriormente mencionados:

[...] *“El Estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. Si la Constitución protege el derecho de propiedad al patrimonio integral, no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo destruyan. Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado. El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar. Si la Constitución en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a*

pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías. Lo que debemos entender por “parte sustancial de la propiedad o de la renta”, es algo que no puede establecerse de manera absoluta; el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico-social de cada tributo. Pero sí se puede establecer como principio, que se considera confiscatorio el gravamen que exceda la capacidad económica o financiera del contribuyente, o bien, si el impuesto absorbe una parte sustancial de la operación gravada, y corresponderá al Juez, en cada caso, analizar estas circunstancias, que serán, lógicamente, variables, y lo correcto es analizar esas situaciones en forma concreta” (Sala Constitucional, 1993).

A partir de la norma constitucional, se deben nutrir las normas legales que crean los tributos, ya que es aquí donde se cimientan las bases para poder crear otras normas que se apeguen absolutamente a la legalidad y, sobre todo, a la legitimidad, en el tanto toda aquella cuyo fundamento básico sea un precepto constitucional y aduciendo que la constitución refleja las normas más elementales de construcción de un determinado Estado de Derecho, esa ley aparte de ser legal y constitucional se encuentra plenamente legitimada su existencia, ya que responde a ese espíritu de la norma superior de la que todas las demás normas deberían encontrar su fundamento. Por otro lado, debe tomarse en consideración que por tratarse de un derecho o un poder del Estado, sea el poder tributario, debe con mucha más razón tener sus límites y pautas generales en la norma por virtud.

El principio de no confiscatoriedad constituye un límite cuantitativo al Poder Tributario, que prohíbe la tributación abusiva sobre el patrimonio de los ciudadanos; de manera que el principio es una garantía para el ciudadano, que deberá cumplir con el deber

fundamental de pagar impuestos sin que ello signifique llegar a sacrificar la mayor parte de su patrimonio o de su capacidad económica; determinando el principio de igualdad que el que más tiene debe contribuir en mayor proporción con el gasto público. La doble imposición parafraseando a Torrealba que se debe tratar más fuertemente a quien posee una capacidad contributiva o económica mayor, pero ese tratamiento no debe llegar a niveles confiscatorios, donde la renta neta o el patrimonio se encuentre en riesgo, siempre debe de ser de manera proporcional.

CAPÍTULO III
PROCEDIMIENTO METODOLÓGICO

3. El Procedimiento Metodológico.

3.1. Tipo de Enfoque de la Investigación y Paradigma

En este capítulo se expondrán los métodos y razones de elección de los instrumentos y procesos de elaboración de la investigación, para comprender el tema en cuestión.

El termino paradigma fue acuñado por primera vez por Thomas Kuhn en la obra la Estructura de las Revoluciones Científicas como “Una Sólida Red de Compromisos Conceptuales Teóricos, Instrumentales y Metodológicos” (Barrantes, 2006).

La investigación social debe proponer bajo una serie de lineamientos para que esta establezca una forma de conocimiento, esto se origina mediante la elaboración de material empírico y la aplicación del método científico. según el tema central de la investigación.

La investigación debe plasmarse como un paradigma “...constituye un conjunto de conceptos teorico-metodologico que el investigador asume como un sistema de creencias básicas que determina el modo de orientarse y mirar la realidad” (Sautu, Boniolo, Dalle & Elbert, 2005).

Este principio de paradigma va enfocado hacia la corriente positivista en la cual “supone la existencia de un mundo objetivo estructurado independientemente del sujeto cognoscente” (Barrantes, 2006). “En cuanto al análisis, este se orienta en la verificación y confirmación, le da gran énfasis al análisis de resultados” (Barrantes, 2006).

El paradigma positivista con el paso del tiempo, ha influido e incluso derivado otras teorías de investigación social para explicar los fenómenos, tal es el caso del paradigma Funcional Estructural que estudia a las sociedades como sistemas, considerando su estructura y las funciones que desempeñan los individuos, así como las relaciones e

interacciones que se manifiestan en los procesos sociales, algunos exponentes son Durkheim y Talcott.

Lo anteriormente expuesto es una manifestación de la presente investigación, pues su fin es determinar si existe una doble imposición que violente los principios constitucionales en el pago del Impuesto de Bienes Inmuebles y el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda, dicha obtención de evidencia empírica permanece en determinar los elementos de la doble imposición Tributaria, en el caso del Ministerio de Hacienda y las municipalidades forman un sistema como tal, las mismas son estructuras (entes públicos centralizados y descentralizados) ese sistema es jurídico, el Sistema Tributario Costarricense en un grupo de normativas y reglamentos que se aplican en las instituciones; sin embargo, sin la participación de la ciudadanía dichos fundamentos no tendrían un lugar en la sociedad. Según el paradigma Funcional Estructural se estudia todo un sistema y su funcionamiento, según la relación con las partes.

Enfoque Cualitativo

Las investigaciones cualitativas enfatizan la discusión del paradigma y los principios que sustentan la posición metodológica. (Sautu, Boniolo, Dalle & Elbert, 2005). Este enfoque proporciona analizar la realidad tributaria y la figura de la doble imposición tributaria desde los elementos esenciales y los principios constitucionales del mismo, cumpliendo así con la recolección de datos y la interpretación contextual.

A raíz de lo expuesto, la tesis se basa en el enfoque cualitativo, esto proporciona una diversidad de análisis y recopilación de datos para poder desarrollar los objetivos planteados en la tesis.

3.2 Tipos de Investigación

Esta investigación es explorativo-descriptiva, exploratoria, ya que tiene por objeto un tema poco estudiado. Es decir, cuando la revisión de la Literatura revelo que únicamente hay guías no investigadas e ideas vagamente relacionadas con el problema de estudio, o bien, si desea indagarse sobre temas desde nuevas perspectivas y descriptiva, porque busca especificar las características de un fenómeno que se someterá a análisis. (Sampieri, Collado, & Lucio, 2014)

En este tipo de investigaciones, el investigador debe de Presencia de un Problema para el cual sea realizado una revisión bibliográfica, Identificación y Definición del Problema, Definición de Hipótesis y Tratamiento de datos.

Es importante recalcar que el proceso de investigación involucra un compuesto normativo y un compuesto social, por ello el énfasis es la utilización del análisis como instrumento resultante del estudio desarrollado, ese aspecto brindaría una perspectiva determinante al momento de conocer los efectos de la doble imposición tributaria entre la ley 7 509 y la Ley 8 683.

3.3 Los Sujetos y las fuentes de Información

3.3.1. Unidades de Análisis u Objetos de Estudio

3.3.1.1 Fuentes de Información

Los autores Hernández, Fernández y Baptista, citando a Dahnke, distinguen tres tipos básicos de fuentes de información, e indican que estas se componen de fuentes primarias o directas, secundarias y terciarias.

Las fuentes primarias, contienen información original, que ha sido publicada por primera vez y no ha sido filtrada, interpretada o evaluada por nadie más. Son producto de una investigación o de una actividad eminentemente creativa.

Las fuentes secundarias, contienen información primaria, sintetizada y reorganizada. Están especialmente diseñadas para facilitar y maximizar el acceso a las fuentes primarias o a sus contenidos, tales como libros, revistas, tesis, etc.

Las fuentes terciarias, son guías físicas o virtuales que contienen información sobre las fuentes secundarias. Forman parte de la colección de referencia de la biblioteca. Facilitan el control y el acceso a toda gama de repertorios de referencia, como las guías de obras de referencia o a un solo tipo, como las bibliografías.

En esta tesis se utilizarán fuentes secundarias y terciarias, teniendo en cuenta el uso de tesis, bibliografía, datos de estados económicos, datos estadísticos de diferentes entes estatales como la Contraloría General de la Republica, La Procuraduría General de la Republica, La Constitución Política de la República de Costa Rica, La Ley 7 509 de Impuesto de Bienes Inmuebles. La Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los programas de Vivienda, Artículos de Revistas y Periódicos, Información de Páginas

Web, Entrevista con el Dr. Adrián Torrealba Navas, Especialista en Derecho Tributario.

3.3.2 Los métodos, las técnicas y los instrumentos para recolectar datos e información.

3.3.2.1. Instrumentos

Una técnica es un procedimiento, o conjunto de procedimientos regulados y provistos de una determinada eficacia. (Barrantes, 2006) Las técnicas seleccionadas son relevantes para la investigación, ya que envisten la modalidad de trabajo.

Con base en las características del enfoque cualitativo se expondrá el desarrollo y tratamiento de cada uno para optimizar los fines de la investigación, ya que “...en la investigación se dispone de diversos instrumentos para recolectar la información necesaria” (Barrantes, 2006)

Instrumentos Enfoque Cualitativo

Asimismo “la investigación cualitativa postula una concepción fenomenológica, inductiva orientada al proceso. Busca descubrir o generar teorías” (Barrantes, 2006, pág. 71)

Según este enfoque los instrumentos por desarrollar son los siguientes: Utilización de la observación estructurada o sistemática:

Recopilación documental basada en fuentes históricas, informes y estudios doctrinales, medios de comunicación: es un medio útil para compilar datos requeridos por la investigación, ayuda a proyectar una comparación entre lo recabado.

En razón de la exposición del procedimiento metodológico utilizado en el presente trabajo se expondrá el capítulo IV denominado Análisis e Interpretación de Datos.

3.4 Hipótesis de la Investigación.

Dentro del estudio del Derecho Tributario se realiza hincapié, en los principios de igualdad , capacidad contributiva y no confiscatoriedad de los contribuyentes, para defender el sistema de imposición tributaria, que es la manera socio política de financiamiento y desarrollo de los Estados, es por eso que la argumentación de esta investigación es la existencia de un doble imposición de pago por parte del contribuyente cuando cancela los impuestos de bienes inmuebles a las Municipalidades ya que este se mide por el valor del bien inmueble que establece la ley y el pago del impuesto solidario para el fortalecimiento de los programas de vivienda que se mide igualmente por el valor del mismo bien inmueble.

CAPÍTULO IV
ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE DATOS

4.1 Contraste de los Elementos del Hecho Generador entre la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.

Como se mencionó en el apartado 3.3.1.2 el hecho generador tiene dos elementos: El Elemento Objetivo y el Elemento Subjetivo.

El elemento Subjetivo son el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El sujeto Activo son diferentes para cada uno de los Impuestos, para el Impuesto de Bienes Inmuebles, el sujeto activo son las municipalidades, que estas conformadas en los 81 cantones del país, en cada provincia, recordando que las municipalidades son entes descentralizados del Gobierno Central, con autonomía funcional propias. El Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los programas de Vivienda, su sujeto activo es la Dirección General de Tributación, ente adjunto del Ministerio de Hacienda, este es el encargado de brindar el servicio de recaudación de impuestos interno que el Estado demanda, mediante la gestión efectiva que controle y facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias en los sujetos pasivos y población en general, dentro del marco de aplicación de las leyes y normas establecidas, favoreciendo el desarrollo económico del país. (Hacienda, www.hacienda.go.cr, 2017)

En el caso del Impuesto Solidario para el fortalecimiento de los programas de vivienda su recolección le corresponde a la Dirección General de Tributación Directa que se encuentra adscrito al Ministerio de Hacienda, dicho pago debe realizarse por los medios, la forma y las condiciones que esta establezca. Debe presentar su declaración en el formulario D-179, el pago puede realizarse en los bancos del sistema bancario nacional, y

los extranjeros si no poseen cuentas en el sistema bancario nacional, a través de una transferencia internacional al banco de Costa Rica. (Hacienda, www.hacienda.go.cr, 2017)

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles su recaudación se encuentra en manos de cada una de las municipalidades, y dicho pago también puede realizarse en cualquier ente público o privado, autorizado por las municipalidades para su recolección. Para efectos de este impuesto, las municipalidades tendrán el carácter de administración tributaria. Se encargarán de realizar valoraciones de bienes inmuebles, facturar, recaudar y tramitar el cobro judicial y de administrar, en sus respectivos territorios, los tributos que genera la presente Ley. Podrán disponer para gastos administrativos hasta de un diez por ciento (10%) del monto que les corresponda por este tributo. Las municipalidades distribuirán entre los sujetos pasivos una fórmula de declaración, la cual obligatoriamente será de recibo de la administración tributaria y, con base en ella, elaborarán un registro que deberán mantener actualizado. La declaración que presente el sujeto pasivo no tendrá el carácter de declaración jurada. (Legislativa, Ley 7 509 y Ley 8 683, 1995 y 2008, Art. 1 y 3)

- **Son los mismos sujetos pasivos los que pagan ambos Impuestos**

Son sujetos pasivos de este impuesto:

[...] “a) Los propietarios con título inscrito en el Registro Público de la Propiedad.

b) Los propietarios de finca, que no estén inscritos en el Registro Público de la Propiedad.

c) Los concesionarios, los permisionarios o los ocupantes de la franja fronteriza o de la zona marítimo terrestre, pero solo respecto de las instalaciones o las construcciones fijas mencionadas en el artículo 2 de la presente Ley, pues, para el terreno, regirá el canon municipal correspondiente.

d) Los ocupantes o los poseedores con título, inscribible o no inscribible en el Registro Público, con más de un año y que se encuentren en las siguientes condiciones: poseedores, empresarios agrícolas, usufructuarios, aparceros rurales, esquilmos, prestatarios gratuitos de tierras y ocupantes en precario. En el último caso, el propietario o el poseedor original del inmueble podrán solicitar, a la Municipalidad que la obligación tributaria se le traslade al actual poseedor, a partir del período fiscal siguiente al de su solicitud, mediante procedimiento que establecerá el Reglamento de esta Ley.

e) Los parceleros del IDA, después del quinto año y si el valor de la parcela es superior al monto fijado en el inciso f) del artículo 4 de esta Ley.

De conformidad con este artículo, la definición del sujeto pasivo no prejuzga sobre la titularidad del bien sujeto a imposición. En caso de conflicto, la obligación tributaria se exigirá al sujeto que conserve el usufructo del inmueble, bajo cualquier forma”. (Legislativa, Ley 7 509 y Ley 8 683, 1995 y 2008, Art 06 y 03)

Son los mismos bienes y sujetos los exentos del pago por ambos impuestos.

No están afectos a este impuesto:

[...] “a) Los inmuebles del Estado, las municipalidades, las instituciones autónomas y semiautónomas que, por ley especial, gocen de exención.

b) Los inmuebles que constituyan cuencas hidrográficas o hayan sido declarados, por el Poder Ejecutivo, reserva forestal, indígena o biológica, parque nacional o similar.

c) Las instituciones públicas de educación y de salud.

d) Los parceleros o los adjudicatarios del Instituto de Desarrollo Rural (Legislativa, Ley 9 036, 2012, Art.14).

e) Los inmuebles que constituyan bien único de los sujetos pasivos (personas físicas) y tengan un valor máximo equivalente a cuarenta y cinco salarios base; no obstante, el impuesto deberá pagarse sobre el exceso de esa suma.

g) Los inmuebles pertenecientes a iglesias y organizaciones religiosas, pero sólo los que se dediquen al culto; además, los bienes correspondientes a las temporalidades de la Iglesia Católica: la Conferencia Episcopal de Costa Rica, la Arquidiócesis y las diócesis del país.

h) Las sedes diplomáticas y las casas de habitación de los agentes diplomáticos y consulares, con las limitaciones que se generen al aplicar, en cada caso, el principio de reciprocidad sobre los beneficios fiscales.

i) Los organismos internacionales que, en el convenio de sede aprobado por ley anterior, estén exonerados del impuesto territorial o de tributos en general.

j) La Cruz Roja y los inmuebles destinados a los bomberos.

k) Los bienes de uso común, propiedad de las personas jurídicas amparadas a la Ley No. 3 859 y sus reformas.

l) Los inmuebles pertenecientes a las asociaciones declaradas de utilidad pública por las autoridades correspondientes. (Legislativa, 1997, Art. 2)

m) Las juntas de educación y las juntas administrativas de las instituciones oficiales de enseñanza. (Legislativa, 2007)

n) Los inmuebles inscritos a nombre del Hospicio de Huérfanos de San José, en el tanto estén dedicados a los fines propios de esta Institución (Legislativa, , 2010) (Legislativa, 1995, Art 04)

Podríamos decir que no son afectos a gravamen los bienes desmanéales, los que son afectos a entes descentralizados, o los amparados a leyes especiales como los son los terrenos del IDA, El Hospicio de Huérfanos de San José, La Benemérita Cruz Roja o Bomberos.

El Elemento Objetivo del Hecho Generador se subdivide en cuatro aspectos: El Aspecto Material, El Aspecto Espacial, El Aspecto Temporal y el Aspecto Cuantitativo.

- **El Aspecto Material para ambos Impuestos.**

La ley de impuesto sobre bienes Inmuebles da un concepto general del objeto que del tributo y dice que son los terrenos o las construcciones fijas y permanentes que allí existan, en comparación con la ley del impuesto solidario para el fortalecimiento de los programas de vivienda que realiza un concepto amplio y definido de lo que se debe entender por bien inmueble y dice que es la propiedad o titular de un derecho de uso, goce o disfrute de un bien inmueble de uso habitacional, utilizado en forma habitual, ocasional o de recreo, tanto las instalaciones fijas como las permanentes. Por lo tanto, el objeto de ambos tributos es ser propietario dueño, codueño o usufructuaste de un bien inmueble. (Legislativa, 1995) (Legislativa, 2008)

Para comprender mejor el aspecto material del tributo, vamos a conceptualizar de manera más amplia que es un bien Inmueble, ya que las definiciones del la Ley de Bienes Inmuebles y El Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda, son un poco cortas en su definición:

“Son bienes inmuebles por su naturaleza, los que se encuentran por sí mismos inmovilizados, como el suelo y todas las partes sólidas o fluidas que forman su superficie y profundidad y todo lo que está incorporado al suelo de una manera orgánica y todo lo que se encuentra bajo el suelo sin el hecho del hombre. Son inmuebles por accesión las cosas muebles que se encuentran realmente inmovilizadas por su adhesión física al suelo; con tal que esta adhesión tenga el carácter de perpetuidad, también las cosas muebles que se encuentren puestas intencionalmente como accesorias de un inmueble, por el propietario de éste, sin estarlo físicamente. Son inmuebles por su carácter representativo los instrumentos públicos de donde constare la adquisición de derechos reales sobre bienes inmuebles, con exclusión de los derechos reales de hipoteca y anticresis” (Ramirez, 2003).

En este caso en particular se definirá bien inmueble como aquel terreno, instalaciones, construcciones fijas y permanentes principales o accesorias de uso habitacional o de recreo que existan en los bienes raíces.

- **El Aspecto Espacial**

El impuesto de Bienes Inmuebles es un impuesto territorial, ya que como lo indicamos anteriormente lo recauda cada una de las Municipalidades, que se encuentran en cada uno de los cantones del país. A su vez el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los programas de Vivienda, es un impuesto de alcance nacional, que es recaudado por la Dirección General de Tributación.

- **Aspecto Temporal**

Nacimiento

El Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda un impuesto directo a favor del Gobierno central, cuyo producto se destinará, exclusivamente, a financiar los programas públicos dirigidos a la dotación de vivienda digna, para personas y familias en condición de pobreza y pobreza extrema. Este impuesto recaerá sobre el valor de los bienes inmuebles de uso habitacional, que sean utilizados en forma habitual, ocasional o de recreo; incluye tanto las instalaciones fijas como las permanentes. (Legislativa, 2008).

El Impuesto de Bienes Inmuebles Se establece, en favor de las municipalidades, un impuesto sobre los bienes inmuebles, que se regirá por las disposiciones de la presente Ley. Son objeto de este impuesto los terrenos, las instalaciones o las construcciones fijas y permanentes que allí existan. (Legislativa, 1995)

Exigibilidad. Su periodo de recaudación es anual

Comprende del 1º. de enero hasta el 31 de diciembre de cada año. En el caso de las Municipalidades se puede cancelar de manera parcial por trimestres, en el caso de la Dirección General de Tributación Directa es un único pago. Su devengo es exigible a partir del 01º de Enero de ese año. (**Ley Tributaria.**)

El Impuesto de Bienes Inmuebles encuentra su fundamento jurídico en la Ley 7 509, del 19 de junio de 1995 en la gaceta 116 del 19 de junio de 1995.

El Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda encuentra su fundamento en la gaceta 239, del 1º. de octubre del 2009 de la Ley 8 683.

○ **Aspecto Cuantitativo**

Base Imponible.

La base imponible del Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda estará constituida por el valor fiscal del inmueble de uso habitacional, determinado por el sujeto pasivo conforme a los criterios técnicos de valoración establecidos por la Dirección General de Tributación. (Legislativa, 2008).

El Impuesto de Bienes Inmuebles su base imponible para calcular el impuesto. La base imponible para el cálculo del impuesto será el valor del inmueble registrado en la Administración Tributaria, al 1º. de enero del año correspondiente. Se entenderá por Administración Tributaria el órgano administrativo municipal a cargo de la percepción y fiscalización de los tributos. (Legislativa, 1995)

Valoración de los Inmuebles

Los Inmuebles se valorarán, al acordarse una valuación general y al producirse alguna de las causas que determinen la modificación de los valores registrados.

La valoración general será la que abarque por lo menos los inmuebles de un distrito del cantón respectivo, se realizara cada 5 años, esto para el impuesto sobre bienes inmuebles, en el caso del impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda, los valores declarados, serán remitidos a las municipalidades por la Dirección General de Tributación, como valor de referencia, para los efectos de ser considerados como una modificación automática del valor, de acuerdo con lo Ley 7 509, Impuesto sobre bienes inmuebles.

Dichas declaraciones de los valores de los inmuebles lo realizan los sujetos pasivos de la obligación tributaria en una declaración jurada, en la ley sobre bienes inmuebles, se realiza cada 5 años y en el impuesto para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda cada 3 años respectivamente. (Legislativa, 1995) (Legislativa, 2008, Art 10).

- **Tipo de Gravamen**

El Impuesto de Bienes Inmuebles establece un monto fijo del 0,25% del valor fiscal del Bien Inmueble, utilizando la exención a aquellos propietarios de un único bien inmueble menor a los 45 salarios base de un funcionario judicial 1, que serían aproximadamente 20 millones de colones, sobre este exento se debería pagar el 0,25% por la diferencia.

El impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda, grava todos los inmuebles mayores a 126 millones de colones, monto que varía anualmente dependiendo de la inflación del país. Es un impuesto escalonado que se paga por tramos, ya que se paga sobre el exceso de 126 el 0,25 % el tramo menor y hasta un 0,55% sobre el exceso de 1, 903 000,00 el tramo mayor. (Asamblea, Ley 7 509, 1995, Art. 23) (Hacienda, Ministerio de Hacienda, 2017)

- **En cuanto la constitución de Hipoteca Legal Preferente**

El no pago del impuesto de Bienes Inmuebles puede llevar a intereses y sanciones a los sujetos exigidos al pago de la Obligación Tributaria, que en ciertos casos puede producirse un cobro judicial, con hipoteca preferente sobre otros acreedores para el pago de dicha obligación. (Asamblea, Ley 7 509, 1995, Art. 28.)

En cambio el impuesto solidario para el fortalecimiento de los programas de vivienda solo produce sanciones económicas del pago de intereses o multas, y no constituye en hipoteca legal preferente como si lo constituye el impuesto de Bienes Inmuebles.

Según el concepto del Modelo de Código Tributario para América Latina de la Organización de Estados Americanos y El Banco Interamericano de Desarrollo, el cumplimiento se puede asegurar mediante garantía real o privilegios especiales, y esta garantía real es lo que prevalece en el Impuesto de Bienes Inmuebles, ya que constituye hipoteca preferente.

- **En cuanto a la Deducción del Impuesto Sobre la Renta**

El Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los programas de Vivienda no es deducible del Impuesto de la renta, así estipulado por el legislador, a diferencia del Impuesto de Bienes Inmuebles que si puede deducirse del impuesto de renta. (Legislativa, 1988)

- **Inversión de los Recursos**

En el caso de Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda, como su nombre lo indica es un impuesto solidario (que pagan los que más tienen para ayudar sin recibir nada a cambio) que pagan aquellos sujetos que tienen inmuebles valorados en más de 126 millones de colones, lo que se considera en Costa Rica una casa de lujo, esto se utiliza para el fortalecimiento de los programas de vivienda, para darle un techo digno a miles de costarricenses que se encuentran en una posición económica y social desfavorable, materia que se desarrolló en el antecedente histórico de la

creación de la Ley, que dejó claro que su nacimiento se origina a raíz del contraste inmobiliario de alta gama o valor en contraposición de la crecientes precarios en la GAM.

El impuesto sobre Bienes Inmuebles se divide en varios rubros, el 3 % del total recaudado se le gira anualmente a la Junta Administrativa del Registro Nacional , para que mantenga actualizado el Catastro Nacional y pueden actualizarse y optimizar el servicio para los usuarios, el 1% del total recaudado anualmente se le otorgara al Órgano de Normalización Técnico Municipal, que es el encargado de evaluar, fiscalizar y ejecutar los proyectos que necesita cada comunidad para cumplir su plan anual cantonal.

Se realiza un presupuesto que aprueba la Contraloría General de la Republica, para cumplir con los gastos Administrativos que requiere cada municipalidad para cumplir de manera adecuada sus funciones.

Una vez descontados los gastos administrativos, “...el ochenta por ciento (80%) se distribuirá entre las municipalidades de los quince cantones con el índice de desarrollo social más bajo del país” (Plan Comex De, 2001), con el fin de ejecutar proyectos para crear y mejorar la infraestructura pública en los distritos que pertenezcan a esos quince cantones y presenten un índice de desarrollo social inferior a un cuarenta y nueve coma treinta y tres (49,33), en las siguientes áreas: construcción y mantenimiento de vías y caminos vecinales; manejo de desechos sólidos; construcción y mantenimiento de instalaciones educativas, deportivas, culturales y de salud; electrificación; programas de vivienda de interés social; telefonía pública; obras de protección del ambiente, acueductos, alcantarillado y cuneteado. (Asamblea, Ley 7 509, 1995, Art. 30-33).

Como se puede observar de lo expresado ambos impuestos cumplen un mismo fin publico ya que se la asigna una parte del impuesto de Bienes Inmueble para programas de vivienda de interes social y el impuesto solidario precisamente es para ese fin fortalecer los programas de vivienda.

4.2 Principios Constitucionales en relación de la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda

4.2.1 Principio de Igualdad de la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.

De lo anteriormente expuesto se establece el principio de igualdad con fundamento en el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Este principio de igualdad va relacionado con el principio de capacidad contributiva, ya que la tributación debe tratar más fuerte a quien tenga una capacidad contributiva mayor.

En cuanto al impuesto de Bienes Inmuebles para aplicar este principio de igualdad, el legislador opto por instaurar dentro de la norma para proteger al sujeto pasivo en situación de pobreza o pobreza extrema e inclusive a los contribuyentes de clase media, realizando una exoneración a los sujetos que posean un único bien inmueble a su haber y este tenga un valor inferior a los 45 salarios bases. El impuesto de Bienes Inmuebles exoneraría hasta los 45 salarios bases y le cobraría sobre el excedente de este, haciendo el impuesto más justo, equitativo y adaptable a los contribuyentes para que se cumpla este principio de igualdad; a diferencia del Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los

programas de Vivienda, que lo que viene a hacer es tratar de manera más fuerte a los que tienen un ingreso mayor, no por esto los hace desiguales, ya que el sujeto pasivo inicia a pagar a partir de los 126 millones de colones, de manera escalonada el impuesto, y ese impuesto su máxima expresión de recaudo es un 0,55% sobre el valor del inmueble, que lo hace un gravamen bajo si lo comparamos con el 13% de impuesto sobre las ventas o el impuesto sobre la renta que puede implicar hasta un 30%.

Este principio también se ve reflejado en los Bienes Inmuebles exentos de gravamen, como lo son las parcelas del IDA y claramente aquellas que pertenecen al Estado, grupos u organizaciones civiles, religiosas o políticas que la ley expresamente establece.

Entonces, en ambos impuestos, el de bienes inmuebles y el de las casas de lujo se da un tratamiento igualitario a los sujetos pasivos, ya que se protege al que tiene menores recursos y se hace pagar de manera equitativa al que tiene más, para así lograr un equilibrio socioeconómico para el país en general.

4.2.2 Principio de Capacidad Contributiva o Económica de la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.

Este es el verdadero límite de la potestad de Imperio del Estado y principalmente de si se origina una doble imposición tributaria entre ambos impuestos. La capacidad contributiva como lo mencionó Pérez Royo la capacidad contributiva es la regla básica en el reparto o distribución de las cargas tributarias, siendo este la regla básica entonces

debe tomarse este como parámetro para observar si dentro del Impuesto de Bienes Inmuebles y el Impuesto Solidario para el fortalecimiento de los programas de Vivienda se toma en cuenta este parámetro, podemos considerar que si usted tiene un bien inmueble superior a los 20 millones de colones aproximadamente(estos 20 millones son aproximadamente los 45 salarios base, tomando en cuenta que es un salario base de un Oficinista 1 del Poder judicial, aproximadamente 425 mil colones mensuales), cae dentro del nivel de clase media según el legislador y un bien inmueble superior a los 126 millones caería dentro de la clase “ privilegiada” del país, por lo que supondría que el Estado ve la necesidad de imponer estas cargas para promover programas sociales o de vivienda, para aquellos que el legislador contempla de clase media en adelante, para así poder ir minimizando la brecha y los que son considerados en pobreza o pobreza extrema puedan por medio de los impuestos que paga el que más tiene, salir de esa escala social y eventualmente convertirse en un contribuyente afecto a este impuesto, para así generar, la devolución de lo que el Estado le ayudo.

4.2.3 Principio de no Confiscatoriedad de la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda

Podríamos interpretar que al sumar los montos de la base imponible para cada uno de los impuestos de 0.25% del Impuesto de Bienes Inmuebles y del 0,25% hasta un 0,55% en el Impuesto Solidario para el fortalecimiento de los programas de vivienda. Si sumamos el impuesto de Bienes Inmuebles y el de Casas de lujo en su máxima expresión, no e

encontramos que la suma de ambos es de un 0,80% del valor del Bien Inmueble, menos de un 1% y para que alcance esta escala de 0,80% tendría que tener el sujeto pasivo un bien Inmueble valorado en ₡ 1 903 000 000,00 (un millón novecientos tres mil millones de colones) o superior por lo que queda claro que goza de una capacidad contributiva alta, por el valor patrimonial que posee. La confiscatoriedad en la doble imposición tributaria va siempre relacionada con que los pagos de esas cargas tributarias no sobrepasen una gran parte o el total del caudal económico del sujeto pasivo, que no le sea imposible su pago y realmente el menos del 1% del valor del bien inmueble, entre ambas cargas tributarias, no consolidan una arbitrariedad o un abuso del poder de Imperio del Estado a la hora de imponer cargas a los sujetos pasivos de dichas obligaciones.

4.2.4 Principio de Reserva de Ley o Principio de Legalidad de la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda

Este principio principalmente lo que genera es la creación de la Ley por parte de la Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. Este es uno de los tres poderes de la Republica; y su poder de legislar es delegado por el pueblo a través del sufragio. Este poder está integrado por cincuenta y siete diputados. Para la creación de las leyes acá descritas el proceso que se realiza es la presentación del proyecto de Ley, que si es de interés pasa a la Comisión legislativa de su competencia, luego de esto se desarrolla el primer debate por parte de los diputados para hacerle modificaciones a la misma, después de las modificaciones se abre un segundo debate con todas las aclaraciones y modificaciones que se realizaron en el primer debate, posterior a su aprobación en segundo debate, se realiza una consulta de Constitucionalidad a la Sala Constitucional de la Republica, y si no existen

vicios de Constitucionalidad, se procede a enviarse al Poder Ejecutivo para su revisión, si el Poder Ejecutivo aprueba el proyecto de ley, se envía nuevamente a la Asamblea Legislativa, para que se proceda con su publicación y que entre en vigencia la ley.

Con la publicación de la Ley en el Diario Oficial La Gaceta, hace que nazca la Ley al Ordenamiento Jurídico y, por lo tanto, de acatamiento obligatorio para todos los ciudadanos. La Ley en sí misma es lo que determina quienes son los sujetos activos de la obligación tributaria, los parámetros que deben seguir para la correcta aplicación de la norma y cuáles son sus funciones, competencias, de qué manera debe recaudarse el impuesto, la periodicidad de impuesto y en cuanto a los ciudadanos la ley, configura el hecho o la actividad de cada ciudadano y determina quien es gravado o no, los parámetros para que se den los hechos generadores para configurar la obligación tributaria y con esto quienes son los obligados al pago.

Con esto lo que manifiesta es que solo la Asamblea Legislativa puede suprimir, modificar o crear, impuestos, que aunque las municipalidades tiene autonomía y son entes descentralizados, no tienen la facultad de realizar variaciones en la Ley, como si poseen potestad para realizar modificaciones, supresiones o crear nuevas tasas municipales a los contribuyentes.

4.2.5 En cuanto a la exención en la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.

Como le explicamos en el apartado 3.3.1.5 de esta investigación la exención es la dispensa legal de pago o en la no exigibilidad del impuesto, en este caso y en el caso del impuesto de Bienes Inmuebles esta exención implica el no gravar a los sujetos que tengan un único bien inmueble y que este no sobrepase los 45 salarios bases, el legislador utiliza estos mecanismos para que se cumpla el principio de igualdad de la obligación tributaria, porque evidentemente no es lo mismo un sujeto pasivo que tenga un único bien de menos de 20 millones de colones(45 salarios bases), a aquel que tiene un único bien mayor a eso y aun más el que tiene un bien inmueble o varios superior a los 126 millones. Entonces encontramos dentro de la misma norma mecanismos para poder equilibrar la balanza entre los sujetos pasivos de mayor o menor capacidad económica, esta diferenciación debe siempre realizarse entre sujetos pasivos iguales en situaciones similares. Y que inclusive esta exención en los impuestos de bienes inmuebles por ser un gravamen del tipo de goce de un servicio público indivisible este le aporta capacidad económica al sujeto que posee una menor; ya que este incrementa el valor del bien inmueble como anteriormente se manifestó.

4.2.6 En cuanto a los Elementos de la Doble Imposición en la Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda

Se determinó que para que exista una doble Imposición en materia tributaria debían de cumplirse cuatro elementos:

1. Debe de existir un mismo sujeto pasivo de la Obligación Tributaria

Encontramos cuando realizamos el contraste entre ambos Impuestos el de Bienes Inmuebles y el Solidario para el Fortalecimiento de los programas de Vivienda, que los sujetos pasivos son los mismos, los propietarios con título inscrito en el Registro Público de la Propiedad, Los propietarios de finca, que no estén inscritos en el Registro Público de la Propiedad, los concesionarios, los permisionarios o los ocupantes de la franja fronteriza o de la zona marítimo terrestre, pero solo respecto de las instalaciones o las construcciones fijas, Los ocupantes o los poseedores con título, inscribible o no inscribible en el Registro Público, con más de un año y que se encuentren en las siguientes condiciones: poseedores, empresarios agrícolas, usufructuarios, aparceros rurales, esquilmos, prestatarios gratuitos de tierras y ocupantes en precario. En el último caso, el propietario o el poseedor original del inmueble podrán solicitar, a la municipalidad que la obligación tributaria se le traslade al actual poseedor, a partir del período fiscal siguiente al de su solicitud, mediante procedimiento que establecerá el Reglamento de esta Ley y los parceleros del IDA, después del quinto año y si el valor de la parcela es superior al monto fijado.

2. Identidad del Periodo Impositivo

En ambos Impuestos su periodo de recaudación es anual, que comprende del 1º. de enero hasta el 31 de diciembre de cada año, la diferencia que se encontró es que el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda se comprende un único pago, 15 días después que se configura el hecho generador, en contraposición del Impuesto de Bienes Inmuebles que se puede pagar, en un solo pago, que le da al sujeto

pasivo un beneficio de rebajo en el total pagado, o lo puede realizar en pagos trimestrales. Pero, su periodo impositivo es el mismo.

3. Concurrencia de impuestos de naturaleza idéntica o análoga mediante la comparación de los elementos esenciales del Impuesto: hecho generador, base imponible

La base Imponible como ya lo definimos es el elemento cuantitativo del elemento objetivo del hecho generador, en el caso de ambos impuestos el Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda y el de Bienes Inmuebles, la base imponible estará constituida por el valor fiscal del inmueble registrado en la Administración Tributaria, utilizando los parámetros establecidos por la Dirección General de Tributación, los cuales se indican tanto en el Manual de Valores Base Unitario por Tipología Constructiva, así como el modelo de valoración para determinar el valor de los terrenos donde se ubiquen.

En cuanto a su hecho generador, son distintos los impuestos, mientras que el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda, grava una manifestación de la capacidad económica o contributiva global de los sujetos que poseen un bien mayor a los 126 millones de colones, el Impuesto de Bienes Inmuebles grava también la capacidad económica de los contribuyentes pero para financiar servicios públicos indivisibles que brindan las municipalidades, que este pago genera un incremento en la manifestación de capacidad económica ya que el bien inmueble, gana plusvalía, con el servicio público brindado, en contraposición del Impuesto solidario, que lo que grava es más fuertemente al que posee una capacidad económica mayor solidariamente con las

ciudadanos que tienen una capacidad menor, para poder ir igualando la brecha social, como en este caso fortalecer los programas de vivienda.

4. Varios Sujetos Activos que graven un mismo hecho Imponible

En el caso del Impuesto de Bienes Inmuebles el hecho Imponible es poseer un bien Inmueble en determinado cantón, de Costa Rica, en cambio en el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda el hecho Imponible es tener un bien Inmueble mayor a los 126 millones de colones y es a nivel nacional, donde el Impuesto de Bienes Inmuebles es recaudado por las municipalidades de cada cantón que son gobiernos locales, con autonomía propia y son instituciones descentralizadas del Gobierno Central, en contraste con el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda que lo recauda el Gobierno Central, por medio del Ministerio de Hacienda, que delega su competencia en la Dirección General de Tributación .

[4.3 Análisis de Resultados Entrevista. Adrián Torrealba Navas, Especialista en Derecho Financiero y Tributario. Fecha 11 de febrero de 2017](#)

La doble imposición tributaria es cuando dos impuestos distintos recaen en la misma manifestación de capacidad económica.

La doble imposición tributaria en sí misma no es inconstitucional ya que su fundamento son los principios de igualdad, capacidad económica y no confiscatoriedad

desde el punto de vista sustancial mientras no llegue a niveles confiscatorios y mientras tenga un fundamento de igualdad y capacidad económica es legítima

Recalcar que la doble imposición en materia tributaria puede ser útil y hasta necesaria para tratar más fuerte a quien tenga una capacidad económica mayor.

Que existen límites a la intensidad que puede tener la tributación. Que el principio de capacidad económica es un límite para determinar la igualdad tributaria o igual tratamiento tributario y que esa doble imposición no llega a ser confiscatoria siempre y cuando no llegue a niveles confiscatorios, que ese nivel confiscatorio en países como Alemania lo ha resuelto indicando que no debe sobrepasar el 50% de la renta neta.

Que la doble imposición tributaria puede ser jurídica o económica, jurídica es cuando un mismo sujeto es gravado por impuestos diferentes sobre la misma manifestación de capacidad económica y la económica tiene que ver con la relación entre la sociedad y el socio, son dos sujetos, pero se grava un solo impuesto de manera proporcional.

Que hay que realizar una distinción entre los impuestos que gravan una manifestación global de la capacidad económica y aquellos impuestos que gravan por los beneficios de los servicios públicos que brindan.

Que el Impuesto de Bienes Inmuebles es un impuesto municipal y suele decirse que es de este segundo tipo que gravan por los beneficios de los servicios públicos, refleja el pago por los servicios públicos indivisibles que recibe el propietario del bien inmueble. es un pago por el goce, la tasa sirve para pagar los servicios públicos divisibles. Tanto las tasas como los impuestos de este segundo tipo gravan el goce de ese servicio público. Los

servicios públicos agregan capacidad económica al sujeto pasivo como lo hacen las contribuciones especiales.

En cambio, el impuesto solidario para el fortalecimiento de los programas de vivienda es del primer tipo de los que gravan la capacidad económica o contributiva en general. No está relacionado con los servicios públicos en general. Es un impuesto solidario que lo que grava es una parte de la capacidad económica del sujeto.

No podría compararse a sujetos pasivos que tiene un bien inmueble normal frente al que tiene un bien inmueble de lujo, ya que su capacidad contributiva es diferente y se estaría comparando sujetos pasivos que no son iguales respecto a sus condiciones; ni siquiera podría considerarse sumar ambos impuestos para ver si llega a un nivel confiscatorio, ya que naturaleza de uno y otro son distintas.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

5.1 Conclusiones

En el presente trabajo se desarrolló la posible existencia de una Doble Imposición entre , La Ley 7 509 Impuesto de Bienes Inmuebles y la Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda, realizando un contraste de los elementos del hecho generador para determinar si el pago de ambos impuestos por parte de los sujetos pasivos , que poseen un bien inmueble mayor a los 126 millones de colones, violentaba los

principios constitucionales de capacidad económica o contributiva, el principio de igualdad tributaria y el de no confiscatoriedad.

- Logró comprobar que la Doble Imposición por sí misma no es inconstitucional que se deben violentar los principios constitucionales del Derecho Tributario para que se cumpla esta premisa. Y entre estos dos impuestos no se violenta ningún principio constitucional.

En este caso en concreto se demostró que no se violenta el principio de igualdad, ya que no se puede comparar la capacidad económica de un sujeto pasivo que tiene un bien inmueble de lujo, con aquel que tiene un bien inmueble que no cumple con su valor de 126 millones, ya que no se encuentran en igualdad de condiciones uno de otro, que es por este motivo que inclusive el legislador con la exoneración de 45 salarios base en el impuesto de bienes inmuebles protege al que tiene menor capacidad económica o contributiva, para darle un tratamiento igualitario.

En razón de lo anteriormente expuesto, puede considerarse que no violenta el principio de capacidad económica o contributiva de los sujetos pasivos, esto porque el impuesto de Bienes Inmuebles financia un servicio público indivisible, que le suma al valor de la propiedad, lo que genera que sea mayor la capacidad económica, a diferencia del Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda, que grava la capacidad económica global del sujeto pasivo, el total de su renta bruta o del patrimonio entendiéndose de forma general.

En cuanto al principio de No Confiscatoriedad, entre ambos impuestos el de Bienes Inmuebles que es un 0,25% del valor del Bien Inmueble y hasta un 0,55% que es la escala

más alta del Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda, entre ambos constituyen menos del 1% del valor total del Bien Inmueble y es un impuesto bajo en comparación con el de ventas un 13% o el de renta de un 18%, por lo que no podría constituirse en confiscatorio. Como lo menciono en su entrevista Adrián Torrealba, en Alemania han sostenido que se vuelve confiscatorio en tanto pase el 50o el 60% de las rentas netas o del valor del patrimonio, por lo que considerar en su totalidad el 1, no representaría un gravamen alto o de difícil pago para los sujetos pasivos.

- Logró demostrarse que no existe una Doble Imposición entre el Impuesto de Bienes Inmuebles y el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.

En la doble imposición además del cumplimiento de los principios constitucionales, deben darse cuatro elementos para que se constituya que son:

- Mismos sujetos pasivos.
- Identidad del periodo impositivo
- Concurrencia de impuestos de naturaleza idéntica o análoga mediante la comparación de los elementos esenciales como: hecho generador, base imponible.
- Varios sujetos activos que graven un mismo hecho generador.

En el Análisis de Datos pudo comprobarse que se cumplen dos de los elementos antes mencionados, pero no se da la concurrencia de impuestos de naturaleza idéntica o

análoga, y no gravan un mismo hecho generador, son impuestos independientes uno de otro, aunque en apariencia parecieran ser lo mismo.

5.2 Recomendaciones

Como se mencionó, la figura de la Doble Imposición Tributaria no se constituye entre el Impuesto de Bienes Inmuebles y el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda y no se violentan principios constitucionales a los sujetos pasivos.

Sin embargo, cuando se realizó el Análisis de Datos, se encontraron muchas similitudes en las Debilidades y las Amenazas.

- La evasión fiscal, que se encuentra presente en el pago de ambos impuestos, aunque sus recaudadores son distintos, fallan a la hora de determinar los sujetos pasivos, ya que en ambos impuestos le solicitan al ciudadano que sea él, de manera voluntaria que realice la declaración del valor del inmueble, lo que hace que sea más fácil inducir a error a la Administración. Aunque todos los sistemas tributarios son así, por autodeterminación, en la fiscalización de las declaraciones, se encuentra la solución a la evasión fiscal, un trabajo de fiscalización responsable.

- La falta de Coordinación de las diferentes Instituciones como son el caso del Registro Público de la Propiedad, El Catastro Nacional, El Colegio Federado de Ingenieros y Arquitectos, El Instituto Costarricense de Seguros, la Banca Estatal y Privada a la hora de realizar Hipotecas o Fideicomisos, ya que con esta información podría determinarse el valor real del Inmueble, y con esto que se pague lo correcto y justo.

- Concurrencia de Incobrables ya que se desconoce el número de finca, número telefónico, dirección física o forma de notificarlo.
- Dificultad para utilizar las herramientas tecnológicas, son herramientas poco amigables con el usuario y de difícil comprensión.
- Falta de Recursos asignados para el cumplimiento de la fiscalización y recaudación, ya que por las carencias que detallamos anteriormente, los presupuestos se reducen y no pueden cumplirse a cabalidad los fines de estos impuestos anteriormente investigados.

La solución a proponer sería la unificación de ambos Impuestos, en un Impuesto Único a los Bienes Inmuebles. Que la administración del Impuesto sea mixta, donde el Gobierno Central, le brinde los recursos y la fiscalización de ese impuesto a las Municipalidades, ya que es más sencillo identificar los Bienes Inmuebles por cantón, que a nivel Nacional. Que las municipalidades tuvieran la tarea de administración, recolección y distribución de lo recolectado y la Administración Tributaria tuviera la fiscalización de las municipalidades, las formas de implementar nuevos proyectos y las capacitaciones técnicas al personal, para que este se recolecte de la manera más ágil, rápida y eficiente. Aunque en función pareciera no ser funcional, la unificación y la creación de una nueva ley que contemple ambos aspectos, podría ser la solución a estos problemas.

Crear una unidad de valoración técnica que estipula la Ley en cada municipalidad con lo que se cuenta es con una oficina de Catastro, estas oficinas no cuentan con las competencias y la idoneidad, como si se creara la unidad de valoración técnica como lo establece la ley y le da competencias específicas para realizar los peritajes físicos, para poder unificar el catastro por cantón y así después realizar un Catastro Nacional. Para determinar a ciencia cierta el valor de cada uno de los Bienes Inmuebles del país.

Que el impuesto siga siendo escalonado, pero incrementar el monto a las casas que son consideradas de lujo, que sean las Municipalidades las que recauden el impuesto y le trasladen los montos correspondientes de estas casas de lujo al Ministerio de Hacienda, constituyéndose la municipalidad en un agente recaudador de Hacienda.

Destinar un monto único para los programas de Vivienda al Banco Hipotecario de Vivienda y no fraccionado como lo tiene el impuesto de Bienes Inmuebles y el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda.

Crear un sistema único de contribuyentes de Bienes Inmuebles, así si se actualiza una póliza, se pide un permiso de construcción o cualquier gestión que tenga que ver con Bienes Inmuebles se canalizaría por esta vía y se tendría actualizada la base de datos y los valores reales de los Inmuebles.

Esto puede llevarse a cabo, con voluntad política y solicitando a entidades como las Universidades Publicas y Privadas la colaboración, para poder unificar los tributos y que sea más sencilla su recaudación y fiscalización. El objetivo no es crear más impuestos, sino tener la cantidad necesaria y poder recaudarlos de manera correcta.

Bibliografía

Libros Consultados.

Albi, E., Contreras, C., & Paramo Gonzalez, J. (1996). *Teoria de la Hacienda Publica*. España: Ariel.

Barrantes, R. (2006). *Investigacion: Un camino al conocimiento, un enfoque cualitativo y cuantitativo*. San José, Costa Rica: Euned.

Barrantes, K., & Ortega, E. (1993). *Tasas y Precios Publicos. Posible Violacion al Principio de Reserva de Ley*. San José: Universidad de Costa Rica.

Ferreiro, J. J. (1975). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons.

García Vizcaíno, C. (1996). *Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma

Hernández, R. (1980). *Las Libertades Publicas en Costa Rica*. San José: Juricentro.

Micheli, G. A. (1975). *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunido.

Pérez de Ayala, J. L. (2000). *Fundamentos del Derecho Tributario*. Madrid: Edersa.

Pérez Royo, F. (2004). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. Madrid: Civitas, S.A.

Massone F. P. (1975). *Principios de Derecho Tributario*. Valparaíso: Edeval.

Mejía Salazar, A. R. (2011). *Los Recursos Administrativos, Naturaleza Juridica y Aplicacion en materia Tributaria*. Quito: CEP.

Ramírez, J. (2003). *Diccionario Juridico*. Madrid: Claridad.

Rousseau, J. J. (1977). *El Contrato Social*. Mexico: Porrúa.

- Sainz de Bujanda, F. (1964). *El Nacimiento de la Obligacion Tributaria*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Hernandez, R., et al. (2014). *Metodologia de la Investigacion*. Mexico: Mc Graw-Hill.
- Sautu, R., Boniolo, P., Dalle, P. & Elbert, R. (2005). *Manual de Metodologia*. Buenos Aires: Clacso.
- Spisso, R. R. (2000). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Torrealba, A. (2009). *Tratado General de Dereho Tributario*. San José: Juridico Continental.
- Torrealba, A. (2009). *Derecho Tributario: Parte General* . San José: Juridico Intercontinental
- Torrealba, A. (11 de Febrero de 2017). Entrevista Tesis. (T. Rojas, Entrevistador)
- Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Córdoba, Argentina: Universidad de Córdoba.
- Villegas, H. (2014). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Astria.

Centroamericana, U. (15 de junio del 2011). *Blog Universidad Centroamericana*. Obtenido de <http://blog.uca.edu.ni/jmedina/author/jmedina/>

Hacienda, M. (14 de febrero del 2017). *Ministerio de Hacienda*. Obtenido de <http://www.hacienda.go.cr/contenido/13513-impuesto-solidario-para-el-fortalecimiento-de-programas-de-vivienda-iso>

Hacienda, M. d. (25 de agosto del 2017). *www.hacienda.go.cr*. Obtenido de <http://www.hacienda.go.cr/index.php/component/search/?searchword=mision%20y%20vision&searchphrase=all&Itemid=122>

Legislativa, A. (8 de febrero del 2017). <http://www.pgrweb.go.cr>. Obtenido de SINALEVI:
http://www.pgrweb.go.cr/scij/busqueda/normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=871&strTipM=TC

Políticas, F. d. (22 de febrero del 2017). *Universidad de Cartagena*. Obtenido de <http://teoriaconstitucional02.blogspot.com/p/clases.html>

RAE, D. d. (10 de febrero del 2017). *Real Academia Española*. Obtenido de <http://dle.rae.es/?id=acTMDJZ>

Romero Flor, L. M. (20 de febrero del 2017). *Universidad Latina de America*. Obtenido de <http://www.unla.mx/iusunla29/reflexion/Doble%20Imposici%C3%B3n%20Internacional.htm>

Ruiz, G. (24 de setiembre del 2015). Precarios Crecen a falta de politicas para Erradicarlos. *La Nación*.

Wikipedia, E. L. (10 de Febrero de 2017). *Wikipedia*. Obtenido de https://es.wikipedia.org/wiki/Obligaci%C3%B3n_jur%C3%ADdica

Códigos y Jurisprudencia

Accion de Inconstitucionalidad, 633-94 (Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia 1994).

Asamblea, L. (1949). *Constitución Política de la República de Costa Rica*. San José: Imprenta Nacional.

Asamblea, L. (1971). *Ley 4 755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios*. San José: Imprenta Nacional.

Asamblea, L. (1994). *Expediente 12 043. Comision Especial sobre Municipalidades*. San José: Imprenta Nacional.

Asamblea, L. (1994). *Proyecto de Ley 12 043*. San José: Imprenta Nacional.

Asamblea, L. (1995). *Ley 7 509*. San José: Imprenta Nacional.

Asamblea, L. (2003). *Ley 8 888 Convenio entre el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*. San José: Imprenta Nacional.

Asamblea, L. (2006). *Proyecto de Ley 16 328*. San José: Imprenta Nacional.

Asamblea, L. (2008). *Ley 8 683 Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los programas de Vivienda*. San José: Imprenta Nacional.

Contraloría, G. d. (2002). *El Sistema Tributario Costarricense: contribuciones al debate nacional*. San José: Imprenta Nacional.

Legislativa, A. (1971). *Ley 4 755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios*. San José: Imprenta Nacional.

Legislativa, A. (1995 y 2008). *Ley 7 509 y Ley 8 683*. San José: Imprenta Nacional.

Legislativa, A. (1995 y 2008). *Ley 7 509 y Ley 8 683*. San José: Imprenta Nacional.

Legislativa, A. (1997). *Ley 7729*. San José: Imprenta Nacional.

Legislativa, A. (2007). *Ley 8619*. San José: Imprenta Nacional.

Legislativa, A. (2010). *Ley 8 810*. San José: Imprenta Nacional.

Legislativa, A. (2012). *Ley 9 036*. San José: Imprenta Nacional.

Plan Comex De, Decreto 29 923 (Poder Ejecutivo 17 de setiembre de 2001).

Principio de Capacidad Económica, Voto 4 788-93 (Sala Constitucional 1993).

Principio de Reserva de Ley, Sentencia 173-2015 (Contencioso Administrativo 2015).

Sala Constitucional, Voto 4 788-1993 (Sala Constitucional 1993).

Sala Constitucional, Voto 5 749-93 (Sala Constitucional 1993).

Sala Constitucional, Voto 2 349 (Sala Constitucional 19 de marzo de 2003).

Anexos

Transcripción de la Entrevista al Dr. Adrián Torrealba Navas, especialista en Derecho Financiero y Tributario. Fecha 11 de febrero de 2017.

¿Qué es la Doble Imposición Tributaria?

Se distingue entre la Doble Imposición Internacional; pero también se puede hablar de doble imposición a nivel Interno. Para sintetizarlo la doble imposición por sí misma no es inconstitucional, porque acá el análisis siempre se debe de hacer con el principio de capacidad contributiva, capacidad económica, digamos se supone que ese principio tiene varios aspectos, uno de ellos es que la tributación no puede alcanzar niveles confiscatorios, eso lo llamo límites a la intensidad que puede tener la tributación, eso por una parte, la otra cuestión es que también el principio de capacidad económica es un parámetro para medir la igualdad tributaria, es decir, si hay igualdad de capacidad económica debería haber igual tratamiento tributario. Dentro de estos dos ámbitos por ejemplo vos podés tener para efectos de la igualdad tributaria una doble imposición puede ser útil o necesaria para tratar más fuerte a quien manifieste una capacidad económica mayor, el ejemplo clásico digamos cuando en los países europeos y el mismo Estados Unidos se establece el impuesto global y unitario sobre la renta progresivo, básicamente la idea es que todos los tipos de renta se tratan igual, porque vos simplemente sumas todas las fuentes de renta que una misma persona tiene y a esa base le aplicas una escala progresiva, entonces en ese

esquema no estás haciendo diferencia de tratamiento por ejemplo entre las rentas de capital y las rentas del trabajo, y tradicionalmente se ha dicho desde un punto de vista cualitativo y ya no cuantitativo que las rentas del trabajo implican mayor sacrificio, mayor mérito, que las rentas del capital por lo tanto debería de haber un tratamiento más fuerte a las rentas del capital que a las rentas del trabajo; entonces como resolvieron en algunos países ese tema de que las estas tratando igual en ese impuesto global sobre la renta progresiva, pues creaban un impuesto adicional sobre el patrimonio entonces cuando vos sumabas esos dos impuestos lo que se buscaba era darle un tratamiento más fuerte a las rentas del capital, porque la idea del impuesto del patrimonio no es que tuvieras que vender el capital, para pagarlo sino que con las mismas rentas del capital pagaras el impuesto. Entonces ves que ahí hay una doble imposición interna pero que es legítima, porque en el fondo respeta el principio de capacidad económica. Mientras esa doble imposición no llegue a niveles confiscatorios, cuanto es eso, bueno en algunos países como el caso alemán, se ha dicho que si pasa el cincuenta por ciento de la renta neta, la suma del impuesto de renta con el de patrimonio, eso ya sería confiscatorio, pero depende del país si un país no tiene la tributación muy alta y a un determinado tipo de renta le pone una tributación muy alta, podría ser confiscatorio.

Conceptualmente la doble imposición es cuando dos impuestos distintos que recaen en una misma manifestación de capacidad económica desde el punto de vista sustancial, mientras no llegue a esos niveles confiscatorios y mientras tenga

un fundamento de igualdad tributaria o, mayor o menor capacidad económica esa doble imposición es legítima.

La doble imposición puede ser jurídica o económica, jurídica es cuando el mismo sujeto es gravado por dos impuestos diferentes sobre la misma manifestación de capacidad económica, eso pasa muy típicamente en la doble imposición internacional, por ejemplo la sociedad residente en España, produce renta en Costa Rica, entonces cuando esa sociedad recibe dividendos por ejemplo una sociedad que tiene acciones en Costa Rica, aquí pasan dos cosas, Costa Rica le aplica una retención del quince por ciento que la sociedad hace cuando distribuye los dividendos, pero los dividendos son de la sociedad residente en España, y en España por el criterio de renta mundial, el criterio de residencia esa renta producida en Costa Rica, como la sociedad es residente en España, también pagaría en España, hay una doble imposición en Costa Rica y en España, sobre el mismo sujeto y sobre la misma renta, es una típica doble imposición jurídica; la otra la doble imposición económica más bien tiene que ver con la relación entre una sociedad y el socio, entonces cuando vos gravas a la sociedad primero y luego gravas al socio por el dividendo hay una doble imposición económica, porque son dos sujetos una es la sociedad y otra el socio pero, sustancialmente poseen la misma capacidad, porque el socio total o proporcionalmente lo que grava en la sociedad afecta su capacidad económica, porque él es el dueño de las acciones, cuando hay distribución de dividendos esa renta lo afecta directamente a él. Este es el marco teórico general.

Ese caso específico que vos me estás diciendo yo tengo mi propia visión de ese tema y eso implicaría hacer una distinción entre los impuestos que gravan una manifestación global de capacidad económica; la capacidad económica que vos tenes que es adquirida en el mercado, o por herencia eventualmente, y aquellos impuestos que más bien gravan o su fundamento básico es el gravamen por los beneficios de los servicios públicos que se reciben. Que pasa ahí, tradicionalmente entre las figuras tributarias clásicas, impuestos, tasas y contribuciones especiales, se suele decir que el impuesto se basa en el criterio de capacidad económica global, mientras que la tasa y la contribución especial, se relaciona con beneficios que está obteniendo el sujeto sea un servicio público o sea de una obra que le agrega valor a su propio patrimonio, sin embargo, digamos si vas a la teoría de la Hacienda Pública, cuando Samuelson I y luego Mugrie hacen la diferencia entre bienes públicos y bienes privados, los bienes públicos son un tipo de bienes que tienen dos características son de consumo no rival y no opera un principio de exclusión, que quiere decir esto básicamente si vos te vas a comer una hamburguesa, hay un principio de exclusión porque si te la comes vos, no me la como yo y un principio de rivalidad en el consumo no nos la podemos comer al mismo tiempo, rivaliza el consumo. En cambio hay otro bienes como por ejemplo un faro a la entrada de un puerto que ilumina a los barcos, por una cantidad de luz que da el faro pueden estarla disfrutando N cantidad de barcos, sin que el consumo de uno rivalice con el otro, lo que dice la teoría de la Hacienda Pública es que en esos casos, cuando hay un bien público que es un bien indivisible básicamente, aplicando la misma teoría del mercado , lo que pasa es

que el mercado falla en ese caso, por que como no hay principio de exclusión o de rivalidad, en el consumo, yo no pago para recibir ese consumo y expido a los demás, sino que yo más bien voy a tratar que sean los demás los que financien el faro, y yo soy el usuario gratuito que simplemente voy pasando por ahí que bonito ahí está la luz , pero yo no puse plata. Entonces esto es lo que se llama un fallo en el mercado en la teoría de la Hacienda Pública. Como se resuelve una falla en el mercado a través de un impuesto, entonces ponen un impuesto a las empresas que tienen barcos para que entre todos y en función del beneficio que tiene, que normalmente seria entrevistándolos de cuanto quiere usted eso, lo que pasa es que todo el mundo va a decir yo no quiero eso, para no tener que pagarlo, entonces se utilizan criterios más objetivos como: la cantidad de barcos que tiene la empresa, criterios así, entonces que es lo que sucede que un impuesto como el de bienes inmuebles que es típicamente en casi todos los países un impuesto municipal, se suele decir que es un impuesto de este segundo tipo, un impuesto que lo que refleja es el pago por los servicios públicos indivisibles que recibe el propietario por parte de la Municipalidad, no es por su capacidad económica global, sino más bien un pago por el goce de esos servicios públicos indivisibles. La tasa sirve para pagar los servicios públicos divisibles, si hay un servicio público divisible por ejemplo que me expidan la cedula de identidad, esa me la expiden a mí, en ese caso pagaría una tasa, en el caso de los servicios públicos indivisibles la tasa no es la figura, la Sala Constitucional declara inconstitucional, una tasa de policía que tenía la Municipalidad de San José, precisamente porque la seguridad no es divisible, vos no pagas por el servicio de seguridad por cada vez que se

meten a robar a su casa, no pagas en función de que si te robaron 2 veces este mes, no va a pagar más que yo que no me robaron ninguna vez. Entonces la figura ahí para reflejar el servicio de seguridad ahí sería un impuesto. Como se expresa en latín “ lo un des” yo te doy el impuesto, pero yo te doy los servicios a cambio.

Cuando uno se va al otro impuesto el Solidario, si se podría decir que los dos recaen sobre un inmueble, lo que pasa es que el impuesto solidario si está diseñado, es un impuesto, de alcance nacional, no está relacionado con la prestación de servicios públicos que reciban los propietarios de ese inmueble, sino mas bien es un impuesto solidario, es un impuesto que grava la capacidad económica global que tiene la persona, o un aspecto de esa capacidad, en este caso una casa de lujo, que significa en este caso que en un juicio de capacidad económica hay una doble imposición por que tiene la misma materia, perfecto, pero en un juicio de capacidad económica, mi punto de vista seria, que vos no podes sumar esos dos impuestos para ver si juntos llegan a un alcance confiscatorio, y ni siquiera podrías decir, comparar al que tiene una casa que no es de lujo con el que tiene una que sí, uno solo tiene el impuesto de bienes inmuebles y el otro tiene dos, y esa comparación no genera un trato desigual con el de la casa de lujo porque ves que son dos manifestaciones de capacidad económica diferentes, una es la de bienes inmuebles que proviene de servicios públicos indivisibles, en realidad los servicios públicos te agregan capacidad económica, vos pagas para empatar, para quedar neutro, pero digamos estas recibiendo una capacidad económica a través de los servicios públicos, la otra

manifestación de capacidad económica es digamos la capacidad económica global, que a vos te representa manifestando que tenes una casa de lujo, por eso es que es un impuesto nacional, que no está relacionado al principio del beneficio, sino con un principio de solidaridad, o digamos la versión clásica del principio de capacidad económica. Eso es más o menos como yo vería ese caso. Al impuesto de bienes inmuebles se le puede aplicar la exoneración, esto se hace aplicando el principio clásico de capacidad económica, y que, si su capacidad económica global es muy baja, este servicio más bien lo enriquezca, con eso compensa su menor capacidad económica global, mediante el principio del beneficio.