

UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DE LAS AMÉRICAS
ESCUELA DE DERECHO

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN PARA OPTAR POR EL GRADO DE
LICENCIATURA EN DERECHO

Título de la investigación:

“Análisis jurídico del impacto de las modificaciones propuestas a la Ley 7092 “Ley de Impuesto sobre la Renta”, a partir del proyecto de Ley 23760, con énfasis en la implementación del concepto de Renta Global Dual para los contribuyentes personas físicas en Costa Rica durante los ejercicios fiscales 2022 y 2023”

Nombre del estudiante:

Juan Pablo Rojas Ramírez

Tutora:

Shirley Rojas Delgado

Sede San José

Diciembre, 2024

TABLA DE CONTENIDOS

TABLA DE CONTENIDOS.....	2
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN.....	4
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	5
PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN	7
JUSTIFICACIÓN.....	8
OBJETIVOS.....	9
<i>Objetivo General</i>	9
<i>Objetivos específicos</i>	9
ANTECEDENTES.....	10
<i>Tesis Nacionales</i>	10
<i>Tesis Internacionales</i>	21
PROYECCIONES.....	31
LIMITACIONES.....	32
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO.....	33
DERECHO TRIBUTARIO.....	33
<i>Tributos</i>	33
<i>Impuestos</i>	34
<i>Tasas</i>	35
<i>Contribución especial</i>	35
PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	35
CULTURA TRIBUTARIA.....	38
ELEMENTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	38
<i>Sujeto activo</i>	38
<i>Sujeto pasivo</i>	39
<i>Hecho generador</i>	39
<i>Base Imponible</i>	40
<i>Tarifa de impuesto</i>	41
MINISTERIO DE HACIENDA.....	41
<i>Antecedentes</i>	41
<i>Administración tributaria</i>	41
<i>Dirección General de Tributación</i>	42
RÉGIMEN TRIBUTARIO.....	42
<i>Régimen Tradicional</i>	43
<i>Régimen de Tributación Simplificada</i>	43
IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	43
<i>Impuesto sobre las utilidades</i>	44
<i>Actividad lucrativa</i>	44
<i>Rentas de capital</i>	45
<i>Rentas de trabajo</i>	47
MODELOS DE IMPOSICIÓN DE RENTA.....	48
<i>Impuesto cedular</i>	48
<i>Impuesto mundial</i>	49
<i>Impuesto global</i>	49
DEBERES FORMALES Y MATERIALES DEL OBLIGADO TRIBUTARIO.....	50
<i>Deberes formales</i>	50
<i>Deberes materiales</i>	53
INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS POR INCUMPLIMIENTO.....	53
<i>Reducción de sanciones administrativas</i>	61
DECLARACIÓN JURADA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	63
CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	64
REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.....	64

EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL.....	65
<i>Evasión fiscal</i>	65
<i>Elusión fiscal</i>	65
CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO.....	66
ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN	66
DISEÑO METODOLÓGICO.....	68
<i>Teoría fundamentada</i>	68
INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN.....	69
<i>Análisis jurídico</i>	69
<i>Análisis documental</i>	69
TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN.....	70
<i>Documental</i>	70
<i>Entrevistas</i>	71
PROCESO DE RECOLECCIÓN DE DATOS	75
FUENTES DE INFORMACIÓN	75
<i>Fuente Primaria</i>	75
<i>Fuente Secundaria</i>	76
POBLACIÓN Y MUESTRA.....	77
<i>Población</i>	77
<i>Muestra</i>	77
CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE RESULTADOS	79
UNIDAD DE ANÁLISIS 1: COMPARACIÓN NORMATIVA.....	80
<i>Categoría 1: Características y aspectos</i>	80
<i>Categoría 2: Diferencias entre normas</i>	84
UNIDAD DE ANÁLISIS 2: SITUACIÓN ACTUAL.....	95
<i>Categoría 1: Funcionalidad de la norma</i>	96
<i>Categoría 2: Sujetos del sistema tributario</i>	101
UNIDAD DE ANÁLISIS 3: SUSTITUCIÓN DEL MODELO	103
<i>Categoría 1: Control tributario</i>	103
<i>Categoría 2: Recaudación</i>	105
CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	110
CONCLUSIONES.....	110
CONCLUSIONES POR OBJETIVOS ESPECÍFICOS.	110
<i>Objetivo específico 1.</i>	110
<i>Objetivo específico 2.</i>	113
<i>Objetivo específico 3.</i>	115
RECOMENDACIONES	117
<i>Legislación tributaria</i>	117
<i>Sistema tributario</i>	117
<i>Cultura tributaria</i>	118
REFERENCIAS	119
ANEXOS	125
ANEXO N°1 CUADRO DE VARIABLES	126
ANEXO N°2 ENTREVISTA	128
ANEXO N°3 CANDIDATOS A ENTREVISTAS	130

Capítulo I: Introducción

Los impuestos son considerados la principal fuente de ingreso de financiamiento de un Estado, por lo cual, constituyen una parte imprescindible para el desarrollo de un país y son establecidos a todos los ciudadanos quienes de una manera directa o indirecta contribuyen con el pago.

La siguiente investigación está enfocada en el tema “Análisis jurídico del impacto de las modificaciones propuestas a la Ley 7092 “Ley de Impuesto sobre la Renta”, a partir del proyecto de Ley 23760, con énfasis en la implementación del concepto de Renta Global Dual para los contribuyentes personas físicas en Costa Rica durante los ejercicios fiscales 2022 y 2023” con el fin de establecer los efectos que traería la aprobación del proyecto de ley mencionado que incluye características interesantes las cuales se estarán desarrollando a través de los diferentes capítulos.

El interés por el tema de investigación nace al identificar la intención del Estado desde hace unos años de reformar parcial o totalmente los modelos de impuestos vigentes en el país con el fin de obtener mayores y mejores fuentes de financiamiento.

Para el desarrollo de la investigación, se han empleado distintas herramientas que garanticen recopilación de información confiable y actualizada, siendo una de estas las entrevistas a expertos en derecho tributario que por medio de su experiencia profesional y laboral han aportado información valiosa que ayuda al cumplimiento de los objetivos planteados; así mismo, se realizó un análisis documental que abarca fuentes doctrinales y leyes relacionadas al derecho tributario.

Para lograr el objetivo general de la investigación se han abarcado características, aspectos relevantes y comparaciones normativas relacionadas al impuesto de renta de Costa Rica, las cuales servirán como fuente de información para futuras investigaciones relacionadas al tema.

La investigación se desarrolla en cinco capítulos.

Capítulo I. Lo conforman la introducción, en la cual se generaliza sobre el desarrollo de la investigación y adicional, el planteamiento del problema de investigación, los objetivos generales y específicos, la justificación, antecedentes y proyecciones.

Capítulo II. Presenta el marco teórico, en el cual se especifican conceptos básicos y planteamientos teóricos que sirven de base para el desarrollo del tema de investigación. Estos han sido extraídos de fuentes bibliográficas como libros, leyes, entre otros.

Capítulo III. Presenta la metodología utilizada para el desarrollo de la investigación, por ejemplo: los instrumentos que se utilizaron, fuentes de información, definición de la población y muestra, entre otros.

Capítulo IV. Realiza el análisis de la información recopilada a través de las entrevistas a los expertos y de la revisión documental para posteriormente interpretar los datos y obtener una base para las conclusiones y recomendaciones.

Capítulo V. Presenta las conclusiones las cuales se desarrollan de acuerdo con los objetivos específicos planteados y también se indican una serie de recomendaciones con el objetivo que sean de utilidad para la solución de la totalidad o parte del problema.

Planteamiento del problema

Actualmente en Costa Rica el impuesto sobre la renta se rige bajo la ley 7092 “Ley de Impuesto sobre la Renta” la cual grava las diferentes manifestaciones de renta de personas físicas y personas jurídicas que generen ingresos dentro del territorio nacional.

Con respecto a los contribuyentes personas físicas, esta ley contiene un sistema tributario de tipo cedular que grava de forma separada los diferentes tipos de renta: rentas de trabajo, rentas por actividades lucrativas y rentas de capital, por esta razón, justificando a través de la búsqueda de un sistema más equitativo entre los contribuyentes y a la simplificación del mismo, la Administración Tributaria ha propuesto varios proyectos de ley, siendo el último que se encuentra en la corriente legislativa el proyecto de Ley 23760 “Ley del Impuesto sobre la Renta” que plantea una reestructuración al sistema tributario, con relación, a las rentas generadas por personas físicas a través de la implementación de un modelo conocido como renta global dual, el cual traería cambios importantes para el contribuyente persona física.

En los últimos años en Costa Rica se viene trabajando en una serie de cambios de carácter impositivo, realizando así un esfuerzo por fortalecer el sistema tributario y mejorar la recaudación de impuestos, no se ha logrado concretar un cambio normativo en el impuesto de renta para personas físicas ya que algunos legisladores han mencionado que los proyectos han presentado debilidades técnicas y jurídicas. (Sequeira, 2022)

Sobre el objetivo que pretende la Administración Tributaria con la sustitución del modelo de renta Robalino y Oviedo, (2022) argumentan que este tipo de proyectos buscan mayor

recaudación, enfocándose en la persona física como contribuyente, y agrupando rentas del salario con las rentas que obtienen las personas físicas a través de actividades lucrativas y dejando en otro grupo las rentas de capital mobiliario. Esta separación que se da con relación a la agrupación de fuentes de ingreso es la que desencadena adicionar al nombre de renta global el adjetivo “dual”.

Es importante que el contribuyente persona física conozca y esté informado sobre el impacto que traería un cambio en la norma impositiva que afecta los deberes formales y materiales con respecto a las rentas obtenidas para que a partir de esa información pueda cumplir con las obligaciones tributarias de una manera correcta.

La falta de información impositiva y las diferentes interpretaciones de la norma vigente han hecho a lo largo del tiempo que el cálculo de renta resulte en muchos casos incorrecto generando así litigios, multas y sanciones para el contribuyente. Por esta razón, es esencial tener información de fuentes confiables y actualizada para que el contribuyente y la misma Administración Tributaria ante una reforma en la norma fiscal cumplan el papel que les corresponde de la mejor forma dentro del sistema tributario del país.

Además, hay fuentes con información errónea con respecto a aspectos básicos del modelo de renta que propone el proyecto de ley en estudio, lo cual, confunde al contribuyente como es el caso de la confusión que se ha dado con el modelo llamado “renta global”, el cual, se ha confundido con el modelo de “renta mundial”, partiendo erróneamente que la palabra “global” tiene un mismo significado al de la palabra “mundial”, sin embargo, para efectos de modelos de renta tal como menciona Camacho (2023), no se deben confundir ambos conceptos y es importante la información sobre lo que cada uno abarca, ya que la renta global conserva el principio de territorialidad gravando únicamente rentas generadas dentro del territorio nacional, al contrario de la renta mundial que grava rentas independientemente del origen.

Otro aspecto por el cual resulta importante generar información por medio de esta investigación es el tema de cultura tributaria que no parece ser la más óptima en algunos contribuyentes del sistema tributario costarricense, sino que más bien, predomina el carácter de obligatoriedad sobre el sentimiento de desarrollo económico que se da mediante los tributos tal y como lo establecen Madrigal y Ramírez (2019) cuando indican en las conclusiones de su investigación: “La cultura tributaria que predomina, en los profesionales independientes, inscritos ante la administración tributaria es básica, máxime, porque se esfuerzan en cumplir para evitar las

infracciones, más no basados en la vivencia de valores tributarios como la cooperación y solidaridad” (p. 151).

Por otro lado, Costa Rica es un país con una carga tributaria importante para las personas físicas asalariadas y para las que realizan actividades lucrativas, de acuerdo con la ley de impuesto sobre la renta vigente. Según el Ministerio de Hacienda (2023), a enero 2023 el porcentaje de ingresos por concepto de impuesto sobre la renta a personas físicas ascendía a un 10,8% del total de ingresos tributarios, por lo que analizar la propuesta que incluye el cambio en el modelo de renta se considera de suma importancia para dar visibilidad al impacto que esto podría traer.

Debido a lo anterior, la investigación busca establecer el impacto que tendría este cambio de modelo de renta, a través de un análisis de las principales características y aspectos relevantes del modelo propuesto, así como una comparación normativa entre la ley vigente y la ley propuesta.

El enfoque se encuentra limitado al contribuyente persona física y los efectos que traería un cambio de modelo para este, sin embargo, también se analiza el papel que juega la Administración Tributaria ante una reforma fiscal.

El contexto de la investigación se basa en el sistema tributario costarricense específicamente en lo referido al impuesto sobre la renta para contribuyente persona física y tiene como objeto el análisis jurídico del impacto de las modificaciones propuestas mediante la sustitución de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

De acuerdo con la problemática expuesta anteriormente nace la necesidad de realizar un análisis jurídico sobre el proyecto de Ley 23760, partiendo de que se tiene poca o nula información a nivel de contribuyentes sobre la diferencia entre el sistema tributario actual y el sistema propuesto, así como de los impactos que esto traería a nivel económico y de cumplimiento.

Pregunta de investigación

Basado en lo expuesto en el apartado anterior es que se procede a realizar la siguiente interrogante:

¿Cuál es el impacto de las modificaciones propuestas a la ley 7092 "Ley de Impuesto sobre la Renta", a partir del proyecto de Ley 23760, con énfasis en la implementación del concepto de renta global dual para los contribuyentes personas físicas en Costa Rica?

Justificación

Debido a la relevancia económica y social que tienen los impuestos en un país siendo estos la principal fuente de financiamiento y teniendo un impacto directo sobre los contribuyentes, resulta importante mantenerse actualizado y vigilante ante cualquier modificación o intención de modificación de alguna norma de carácter impositivo.

Específicamente el impuesto sobre la renta resulta de gran interés ya que este es un impuesto directo que grava la riqueza del sujeto. Dicho lo anterior y tomando en cuenta que el proyecto de ley el cual abarca la investigación propone un cambio en el modelo de renta para contribuyentes persona física se genera la necesidad de ahondar en el tema por medio de un análisis para obtener una visibilidad del impacto que traería este cambio de modelo de renta tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria.

Cabe mencionar que al ser este un proyecto ley que propone un cambio en el modelo de renta para todo contribuyente persona física, esta investigación además de ser relevante para los costarricenses también resulta de interés para los extranjeros que generen un tipo de renta en el país, así establecido en la Constitución Política de la República de Costa Rica cuando indica que “Los extranjeros tienen los mismos deberes y derechos individuales y sociales que los costarricenses, con las excepciones y limitaciones que esta Constitución y las leyes establecen. (Constitución Política de la República de Costa Rica, 1949, art. 19)

La eventual derogación de la actual Ley del Impuesto sobre la Renta por un nuevo cuerpo normativo que contiene características nuevas que afectan directamente a los contribuyentes hacen necesario un análisis para determinar el impacto al cual estarían expuestos, ya que generalmente un cambio en una ley impositiva viene acompañado de mayor carga tributaria y mayores requerimientos por parte de la Administración Tributaria.

Con respecto a lo anterior, Piedra (2020), argumenta que un cambio de normas de carácter impositivo que provoquen una migración entre modelos de renta provoca una afectación directa a todos los contribuyentes inscritos como personas físicas ante la Administración Tributaria que generen rentas, ya que esto cambiaría el esquema actual en el que se acostumbra a tributar, así como aspectos relacionados a la posibilidad de deducción de gastos.

Por otro lado, es importante analizar si el sistema tributario se encuentra preparado para un cambio de método de cálculo de impuesto de renta, si cuenta con las herramientas necesarias para

el control y si brinda herramientas necesarias para los contribuyentes las cuales faciliten el entendimiento y que agilicen la ejecución de un nuevo proceso.

Anteriormente se han presentado en la Asamblea Legislativa proyectos de ley que incluyen este modelo de renta global dual, sin embargo, han sido archivados por los legisladores y posteriormente se han presentado nuevos proyectos que contienen el modelo de renta citado, ya que se considera un tema importante para la evolución del sistema impositivo del país, por lo cual, se considera que es cuestión de tiempo para que el mismo sea aprobado.

La importancia de esta investigación es que adicional a identificar el impacto que un cambio de modelo de renta traería al país y los contribuyentes, provee información actualizada y confiable para la población en general, la cual, de momento es casi nula en las fuentes de información del país.

Objetivos

Objetivo General

Analizar jurídicamente el impacto de las modificaciones propuestas a la ley 7092 "Ley de Impuesto sobre la Renta", a partir del proyecto de Ley 23760, con énfasis en la implementación del concepto de renta global dual para los contribuyentes personas físicas en Costa Rica durante los ejercicios fiscales 2022 y 2023.

Objetivos específicos

Realizar una comparación normativa del modelo de impuesto sobre la renta para contribuyentes personas físicas vigente y el modelo de impuesto sobre la renta global dual propuesto para contribuyentes personas físicas.

Conocer la situación actual de la aplicación del impuesto sobre la renta para las personas físicas con respecto a las rentas incluidas en el impuesto de renta global dual desde la óptica de los contribuyentes y el Estado.

Examinar los efectos de un modelo de renta global dual para personas físicas por medio de criterios de expertos tributarios.

Antecedentes

Tesis Nacionales

La primera tesis nacional consultada es la de Madrigal y Ramírez (2019) con el tema “Cultura tributaria y su impacto en el cumplimiento de los deberes formales y materiales de los obligados tributarios inscritos como profesionales independientes que pertenecen al cantón central de Puntarenas distrito primero, en el período 2018”, la realizan para la Universidad Técnica Nacional sede del Pacífico y opta por el grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública.

De esta investigación se desprende el siguiente Objetivo General:

“Determinar el impacto que tiene la cultura tributaria en el cumplimiento de los deberes formales y materiales de los obligados tributarios inscritos como profesionales independientes que pertenecen al cantón Central de Puntarenas, distrito Primero, en el período 2018” (Madrigal y Ramírez, 2019, p. 37).

Asimismo, establece los siguientes objetivos específicos:

- Describir en que consiste la cultura tributaria de un país; reconocer los factores culturales que inciden en el cumplimiento de los deberes formales y materiales. (Madrigal y Ramírez, 2019, p. 38)
- Especificar cuáles son los deberes formales y materiales de los obligados tributarios inscritos como profesionales independientes, que pertenecen al cantón Central de Puntarenas, distrito Primero, en el período 2018. (Madrigal y Ramírez, 2019, p. 38)
- Identificar las diferentes sanciones tributarias, por el incumplimiento de los deberes formales y materiales del profesional independiente, que pertenece al cantón Central de Puntarenas, distrito Primero, en el período 2018. (Madrigal y Ramírez, 2019, p. 38)
- Realizar una propuesta que concientice al obligado tributario al cumplimiento de los deberes formales y materiales, que pertenecen al cantón Central de Puntarenas, distrito Primero, en el período 2018. (Madrigal y Ramírez, 2019, p. 38)

La metodología que se emplea es la mixta, la cual, mediante el uso de los siguientes instrumentos: cuestionario, entrevista, análisis documental e infografías, se procura encontrar respuesta al problema de investigación.

Se obtienen, entre otras, las siguientes conclusiones, dando respuesta al objeto de estudio de la investigación, cuando el autor indica con respecto a la cultura tributaria:

La cultura tributaria que predomina, en los profesionales independientes, inscritos ante la administración tributaria es básica, máxime, porque se esfuerzan en cumplir para evitar las infracciones, más no basados en la vivencia de valores tributarios como la cooperación y solidaridad. (Madrigal y Ramírez, 2019, p.151)

Con respecto a factores culturales:

Carencia en cuanto a la formación del profesional independiente inscrito ante la administración tributaria, sobre los aspectos fiscales y tributarios, los cuales provocan bases débiles en relación con la cultura, aunado a los cambios constantes que generan desconocimiento.

Los servicios tributarios, con atención al cliente, herramientas tecnológicas brindados por parte de la administración tributaria han mejorado, pero conservan limitaciones consideradas deficientes y no aptas para controlar el volumen total de los contribuyentes.

La imagen que percibe el profesional independiente sobre el gasto público, influye en la percepción del cumplimiento de los deberes formales y materiales que posee ante la institución. (Madrigal y Ramírez, 2019, p. 152)

Con respecto a los obligados tributarios:

Los obligados tributarios muestran interés por mantenerse actualizados, sin embargo, el tiempo dedicado a la tarea de informarse sobre los cambios en las leyes y otros temas fiscales y tributarios no es suficiente. (Madrigal y Ramírez, 2019, p. 153)

Para lo anterior, Madrigal y Ramírez (2019) recomiendan:

Con respecto a la cultura tributaria:

A los profesionales independientes, fortalecer la cultura tributaria para que comprendan en su totalidad los aspectos fiscales y tributarios, reflejando los valores tributarios como: el compromiso, la solidaridad y la cooperación, para no cumplir por obligación. (Madrigal y Ramírez, 2019, p. 156)

Con respecto a los factores culturales:

- Al profesional independiente participar e integrarse, activamente, a los talleres y charlas impartidas por la administración tributaria, por ejemplo, asistir a la “Jornada de Cultura Tributaria” o utilizar los distintos servicios de atención al contribuyente, como el quiosco tributario, espacio disponible en caso de no contar con el equipo de cómputo adecuado, además de la asistencia de un funcionario debidamente capacitado. (Madrigal y Ramírez, 2019, p. 156)
- Realizar una evaluación de control interno, la cual permite identificar las deficiencias en cuanto a los servicios tributarios brindados por la administración tributaria los obligados tributarios, para facilitar la utilización y ofrecer más información con base en estos. (Madrigal y Ramírez, 2019, p. 156)
- Al profesional que ejerce de manera liberal, realizar la división de responsabilidades y compenetrarse más en cumplir sus propias obligaciones tributarias; de manera que, desarrolle una sensibilidad y compromiso con la sociedad. Además, enfocarse en la formación tributaria que permita entender la responsabilidad social de cumplir con los deberes formales y materiales. (Madrigal y Ramírez, 2019, p. 157)

Con respecto a los obligados tributarios:

Dedicar el tiempo disponible a la educación tributaria, mediante la asistencia de funcionarios o profesionales en contabilidad, debidamente capacitados. Además, iniciar la formación desde los centros educativos. (Madrigal y Ramírez, 2019, p. 158)

Sobre la tesis consultada de Madrigal y Ramírez (2019), es de relevancia para la presente investigación los datos reflejados sobre el cómo influye el factor cultural en la población costarricense en el ámbito tributario, asimismo, se puede extraer información valiosa sobre la educación tributaria que poseen los contribuyentes. Por otro lado, la investigación aclara que la cultura tributaria no se refiere al hecho de que el contribuyente conozca las obligaciones que tiene con respecto a los tributos, sino más bien, que es la percepción que tiene el contribuyente del buen uso que se le dé a estos por parte del Estado, lo cual, es de suma importancia ya que al tener una buena percepción del uso de recursos el contribuyente cumpliría con sus obligaciones enfocado en una visión de desarrollo económico y crecimiento del país y no por el carácter de obligatoriedad como tal.

La segunda tesis nacional consultada es la de Chavarría (2010) con el tema “Los elementos cuantitativos del impuesto sobre la renta costarricense y la normativa contable”, la realiza para la Universidad Estatal a Distancia y opta por el grado académico de Doctor en Ciencias de la Administración.

De esta investigación se desprende el siguiente Objetivo General:

“Comprender la relación existente entre los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Costarricense y del Proyecto de Renta Global, analizando la normativa contable vigente en el país” (Chavarría, 2010, p. 21).

Asimismo, establece los siguientes objetivos específicos:

Proponer mejoras en los esquemas tributarios, contables, financieros y administrativos, para el cálculo del impuesto sobre la renta costarricense.

Mostrar escenarios tendientes a determinar la recaudación del Impuesto Sobre la Renta, considerando la ley actual y el Proyecto de Renta Global. (Chavarría, 2010, p. 22)

La metodología que se emplea es la cualitativa, la cual, mediante el uso de los siguientes instrumentos: cuestionario, entrevista, análisis documental, se procura encontrar respuesta al problema de investigación.

Se obtienen, entre otras, las siguientes conclusiones, dando respuesta al objeto de estudio de la investigación, cuando Chavarría (2010) indica que,

- Considerando el análisis realizado de los datos de la Unidad de estudio de Utilidades, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta número 7092, los Elementos Cuantitativos Ingresos, Gastos y Costos, Base Imponible, Tarifas y Cuota Final, queda demostrado desde el punto de vista teórico y el práctico la relación y correlación existente entre los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para llegar a determinar la obligación tributaria de un contribuyente, como persona jurídica, o como persona física, con actividades lucrativas, lo que hace comprender la importancia que su relación tiene entre todos los elementos medibles, su impacto en el pago por parte del contribuyentes, así como para el Estado Costarricense, desde el punto de vista de la recaudación tributaria. (Chavarría, 2010, p. 477)
- Se concluye, con base en el análisis de los contrastes realizados, entre los Elementos Cuantitativos de la Ley actual del Impuesto Sobre la Renta y el Proyecto de Renta Global, en la Unidad de estudio Utilidades, que se requiere en el país una integración de las diferentes bases de cálculo del impuesto sobre la renta para utilidades, de manera que no exista un fraccionamiento entre las mismas, con diferentes formas de calcular la base imponible y con diferentes tarifas, de manera que integre además, una serie de conceptos, que engloben la totalidad de las posibles rentas de un contribuyente, reforzándose cada vez más de esta forma la relación existente entre los Elementos Cuantitativos. (Chavarría, 2010, p. 481)
- También en esta categoría de análisis igual que en la Unidad de Estudio de las Utilidades, se conoció con profundidad los Elementos Cuantitativos, para el caso de las personas físicas, en lo correspondiente a Ingresos, que vendría a ser como la base

imponible, la tarifa aplicada y la cuota final, no solo analizando lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual, sino también por los ejercicios realizados, con diferentes escenarios, por lo que ha quedado demostrado cual es la relación entre estos elementos cuantitativos, de manera que una variación entre uno de ellos tendría consecuencias inmediatas en los resultados del contribuyente, así como en la recaudación por parte de las Autoridades del Gobierno. (Chavarría, 2010, p. 483)

- Se llegó en el análisis de contrastes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual y el Proyecto de Renta Global, a determinar que en la Ley actual en lo que respecta a la Unidad de Utilidades, convergen tanto persona jurídicas, como personas físicas, en el desarrollo de actividades económicas, mientras que en el Proyecto de Renta Global existe una separación total, de manera que si una persona física realiza actividades económicas, las mismas deberán ser incluidas en una sola base imponible, establecida para tal efecto y con tarifas progresivas diferentes. (Chavarría, 2010, p. 485)

Para lo anterior, Chavarría (2010) recomienda:

Primero desde el punto de vista del contribuyente en el tanto debe tener muy presente el impacto que tiene cualquier decisión que tome a la luz de los Elementos Cuantitativos analizados, ya que, por su relación existente entre los mismos, le producirían algún cambio positivo o negativo en el pago de sus impuestos sobre la renta en el país (Chavarría, 2010, p. 478).

Se propone a la Administración Tributaria y al Ministerio de Hacienda retomar las gestiones con el Gobierno de la República, de manera que se estudie de nuevo este proyecto de Renta Global, hasta lograr la viabilidad fiscal del mismo (Chavarría, 2010, p. 482).

Se propone a las Autoridades del Gobierno considerar esta estrecha relación entre los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, tratándose de Personas Físicas, a

efecto de considerar el impacto de cualquier variación entre alguno de los Elementos que participan, en la determinación de la obligación tributaria (Chavarría, 2010, p. 484).

Como propuesta en este análisis se considera importante englobar todas las bases imponibles del contribuyente en una sola base, sin embargo, si es conveniente revisar el nivel de progresividad, tanto en tramos, porcentajes, para el caso de personas físicas, que no se convierta en una decisión negativa, a su vez desde el punto de vista de la recaudación de impuestos y del contribuyente mismo, por su impacto, según se plantea en el Proyecto de Renta Global, considerando en todo esto el nivel de elasticidad y progresividad de las tarifas indicadas. (Chavarría, 2010, p. 486)

De la investigación de Chavarría (2010), podemos extraer datos importantes para la presente investigación, tales como, el análisis comparativo que realizó de la ley vigente sobre el impuesto de renta y un proyecto de ley sobre el impuesto de renta global anteriormente presentado, y el cual, fue archivado, ya que el mismo tiene similitudes con el proyecto de ley de renta global dual que se analiza en esta investigación. Una de las conclusiones de la tesis señala que un cambio en los factores base imponible, tarifa y cuota que contiene un nuevo modelo de renta tendrían un impacto directo en los resultados del contribuyente así también, en la recaudación. Adicional, mediante un análisis comparativo determinan la agrupación de rentas que se establece para personas físicas mediante el modelo de renta global aplicando posteriormente tasas progresivas a estas.

La tercera tesis nacional consultada es la de Mora (2022) con el tema “La tributación de las rentas provenientes de actividades ilícitas: el componente axiológico encubierto en el elemento material (objetivo y subjetivo) del hecho generador del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre el valor agregado”, la realiza para la Universidad de Costa Rica y opta por el grado académico de Licenciatura en Derecho.

De esta investigación se desprende el siguiente Objetivo General:

“Determinar cómo el hecho generador del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre el valor agregado se fija de acuerdo con elementos morales (no objetivos), sin los cuales podría ser dable gravar riqueza proveniente de “hechos ilícitos”” (Mora, 2022, p. 23).

Asimismo, establece los siguientes objetivos específicos:

- a) Analizar los criterios para la aplicación del tributo, en sus vertientes objetiva y subjetiva, en el hecho generador del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el valor agregado.
- b) Explicar los componentes axiológicos principales que orientan la materia tributaria en general.
- c) Teorizar los principales elementos axiológicos del hecho generador, contrastándolos con el fin último de recaudación propio del derecho tributario, para proponer un mecanismo de gravamen hacia la riqueza proveniente de actividades ilícitas. (Mora, 2022, p. 23)

La metodología que se emplea es la cualitativa, la cual, mediante el uso de los siguientes instrumentos: análisis bibliográfico, se procura encontrar respuesta al problema de investigación.

Se obtienen, entre otras, las siguientes conclusiones, dando respuesta al objeto de estudio de la investigación, cuando Mora (2022) indica que,

- La razón de ser y la máxima que justifica la existencia del Derecho Tributario es el deber de contribución con los gastos públicos que toda persona tiene para con el aparato estatal (Mora, 2022, p. 211).
- El Derecho Tributario costarricense posee una serie de principios y valores propios que le dotan de autonomía y le separan de otras ramas del Derecho (Mora, 2022, p. 211).
- La potestad tributaria es el medio justificante para decidir qué actividad se considera gravable por el ordenamiento jurídico y cuáles no (Mora, 2022, p. 211).
- La potestad tributaria no es un poder neutro: responde a unos ciertos valores que orientan hacia dónde y qué objetivos persigue la administración con el gravamen de las actividades económicas (Mora, 2022, p. 211).

En la investigación consultada de Mora (2022), podemos encontrar datos importantes a través del estudio de los principios que están inmersos en el derecho tributario costarricense, tales como el principio de capacidad contributiva del mínimo exento, el principio de igualdad, principio

de razonabilidad y de proporcionalidad y el principio de no confiscatoriedad. También posee un análisis sobre el hecho generador y funcionamiento del impuesto sobre la renta, lo cual, se considera información de alto valor para el desarrollo de la presente investigación.

La cuarta tesis nacional consultada es la de Gómez (2014) con el tema “Los principios de igualdad tributaria y capacidad económica en la Ley del Impuesto sobre la renta”, la realiza para la Universidad de Costa Rica y opta por el grado académico de Licenciatura en Derecho.

De esta investigación se desprende el siguiente Objetivo General:

Aportar un estudio de la Justicia Tributaria que permita comprenderla como un sistema integrado por principios que cumplen una función específica dentro de ésta, de manera que se pueda tener una visión clara de su funcionamiento, con la finalidad de detectar, críticamente, las eventuales amenazas a ésta, especialmente, las que provienen de algunas normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta. (Gómez, 2014, p. 4)

Asimismo, establece los siguientes objetivos específicos:

- Estudiar los conceptos básicos del Derecho Tributario material.
- Analizar el régimen de la imposición sobre la renta en Costa Rica.
- Identificar el fundamento jurídico de la Justicia Tributaria material en Costa Rica.
- Relacionar los elementos de cuantificación de la obligación tributaria y los principios de la Justicia Tributaria material.
- Examinar las exigencias específicas de cada principio de la Justicia Tributaria material a la luz de la doctrina y la jurisprudencia. (Gómez, 2014, p. 4)

La metodología que se emplea es la cualitativa, la cual, mediante el uso de los siguientes instrumentos: análisis bibliográfico, se procura encontrar respuesta al problema de investigación.

Se obtienen, entre otras, las siguientes conclusiones, dando respuesta al objeto de estudio de la investigación, cuando Gómez (2014) indica que,

- La Justicia Tributaria nunca será tal, si se prescinde del principio de capacidad económica o del principio de igualdad tributaria, tampoco si éste se reduce a aquél o

viceversa. Ambos deben operar de manera biunívoca, porque el contenido y la eficacia de cada uno es complementaria y no excluyente tal como lo ha visto parte de la doctrina (Gómez, 2014, p. 178).

- El principio de capacidad económica exige que en el juicio de igualdad del legislador o del juez, el término de comparación cuantitativo sea la capacidad económica considerada en su aspecto objetivo (principio de la efectividad) y su aspecto subjetivo (requisito del mínimo exento) (Gómez, 2014, p. 178).
- El principio de igualdad tributaria, por su parte, adiciona al juicio de igualdad del legislador o del juez, términos de comparación cualitativos, tales como el distinto sacrificio detrás de capacidades económicas de igual cuantía o el destino de éstas. Debe quedar claro que en ningún caso se debe prescindir de la capacidad económica como término de comparación cuantitativo. (Gómez, 2014, p. 178)
- La Justicia Tributaria material es un circuito integrado por los principios de igualdad tributaria, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad; los cuales operan limitando niveles distintos de la presión tributaria. Cada uno tiene una función específica. Por lo tanto, si no se tiene claro su contenido y eficacia individual, se distorsiona la concepción de Justicia Tributaria. (Gómez, 2014, p. 180)
- Las rentas de las personas físicas con actividades lucrativas son gravadas con una escala más gravosa que la aplicada a las personas jurídicas, porque a pesar de que se aplica un tipo de gravamen progresivo escalonado y su máximo es 25%, éste se aplica a partir de ¢16.667.000,00. Se puede decir que el legislador considera “rico” a toda persona que gane más de dicha suma, puesto que le aplica la presión tributaria máxima. (Gómez, 2014, p.182)

- El legislador no categorizó correctamente las rentas del trabajo. Tal como se observó, el trabajo puede ser dependiente o independiente. Sin embargo, las rentas del trabajo independiente son gravadas con el Impuesto sobre Rentas de actividades económicas. Por lo tanto, en los casos que no existe componente patrimonial en el trabajo independiente, aquellas sufren la misma presión tributaria que las rentas de actividades económicas o lucrativas, lo cual es una lesión al principio de igualdad tributaria. (Gómez, 2014, p. 182)
- Las rentas del trabajo dependiente están siendo gravadas sin atender al principio de progresividad. Se les aplica un tipo de gravamen progresivo escalonado, cuyo tipo máximo es 15%, aplicado sobre bases imponibles superiores a ¢1.128.000,00. Sin embargo, la realidad económica del país es que existen salarios que superan los ¢10.000.000,00 en el sector público y, sin duda alguna, también los hay en el sector privado. Estos son verdaderos ingresos de “rico” que deberían ser gravados con un tipo de gravamen más alto. (Gómez, 2014, p. 182)

De la investigación de Gómez (2014), podemos extraer datos importantes que ayudarán a entender desde un punto de vista conceptual los elementos que contiene el impuesto sobre la renta, así como el papel que juega e importancia de los principios tributarios de igualdad tributaria y capacidad económica dentro del impuesto sobre la renta. Es de relevancia mencionar lo que se establece en una conclusión sobre estos principios anteriormente mencionados. Gómez (2014) concluye que ambos principios se complementan y deben de estar presentes en un sistema para garantizar la justicia tributaria de esta manera se evita una mayor carga tributaria hacia un perfil de contribuyente. Por otro lado, sus conclusiones apuntan a lesiones de principios con relación a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en Costa Rica.

Tesis Internacionales

La primera tesis internacional consultada es la de García (2013) con el tema “Implementación del Sistema Dual como normativa del Impuesto a la Renta”, la realiza para la Universidad Central del Ecuador y opta por el grado académico de Abogado.

De esta investigación se desprende el siguiente Objetivo General:

Analizar la viabilidad y los efectos de la implementación de un Sistema Dual como normativa dentro de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, dentro del capítulo I, de Impuesto a la Renta, con el cual pretendo dar un aporte para mejorar los niveles de desigualdad y redistribución de los ingresos en el país. (García, 2013, p. xiii)

La metodología que se emplea es la cualitativa, la cual, mediante el uso de los siguientes instrumentos: encuesta y entrevista, se procura encontrar respuesta al problema de investigación.

Se obtienen, entre otras, las siguientes conclusiones, dando respuesta al objeto de estudio de la investigación, cuando García (2013) indica que,

El Modelo Dual representa en la actualidad una alternativa viable y consolidada. La gran estabilidad demostrada por los modelos puestos en marcha hace que sea probable que otros países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) acaben adoptando modelos de este tipo. Este hecho se ve reforzado por la gran flexibilidad que presenta la definición de los modelos duales, lo que les permite adaptarse a diversas situaciones económicas e institucionales. (García, 2013, p. 111)

La implementación del Sistema Dual dentro de la LRTI, por sí sola no puede acabar con la evasión del impuesto a la renta, se necesita una mutua colaboración entre el contribuyente y el ente recaudador de este impuesto, el Servicio de Rentas Internas, para lograr así estabilidad económica con la recaudación de este impuesto (García, 2013, p. 111).

Para lo anterior, García (2013) recomienda:

Es necesario reflexionar sobre los graves trastornos que produce a la sociedad y a la economía la evasión del impuesto a la renta. Se debe meditar, sobre los grandes problemas

que acarrea la falta de ingresos a las arcas del Estado y la probable vía de solución, que no es otra cosa que la implementación del sistema dual referido en el proceso de esta tesis, la misma que debe dividir las rentas, en dos categorías: rentas derivadas del capital y renta derivadas del trabajo, que deben estar presentes en los artículos que conformen la LRTI dentro del sistema que se busca implementar. (García, 2013, p. 112)

Finalmente, dadas las características socioeconómicas de Ecuador y con un Sistema Tributario que requiere de una mayor equidad y progresividad, el Sistema de Renta Dual constituiría la alternativa más viable para lograr los objetivos de una mejor redistribución de los ingresos (García, 2013, p. 113).

La investigación consultada, García (2013), es de relevancia para la presente investigación ya que en ella se analizan los efectos en caso de la implementación de un sistema de renta dual, similar al que contiene el proyecto de ley presentado en nuestro país, pero bajo la óptica de otra jurisdicción, economía y población. Entre otras tantas, García (2013) concluye que el modelo de renta global dual es viable para un país como Ecuador analizando aspectos socioeconómicos, pero también señala que un cambio de modelo de renta no garantiza la evasión del contribuyente por lo cual no se puede esperar que solucione problemas de recaudación o de falta de ingresos por parte del Estado.

La segunda tesis internacional consultada es la de Sánchez (2014) con el tema “Evaluación del modelo de Impuesto Dual, como una alternativa al modelo de Impuesto a la Renta Global de personas naturales en Ecuador, mediante el uso de micro simulación”, la realiza para la Escuela Politécnica Nacional y opta por el grado académico de Ingeniería en Ciencias Económicas y Financieras.

De esta investigación se desprenden los siguiente Objetivos:

Elaborar un diagnóstico de la situación impositiva del Impuesto a la Renta de Personas Naturales en América Latina y Ecuador.

Realizar un análisis de las experiencias de los países latinoamericanos y europeos que han implantado un sistema de Imputación Dual para el IRPN.

Identificar las mediadas de incidencia distributiva que se utilizan en el análisis de política pública.

Simular el gravamen de las rentas de capital a través de un sistema de imputación dual, y medir el efecto progresivo y redistributivo del mismo. (Sánchez, 2014, p. 4)

La metodología que se emplea es la cualitativa, la cual, mediante el uso de los siguientes instrumentos: análisis de índices de desigualdad, medidas de incidencia distributiva y modelos de micro simulación, se procura encontrar respuesta al problema de investigación.

Se obtienen, entre otras, las siguientes conclusiones, dando respuesta al objeto de estudio de la investigación, cuando Sánchez (2014) indica que,

Además, se observó que en estas reformas, a diferencia de décadas pasadas, la cuestión de equidad distributiva ha tomado importancia, dando lugar al análisis de temas de progresividad y distribución vía tributos. Un ejemplo de esto es Uruguay, país en el cual se transformó el sistema tributario para personas naturales y se alcanzó además, de un incremento en la recaudación, mejoras en la redistribución de la renta. Cabe mencionar que esta transformación se ha inspirado en el sistema imposición dual existente en los países nórdicos. (Sánchez, 2014, p. 88)

El sistema Global, al integrar todos los ingresos, hace que las rentas netas de capital se compensen con las rentas de otras fuentes y accedan a deducciones que no están enfocadas a éstas. Además, da lugar a que las rentas de capital tengan tratamientos preferenciales.

Por su parte, el sistema Dual (sea esté el Nórdico o el Uruguayo), separa las rentas de trabajo y capital, por lo que estas últimas no acceden a ningún tratamiento diferenciado, no se compensan con rentas de otras fuentes y todas son gravables (no existe un mínimo exento). Así, se concluye que el sistema Dual, en la medida en que suprime los tratamientos diferenciados de las rentas del capital, se presenta como un modelo más objetivo y transparente. Es importante mencionar que la diferencia principal que se halló entre el

Sistema Dual Nórdico (SDN), y el sistema Dual a la “Uruguay” (SDU) es que el primero grava todas las rentas de capital prácticamente al mismo nivel sean brutas o netas, mientras que el segundo lo hace con diferentes tipos impositivos; así, empieza gravando las rentas brutas a un nivel menor que a las rentas netas (empresariales). (Sánchez, 2014, p. 89)

Así, se concluye que un sistema Dual de Imposición a la Renta Personal en Ecuador, que separe las rentas de trabajo y las rentas de capital, tiene un mayor poder de recaudación y es más redistributivo que el sistema de Imposición Global vigente (Sánchez, 2014, p. 90).

También, se concluye que bajo el esquema de un SID, la cuota del contribuyente no solo depende de su renta total percibida y de ciertas circunstancias subjetivas (gastos personales y familiares); sino que también depende de la distribución entre sus rentas de trabajo y rentas de capital. En consecuencia, se vulnera el principio de equidad horizontal. Sin embargo, ante una situación inicial en que las rentas de capital están poco gravadas o están exentas, como en el caso de Ecuador, el SID mejora la equidad ya que el gravamen proporcional de estas rentas causa un efecto redistributivo importante. (Sánchez, 2014, p.91)

Finalmente, un aspecto que puede ser una desventaja del diseño dual, es el posible debate en términos de la doble imposición, debido a las distintas interpretaciones que distorsionan el concepto del diseño dual de imposición de la renta. Otra cuestión, limitante es que aun cuando los efectos de un esquema dual pueden ser progresivos (de acuerdo con la estructura de tramos, exenciones y tasas, excluidas las de capital), la percepción social puede ser la contraria. (Sánchez, 2014, p. 91)

Para lo anterior, Sánchez (2014) recomienda:

En términos redistributivos y recaudatorios un impuesto a la renta Dual que separe las rentas de capital de las de trabajo, es una buena opción para el Sistema Tributario

Ecuatoriano; por esto, es recomendable que ésta sea estudiada y analizada dentro de una posible reforma integral del sistema de imposición a la renta de personas naturales.

Además, es muy importante que en el camino hacia impuesto a la renta Dual, no se creen o impulsen deducciones y exenciones fiscales que puedan cambiar el comportamiento de los contribuyentes hacia el aprovechamiento en demasía de estas, como sucede en el Sistema Global.

Para ampliar el un mejor alcance de la presente investigación, se recomienda a la administración tributaria organizar una línea de discusión que pueda estudiar los diferentes temas relacionados con el establecimiento de un sistema Dual, por ejemplo, como se afectaría el ahorro y la inversión y en qué medida esto sucedería.

Asimismo, es recomendable realizar un análisis del establecimiento de un Sistema de Imposición Dual por grupos de personas naturales: personas con actividad económica, personas en relación de dependencia y personas profesionales. (Sánchez, 2014, p. 92)

La investigación consultada de Sánchez (2014), arroja información de relevancia para la presente investigación ya que detalla aspectos de la situación tributaria en general de Latinoamérica y también, refleja información sobre un análisis realizado a países que ya utilizan un sistema de renta dual. Además, esta señala beneficios de un modelo de renta global dual mencionando entre otro la separación de las rentas de capital de la globalización total de rentas. Interesante mencionar el ejemplo utilizado por el autor al mencionar a Uruguay como país que ha adoptado el modelo y ha mejorado sus números en temas de recaudación y redistribución de renta.

La tercera tesis internacional consultada es la de Díaz (2015) con el tema “Tres ensayos sobre equidad y eficiencia en el IRPF dual español”, la realiza para la Universidad de Extremadura y opta por el grado académico de Doctor en Economía.

De esta investigación, y de acuerdo con el primer ensayo se desprende el siguiente Objetivo:

El objetivo de este trabajo es analizar los efectos sobre la progresividad y la redistribución de la renta generados con la implantación en España en 2007 de este modelo de IRPF dual, teniendo en cuenta los tratamientos específicos dados a las diferentes fuentes de renta consideradas (rentas del trabajo, del capital y rentas de actividades empresariales y profesionales). (Díaz, 2015, p. 19)

La metodología que se emplea es la cualitativa, la cual, mediante el uso de los siguientes instrumentos: investigación documental, se procura encontrar respuesta al problema de investigación.

Se obtienen, entre otras, las siguientes conclusiones, dando respuesta al objeto de estudio de la investigación, cuando Díaz (2015) indica que,

Como conclusión final, debemos destacar que desde el punto de vista distributivo, la reforma que introdujo la dualización expresa del IRPF español no ha supuesto en absoluto cambios radicales ni en los patrones de progresividad ni en la capacidad redistributiva del impuesto. Los cambios ocurridos en ambos conceptos parecen explicarse, principalmente, por el coste recaudatorio medio de la reforma, más que por la alteración de las estructuras de gravamen propias de la dualización. Así mismo, la influencia del trasvase de la base a la cuota de los ahorros fiscales asociados al tratamiento de las circunstancias personales y familiares tampoco parece provocado una mejora de la progresividad global del IRPF, tal y como se propugnaba en el proceso de reforma, si bien el aumento en la cuantía media de estos ahorros fiscales sí que ha permitido un aumento de su contribución a la reducción de la desigualdad. (Díaz, 2015, p. 38)

Para lo anterior, Díaz (2015) expone, entre otras, las siguientes recomendaciones:

(...) aunque la implantación de la estructura dual supone per se, como hemos comprobado, un aumento de la inequidad horizontal –por la aplicación de dos tipos marginales en función de la proporción que representen las dos bases del impuesto–, esta podría mitigarse

con una reducción de aquellos otros tratamientos diferenciados que inciden en la dispersión de los tipos medios efectivos entre contribuyentes con rentas gravables similares. Por ejemplo, el establecimiento de cuantías fijas en la cuota del impuesto para tratar las circunstancias personales y familiares, no dependientes de los tipos marginales para generar los ahorros fiscales, contribuiría de forma favorable a esta reducción de la inequidad horizontal. Además, como la presencia de la mayor dispersión de tipos medios efectivos se produce en la parte baja de la distribución de rentas, una igualación del tipo marginal mínimo de la tarifa progresiva con el tipo proporcional que grava las rentas del capital –como sucede en el modelo dual puro– también contribuiría a reducir la dispersión de tipos medios efectivos soportados y, por tanto, la inequidad horizontal. (Díaz, 2015, p.158)

(...) queremos prestar atención al *trade off* entre equidad y eficiencia, fundamental en el diseño de los impuestos progresivos sobre la renta personal. Los resultados alcanzados en el Capítulo 3 de la Tesis ponen de manifiesto que la reforma del IRPF aplicada en 2007 supuso un aumento de los costes de eficiencia, aunque no asociado básicamente con la nueva adopción de la estructura dual. Tal y como hemos comprobado con el análisis de progresividad del Capítulo I, el principal aumento del exceso de gravamen ha de vincularse ver con los cambios introducidos en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares, al cambiarse de la base a la cuota y, en paralelo, con la fuerte elevación del tipo marginal mínimo de la tarifa progresiva con el que pasaron a calcularse la práctica totalidad de los ahorros fiscales vinculados a estas circunstancias. Estas modificaciones supusieron elevaciones diferenciales muy notables del tipo marginal que afectaba a los declarantes que pasaban a ser gravados al 24%, y que antes lo eran al tipo marginal mínimo del 15%, no

olvidemos, aplicable a partir del importe total de los mínimos personales y familiares que minoraban la base imponible en el IRPF de 2006. En consecuencia, una adecuada reordenación de las cuantías de los mínimos y de la estructura de tipos de la tarifa podría reducir el exceso de gravamen de los contribuyentes situados en la parte baja de la distribución. El retorno del tratamiento de las circunstancias personales y familiares al cálculo de la base liquidable podría también facilitar esta reducción del exceso de gravamen, en la medida que permitiría reducir el tipo marginal inferior de la tarifa progresiva, lo que a su vez facilitaría la ya apuntada recomendación de alinearlos con el tipo que ha de gravar las rentas del ahorro. (Díaz, 2015, p. 158)

La investigación consultada, Díaz (2015), es de relevancia para la presente investigación ya que en ella se analiza el impuesto de renta dual desde el enfoque de vista de equidad y eficiencia y toma en cuenta para este análisis factores importantes de la población tales como las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes, además se enfoca en un sistema de renta dual implementado en España. Como parte de las conclusiones señala un mínimo cambio en patrones de progresividad y en la capacidad redistributiva del impuesto, además menciona que podrían existir mejoras enfocadas en la disminución de inequidad con respecto al modelo.

La cuarta tesis internacional consultada es la de Picos (2003) con el tema “El modelo Dual de reforma de IRPF: un estudio de la viabilidad y los efectos de su aplicación en España”, la realiza para la Universidad de Vigo y opta por el grado académico de Doctor en Economía.

De esta investigación, se desprenden el siguiente Objetivo General:

“Analizar la viabilidad y los efectos de la implantación de un Modelo Dual de IRPF en España” (Picos, 2003, p. 15).

Asimismo, establece los siguientes objetivos específicos:

El primer objetivo es ofrecer una visión completa y actualizada de la realidad del Modelo Dual y de su evolución a lo largo del tiempo (Picos, 2003, p. 15).

El segundo objetivo de la tesis es analizar las implicaciones de este en términos de teoría impositiva (Picos, 2003, p. 15).

El tercer objetivo de este trabajo tiene naturaleza empírica, y consiste en evaluar mediante técnicas de micro simulación los efectos que tendría en España la aplicación de un Modelo Dual (Picos, 2003, p. 16).

La metodología que se emplea es la cualitativa, la cual, mediante el uso de los siguientes instrumentos: investigación documental y micro simulación se procura encontrar respuesta al problema de investigación.

Se obtienen, entre otras, las siguientes conclusiones, dando respuesta al objeto de estudio de la investigación, cuando Picos (2003) indica que,

El Modelo Dual representa en la actualidad una alternativa de reforma del IRPF viable y consolidada. La gran estabilidad demostrada por los modelos puestos en marcha a principios de los noventa, así como la reciente reforma dual holandesa y la futura reforma alemana, hace que sea probable que otros países de la OCDE acaben adoptando modelos de este tipo. Este hecho se ve reforzado por la gran flexibilidad que presenta la definición de los modelos duales, lo que les permite adaptarse a diversas situaciones económicas e institucionales. Asimismo, los estudios efectuados sobre los modelos nórdicos no han demostrado que las reformas duales hayan provocado grandes cambios en términos de equidad y eficiencia. (Picos, 2003, p. 205)

El Modelo Dual simplifica y hace más neutral el tratamiento de las rentas de capital mediante el gravamen proporcional y uniforme de las mismas, que evita buena parte de los inconvenientes prácticos que presenta el gravamen progresivo, a la vez que logra una mayor neutralidad en la asignación del ahorro. El único inconveniente claro viene dado por la reducción de la equidad vertical que conlleva la proporcionalidad, pero el hecho de que esta cuestión sólo afecte a una parte de la renta de los individuos hace que su alcance sea limitado. (Picos, 2003, p. 205)

El Modelo Dual no grava menos la renta de capital que la renta de trabajo. Pese a ser una idea recurrente en la literatura sobre el impuesto dual, no se puede afirmar en términos generales que el Modelo Dual grave menos el capital que el trabajo, ya que la aplicación de una tarifa proporcional provocará, en general, que haya individuos que paguen menos por sus rentas de capital y otros que paguen más, siendo el efecto global incierto. El menor gravamen generalizado sólo se producirá para una definición particular del Modelo Dual que no coincide con ninguna de las aplicadas en la práctica. (Picos, 2003, p. 205)

Para lo anterior, Picos (2003) expone, entre otras, las siguientes recomendaciones:

(...) los resultados de la reforma 1 demuestran que la mera introducción de un tratamiento proporcional y uniforme de las rentas de capital no provoca grandes pérdidas de equidad y sí, en cambio, ventajas importantes en términos de sencillez y neutralidad. Por tanto, el método de gravamen propuesto por el Modelo Dual para las rentas de capital se muestra más apropiado que los tratamientos diferenciados utilizados en la mayoría de los países. (Picos, 2003, p. 206)

Por su parte, los resultados de las reformas 2 y 3 marcan el camino para una reforma más intensa. En este sentido, la reforma 3 aporta ventajas respecto a la 2, no sólo en términos de sencillez, sino que además muestra una mayor capacidad redistributiva. En definitiva, el esquema más apropiado para hacer frente a medio plazo a las tendencias internacionales (y simultáneamente simplificar la estructura del IRPF) viene dado por la aplicación de modelos duales estándar y tarifas de pocos tramos con mínimos personales y familiares elevados. (Picos, 2003, p. 207)

En cualquier caso, debe insistirse en el hecho de que las reformas propuestas sólo pretenden aportar una solución a un problema con restricciones. En este sentido, la generalizada ruptura con el modelo sintético no viene motivada por razones de política interna, sino que

responde a una determinada coyuntura de globalización económica cuyos efectos no pueden ser contrarrestados desde la actuación individual de los Estados. Dada la naturaleza internacional del problema, la solución más apropiada pasa precisamente por la adopción de medidas internacionales de coordinación y armonización, como las que recientemente ha empezado a adoptar la Unión Europea en relación con la tributación de las rentas del ahorro y el intercambio de información. La extensión de este tipo de acuerdos internacionales a todo el ámbito OCDE haría posible limitar la competencia fiscal internacional y permitiría que los países pudiesen utilizar sus sistemas fiscales para los objetivos para los que inicialmente fueron creados. (Picos, 2003, p. 207)

La investigación consultada, Picos (2003), es de relevancia para la presente investigación ya que se enfoca en analizar si la aplicación de un modelo de renta dual es viable para un país específico, en este caso, España, y adicional, la investigación analiza los efectos que generaría la implementación de un sistema de renta dual. Picos (2003) establece a través de sus conclusiones efectos positivos que causaría la implementación de un modelo de renta dual apuntando a que es un modelo que se adapta a distintas situaciones económicas e institucionales, adicional recalca la simplificación que ofrece el modelo con respecto a la agrupación de rentas.

Proyecciones

- Se realizará un análisis comparativo de las normas del proyecto de ley de impuesto sobre la renta que se refieran al nuevo modelo propuesto de impuesto de renta global dual para personas físicas para determinar las principales diferencias que tiene con el modelo cédular que se encuentra vigente en la actualidad.
- Se analizarán los aspectos impositivos del sistema de renta global dual propuesto recopilando criterios sobre las posturas de este tipo de modelo, por medio de entrevistas a expertos en contabilidad y especialistas tributarios.

- Se realizará un análisis sobre el manejo tributario actual con respecto a las rentas obtenidas por el contribuyente persona física, desde el punto de vista del contribuyente y del Estado, analizando datos del Ministerio de Hacienda.
- Se analizarán los efectos que produciría una sustitución del modelo de renta para contribuyentes personas físicas, por medio de entrevistas a expertos en contabilidad y especialistas tributarios.

Limitaciones

Falta de información: pocas o nulas investigaciones y estudios correspondientes a la implementación de un modelo de renta global dual en Costa Rica.

Especialización del tema: pocos especialistas en derecho tributario que conocen el tema específico en estudio, por lo cual, la investigación se desarrolla a través de los criterios que se obtengan de estos.

Capítulo II: Marco Teórico

Derecho Tributario

La presente investigación conduce a una rama de derecho sumamente importante para la ciudadanía y el desarrollo económico de un país.

Desde el origen de la civilización humana y a través de la historia el derecho tributario ha contribuido con la organización social, por lo cual, los tributos han formado parte de la estructura para el orden civil y se ha manifestado de diferentes formas y para diferentes situaciones.

A nivel conceptual Romero (2019) lo describe como:

El Derecho Tributario es la rama del derecho financiero que se encarga del estudio y regulación de los tributos; y, de las obligaciones que de ellos se derivan. De este modo, se encarga de regular la relación que surge entre Administración y contribuyente al producirse el hecho que origina el tributo (p. 150).

Tributos

Como parte del financiamiento para garantizar la función estatal, el Estado crea una serie de tributos de cumplimiento obligatorio que recaen de manera directa o indirecta a la ciudadanía según corresponda.

Haciendo énfasis al concepto histórico de tributo Diep (2003) menciona:

Tributo viene del latín: *tributum* que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda. Manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud (p. 66).

A continuación, el concepto de tributo que establece la normativa costarricense:

“Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 4)

Impuestos

Con respecto a los impuestos los cuales forman parte de los tributos, se establece: “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 4)

Ahora es importante mencionar que, en el ámbito tributario, los impuestos se clasifican en dos:

Impuestos directos:

Estos son los que se asocian de forma directa con una persona física o jurídica y gravan la manifestación de la capacidad económica.

“Se trata de afectar a una persona en particular, que resulta ser la autora de un determinado hecho imponible, sin la intervención de terceros. Son los casos de imposición a la renta e imposición al patrimonio” (Ruíz de Castilla y de León, 2001, p. 102).

Impuestos indirectos:

Por otro lado, los impuestos indirectos son los que gravan bienes o servicios y son recaudados por un agente retenedor.

Desde el punto de vista económico, se trata de afectar a una determinada persona, contando con la participación de terceros. Es el caso de la imposición al consumo, donde la carga tributaria debe incidir sobre la totalidad de los sujetos consumidores del país. La aplicación de este impuesto está a cargo de las empresas en la medida que actúan como proveedores de los bienes y servicios que se ofertan en el mercado. (Ruíz de Castilla y de León, 2001, p. 103)

Tasas

Al igual que los impuestos, las tasas son una forma de manifestación de los tributos relacionado a la prestación de un servicio público, en ese sentido de manera conceptual se establece:

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

(Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 4)

Contribución especial

Otra manifestación de los tributos corresponde a la llamada contribución especial la cual tanto el cobro como el destino de lo recaudado se relaciona directamente a obras públicas o actividades estatales, sobre esta se indica:

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 4)

Principios del derecho tributario

Resulta importante mencionar que existe una serie de principios constitucionales los cuales se encuentran implícitos en el derecho tributario, siendo los más importantes el principio de legalidad, principio de igualdad ante la ley, principio de generalidad, principio de no confiscación, entre otros.

Sobre estos principios constitucionales que se encuentran en el derecho tributario, Peralta (2015) comenta:

Los principios constitucionales tributarios constituyen verdaderas limitaciones al ejercicio del Poder Tributario, una vez que son especiales manifestaciones de los derechos y garantías fundamentales del ciudadano contribuyente. En el fondo, dichos principios son una exigencia de moralidad tributaria guiada conforme a los valores de justicia, solidaridad, seguridad y garantía de la libertad de los individuos. Esos principios son la primera garantía de los contribuyentes contra la arbitrariedad y el abuso del poder; se encuentran necesariamente en una relación de interdependencia y equilibrio, sin que exista ningún tipo de jerarquía entre ellos. (p. 107).

A continuación, se detallan algunos de los principios más relevantes en materia de derecho tributario:

1. Principio de generalidad: este principio se refiere a que los tributos deben aplicarse a todas las personas y bienes o servicios sin distinción. Este principio está contemplado en la Constitución Política la cual establece: “Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos”. (Constitución Política de la República de Costa Rica, 1949, art. 18). Asimismo, la Sala Constitucional de Costa Rica pronunció refiriéndose al principio de generalidad: “el tributo debe estar concebido de tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador, será sujeto del impuesto”. (Sala Constitucional, Voto 687-96, 1995)
2. Principio de legalidad tributaria: establece que solo mediante ley se puede establecer una carga tributaria. Este principio se encuentra contemplado en la norma tributaria costarricense e indica:
(...) En cuestiones tributarias solo la ley puede:
 - a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo;
 - b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;

- c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;
- d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y
- e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

(Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 5)

3. Principio de no confiscación: este principio impide que el poder tributario pase los límites a la hora que exige y establece el pago de impuestos. Este principio se encuentra contemplado en la legislación la cual señala: “Nadie será sometido a tratamientos crueles o degradantes ni a penas perpetuas, ni a la pena de confiscación. Toda declaración obtenida por medio de violencia será nula”. (Constitución Política de la República de Costa Rica, 1949, art. 40). Asimismo, la Sala Constitucional de Costa Rica ha emitido criterio sobre este principio cuando indica:

Si la Constitución Política en su artículo 45 establece que la propiedad privada es inviolable, y en su artículo 40 manda que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías. (Sala Constitucional, Sentencia 12218 del 2009)

4. Principio de proporcionalidad y razonabilidad: se extrae del criterio de la Sala Constitucional lo relacionado a este principio:

La Constitución Política 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. (Sala Constitucional, Sentencia 5749, 1993)

5. Principio de igualdad: este principio se deriva del principio de igualdad establecido por la Constitución Política de Costa Rica cuando indica: “Toda persona es igual ante la ley y no podrá practicarse discriminación alguna contraria a la dignidad humana”. (Constitución Política de la República de Costa Rica, 1949, art. 33). Por su parte, con un enfoque hacia el ámbito tributario la Sala Constitucional de Costa Rica ha establecido: “El principio de

igualdad tributaria consiste en la obligación de contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica”. (Sala Constitucional, Voto 10153-01)

6. Principio de progresividad: la progresividad establece que a mayor ingreso debe de haber un mayor impuesto. Sobre este principio la Sala Constitucional ha señalado: “(...) el principio de progresividad responde a una aspiración de justicia, que se refleja en la máxima de que paguen proporcionalmente más impuestos quienes cuentan con un mayor nivel de renta (...)”. (Sala Constitucional, Voto 4788-93)

Cultura tributaria

La cultura tributaria se constituye partiendo de la percepción que tiene el contribuyente sobre la importancia y el uso correcto que le da a los tributos el Estado. Sobre el concepto de cultura tributaria Rivera y Sojo (2002) establecen:

La cultura tributaria entendida como el universo de representaciones sobre los impuestos y sus relaciones con el compromiso individual y la acción pública es un fenómeno social, por lo tanto, muy sensible a las transformaciones económicas y políticas del país. La cultura tributaria no es el conocimiento que tienen los ciudadanos sobre sus responsabilidades contributivas y su acción correspondiente, sino la forma en que construyen una imagen de los impuestos a partir de una combinación de información y experiencia sobre la acción y el desempeño del Estado. (p. 458)

Elementos del derecho tributario

Sujeto activo

La legislación costarricense define al sujeto activo como: “Es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo”. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 14). Señalado lo anterior, se entiende que el sujeto activo se refiere al Estado como ente que recibe el tributo.

Sujeto pasivo

Sin duda una de las partes más importante en el sistema tributario es el sujeto pasivo, ya que un tributo establecido por el Estado sin un obligado tributario a pagarlo no cumpliría el propósito para el cual fue creado, que como se menciona anteriormente es financiar la operación del Estado.

Según (Alvarado, 2000, como se citó en Gómez, 2020, p. 119) el sujeto pasivo es “la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución”.

Por otro lado, según la normativa costarricense, sujeto pasivo se define como: “Es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 15)

El sujeto pasivo puede manifestarse de dos maneras:

Persona física: básicamente se trata de un ser humano que tiene la capacidad de adquirir derechos y obligaciones, en términos tributarios se establece: “que es cualquier ser humano nacido vivo que funge como centro de imputación de situaciones jurídicas y, por lo tanto, sujeto de derecho; en síntesis, es todo individuo humano” (Certad. M, s.f.).

Persona jurídica: “es un complejo organizado de personas y de bienes, dirigido a un fin y al que la ley le reconoce la personalidad jurídica” (Certad. M, s.f.).

Hecho generador

Al momento de crear una norma de carácter impositivo se definen los presupuestos que generarán el nacimiento de una obligación tributaria.

De manera conceptual Torrealba (2009) establece: “El hecho generador o imponible es el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta” (p. 245).

Con respecto nuestro ordenamiento jurídico se indica que: “El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 31)

Además, con respecto al momento en que ocurre el hecho generador la norma indica:

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

- a) En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y
- b) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 32)

Base Imponible

Estrechamente ligado a los elementos anteriores, la base imponible es el monto sobre el cual se va a calcular los impuestos.

Sobre el concepto de base imponible se establece: “La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”. (Ley General Tributaria de España, 2004, art. 50.1)

Por otro lado, García (2020) menciona la base imponible y la relaciona con el hecho generador cuando indica:

El hecho imponible y la base gravable están íntimamente relacionados, pues en esta última se recoge el aspecto objetivo de la primera. La deuda tributaria se paga como consecuencia de la cuantificación del presupuesto de hecho realizado por el sujeto pasivo. En definitiva, es un elemento necesario para determinar la cuantía de la deuda tributaria apegada a los postulados del principio de capacidad contributiva relativa, pues se adapta, en su cuantificación, a la aptitud contributiva del sujeto pasivo. (p. 108)

Tarifa de impuesto

La tarifa corresponde al factor que sirve para determinar el impuesto a pagar. “Es el porcentaje o valor que aplicado a la base gravable determina el monto del impuesto que debe pagar el sujeto pasivo”. (Concepto unificado de Impuesto sobre las ventas, 2013, p.4)

Ministerio de Hacienda

Antecedentes

Comprometido con el manejo correcto de los fondos públicos con los cuales se cubren los gastos y proyectos de inversión y desarrollo que tiene el país, en Costa Rica se establece el Ministerio de Hacienda como ente responsable de esta función, específicamente, la misión que tiene el Ministerio de Hacienda indica:

Somos la institución rectora de la política fiscal que gestiona la recaudación y distribución de los recursos públicos, generando valor público mediante la mejora continua de nuestros procesos con transparencia e innovación, para alcanzar en el país una sociedad más próspera, equitativa y solidaria. (Ministerio de Hacienda, s.f.)

Así mismo, se estableció mediante la Constitución Política la creación de la Tesorería Nacional que es la encargada de la contabilidad oficial del país y de realizar pagos en nombre de este:

La Tesorería Nacional es el centro de operaciones de todas las oficinas de rentas nacionales; este organismo es el único que tiene facultad legal para pagar a nombre del Estado y recibir las cantidades que a títulos de rentas o por cualquier otro motivo, deban ingresar a las arcas nacionales. (Constitución Política de la República de Costa Rica, 1949, art. 185)

Administración tributaria

La Administración Tributaria es la institución encargada de garantizar que exista un funcionamiento correcto y eficiente de lo relacionado al proceso fiscal y tributario.

La legislación costarricense establece:

Se entiende por Administración Tributaria el órgano administrativo encargado de gestionar y fiscalizar los tributos, se trate del fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 del presente Código.

Dicho órgano puede dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 99)

Dirección General de Tributación

Esta Dirección es una dependencia del Ministerio de Hacienda y se encuentra adscrita al viceministro de ingresos, se encarga de administrar los tributos.

(...) encargada de la administración integral de los tributos; de las actuaciones de información y asistencia a los contribuyentes; de la recaudación, comprobación, auditoría, inspección y valoración para la aplicación tributaria; de la promoción del cumplimiento voluntario de tributar; y la corrección o sanción de los incumplimientos. La Dirección General de Tributación está integrada por las divisiones de Recaudación y Atención al Contribuyente, de Normativa, de Informática y por el Órgano de Normalización Técnica en Valoración de Bienes. (Poder Judicial, s.f.)

Régimen tributario

El régimen tributario es un elemento que compone el sistema tributario el cual está diseñado para facilitar las obligaciones de los contribuyentes de acuerdo con la actividad económica. También sirve de herramienta para el control tributario de las actividades económicas y la recaudación de impuestos.

En Costa Rica una persona puede seleccionar uno de los siguiente tres regímenes de acuerdo con su actividad económica.

Régimen Tradicional

En este se tributa con base en los ingresos obtenidos durante el ejercicio fiscal y se puede inscribir cualquier contribuyente sin importar el tipo de actividad lucrativa que desarrolle.

Régimen de Tributación Simplificada

Este régimen permite al contribuyente declarar con base en sus compras y no en sus ganancias, sin embargo, la ley delimita los tipos de actividades económicas que pueden inscribirse a este.

Sobre el régimen de tributación simplificada se establece: “Este régimen constituye una opción de acceso voluntario para los pequeños contribuyentes cumplan con los deberes tributarios en cuanto al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), de una forma sencilla”. (Ministerio de Hacienda, 2024)

Impuesto sobre la renta

Como parte del grupo de impuestos directos se encuentra el impuesto sobre la renta, el cual grava la riqueza de un sujeto.

En Costa Rica el impuesto sobre la renta está regulado mediante una ley específica, la cual, está en vigencia desde el año 1988 y a pesar de que ha sufrido de algunas reformas sigue manteniendo el modelo tributario propuesto desde su inicio.

De manera conceptual, Jonhson (1982) establece sobre el impuesto sobre la renta: “El ISR en un sistema fiscal moderno será el gravamen que tiene el Estado sobre el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos y percibido durante un período determinado” (p. 139).

Por otro lado, Flores (1973) indica que,

(...) el Impuesto sobre la Renta es un gravamen personal y directo. Personal en cuanto no hace abstracción de la persona natural o jurídica a la que pertenece el ingreso, antes bien, la contempla en su particular situación contributiva. Directo en cuanto se hace sumamente

difícil que el particular afectado pueda trasladar su carga hacia otros sectores económicamente débiles. (pp. 70, 75)

Impuesto sobre las utilidades

Dentro del llamado impuesto sobre la renta se encuentra el impuesto sobre las utilidades, el cual, como lo indica su nombre este grava las utilidades de las personas que se generan en territorio nacional, lo anterior partiendo del principio de territorialidad.

Con respecto al impuesto sobre las utilidades la norma indica:

Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. Se establece un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense.

El hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley. (Ley de Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 1)

Actividad lucrativa

Se conoce como actividad lucrativa a las actividades que tengan carácter económico o comercial, la norma define el concepto como:

Actividad de carácter empresarial y/o profesional consistente en la organización. por cuenta propia, de los factores de la producción y de los recursos humanos o de uno de ellos, con la intención de obtener ganancias mediante la participación en el mercado de bienes y servicios. (Reglamento de La Ley del Impuesto sobre la Renta, 2021, art. 1)

Rentas de capital

Es importante aclarar para efectos fiscales a que se refiere la doctrina y la norma con respecto a las rentas de capital y conocer sobre los tipos de activos que abarca.

Un concepto general lo proporciona Alejano (1995) cuando menciona:

La rúbrica de rentas del capital, componente de la balanza de rentas, recoge los ingresos y pagos que, en concepto de rendimientos o costes financieros, generan los instrumentos en los que se materializan los flujos financieros entre residentes y no residentes (p. 33).

A nivel de normativa costarricense, en el capítulo XI de la ley de impuesto sobre la renta se encuentra la sección que se refiere a las rentas de capital denominada: “Rentas de Capital y ganancias y pérdidas de capital”, y esta proporciona en detalle el hecho generador que la compone, textualmente indica:

Hecho generador. El hecho generador de este impuesto es la obtención de toda renta de fuente costarricense en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente, así como las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que resulten entre el momento de la realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, y que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en el impuesto a las utilidades. (Ley de Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 27 bis)

Rentas de capital mobiliario

Lo constituyen las rentas provenientes de los bienes muebles que forman parte del capital del sujeto. La legislación enumera diferentes tipos de manifestaciones:

Rentas del capital mobiliario

a) Constituirán rentas del capital mobiliario a efectos de este título:

i. Las rentas en dinero o en especie obtenidas por la cesión a terceros de fondos propios.

Se entenderán incluidas en este tipo de rentas, las generadas por las operaciones de recompras o reportos de valores, en sus diferentes modalidades, sea en una o en varias operaciones simultáneas.

ii. Las rentas obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, de bienes muebles, y de derechos tales como los derechos de llave, las regalías y otros derechos de propiedad intelectual e intangibles.

iii. Los planes de beneficio a los que se acojan los beneficiarios del régimen obligatorio de pensiones, el fondo de capitalización laboral y los beneficiarios de los planes de pensiones voluntarios, según lo dispone la Ley N°7983, Ley de Protección al Trabajador, de 16 de febrero de 2000, salvo cuando deban tributar de conformidad con las disposiciones del título II de esta ley.

iv. Las distribuciones de renta disponible, en la forma de dividendos, participaciones sociales, así como la distribución de excedentes de cooperativas y asociaciones solidaristas, y toda clase de beneficios asimilables a dividendos. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 27 ter)

Rentas de capital inmobiliario

Están compuestas por las rentas provenientes de la explotación de bienes inmuebles, siendo la más común el arrendamiento de una propiedad, la norma establece: “Constituirán rentas del capital inmobiliario las provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles”. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 27 ter)

Rentas de trabajo

Por otro lado, las rentas de trabajo constituyen una remuneración total, monetaria o no monetaria, que paga un empleador a su asalariado como contrapartida del trabajo realizado por éste durante el período de referencia de los ingresos.

En la legislación costarricense se encuentra las normas que regulan las rentas del trabajo, la cual, se denomina: “Del impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales”. (Ley de impuesto sobre la renta de Costa Rica, 1988, título II)

Con relación a las rentas de trabajo la norma establece:

Ingresos afectos. A las personas físicas domiciliadas en el país se les aplicará, calculará y cobrará un impuesto mensual, de conformidad con la escala que se señalará sobre las rentas que a continuación se detallan y cuya fuente sea el trabajo personal dependiente o la jubilación o pensión u otras remuneraciones por otros servicios personales:

a) Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, bonificaciones, gratificaciones, comisiones, pagos por horas extraordinarias de trabajo, regalías y aguinaldos, siempre que sobrepasen lo establecido en el inciso b) del artículo 35, que les paguen los patronos a los empleados por la prestación de servicios personales

b) Dietas, gratificaciones y participaciones que reciban los ejecutivos, directores, consejeros y miembros de sociedades anónimas y otros entes jurídicos, aun cuando no medie relación de dependencia (Así reformado por el inciso h) del artículo 19 de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001)

c) Otros ingresos o beneficios similares a los mencionados en los incisos anteriores, incluyendo el salario en especie.

ch) Las jubilaciones y las pensiones de cualquier régimen. Cuando los ingresos o beneficios mencionados en el inciso c) no tengan la representación de su monto, será la Administración Tributaria la encargada de evaluarlos y fijarles su valor monetario, a

petición del obligado a retener. Cuando este caso no se dé, la Dirección General de Tributación Directa podrá fijar de oficio su valor. (Ley de Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 32)

Modelos de imposición de renta

Existen diferentes modelos de imposición de renta los cuales a pesar de tener un mismo objetivo que es gravar las rentas obtenidas de distintas fuentes de ingreso, poseen características que los distinguen entre sí. A continuación, se desarrolla acerca de los modelos de imposición de renta.

Impuesto cedular

Sánchez (2022) define el impuesto cedular:

Este concepto del impuesto cedular refiere al establecimiento de diferentes tipos de cargas impositivas para diversos hechos generadores, de forma que el contribuyente deba cancelar cada tributo por separado y con sus tasas impositivas específicas, esto indiferentemente de que su asociación en general pudiese ser dada para el aumento en su haber lucrativo y en la generación de riqueza. Surgen acá variados tributos por cada cédula en particular, tales como las rentas de capital, el impuesto al salario, cargas impositivas a las dietas de juntas directivas, ganancias inmobiliarias, entre otros. (párr. 3)

Aunado a este concepto es importante recalcar que el impuesto cedular trabaja bajo el principio de territorialidad.

Como menciona Hernández (2024):

Históricamente, Costa Rica ha seguido el principio de territorialidad desde que promulgó la primera ley del impuesto sobre la renta, en 1946. Esa ley decía que las personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica, debían pagar el impuesto solo sobre las rentas obtenidas dentro del país y las personas no domiciliadas en el país debía pagarlo sobre las

rentas que obtuvieran de bienes, empresas o negocios situados o realizados en Costa Rica.

(párr. 3)

Impuesto mundial

El impuesto de renta mundial se establece bajo el principio de renta mundial, el cual, contrario al principio de territorialidad deja de un lado el país donde se generó la renta y grava la totalidad de rentas obtenidas sin importar el lugar de origen; al respecto Rivera (s.f.) menciona:

El principio de renta mundial establece que los residentes fiscales de un país deben pagar impuestos sobre sus ingresos generados en todo el mundo. En otras palabras, no importa dónde se genere la renta, si eres un residente fiscal, debes declarar y pagar impuestos sobre esos ingresos en tu país de residencia (párr. 2).

Impuesto global

Por otro lado, el impuesto global elimina la separación de fuentes de rentas y más bien las agrupa para aplicar una misma tarifa de impuesto. Sánchez (2022) define el impuesto de renta global como:

(...) el denominado impuesto de renta global, se dejan de lado las cédulas independientes, así como el suceso de diferentes hechos generadores, para considerar una única renta bruta por parte del contribuyente, en la cual se suman todos sus ingresos como una única sucesión lucrativa tributaria y gravable como un todo (párr. 7).

Este concepto de la renta global es aplicable por persona específica, tanto física como jurídica, y no considera el establecimiento de diversas situaciones o actividades lucrativas para el sujeto pasivo, por lo que la existencia de diversas cédulas tributarias en materia de renta pierde fuerza, y el hecho generador de la ganancia o utilidad del contribuyente, es visto como un elemento integrador en general. De esta forma se configura una única masa dineraria y lucrativa, para posteriormente deducir los gastos asociables a todas sus

gestiones que permiten la obtención de dicha renta bruta, diferencia que señala la renta neta global del sujeto pasivo. (párr. 8)

De esta forma el sujeto debe unificar todos sus ingresos, para posteriormente proceder con la deducción de todos los gastos que la ley le permita, esto en aras de precisar su renta neta y así proceder con un único pago del impuesto a las ganancias o utilidades. Esto sobre una renta neta unificada y con una tasa específica, la cual puede ser directa, o incluso escalonada, dependiendo de los tratos definidos en la norma. (párr. 9)

Deberes formales y materiales del obligado tributario

Los deberes corresponden a obligaciones o responsabilidades que se le atribuyen a una persona que forma parte de la sociedad. El objetivo del cumplimiento de deberes está enfocado en una sana convivencia y en un bienestar de la sociedad.

En el ámbito jurídico los deberes corresponden a obligaciones que nacen a partir de los diferentes cuerpos normativos que se establecen en un territorio. Normalmente un incumplimiento de deberes supone la imposición de una sanción.

Con respecto a los deberes relacionados a la materia impositiva son aquellos que tienen que ver con el cumplimiento y pago de impuestos.

En Costa Rica, la asignación de los deberes tributarios tiene carácter constitucional cuando se establece: “Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos”. (Constitución Política de la República de Costa Rica, 1949, art. 18)

En el artículo anterior se hace referencia al deber que tienen los costarricenses de aportar para los gastos públicos, este aporte se impone mediante la creación de impuestos.

Deberes formales

Con respecto a los deberes formales “(...) los deberes formales son obligaciones preestablecidas de los contribuyentes y, a manera de ejemplo, podemos citar los contenidos en el numeral 128 a) iii) del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios” (CIJUL, s.f.).

Según el artículo anteriormente mencionado, a continuación, se desarrollan los deberes formales de los contribuyentes:

Llevar los registros financieros, contables y de cualquier otra índole a que alude el inciso a) del artículo 104 de este Código. La llevanza de los registros contables y financieros podrá hacerse mediante sistemas informáticos a elección del contribuyente, en el tanto la contabilidad cumpla los principios de registro e información establecidos en las normas reglamentarias o, en su defecto, con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, siempre que estas últimas normas no supongan modificaciones a las leyes tributarias. En caso de conflicto entre ellas, a los fines impositivos, prevalecerá lo dispuesto en las normas tributarias. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 128)

Con respecto al artículo anterior, la tenencia de los libros, registros y archivos contables son de utilidad para demostrar el uso correcto de los recursos de la empresa y la trazabilidad a transacciones y su respectivo cumplimiento fiscal. Es importante mencionar que se permite la tenencia de esta información a través de sistemas informáticos que cumplan con requerimientos establecidos por la Administración Tributaria.

Otro de los requerimientos que establece la norma: “Inscribirse en los registros pertinentes, a los que deben aportar los datos necesarios y comunicar, oportunamente, sus modificaciones”. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 128)

De acuerdo con el artículo anterior, la Administración Tributaria ha creado diferentes regímenes para que los contribuyentes se inscriban y puedan cumplir sus obligaciones tributarias de una forma más simple y de acuerdo con la actividad económica que desarrollan.

Un tercer requerimiento contiene una de las obligaciones más importantes cuando la norma menciona: “Presentar las declaraciones que correspondan”. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 128)

La presentación de las declaraciones es un deber del contribuyente y por el cual el Estado recopila la información de la actividad económica de los contribuyentes desarrollada durante el ejercicio fiscal, además es el medio por el cual recauda los tributos.

Con respecto al manejo de la información financiera la norma indica como cuarto deber: “Conservar, de forma ordenada, los registros financieros, contables y de cualquier índole, y los antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos gravados”. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 128)

Es importante manejar y conservar de la mejor forma la información correspondiente a todas las transacciones financieras relacionadas al contribuyente ya que esta información debe estar a disposición de la Administración Tributaria en caso de que así se requiera.

El quinto requerimiento establece: “Dar facilidades a los funcionarios fiscales autorizados para que realicen las inspecciones o verificaciones en sus establecimientos comerciales o industriales, inmuebles, oficinas, depósitos o en cualquier otro lugar”. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 128)

De acuerdo con el deber mencionado la Administración Tributaria tiene la potestad de realizar revisiones relacionadas al cumplimiento de los deberes asignados a través de sus inspectores o funcionarios mediante un procedimiento establecido.

Relacionado al cuarto deber que establece la obligación de conservar la información financiera del contribuyente, el sexto requerimiento señala que ante una solicitud formal por parte de la Administración se debe de presentar la información requerida relacionada a temas tributarios:

Presentar o exhibir, en las oficinas de la Administración Tributaria o ante los funcionarios autorizados, los registros financieros, contables y de cualquier índole, relacionados con hechos generadores de sus obligaciones tributarias y formular las aplicaciones o aclaraciones que se les soliciten. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 128)

Por otro lado, el mismo cuerpo normativo indica como el sétimo deber: “Comunicar a la Administración el cambio del domicilio fiscal”. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 128)

El anterior deber se establece ya que la Administración Tributaria requiere el domicilio fiscal del contribuyente en caso de cualquier notificación, requerimiento, fiscalización, entre otros.

Deberes materiales

El deber material implica una prestación pecuniaria como el pago del tributo. Es importante que esta prestación se ejecute mediante las reglas, fecha y lugar que así la Administración Tributaria disponga. La normativa lo describe como: “Es la obligación de pagar una suma de dinero en concepto de tributos, pagos a cuenta, sanciones administrativas pecuniarias, pago parcial o como obligación accesoria por intereses”. (Reglamento de Procedimiento Tributario, 2014, art. 2)

Además, el mismo cuerpo normativo enlista las únicas vías en las cuales se extingue los deberes materiales: “Formas de extinción de la obligación tributaria material.

La obligación tributaria material se extingue por cualquiera de los siguientes medios:

- a) Pago.
- b) Compensación.
- c) Confusión.
- d) Condonación.
- e) Prescripción.
- f) Novación de deuda”. (Reglamento de Procedimiento Tributario, 2014, art. 6)

Infracciones y sanciones administrativas por incumplimiento

En caso de incumplimiento de los deberes tributarios establecidos en los diferentes cuerpos normativos, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios enumera una serie de infracciones de acuerdo con el tipo de incumplimiento.

La primera sanción que establece la norma se da en caso de que se omita la presentación de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción a uno de los regímenes establecidos por la Administración Tributaria, el artículo indica:

Los contribuyentes, responsables y demás declarantes que omitan presentar a la Administración Tributaria la declaración de inscripción, desinscripción o modificación de información relevante sobre el representante legal o su domicilio fiscal, en los plazos establecidos en los respectivos reglamentos o leyes de los diferentes impuestos, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente al cincuenta por ciento (50%) de un salario base

por cada mes o fracción de mes, sin que la sanción total supere el monto equivalente a tres salarios base. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 78)

Tal y como lo establece la norma, quien omita esta declaración deberá pagar una suma calculada partiendo del salario base. Para efectos de ejemplificar el monto a liquidar el salario base para 2024 corresponde a ₡462,200 por lo cual, en caso de que haya transcurrido solo un mes o una fracción de mes desde el momento del incumplimiento la sanción sería de ₡231,100. Es importante señalar que en Costa Rica el salario base es actualizado cada año.

Otra sanción que establece la norma nace debido a la omisión de la presentación de las declaraciones de impuestos que le corresponden al contribuyente, el artículo establece: “Los sujetos pasivos que omitan presentar las declaraciones de autoliquidación de obligaciones tributarias dentro del plazo legal establecido, tendrán una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del salario base”. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 79)

La anterior sanción al igual que la sanción dispuesta en el artículo 78 del mismo cuerpo normativo, señala una multa de un 50% del salario base sin la posibilidad que aumente con el paso del tiempo, por lo cual, la multa por omisión de declaraciones para el período 2024 asciende a un monto de ₡231,100.

En caso de que el contribuyente se encuentre en estado de morosidad con respecto al pago de un tributo determinado por la Administración Tributaria la norma expresa:

Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por la Administración Tributaria, mediante el procedimiento ordenado en los artículos 144 a 147 de este Código, o el procedimiento establecido en los artículos 37 a 41 de la Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, después del plazo de quince días dispuesto en el artículo 40 de este Código, deberán liquidar y pagar una multa equivalente al uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el vencimiento de dicho plazo.

Esta sanción se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo y en ningún caso superará el veinte por ciento (20%) de esta suma. No se aplicará la sanción ni se interrumpirá su

cómputo cuando se concedan los aplazamientos o fraccionamientos establecidos en el artículo 38 del presente Código. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 80)

En este caso, la multa se calcula sobre el monto vencido aplicándole un 1% por cada mes o fracción de mes que transcurra desde el momento de la obligación. Además, a pesar de que el porcentaje incrementa con respecto al paso del tiempo esta establece un tope de un 20%, por lo cual, no puede sobre pasar este porcentaje para el cálculo de la multa.

Similar a la sanción establecida en el artículo anterior, el artículo 80 bis, determina la multa que rige en caso de morosidad en el pago de tributos pero que han sido determinados por ellos mismos, de igual manera se señala una multa del 1% por cada mes o fracción de mes que transcurra desde el vencimiento y además tampoco puede exceder el 20% aun así el cómputo de los meses resulte mayor a este porcentaje. La norma indica:

Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por ellos mismos, después del plazo fijado legalmente, deberán liquidar y pagar una multa equivalente al uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el momento en que debió satisfacerse la obligación hasta la fecha del pago efectivo del tributo. Esta sanción se aplicará, también, en los casos en que la Administración Tributaria deba determinar los tributos por disposición de la ley correspondiente.

Esta sanción se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo y, en ningún caso, superará el veinte por ciento (20%) de esta suma. No se aplicará la sanción ni se interrumpirá su cómputo cuando se concedan los aplazamientos o fraccionamientos indicados en el artículo 38 del presente Código. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 80 bis)

Otras de las infracciones están estipuladas en el artículo 81 por el actuar incorrecto con lo relacionado a compensaciones y devoluciones, el mismo indica en el primer inciso:

Omitir la presentación de declaraciones autoliquidaciones. Esta infracción se configura cuando los sujetos pasivos dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, las cuotas tributarias que correspondan, por medio de la omisión de las declaraciones autoliquidaciones a que estén obligados.

En este caso, la base de la sanción estará constituida por el importe determinado de oficio. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 81)

Tal y como lo indica el artículo el monto de la infracción por omisión de presentación de declaraciones será determinado por la Administración Tributaria.

Un segundo inciso del mismo artículo establece otra infracción por la presentación de declaraciones con información inexacta: “Presentar declaraciones autoliquidaciones inexactas. Esta infracción se configura cuando los sujetos pasivos dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, las cuotas tributarias que correspondan, por medio de la presentación de declaraciones autoliquidaciones inexactas”. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 81)

Este segundo inciso aclara a que se refiere con información inexacta cuando indica que lo configura el uso de información falsa, incompleta que afecten el monto del impuesto a pagar o de saldo a favor a solicitar, también se menciona diferencias aritméticas que afecten el monto a pagar, omitir retenciones, entre otros. La norma indica como base de la multa la diferencia entre lo pagado y lo determinado de oficio.

Un tercer inciso hace referencia a una infracción por solicitar o compensar montos a favor que no son correctos, expresamente indica:

Solicitar la compensación o la devolución de tributos que no proceden. Esta infracción se configura cuando el sujeto pasivo haya solicitado la compensación o la devolución de tributos sobre sumas inexistentes o por cuantías superiores a las que correspondan.

La base de la sanción estará constituida por la diferencia entre la cuantía solicitada y la procedente. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 81)

Similar a la infracción anterior, un cuarto inciso señala la infracción por la obtención de devoluciones de tributos cuando no corresponda, lo cual deja clara la importancia que el contribuyente mantenga registros exactos y confiables de sus operaciones, en el mismo se establece:

Obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. Esta infracción se configura cuando el sujeto pasivo haya obtenido indebidamente la devolución de tributos sobre sumas inexistentes o por cuantías superiores a las que correspondan.

En este caso, la base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 81)

El cuerpo normativo califica la gravedad de las infracciones anteriores y establece una forma de cálculo de la multa llegando inclusive a calcular una sanción del 150% sobre el total de la base que corresponda en los casos de que la infracción sea calificada como muy grave.

Por otro lado, se da otro supuesto el cual establece infracciones a sujetos diferentes al contribuyente, ya que corresponde a la responsabilidad de terceros en el proceso tributario, la norma detalla:

Se sancionará con una multa de uno a tres salarios base a quien:

- a)** Asesore, aconseje o preste servicios para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto.
- b)** Colabore en la alteración o en la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

La responsabilidad se encontrará sujeta a que se demuestre la participación del asesor o los asesores en la adopción de las decisiones determinantes en la comisión de la infracción y que haya mediado culpa grave o dolo. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 81 bis)

El artículo anterior describe los supuestos por los cuales un tercero sería sancionado en caso de que influya en el cumplimiento o datos de acuerdo con lo que establece la norma por parte de un contribuyente. De este artículo se puede extraer la responsabilidad que tienen los

profesionales a la hora de asesorar a un cliente ya que siempre debe de ser bajo las reglas y lineamientos establecidos por las leyes tributarias del país.

Otra infracción se da a partir del entendido que la Administración Tributaria puede fiscalizar y revisar la documentación relacionada a los impuestos del contribuyente, el artículo 82 del mismo cuerpo normativo, señala una sanción en caso de que el contribuyente se resista a esta actuación, el mismo expresa:

Constituye infracción tributaria la resistencia a las actuaciones de control del cumplimiento de deberes materiales y formales debidamente notificada a un determinado sujeto pasivo. Se entenderá como actuación administrativa de control toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al tributo y el período del que se trate. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 82)

Es importante señalar que esta actuación de control debe de ser notificada y no puede ser arbitraria. Una vez notificada al contribuyente, este debe facilitar esa revisión por medio del suministro de la información requerida. El mismo artículo contiene las situaciones en las cuales el contribuyente estaría actuando con resistencia, entre ellas menciona el no facilitar documentación solicitada, no atender el requerimiento, cumplir parcialmente con lo requerido, no comparecer en caso de señalamiento y negar la entrada a locales o lugares relacionados con las obligaciones tributarias. Además, establece el monto de la multa según la conducta utilizando como base el salario base vigente o los ingresos brutos.

Ahora si se logra configurar el incumplimiento en el suministro de información la norma señala la siguiente infracción:

En caso de incumplir total o parcialmente en el suministro de información dentro del plazo determinado por la ley, el reglamento o la Administración Tributaria, se aplicará una sanción equivalente a una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto a las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de tres salarios base y un máximo

de cien salarios base. Si el obligado suministra la información dentro de los tres días siguientes al vencimiento del plazo conferido por la Administración, la multa pecuniaria establecida en este artículo se reducirá en un setenta y cinco por ciento (75%). En caso de que no se conozca el importe de los ingresos brutos, se impondrá una sanción de diez salarios base. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 83)

Otra sanción se establece con respecto al incumplimiento del deber de llevar registros contables y financieros “Serán sancionados con una multa equivalente a un salario base quienes no lleven los registros contables y financieros al día, según lo dispuesto en las normas tributarias y en el Código de Comercio”. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 84)

Además, el incumplimiento del suministro de información sobre transparencia y beneficiarios finales de personas y otras estructuras jurídicas configuran un supuesto para la aplicación de una sanción por lo cual, se recalca nuevamente la importancia de cumplir con la presentación de la información requerida en tiempo y forma.

La Dirección General de Tributación impondrá al obligado que incumpla el suministro de información establecido en el capítulo denominado "Transparencia y beneficiarios finales de las personas jurídicas y otras estructuras jurídicas", de la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de los ingresos brutos de la persona jurídica o estructura jurídica, en el período del impuesto sobre las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de tres salarios base y un máximo de cien salarios base. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 84 bis)

La no emisión de facturas también genera una sanción para el contribuyente ya que es a través de estos comprobantes que se logra visibilidad de las transacciones y del impuesto cargado al bien o servicio, sobre este incumplimiento la norma establece:

Se sancionará con una multa equivalente a dos salarios base, a los sujetos pasivos y declarantes que no emitan las facturas ni los comprobantes debidamente autorizados por la

Administración Tributaria o no los entreguen al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 92. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 85)

Además, el artículo 85 bis del mismo cuerpo normativo establece una multa de un salario base en el caso de aquellos comercios que no acepten medios alternativos de pago como tarjetas de crédito o débito, en el entendido que el manejo de efectivo complica la trazabilidad de la operación comercial.

Por otro lado, existen infracciones que más allá de la imposición de un monto a pagar se ejecutan mediante el cierre del negocio, la ley señala:

La Administración Tributaria queda facultada para ordenar el cierre, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para los sujetos pasivos o declarantes que reincidan en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.

Se considerará que se configura la reincidencia cuando se incurra, por segunda vez, en una de las causales indicadas en el párrafo anterior, dentro del plazo de prescripción. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 86)

El artículo anterior demuestra la importancia de la emisión de facturas, ya que además de la multa impuesta en el artículo 85 del código menciona el comercio se vería afectado con el cierre del negocio situación la cual afectaría la obtención de ingresos y reputación comercial. Además, en caso de que el contribuyente no respete la infracción del cierre del local y proceda a quitar los sellos puestos por la Administración Tributaria o a alterarlos, la norma establece una multa de dos salarios base por esta conducta tal y como es señalado en el artículo 87 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Reducción de sanciones administrativas

La legislación tributaria de Costa Rica contiene la oportunidad de una reducción en las sanciones administrativas en el caso que el contribuyente actúe de buena fe para normalizar su situación tributaria, por lo cual, la norma establece los siguientes supuestos para la reducción de sanciones establecidas en los artículos 78, 79, 81 y 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y las cuales fueron abarcadas en el apartado anterior.

Con respecto a la reducción de sanciones la ley establece:

Cuando el infractor subsane, de forma espontánea, su incumplimiento sin que medie ninguna actuación de la Administración para obtener la reparación, la sanción será rebajada en un setenta y cinco por ciento (75%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar el incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del ochenta por ciento (80%). (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 88)

El artículo menciona en su primer inciso una reducción en la sanción apelando a la buena fe del contribuyente al subsanar la conducta indebida establecida en los artículos mencionados haciendo un rebajo de un 75% de esta con la posibilidad de aumentar esta reducción a un 80% en el caso que adicional a subsanar el error pague la multa en el acto.

El siguiente inciso reduce la multa en menor medida, pero bajo el supuesto de que hubo ya una actuación por parte de la Administración Tributaria para el subsane del incumplimiento, la norma menciona:

Cuando el infractor repare su incumplimiento después de la actuación de la Administración Tributaria, pero antes de la notificación del acto determinativo, tratándose de la infracción del artículo 81, o antes de la resolución sancionadora, tratándose de los artículos 78, 79 y 83, la sanción se rebajará en un cincuenta por ciento (50%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del cincuenta y cinco por ciento (55%). (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 88)

El párrafo anterior continúa dando la oportunidad de una reducción en la sanción para el contribuyente a pesar de una actuación de la Administración Tributaria, pero haciendo la aclaración que se tiene que dar antes de una notificación del acto determinativo, en este caso, la reducción va del 50% y con la posibilidad de ampliarla al 55% en caso de que liquide la multa en el acto.

Y un último inciso establece otra posibilidad de reducción cuando ya hubo una notificación del acto determinativo por medio de la Administración Tributaria, el inciso indica:

Cuando, notificado el acto determinativo y dentro del plazo establecido para recurrirlo, tratándose de la infracción del artículo 81, el infractor acepte los hechos planteados en este y subsane el incumplimiento, la sanción será rebajada en un veinticinco por ciento (25%). Tratándose de las infracciones de los artículos 78, 79 y 83, el infractor, dentro del plazo establecido para impugnar la resolución sancionadora, acepte los hechos planteados y subsane el incumplimiento, la sanción será rebajada en un veinticinco por ciento (25%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de reparar el incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del treinta por ciento (30%). En estos casos, el infractor deberá comunicar a la Administración Tributaria, por los medios que ella defina, los hechos aceptados y adjuntará las pruebas de pago o arreglo de pago de los tributos y las sanciones que correspondan. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 88)

Este inciso anterior entabla la última posibilidad que tiene el contribuyente de una reducción en la sanción incluso cuando ya hay una notificación del acto determinativo respetando los plazos establecidos y subsanando la conducta, en este caso la reducción sería de un 25% con la posibilidad de aumentarla a un 30% en el caso que liquide en el acto.

Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta

La declaración jurada del impuesto sobre la renta es el formulario que contiene el cálculo del impuesto sobre la renta por pagar partiendo de ingresos obtenidos y deduciendo los gastos permitidos.

La legislación establece quienes son los obligados tributarios y que deben presentar esta declaración:

Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país. (Ley del Impuesto sobre la renta, 1988, art. 2).

El anterior artículo mencionado enlista a los contribuyentes abarcando a las personas físicas domiciliadas en Costa Rica y las personas jurídicas en cualquier forma que se presenten.

Esta declaración se debe contemplar un período de impuesto de un año:

El período del impuesto es de un año, contado a partir del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año. Con las salvedades que se establezcan en la presente ley, cada período del impuesto se deberá liquidar de manera independiente de los ejercicios anteriores y posteriores. (Ley del Impuesto sobre la renta, 1988, art. 4).

Y a su vez se debe presentar y liquidar de forma anual, dentro de los dos meses y quince días siguientes al último día del período fiscal según se establece:

Los sujetos pasivos mencionados en el artículo 2 de esta Ley deberán presentar la declaración jurada de sus rentas y, simultáneamente, cancelar el impuesto respectivo.

Utilizarán los medios de declaración jurada que determine la Administración Tributaria, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal, cualquiera sea la cuantía de las rentas brutas obtenidas, y aun cuando estas estén, total o

parcialmente, exentas o no estén sujetas por disposición legal a pagar el impuesto. (Ley del Impuesto sobre la renta, 1988, art. 20).

Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Esta normativa es una guía para el contribuyente y la Administración tributaria sobre el manejo de lo referente a los tributos y lo que está relacionado a estos. En este código se determinan aspectos relevantes para el control fiscal y tributario.

Según se establece en el artículo 1 del cuerpo normativo: “Las disposiciones de este Código son aplicables a todos los tributos y las relaciones jurídicas derivadas de ellos, excepto lo regulado por la legislación especial”. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, art. 1)

Una parte muy importante de este cuerpo normativo es que detalla la parte sancionatoria en caso de incumplimientos de lo dispuesto en las diferentes leyes tributarias del país, por ejemplo, señala sanciones en caso de no presentación de declaraciones, presentar declaraciones fraudulentas, entre otros. De igual manera, detalla las reglas de la prescripción de obligaciones tributarias de acuerdo con diferentes escenarios.

Reglamento de Procedimiento Tributario

Este cuerpo normativo viene a complementar al Código de Normas y Procedimientos Tributarios con el objetivo que se aplique de una mejor manera precisando y desarrollando su contenido. El reglamento se enfoca en dar al contribuyente una herramienta que le brinde mayor claridad, sencillez, y transparencia en lo que respecta al código mencionado.

Esta norma está dividida en títulos que desarrollan conceptos y situaciones del sistema tributario, el primer título corresponde a las consideraciones generales en el cual, aborda mediante capítulos aspectos como las disposiciones generales, conceptos, exenciones de impuestos, los tipos de responsables tributarios, las formas de extinción de la deuda tributaria, los deberes y derechos del obligado tributario, el servicio al contribuyente, por otro lado, un segundo título desarrolla el procedimiento tributario abarcando aspectos de notificaciones, control tributario, procedimientos, entre otros.

Evasión y elusión fiscal

La evasión y elusión fiscal son figuras que se encuentran dentro del derecho tributario y a pesar de que tienen un significado distinto ambas producen un efecto directo en el pago del impuesto.

Evasión fiscal

Con respecto a evasión Ochoa M. (2014) establece: “Se da la evasión cuando el sujeto, siendo contribuyente de algún impuesto determinado, y habiendo efectuado operaciones que implican la causación y pago de dicho impuesto, se abstiene de cumplir” (p. 21).

Elusión fiscal

La elusión según Ochoa M. (2014) es: “Una conducta que se realiza con el fin de evitar total o parcialmente la carga fiscal de las actividades económicas, realizadas por los sujetos pasivos” (p. 20).

Por su parte, (Diep, 1999, como se citó en Ochoa, 2014, p.20), dice que, suele entenderse por elusión a la acción de evitarse el incidir en un determinado régimen fiscal, cuando existe la posibilidad de adoptar uno distinto.

Capítulo III: Marco Metodológico

Esta investigación busca la solución a un problema mediante la información que se logre recopilar de acuerdo con los métodos e instrumentos que se establecen en la misma. A través del marco metodológico se aborda el método de la investigación, el enfoque, el diseño metodológico y las técnicas e instrumentos utilizados para la obtención de los objetivos.

Enfoque de la investigación

El enfoque de la investigación determina la ruta que se utilizará para el desarrollo de esta y, además, delimita el modo en el que se abordará.

A nivel científico han sido creados varios métodos para estudiar cualquier tipo de tema, entre estos resulta fundamental mencionar el método cuantitativo, cualitativo y mixto.

Con respecto al método cuantitativo está enfocado al uso numérico y matemático para la obtención de resultados.

Para Hernández y Mendoza (2018), este método es idóneo para investigaciones que pretenden hacer estimaciones o comprobaciones:

La ruta cuantitativa es apropiada cuando queremos estimar las magnitudes u ocurrencia de los fenómenos y probar hipótesis. Por ejemplo, determinar la prevalencia de una enfermedad (número de individuos que la padecen en un periodo y zona geográfica) y sus causas; predecir quién de los candidatos va a triunfar en la próxima elección para presidente del país; comprobar cuál de dos métodos de enseñanza incrementa en mayor medida el aprendizaje de algo (por ejemplo, robótica elemental) en cierta población, etcétera. (p. 6)

Por otro lado, se establece el método cualitativo en el cual se recolectan y se analizan datos, y posteriormente se les da una interpretación. Este método es en gran medida dinámico ya que el investigador podría retroceder a etapas previas de la investigación conforme va avanzando en la misma.

Para Hernández y Mendoza (2018), la investigación cualitativa estudia:

(...) fenómenos de manera sistemática. Sin embargo, en lugar de comenzar con una teoría y luego “voltar” al mundo empírico para confirmar si esta es apoyada por los datos y los resultados, el investigador comienza el proceso examinando los hechos en sí y revisando los estudios previos, ambas acciones de manera simultánea, a fin de generar una teoría que sea consistente con lo que está observando que ocurre. (p. 7)

A lo citado Hernández y Mendoza (2018) agregan: “(...) se plantea un problema de investigación (...). Va enfocándose paulatinamente. La ruta se va descubriendo o construyendo de acuerdo al contexto y los eventos que ocurren conforme se desarrolla el estudio” (p. 7).

De igual forma los autores Hernández y Mendoza (2018) sostienen que, Las investigaciones cualitativas suelen producir preguntas antes, durante o después de la recolección y análisis de los datos. La acción indagatoria se mueve de manera dinámica entre los hechos y su interpretación, y resulta un proceso más bien “circular” en el que la secuencia no siempre es la misma, puede variar en cada estudio (p. 8).

Y por último se encuentra el método mixto, el cual, realiza una combinación de las anteriores.

Los métodos mixtos o híbridos representan un conjunto de procesos sistemáticos, empíricos y críticos de investigación e implican la recolección y el análisis de datos tanto cuantitativos como cualitativos, así como su integración y discusión conjunta, para realizar inferencias producto de toda la información recabada (denominadas meta inferencias) y lograr un mayor entendimiento del fenómeno bajo estudio. (Hernández y Mendoza, 2008, como se citó en Hernández y Mendoza, 2018, p. 10)

Según lo anterior, se determina que el enfoque que resulta idóneo para la presente investigación es el cualitativo. Relacionado con la descripción que da Hernández y Mendoza (2018) sobre enfoque cualitativo, en la presente investigación se han recopilado una serie de antecedentes que sirven como guía para entender y examinar las teorías que se han propuesto de acuerdo con estudios previamente realizados relacionados al tema. Además, se plantea un

problema, el cual, por medio de una serie de preguntas y el análisis de las respuestas se pretende concretar una nueva teoría que solucione el problema planteado. Por otro lado, se tiene el fin de generar conclusiones con respecto al tema estudiado y ofrezcan información actualizada sobre el tema.

Diseño metodológico

El diseño de esta investigación está enfocado en aplicar técnicas e instrumentos a una población que provean información por medio de su experiencia y conocimiento para lograr resolver el problema planteado, el tema que se abarca es especializado, por lo cual, se requiere de intervenciones fundamentadas para explorarlas y analizar sus similitudes y de esta manera lograr conclusiones que aporten información útil a disposición del colectivo. De esta manera más allá de una opinión o interpretación del investigador, se parte de los aportes de los entrevistados.

Teoría fundamentada

La teoría fundamentada es un método de investigación cualitativo en la cual se generan teorías, hipótesis, conceptos y posiciones partiendo de datos. Este será el diseño por utilizar en esta investigación en la cual a través de la recolección y análisis de datos se logre obtener una posición relacionada a la implementación de un modelo de renta global dual mediante una reforma fiscal en Costa Rica.

Según Charmaz, 2013, como se citó en Finol de Franco y Arrieta, 2021, p.13, señala que, “(...) la TF consiste en directrices inductivas sistemáticas para recolectar y analizar datos que posibilitan construir marcos teóricos de alcance moderado, reconociendo asimismo el importante efecto legitimador que los investigadores cualitativos otorgan a este método para perfeccionar sus análisis”.

Por su parte, Páramo, 2015, como se citó en Finol de Franco y Arrieta, 2021, p.13, expone que,

(...) es un método adecuado para resolver cierto tipo de cuestiones; adaptable a los esfuerzos para discernir el proceso mediante el cual los actores construyen significados más allá de su experiencia intersubjetiva. Como proceso interpretativo depende de la

sensibilidad del investigador a los elementos tácitos de los datos o a las connotaciones como resultado de una lectura superficial de contenidos reveladores.

Instrumentos de investigación

Los instrumentos son aquellas herramientas que ayudaran a recopilar información de una manera ordenada y estructurada para lograr el alcance de los objetivos de la investigación.

“El instrumento de investigación es la herramienta para concretar el método; el medio a través del cual el investigador recolecta los datos y obtiene la información necesaria” (Villabela, 2020, p. 166).

Se ha determinado que los instrumentos idóneos para el desarrollo de esta investigación son el análisis jurídico y el análisis documental.

Análisis jurídico

El análisis jurídico lo conforma un proceso de revisión de normas, de sus diferentes enfoques, contraargumentos, evaluando sus efectos, fortalezas y debilidades.

Según López, 2022, como se citó en Guanoluisa et al., 2023, p.2, describe las investigaciones en el ámbito jurídico como: “La exploración en el ámbito constituye un proceso complejo que abarca desde la investigación exhaustiva hasta el análisis minucioso de una diversidad de asuntos legales, abordando aspectos intrincados de la normativa y su aplicación”.

Análisis documental

El análisis documental es un instrumento comúnmente utilizado y altamente importante en el proceso de suministro de información, ya que a partir de este se podrá extraer información de fuentes originales de manera objetiva y confiable.

Clauso (1993) indica sobre este instrumento que: “el Análisis Documental, ha sido considerado como el conjunto de operaciones destinadas a representar el contenido y la forma de un documento para facilitar su consulta o recuperación, o incluso para generar un producto que le sirva de sustituto” (p. 11).

Técnicas de investigación

Las técnicas de investigación se utilizan para la obtención de datos, facilitando y ordenando el proceso de recolección de información. Es muy importante que la selección de las técnicas esté ligadas al diseño de investigación para recopilar la información de las fuentes correctas y que sea necesaria y suficiente para la solución del problema.

“La técnica de investigación es un procedimiento típico, validado por la práctica, orientado generalmente —aunque no exclusivamente— a obtener y transformar información útil para la solución de problemas de conocimiento en las disciplinas científicas” (Rojas, 2011, p. 278).

Para efectos de la investigación, se determina que las técnicas que mejor se adaptan a los objetivos planteados son la documental y la entrevista.

Documental

La técnica de investigación documental resulta la más recurrida por investigadores ya que parte de la información que se obtiene por medio de bibliografías, documentos, libros, revistas, periódicos, grabaciones, entre otros.

La investigación documental se ha definido como un proceso dirigido a la búsqueda de nuevos conocimientos mediante la recuperación, análisis e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y publicados por otros investigadores o instituciones científicas en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas (Arias-Odón, 2016, como se citó en Arias-Odón, 2023, p. 12).

Por su parte, Hernández et al., (2014) mencionan:

La revisión de la literatura implica detectar, consultar y obtener la bibliografía (referencias) y otros materiales que sean útiles para los propósitos del estudio, de donde se tiene que extraer y recopilar la información relevante y necesaria para enmarcar nuestro problema de investigación. Esta revisión debe ser selectiva, puesto que cada año se publican en el mundo miles de artículos en revistas académicas y periódicos, libros y otras clases de materiales sobre las diferentes áreas del conocimiento. (p.61)

Esta técnica será utilizada en la presente investigación, ya que a través de la revisión de artículos, comentarios, críticas y análisis realizados por expertos al proyecto de ley analizado se obtendrá información que ayude a la obtención del objetivo principal planteado.

Entrevistas

Para la obtención de información a través de expertos en la materia resulta de gran valor utilizar la entrevista cualitativa ya que esta herramienta tiende a ser más directa, flexible y abierta.

Hernández et al., (2014), refiriéndose a la entrevista: “Se define como una reunión para intercambiar información entre una persona (el entrevistador) y otra (el entrevistado) u otras (entrevistados)” (p. 403).

Por otro lado, también Hernández et al., (2014) indican que: “Las entrevistas, como herramienta para recolectar datos cualitativos, se emplean cuando el problema de estudio no se puede observar o es muy difícil hacerlo por ética o por complejidad (...)” (p. 403).

Resulta importante la característica de flexibilidad que ofrece esta herramienta ya que el entrevistado podrá abordar la pregunta desde diferentes puntos de vista, y extenderse en la respuesta lo que considere necesario para sustentar su criterio, lo cual, aporta a la investigación información que resulta de valor para la solución del problema.

Existen diferentes tipos de entrevistas los cuales Díaz-Bravo et al., (2013) explican de la siguiente manera:

Entrevistas estructuradas o enfocadas: las preguntas se fijan de antemano, con un determinado orden y contiene un conjunto de categorías u opciones para que el sujeto elija. Se aplica en forma rígida a todos los sujetos del estudio. Tiene la ventaja de la sistematización, la cual facilita la clasificación y análisis, asimismo, presenta una alta objetividad y confiabilidad. Su desventaja es la falta de flexibilidad que conlleva la falta de adaptación al sujeto que se entrevista y una menor profundidad en el análisis. (p. 163)

Entrevistas semiestructuradas: presentan un grado mayor de flexibilidad que las estructuradas, debido a que parten de preguntas planeadas, que pueden ajustarse a los entrevistados. Su ventaja es la posibilidad de adaptarse a los sujetos con enormes

posibilidades para motivar al interlocutor, aclarar términos, identificar ambigüedades y reducir formalismos. (p. 163)

Entrevistas no estructuradas: son más informales, más flexibles y se planean de manera tal, que pueden adaptarse a los sujetos y a las condiciones. Los sujetos tienen la libertad de ir más allá de las preguntas y pueden desviarse del plan original. Su desventaja es que puede presentar lagunas de la información necesaria en la investigación (p. 163).

Para efectos de esta investigación se ha determinado que la entrevista de tipo estructurada es la que mejor se adapta a la forma en que se quiere obtener información, ya que a través de preguntas elaboradas previamente, las cuales se les realizarán a los expertos en derecho tributario se mantendrá la línea de información que se quiere obtener, además se realizarán en un orden establecido lo que facilitará el análisis y comparación de las respuestas, por otro lado, aunque este tipo de herramienta permite que el entrevistado amplíe su respuesta y se extienda más allá del enfoque inicial de la pregunta abarcando conceptos, análisis y otros aspectos que ellos consideren importantes, mantiene una línea para obtener la información necesaria enfocada a cubrir los objetivos específicos de la investigación.

A través de los objetivos específicos y por medio de un proceso de análisis y descomposición de estos es que se han formulado las preguntas que se aplicarán mediante la entrevista a los especialistas en derecho tributario.

De acuerdo con lo anterior es que se extraen dos indicadores por objetivo específico, lo cual, y para efectos de generar el instrumento se extraería una pregunta por indicador.

El primero objetivo específico indica:

Realizar una comparación normativa del modelo de impuesto sobre la renta para contribuyentes personas físicas vigente y el modelo de impuesto sobre la renta global dual propuesto para contribuyentes personas físicas.

Con respecto a lo anterior se puede indicar que el primer indicador es el concepto de modelo de impuesto sobre la renta global dual incluido en el proyecto de ley 23760, por lo cual,

interesa conocer sus principales aspectos y características, razón por lo cual se desprende la primera pregunta:

¿Podría comentar sobre los principales aspectos y características incluidos en el proyecto de ley 23760 “Impuesto sobre la renta” relacionados al modelo de renta global dual para contribuyentes personas físicas?

Por otro lado, debido a que el modelo de impuesto sobre la renta global dual está incluido en un proyecto de ley que se encuentra en la corriente legislativa y podría ser aprobado en cualquier momento, resulta importante conocer las diferencias que tiene este modelo con relación al modelo vigente según la ley de Impuesto sobre la renta actual, por lo cual, las diferencias entre los modelos de impuesto sobre la renta señalados se considera como segundo indicador y se plantea la siguiente pregunta:

¿Cuáles son las principales diferencias entre el modelo de impuesto sobre la renta para contribuyentes personas físicas vigente según la Ley 7092, y el modelo de impuesto sobre la renta global dual para contribuyentes personas físicas propuesto en el proyecto 23760, y si considera idóneo o viable este modelo propuesto para Costa Rica?

El segundo objetivo específico establece:

Conocer la situación actual de la aplicación del impuesto sobre la renta para las personas físicas con respecto a las rentas incluidas en el impuesto de renta global dual desde la óptica de los contribuyentes y el Estado.

Sobre este segundo objetivo específico, podemos detectar como primer indicador, la aplicación del impuesto sobre la renta actual desde un punto de vista del contribuyente, razón por la cual, es importante entender si se cumple el principio de equidad tributaria, de esta manera surge la primera pregunta:

En la actualidad, ¿considera que el modelo de impuesto sobre la renta vigente para contribuyentes personas físicas es eficiente y equitativo, desde el punto de vista del tratamiento impositivo que se les da a las rentas obtenidas?

Una vez abordada la situación actual de la aplicación de impuesto sobre la renta para personas físicas en el primer indicador, el segundo indicador se enfoca en valorar si el sistema tributario de Costa Rica se encuentra preparado para un cambio de modelo de impuesto sobre la renta pasando del modelo cedular al modelo de renta global, por lo cual, se plantea la siguiente pregunta:

¿Considera que tanto el Estado como los contribuyentes se encuentran preparados para un cambio de modelo de impuesto sobre la renta para contribuyentes personas físicas?

El tercer objetivo específico señala:

Examinar los efectos de un modelo de renta global dual para personas físicas por medio de criterios de expertos tributarios.

Con respecto al tercer objetivo específico, y siendo información de gran importancia para esta investigación, el primer indicador corresponde al objetivo principal de un cambio de un sistema de renta global dual para personas físicas. Por lo anterior, se dispone de la primera pregunta:

¿Cuál considera que es el objetivo principal de un cambio de modelo de impuestos de renta cedular a renta global dual?

Por último, interesa conocer desde la opinión de expertos los efectos que consideran que traería la implementación de un modelo de renta global dual, siendo este el segundo indicador y de la cual, se desprende la segunda pregunta:

¿Podría mencionar los efectos tanto positivos como negativos, que considera que traería la implementación de un modelo de renta global dual para contribuyentes personas físicas desde la óptica del contribuyente y desde la óptica del Estado como ente recaudador?

En síntesis, se establece una entrevista que consta de seis preguntas las cuales están enfocadas en la obtención de información que ayude al cumplimiento de los objetivos planteados.

Proceso de recolección de datos

La información documental obtenida para esta investigación ha sido extraída principalmente mediante buscadores web académicos los cuales almacenan publicaciones sobre diferentes temáticas siendo la de derecho tributario la que interesa para efectos de la investigación y de diferentes tipos tales como: libros, tesis, revistas, artículos científicos, entre otros. Además, se extraerá información por medio de buscadores web masivos, donde se logró extraer información relevante publicada en medios oficiales y extraoficiales, así como análisis de proyectos de ley relacionados al tema de investigación, foros con la participación de expertos, comentarios, entre otros.

Con respecto a la información obtenida a través de las entrevistas, el proceso se llevó a cabo en fases, siendo la primera la búsqueda de expertos en materia tributaria que se encuentren en Costa Rica mediante una revisión de publicaciones, análisis o comentarios que estos habían realizado en medios oficiales o a través de los sitios oficiales de firmas consultoras de impuestos del país. Posterior, se ejecutó la segunda fase donde se realizó un primer contacto con estos expertos solicitando la entrevista y explicando la dinámica para luego ejecutar una tercer fase que sería la aplicación de la entrevista por el medio y el momento acordado con cada experto de acuerdo con su disponibilidad y posteriormente finaliza con la fase de análisis y extracción de la información suministrada durante la entrevista.

Fuentes de Información

Fuente Primaria

Los autores Hernández et al., (2014) desarrollan que,

Las referencias o fuentes primarias proporcionan datos de primera mano, pues se trata de documentos que incluyen los resultados de los estudios correspondientes. Ejemplos de fuentes primarias son: libros, antologías, artículos de publicaciones periódicas, monografías, tesis y disertaciones, documentos oficiales, reportes de asociaciones, trabajos presentados en conferencias o seminarios, artículos periodísticos, testimonios de expertos, documentales, videocintas en diferentes formatos, foros y páginas en internet, etcétera. (p.61)

Hernández et al., (2014) continúan señalando sobre las fuentes primarias:

En todas las áreas de conocimiento, las fuentes primarias más consultadas y utilizadas para elaborar marcos teóricos son libros, artículos de revistas científicas y ponencias o trabajos presentados en congresos, simposios y eventos similares, entre otras razones, porque estas fuentes son las que sistematizan en mayor medida la información, profundizan más en el tema que desarrollan y son altamente especializadas, además de que se puede tener acceso a ellas por internet. (p. 65)

Para la presente investigación se utilizará como fuente primaria de información una entrevista realizada a expertos en materia tributaria, representando las respuestas información de primera mano que no ha sido alterada ni interpretada previamente. Además, se consultará libros y artículos para el desarrollo de conceptos incluidos en el marco teórico.

Fuente Secundaria

Miranda y Acosta, (2009) describen las fuentes de información secundaria como:

Son las que contienen información primaria, sintetizada y reorganizada. Están especialmente diseñadas para facilitar y maximizar el acceso a las fuentes primarias o a sus contenidos. Parten de datos preelaborados, como pueden ser datos obtenidos de anuarios estadísticos, de Internet, de medios de comunicación, de bases de datos procesadas con

otros fines, artículos y documentos relacionados con la enfermedad, libros, tesis, informes oficiales, etc. (p. 2)

Con respecto a las fuentes secundarias, se han consultado varios análisis de expertos tanto a nivel nacional como internacional con relación al impuesto de renta global, estudio a la Ley de Impuesto sobre la Renta costarricense vigente. Además, doctrina en materia tributaria nacional e internacional, la Ley de Impuesto sobre la Renta de Costa Rica, el proyecto de Ley 23760 y otros cuerpos normativos.

Población y Muestra

Población

De acuerdo con (Lepkowski, 2008b como se citó en Hernández et al., 2014, p. 174) define el término como: “(...) una población es el conjunto de todos los casos que concuerdan con una serie de especificaciones” (p. 174).

La población está delimitada por el tema a investigar y de acuerdo con sus características, lugar, tiempo y acceso.

Para efectos de la investigación se identifica como población a especialistas en derecho tributario ya sean provenientes del área de las ciencias económicas o de la facultad de leyes. Esta población debe de tener un amplio conocimiento en el área tributaria que les permita aportar su criterio ya sea a través de su formación académica o de su experiencia profesional que los relacione con el tema de investigación. Además, al ser el impuesto de renta global dual un tema que aún se encuentra en la corriente legislativa, la población se reduce a especialistas en el área tributaria que estén en constante actualización o estén involucrados con el mismo proyecto de ley.

Muestra

Con respecto a la muestra, Hernández et al., (2014) indican: “La muestra es, en esencia, un subgrupo de la población. Digamos que es un subconjunto de elementos que pertenecen a ese conjunto definido en sus características al que llamamos población” (p. 175).

Para la realización de la investigación, se ha determinado la necesidad de una muestra, ya que, si bien es cierto, en el país existe una cantidad limitada de especialistas tributarios, para

efectos de la aplicación de una encuesta y para el análisis de las respuestas resultaría imposible. Además, se pretende obtener datos en los cuales se pueda profundizar un análisis de acuerdo con los criterios obtenidos.

Muestra no probabilística

“Las muestras no probabilísticas, también llamadas muestras dirigidas, suponen un procedimiento de selección orientado por las características de la investigación, más que por un criterio estadístico de generalización. Se utilizan en diversas investigaciones cuantitativas y cualitativas” (Hernández et al., 2014, p. 189).

Se establece un tipo de muestreo no probabilístico con el objetivo de una mejor precisión en la información que se obtenga, de tal manera que se escojan a los candidatos para aplicar la encuesta de acuerdo con sus características, tales como su subespecialización y actualización de conocimiento con el tema de investigación.

Con relación a los especialistas en derecho tributario incluidos en la muestra, se realizó una selección enfocada en la resolución del problema, seleccionando especialistas de una manera dirigida de acuerdo con sus características incluyendo la participación activa en temas ligados al impuesto sobre la renta global y el proyecto de ley 23760.

Capítulo IV: Análisis de Resultados

En el presente capítulo se presentarán los resultados de la investigación por medio de la entrevista a personas especializadas en el tema sobre el Proyecto de Ley 23760 con énfasis en el contribuyente persona física. Es importante señalar que tanto la ley vigente como el proyecto de ley estudiado contienen información que abarca a sujetos y objetos de renta que no son foco de esta investigación, por lo cual, las unidades de análisis están enfocados en lo dispuesto para el contribuyente persona física tal y como lo delimita el objetivo general.

El capítulo da inicio presentando las unidades y categorías de análisis base para este proyecto de investigación.

Posteriormente se procede a describir y analizar cada una de las categorías de análisis. Este análisis se construye de acuerdo con lo indagado a través de las fuentes de información y de las herramientas utilizadas mencionadas en el capítulo anterior.

Finalmente, se procede a realizar la interpretación de los datos obtenidos y analizados donde se obtiene respuesta al problema de investigación.

A continuación, se encuentra la tabla N°1, la cual contiene las categorías que emergieron de las unidades correspondientes a los tres objetivos específicos de la presente investigación.

Tabla 1. Unidades y categorías de análisis

Unidades	Categorías
1. Comparación normativa.	1. Características y aspectos 2. Diferencias entre normas
2. Situación actual.	1. Funcionalidad de la norma 2. Sujetos del sistema tributario
3. Sustitución del modelo.	1. Control tributario 2. Recaudación

Nota: Rojas (2024).

Unidad de análisis 1: Comparación normativa

Esta primera unidad de análisis tiene como fin realizar una comparación normativa a partir de las principales características, aspectos relevantes y diferencias que existen entre la actual Ley de Impuesto sobre la Renta y el Proyecto de ley 23760 con énfasis en el modelo de renta para contribuyente persona física. A continuación, se detallan las categorías derivadas a la unidad de análisis:

1. Características y aspectos
2. Diferencias entre normas

Categoría 1: Características y aspectos

Descripción

Las características y aspectos relevantes del proyecto de ley ayudar a entender la composición de la norma con relación a los cambios propuestos y así, iniciar las bases del análisis de esta.

Con respecto a la categoría uno de la primera unidad; la pregunta que se realizó a los expertos fue la siguiente:

¿Podría comentar sobre los principales aspectos y características incluidos en el proyecto de ley 23760 “Impuesto sobre la renta” relacionados al modelo de renta global dual para contribuyentes personas físicas?

Las respuestas fueron las siguientes:

- ✓ Tiene características compartidas entre un sistema cedular que es el actual que tiene CR, es decir, que grava de forma distinta diferentes cédula o fuentes de renta como es impuesto de utilidades, rentas de capital, remesas al exterior, y un sistema global, que incluye que la persona física tenga una sola declaración donde incluye las distintas fuentes de renta y se gravan de forma integrada, de tal forma que el proyecto pretendía integrar un *mix* de ambos sistemas y que las rentas de personas físicas con actividad lucrativa integrara las rentas de personas físicas en relación de dependencia. Es así como el proyecto da el mismo

tratamiento de Renta Global en cuanto a que se suman los ingresos, se aplica deducciones y se llega a una base imponible a la cual se le aplica la tasa progresiva del impuesto que se determina, pero mantenía aún ciertas cédulas por separado. (Entrevistado 1)

- ✓ El expediente número 23760, busca reformar el sistema de impuesto sobre la renta en Costa Rica. En este momento, el sistema se basa en un modelo cédular y territorial que, según el Gobierno, no permite gravar de manera efectiva la capacidad económica de las personas. Así, se tiene como objetivo el adoptar un sistema más equitativo y simple que promueva el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

El nuevo sistema se pretende basar en un concepto de "renta ingreso" pues se enfoca en las personas que perciben distintos tipos de rentas. Se persigue adoptar un sistema de impuestos personales de carácter global considerando los ingresos generados por distintos factores productivos (capital y trabajo) y los aumentos patrimoniales durante el período. (Entrevistado 2)

- ✓ Este proyecto propone un giro importante al sistema de imposición de renta en Costa Rica. El proyecto está mayormente enfocado en modificar el método de renta para personas físicas, pasando de un método cédular territorial a un método de renta global, el cual, agrupa las rentas de trabajo y rentas obtenidas a través de actividades económicas por la persona física para aplicar una misma tarifa y otro grupo con todo lo relacionado a rentas por capital mobiliario, por lo cual, podemos indicar que se enfoca más en la capacidad económica de la persona física dejando el enfoque actual de imposición según los tipos de renta.

Un aspecto para considerar es que las rentas pasivas han sido excluidas de la globalidad, lo que genera el concepto "dual", siendo gravadas con la tarifa de la ley actual, por lo cual, si la reforma busca mayor equidad entre los contribuyentes este tratamiento resulta contradictorio ya que los contribuyentes con mayor capacidad económica son usualmente quienes generan este tipo de rentas. (Entrevistado 3)

Análisis

Como se puede extraer de las respuestas los tres especialistas consultados se han enfocado en que la principal característica que presenta el proyecto de ley 23760 es la implementación de un modelo de renta global para el contribuyente persona física, en el cual, se globaliza los ingresos obtenidos durante el ejercicio fiscal en dos grupos, abarcando el primero las rentas obtenidas por actividades económicas y rentas del trabajo, y por otro lado, agrupa lo relacionado a las rentas de capital.

De acuerdo con el artículo 35, 36 y 37 del Proyecto de Ley 23760: Ley de Impuesto sobre la renta (2023), se establece lo correspondiente a las clases de renta y su agrupación, clasificando la renta para efectos de la aplicación como renta general y renta especial, con respecto a la agrupación de rentas se establece: “A efectos del cálculo de este impuesto, las rentas del contribuyente se clasificarán, según proceda, como renta general o como renta especial”. (Proyecto de Ley 23760, 2023, art.35)

Por otro lado, el proyecto establece la conformación de la renta general “Conformarán la renta general las rentas y las ganancias y pérdidas de capital que no tengan la consideración de renta especial, según el artículo siguiente”. (Proyecto de Ley 23760, 2023, art.36).

Debido a lo anterior, se aclara lo indicado en el artículo 36 correspondiente a la renta especial las cuales están compuestas según la norma propuesta por:

“1. Las rentas del capital mobiliario previstas en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 22 de esta Ley.

2. Las ganancias y pérdidas de capital que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales”. (Proyecto de Ley 23760, 2023, art.37)

Además, con respecto a esta agrupación de rentas que menciona el proyecto de ley y según lo indicado por el entrevistado 3 con respecto a la exclusión de rentas pasivas de la globalidad, es importante mencionar que el proyecto propone un sistema de impuesto de renta global con un aspecto de dualidad, y es que, señala como renta general las referentes a rentas del trabajo y rentas de actividades lucrativas y por otro lado, establece como renta especial, las rentas de capital establecidas en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 22 del mismo proyecto.

Por otro lado, es importante señalar el factor de territorialidad indicado por los entrevistados 2 y 3, el cual, según el proyecto de ley el impuesto aplica para rentas generadas en territorio costarricense: “El impuesto sobre la renta de las personas físicas se aplicará en todo el

territorio de la República de Costa Rica, el cual se entenderá de conformidad con el artículo 5 de la Constitución Política”. (Proyecto de Ley 23760, 2023, art. 3) No está de más mencionar lo dispuesto en el artículo referido con respecto al territorio de la República de Costa Rica:

El territorio nacional está comprendido entre el Mar Caribe, el Océano Pacífico y las Repúblicas de Nicaragua y Panamá. Los límites de la República son los que determina el Tratado Cañas - Jerez de 15 de abril de 1858 Tratado de Límites entre Nicaragua y Costa Rica (Tratado Cañas-Jerez) , ratificado por el Laudo Cleveland de 22 de marzo de 1888 Laudo Arbitral Cleveland sobre Cuestión de Límites con Nicaragua con respecto a Nicaragua, y el Tratado Echandi Montero - Fernández Jaén de 1º de mayo de 1941 en lo que concierne a Panamá.

La Isla del Coco, situada en el Océano Pacífico, forma parte del territorio nacional. (Constitución Política de la República de Costa Rica, 1949, art. 5)

Resulta importante abarcar este aspecto ya que a nivel de opiniones plasmadas en información disponible en diferentes fuentes, se suele confundir el significado de renta global con el de renta mundial, refiriéndose el primero a una globalización o agrupación de fuentes de renta para efectos del cálculo y declaración del impuesto sobre la renta, siendo un concepto muy distinto a la renta mundial que básicamente establece que una persona física debe pagar impuestos en su país de residencia por rentas generadas en cualquier parte del mundo.

Interpretación de los Datos

El primer punto a recalcar y en el cual hicieron énfasis los entrevistados es la inclusión por medio del proyecto de ley de un sistema de renta global dual para contribuyentes personas físicas, el cual representa un cambio drástico en el método de cálculo, preparación y declaración del impuesto sobre la renta en personas físicas, y el cual se basa en la capacidad económica del contribuyente más que en el tipo de renta percibida, tomando en cuenta circunstancias personales y familiares y apelando a los principios de igualdad y progresividad, tal y como lo establece el proyecto. (Proyecto de Ley 23760, 2023, art.1).

Por otro lado, el aspecto de dualidad que incorpora el modelo resulta un poco distante a los principios que apela el proyecto de ley, específicamente al de igualdad, ya que separa las rentas de capital mobiliario manteniéndolas con un tratamiento tarifario distinto al propuesto para las rentas de trabajo y de actividad lucrativa, recayendo sobre estas últimas la mayor carga tributaria.

Categoría 2: Diferencias entre normas

Descripción

Una vez que se han abarcado las principales características y aspectos del proyecto de ley en estudio en la primer categoría de la presente unidad de análisis, resulta enriquecedor analizar las principales diferencias entre la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente y el proyecto de Ley 23760, las cuales dan mayor visibilidad del impacto que traería la implementación del modelo de impuesto de renta global dual incluido en el proyecto.

Con respecto a la categoría dos de la primera unidad; la pregunta que se realizó a los expertos fue la siguiente:

¿Cuáles son las principales diferencias entre el modelo de impuesto sobre la renta para contribuyentes personas físicas vigente según la Ley 7092, y el modelo de impuesto sobre la renta global dual para contribuyentes personas físicas propuesto en el proyecto 23760, y si considera idóneo o viable este modelo propuesto para Costa Rica?

Las respuestas fueron las siguientes:

- ✓ Se mantiene vigente el impuesto sobre las remesas al exterior, previsto en el Título IV, de la Ley 7092.

Se deroga el Título II “Renta Trabajador dependiente”, de la Ley 7092 porque todo se integra en una sola declaración del contribuyente.

Pretende obligar a todas las personas físicas a declarar las distintas rentas en una sola declaración de impuesto de las utilidades, el cual podría generar un mayor gravamen al utilizar el concepto de un mínimo vital y mínimo familiar (hijos, cónyuges y otros dependientes) como deducibles de ingresos y otros conceptos limitados, y los tramos exentos actuales se pierden, pues solo quedaban para delimitar a partir de qué monto de ingreso le corresponde realizar toda la declaración y todo el cumplimiento. Actualmente

todos los trabajadores, por ejemplo, el patrono se encarga de realizar las retenciones del impuesto y declararlo, en caso de la propuesta de ley cada persona debe llevar su contabilidad y realizar las declaraciones propias según las reglas establecidas en la normativa.

Es un modelo que requiere de mucha educación fiscal, y llevar orden contable, que puede ser costoso para los contribuyentes de bajos ingresos que si cumplen con el umbral para cumplir, y además las deducciones de mínimo familiar por ejemplo no lo tienen todos, que provocan una base imponible mayor y que se refleja en el pago del impuesto.

Objeto: Renta o ingresos de fuente costarricense, obtenida por el contribuyente durante el período fiscal.

La totalidad de sus rentas, ganancias y pérdidas patrimoniales y atribuciones de renta que se establezcan por la ley. (Entrevistado 1)

- ✓ La propuesta de Ley pretende dividir nuestro Impuesto sobre la Renta en tres tributos o cédulas: (i) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (ii) Impuesto sobre la Renta de Personas Jurídicas, e (iii) Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

El IRPF se entiende en el proyecto como un impuesto personal y directo que grava la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza, a diferencia de lo que sucede hoy, que una misma persona puede estar sujeta a distintos gravámenes que se imponen a las rentas que esta logra.

Esta cédula se pretende reemplazar el impuesto sobre la renta al salario y jubilaciones, y la globalizaría con el impuesto sobre las utilidades de los profesionales y las rentas de capital y ganancias de capital previstas en el actual Capítulo XI.

En síntesis, este impuesto persigue gravar las rentas de fuente costarricense derivadas del trabajo personal dependiente, de jubilaciones y del ejercicio de actividades económicas, tanto de carácter empresarial o profesional; así como las rentas pasivas generadas en el territorio nacional como fuera de este (territorialidad extendida), incluyendo las rentas del capital y las ganancias del capital que provengan de bienes o derechos que sean propiedad del contribuyente.

Respecto a las rentas del trabajo que serán consideradas de fuente costarricense serían aquellas que provengan de labores prestadas desde el territorio nacional o a favor de un

patrono que desarrolle una actividad económica en el país. Del mismo modo, solo serían gravables las jubilaciones que provengan de cualquier régimen costarricense, quedando excluidas pensiones que provengan de otros países.

Solo serán contribuyentes de este impuesto las personas físicas que tengan su residencia fiscal en Costa Rica, lo que por lo general estará ligado a que la persona esté presente en el territorio nacional por un lapso igual o superior a 183 días durante el año fiscal, sin importar su nacionalidad o, que tengan su núcleo familiar o de interés ubicado en el país. Asimismo, se prevé que no perderán su residencia fiscal en el país, los costarricenses que se hagan residentes fiscales en países o jurisdicciones no cooperantes.

El gran cambio que se propone para esta cedula impositiva consiste en su forma de determinación del impuesto pues la intención es llegar a una globalidad, lo que implicaría una integración de todas las rentas gravables en una sola base imponible, a diferencia de lo que ocurre actualmente. Se sugiere separar la base imponible de las personas físicas en dos:

- Base general, en la cual se integrarán las rentas del trabajo personal dependiente, jubilaciones y pensiones, las rentas derivadas del desarrollo de una actividad económica y los rendimientos del capital inmobiliario; y
- Base especial, en la que se agruparán las rentas del capital mobiliario y las ganancias de capital.

Para determinar la base imponible general, los contribuyentes deben computar sus rentas íntegras según su naturaleza y de estas podrán deducir aquellos costos y gastos establecidos por ley. Las rentas netas resultantes de estas operaciones se integrarán y compensarán para conformar la base imponible general.

Con el propósito de garantizar la progresividad del sistema, esta base imponible general será ajustada por el mínimo vital. Este se establece en la suma de ₡10.104.000,00 anuales. Una vez ajustada la base imponible general, se aplicará sobre este rubro una tarifa progresiva que iría desde 10% hasta 30%, dependiendo del tramo en que se ubiquen los ingresos afectos de la persona física.

El cálculo de la base imponible especial se realizará integrando las rentas del capital mobiliario, sobre las cuales se pueden deducir ciertos gastos, y las ganancias y pérdidas del capital del periodo. Sobre esta base especial se aplicará un tipo impositivo proporcional del 15%, ante lo cual se obtendrá la cuota tributaria especial.

Finalmente, la cuota tributaria íntegra será el resultado de sumar la cuota tributaria general y la cuota tributaria especial. Dicho importe podrá ser disminuido por el monto correspondiente a los pagos parciales y a las retenciones sufridas, así como por la deducción por doble imposición jurídica internacional (impuesto a la renta pagado en el extranjero, pero solo sobre rentas de capital y ganancia de capital), para así llegar a la deuda tributaria que deberán cancelar los contribuyentes.

Adicionalmente se pretende ampliar el deber de las personas físicas contribuyentes de presentar una declaración anual ante la Administración Tributaria y de efectuar el pago de la deuda tributaria en el mismo acto, quedando solamente exceptuados los contribuyentes que perciban exclusivamente rentas de trabajo que no superen el monto exento anual antes mencionado.

Del mismo modo, se posibilita a la Administración Tributaria para que realice liquidaciones previas del impuesto y disponga la devolución de oficio en aquellos casos en que los pagos a cuenta excedan la cuota tributaria íntegra.

Si veo viable su implantación en Costa Rica, sin embargo, se requiere un enorme esfuerzo de parte de la Administración Tributaria y un claro remozamiento de esta. (Entrevistado 2)

- ✓ La diferencia más importante es que actualmente el modelo utilizado para imposición de renta en personas físicas se basa en un criterio de cederularidad, en el cual, se grava de acuerdo con el tipo de renta, es decir, de manera separada. Por otro lado, el proyecto propone un modelo de renta global dual, el cual, la imposición de renta ya no estaría enfocada en el tipo de renta, sino se estaría enfocando en el sujeto (en este caso persona física) de acuerdo con su capacidad económica. Y como se mencionó anteriormente las rentas pasivas se mantendrían como en la actualidad sin sufrir cambio el porcentaje de tarifa de impuesto.

Una diferencia importante se da en la declaración de rentas de trabajo, las cuales hoy en día, el patrono funciona como agente retenedor, calculando, reteniendo y liquidando el impuesto sobre la renta al salario según corresponda, sin embargo, bajo un método de renta global, sería cada contribuyente quien tenga que realizar ese cálculo y declararlo y liquidarlo.

Además, es importante mencionar que se establece que la misma sea declarada y pagada de forma anual, abarcando el período fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre. (Entrevistado 3)

Análisis

Una vez analizadas las respuestas de los 3 entrevistados se extrae la primera diferencia relevante entre normas siendo el cambio de un modelo de impuesto sobre renta cedular a un modelo de impuesto de renta global dual.

Con respecto al modelo cedular la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente grava de manera separada los ingresos de acuerdo con el tipo de fuente de renta, por lo cual, no se enfoca en el sujeto sino en el hecho generador y materia imponible.

En primer lugar, encontramos en la norma vigente lo relacionado con generación de renta a través de actividad lucrativa que se grava bajo el nombre de impuesto a las utilidades, además, este apartado aplica tanto para contribuyentes personas físicas como para personas jurídicas, sobre este término el Título I de la ley establece:

Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. Se establece un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense.

El hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 1)

En segundo lugar, la legislación bajo el esquema cedular, da un tratamiento específico a las rentas de trabajo, separando de esta manera esta fuente de ingreso para efectos de cálculo, retención y liquidación, sobre la cual la norma establece en el Título II lo siguiente:

Ingresos afectos. A las personas físicas domiciliadas en el país se les aplicará, calculará y cobrará un impuesto mensual, de conformidad con la escala que se señalará sobre las rentas

que a continuación se detallan y cuya fuente sea el trabajo personal dependiente o la jubilación o pensión u otras remuneraciones por otros servicios personales:

a) Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, bonificaciones, gratificaciones, comisiones, pagos por horas extraordinarias de trabajo, regalías y aguinaldos, siempre que superen lo establecido en el inciso b) del artículo 35, que les paguen los patronos a los empleados por la prestación de servicios personales

b) Dietas, gratificaciones y participaciones que reciban los ejecutivos, directores, consejeros y miembros de sociedades anónimas y otros entes jurídicos, aun cuando no medie relación de dependencia

c) Otros ingresos o beneficios similares a los mencionados en los incisos anteriores, incluyendo el salario en especie.

ch) Las jubilaciones y las pensiones de cualquier régimen. Cuando los ingresos o beneficios mencionados en el inciso c) no tengan la representación de su monto, será la Administración Tributaria la encargada de evaluarlos y fijarles su valor monetario, a petición del obligado a retener. Cuando este caso no se dé, la Dirección General de Tributación Directa podrá fijar de oficio su valor. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 32)

Y, en tercer lugar, con respecto a las rentas de capital, al igual que las fuentes de renta anteriormente mencionadas, la legislación establece un tratamiento y tarifa individualizado sin diferenciar al sujeto que la genere, aplicando lo establecido en la misma tanto para contribuyentes personas físicas como para personas jurídicas, la cual menciona:

El presente capítulo regula la tributación de las rentas del capital y de las ganancias y pérdidas del capital. Salvo disposición expresa en contrario, lo regulado será aplicable al

impuesto a las utilidades, en cuanto lo afectado por dicho impuesto, de conformidad con el título I de la presente ley. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 27)

Abarca persona física y jurídica Contribuyentes. Serán contribuyentes todas las personas físicas, jurídicas, entes colectivos sin personalidad jurídica y los fondos de inversión, contemplados en la Ley N°7732, Ley Reguladora del Mercado de Valores, de 17 de diciembre de 1997, así como cualquier otra figura jurídica similar que capte recursos del mercado de valores, que obtengan rentas de las gravadas mediante el presente capítulo, durante el periodo fiscal correspondiente, salvo que deban tributar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de esta ley o el impuesto a remesas al exterior. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 28)

Una vez establecida la diferencia en cuanto a la separación de rentas que conlleva un sistema de renta cedular, y el cual forma parte de nuestro ordenamiento jurídico, podemos diferenciarlo con lo dispuesto en el proyecto de ley 23760, el cual incluye un modelo de renta global exclusivo para el contribuyente persona física y contrario a la cedularidad, este pretende en términos prácticos globalizar las rentas según el sujeto y no el tipo de generación de renta llamándolo bajo el nombre de Impuesto sobre la Renta para Personas Físicas tal y como lo establece el artículo 1 del proyecto de Ley.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad y lo establecido en esta Ley. (Proyecto de Ley 23760, 2023, art.1)

Con respecto a la globalización de rentas se determina en el artículo 35, 36 y 37 del Proyecto de Ley 23760 (2023), en los cuales se denomina renta general a lo referente a rentas por actividades lucrativas y rentas de trabajo y, por otro lado, llama renta especial a las rentas de capital.

Otras diferencias relevantes que han sido extraídas de las respuestas de los expertos entrevistados y que conviene para efectos prácticos explicar de forma conjunta son:

- Se pasaría de realizar varias declaraciones de impuestos según el tipo de renta a realizar una única declaración por contribuyente persona física.
- El contribuyente persona física sería el encargado de declarar todas sus rentas percibidas durante el ejercicio fiscal, y no recaería la responsabilidad sobre agentes retenedores como en el caso de las rentas del trabajo donde es el patrono quien retiene y paga, o en el caso de las rentas de capital.
- La periodicidad pasaría a ser anual, y no mensual como en el caso de las retenciones por rentas de trabajo y rentas de capital. “El periodo impositivo corresponde a un año natural, contado a partir del primero de enero y hasta el treinta y uno de diciembre de cada año”. (Proyecto de Ley 23760, 2023, art.12)

Caso contrario, la actual ley del Impuesto sobre la Renta, establece periodicidades y formas distintas para la declaración de los diferentes tipos de rentas. Con relación al impuesto sobre las utilidades establece un plazo de declaración y liquidación de forma anual, la misma indica:

Plazo para presentar declaraciones y cancelar el impuesto. Los sujetos pasivos mencionados en el artículo 2 de esta Ley deberán presentar la declaración jurada de sus rentas y, simultáneamente, cancelar el impuesto respectivo. Utilizarán los medios de declaración jurada que determine la Administración Tributaria, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal, cualquiera sea la cuantía de las rentas brutas obtenidas, y aun cuando estas estén, total o parcialmente, exentas o no estén sujetas por disposición legal a pagar el impuesto. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 20)

Por otro lado, el mismo cuerpo normativo establece una forma y plazo distinto para la liquidación de las rentas de trabajo, a las cuales, de manera separada en el Título II se solicita la retención de este impuesto a un agente retenedor que viene siendo el patrono y, a su vez obliga al pago de esta de manera mensual, textualmente indica:

Pago del impuesto. Los responsables de la retención del impuesto deberán depositar su importe en el Banco Central de Costa Rica, dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente al que corresponda el pago de las remuneraciones, aunque hubieren omitido hacer la retención. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 42)

Y, por último, con respecto a las rentas de capital, la legislación establece el plazo de liquidación del impuesto de forma mensual también mediante el método de agente retenedor.

El impuesto deberá liquidarse y su pago deberá verificarse dentro de los quince primeros días naturales del mes siguiente del momento en que ocurra el hecho generador. Reglamentariamente, se definirá la forma de realizar la declaración, la liquidación y el pago del impuesto correspondiente a estas rentas. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 31 quáter, parr.3)

La última diferencia que se logra extraer proviene de la respuesta del entrevistado 2 y sobresale por su característica en términos cuantitativos, esta corresponde a la eliminación de los tramos de renta vigentes para las rentas de trabajo y para las rentas actividades lucrativas establecidas en la ley del Impuesto sobre la Renta actual, y los cuales serían sustituidos por una nueva base exenta y nuevos tramos de renta progresivos que inician con una tasa del 10% hasta el 30%, una vez se realice la sumatoria de la globalidad de ingresos obtenidos durante el ejercicio fiscal y se apliquen las deducciones permitidas por ley obteniendo así la base imponible, según lo establecido en el Proyecto.

A continuación, se puede observar en la tabla N°2 los tramos de renta para personas físicas con actividad lucrativa para el período 2024 establecidos en el artículo 15, inciso c, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Costa Rica.

Tramos de Renta	Tasa de impuesto aplicable
Las rentas de hasta ₡ 4.127.000,00 (cuatro millones ciento veintisiete mil colones) anuales	No sujetas al impuesto
Sobre el exceso de ₡ 4.127.000,00 (cuatro millones ciento veintisiete mil colones) anuales y hasta ₡ 6.164.000,00 (seis millones ciento sesenta y cuatro mil colones) anuales	10%
Sobre el exceso de ₡ 6.164.000,00 (seis millones ciento sesenta y cuatro mil colones) anuales y hasta ₡ 10.281.000,00 (diez millones doscientos ochenta y un mil colones) anuales	15%
Sobre el exceso de ₡ 10.281.000,00 (diez millones doscientos ochenta y un mil colones) anuales y hasta ₡ 20.605.000,00 (veinte millones seiscientos cinco mil colones) anuales	20%
Sobre el exceso de ₡ 20.605.000,00 (veinte millones seiscientos cinco mil colones) anuales	25%

Nota: Elaboración propia, 2024, según Ley del Impuesto sobre la Renta, art. 15.

Por otro lado, se muestra en la tabla N°3 los tramos de renta de trabajo para contribuyente persona física para el período 2024 establecidos en el artículo 33, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Costa Rica.

Tramos de Renta	Tasa de impuesto aplicable
Las rentas de hasta ¢ 929.000,00 (Novecientos veintinueve mil colones) mensuales	No sujetas al impuesto
Sobre el exceso de ¢ 929.000,00 (Novecientos veintinueve mil colones) mensuales y hasta ¢ 1.363.000,00 (Un millón trescientos sesenta y tres mil colones) mensuales	10%
Sobre el exceso de ¢ 1.363.000,00 (Un millón trescientos sesenta y tres mil colones) mensuales y hasta ¢ 2.392.000,00 (Dos millones trescientos noventa y dos mil colones) mensuales	15%
Sobre el exceso de ¢ 2.392.000,00 (Dos millones trescientos noventa y dos mil colones) mensuales y hasta ¢ 4.783.000,00 (Cuatro millones setecientos ochenta y tres mil colones) mensuales	20%
Sobre el exceso de ¢ 4.783.000,00 (Cuatro millones setecientos ochenta y tres mil colones) mensuales, se pagará el veinticinco por ciento (25%).	25%

Nota: Rojas, 2024, según Ley del Impuesto sobre la Renta, art. 33.

Para efectos de las rentas de capital, la legislación vigente, grava las diferentes manifestaciones expresas en la norma con una tasa del 15%, “La tarifa aplicable a la renta imponible de las rentas de capital y a la de las ganancias de capital será del quince por ciento (15%)”. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 31 ter), por lo cual, no sufriría modificaciones de acuerdo con el proyecto de ley 23760.

Ahora, comparando los datos anteriores de las tarifas de impuestos dadas por la norma vigente contra lo establecido en el proyecto de ley en estudio, se logra determinar que lo referente a rentas por actividades lucrativas y rentas del trabajo una vez agrupadas bajo el modelo de renta global se les aplicaría nuevos tramos para el cálculo del impuesto, a partir de una base exenta llamada mínimo vital, la cual se establece sumando el mínimo del contribuyente y el mínimo por dependientes, en caso que lo hubiera. Dicho lo anterior, la norma establece: “El mínimo del contribuyente será, con carácter general, de ¢10.104.000,00 anuales”. (Proyecto de Ley 26370, 2023, art. 42)

A continuación, se muestra la tabla N°4 que detalla los tramos aplicables para el cálculo del impuesto de renta para contribuyente persona física, bajo el sistema de renta global dual para rentas de trabajo y rentas por actividades económicas establecida en el proyecto de ley 23760.

Tramos		Tipo Impositivo
Sobre el exceso de	Hasta	
Ø0,00	Ø4.728.000,00	10%
Ø4.728.000,00	Ø11.496.000,00	15%
Ø11.496.000,00	Ø19.896.000,00	20%
Ø19.896.000,00	Ø37.896.000,00	25%
Ø37.896.000,00	En adelante	30%

Nota: Rojas, 2024, con datos del Proyecto de Ley 23760, 2023, art. 44.

Interpretación de los Datos

Con respecto a las diferencias analizadas, se identifica como la más importante el cambio de sistema de impuesto sobre la renta bajo el esquema de cedularidad al sistema de impuesto sobre la renta global para contribuyente persona física. Una vez identificado el cambio de método este deriva otras diferencias ligadas a la puesta en práctica del proceso tales como las diferencias en la periodicidad, el obligado a liquidar el importe, cantidad de formularios a presentar, y tramos de renta que afectan el cálculo, ya que en el modelo de renta global dual se agrupan todos estos factores mencionados.

Unidad de análisis 2: Situación actual

Esta segunda unidad de análisis tiene como fin conocer la situación actual en cuanto a la aplicación del impuesto sobre la renta a contribuyentes personas físicas, desde un enfoque de eficiencia de la norma. Además, resulta importante conocer la opinión de expertos respecto a si la norma incluye un factor de equidad desde el punto de vista de los contribuyentes. Por otro lado, es importante indagar respecto a si la Administración tributaria se encuentra en la actualidad preparada para un cambio de sistema de renta. A continuación, se detallan las categorías derivadas a la unidad de análisis:

1. Funcionalidad de la norma
2. Sujetos del sistema tributario

Categoría 1: Funcionalidad de la norma

Descripción

El impuesto sobre la renta para contribuyentes personas físicas se encuentra regulado en la Ley de Impuesto sobre la Renta de Costa Rica, publicada en 1988 bajo un esquema de cedularidad.

Al ser una ley que tiene más de 30 años en el aparato normativo del país y que si bien es cierto han sufrido a lo largo del tiempo algunas reformas, es importante entender si la misma es considerada eficiente y apela al principio de equidad que contempla el proyecto de ley 23760 que vendría a sustituir esta norma.

Con respecto a la categoría uno de la segunda unidad; la pregunta que se realizó a los expertos fue la siguiente:

¿En la actualidad, ¿considera que el modelo de impuesto sobre la renta vigente para contribuyentes personas físicas es eficiente y equitativo, desde el punto de vista del tratamiento impositivo que se les da a las rentas obtenidas?

Las respuestas fueron las siguientes:

- ✓ No hay una igualdad en la norma actual entre las personas físicas que tienen ingresos por actividades independientes o bajo una relación patronal, existen aún diferencias no justificadas como que el trabajador no tiene posibilidad de realizar deducciones de gastos, o tener derecho a un crédito por familia de montos muy pequeños que no pueden compararse a un trabajador independiente. (Entrevistado 1)
- ✓ Para mí el problema grave lo presenta el sistema del tramo exento y la negativa a poder deducir gastos personales indispensables para el contribuyente. Todo lo cual se traduce en el pago de un impuesto injusto. (Entrevistado 2)
- ✓ Sobre la aplicación de la renta en la actualidad, podemos señalar que bajo el esquema de cedularidad el país ha logrado una eficiencia en cuanto a recaudación para efectos de rentas de trabajo y rentas de capital, ya que lo realiza a través de agentes retenedores, los cuales incluso responsabiliza a la liquidación del impuesto en tiempo y forma. Por otro lado, si

analizamos el tema de igualdad y equidad de la norma, podemos mencionar el tema de deducción de gastos permitidos por la ley, el cual no resulta justo o equitativo en el tanto que el trabajador dependiente se ve limitado a la deducción de gastos personales que resultan indispensables para cumplir con su trabajo.

Por otro lado, el mantener una tasa impositiva fija para las rentas de capital, podría interpretarse como una norma inequitativa, considerando que los contribuyentes con una capacidad económica más alta son quienes generan este tipo de renta, caso contrario de la fuerza trabajadora a la cual se le grava hasta en un 25% tanto en rentas de trabajo como en rentas por actividades económicas. (Entrevistado 3)

Análisis

En primera instancia, se hace notar que los tres especialistas consultados han señalado que la normativa vigente se aleja de un concepto de equidad en cuanto al tema de deducción de gastos para el cálculo de la base imponible respecto a trabajadores dependientes.

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece en el artículo 8 para efectos de personas físicas con actividad lucrativa y otros un listado de gastos los cuales se pueden deducir de los ingresos obtenidos y que reducen la base imponible y por ende el monto del impuesto por pagar. Caso contrario sucede para las rentas de trabajo, en la cual, la normativa se limita a establecer un tramo del salario como exento sin dar oportunidad a la deducción de otros gastos.

Cabe mencionar, ligado a este tema que el entrevistado 1, hace indica que los créditos fiscales permitidos para deducir del monto del impuesto por pagar es muy pequeño comparado a lo que podría reducir la inclusión de gastos deducibles, sobre este tema la norma establece para efectos de créditos fiscales:

Una vez calculado el impuesto, los contribuyentes tendrán derecho a deducir de él, a título de crédito, los siguientes rubros:

- Por cada hijo, la suma de mil setecientos treinta colones (¢ 1.730,00) (...)
- Por el cónyuge, la suma de dos mil seiscientos veinte colones (¢ 2.620,00) (...) (Ley de Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 34)

Por su parte, el entrevistado 3 también apelando a la falta de equidad que existe en la norma menciona que las rentas de capital han sido gravadas bajo una tarifa fija, “La tarifa aplicable a la renta imponible de las rentas de capital y a la de las ganancias de capital será del quince por ciento (15%)”. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 31 ter), sin embargo, para rentas de trabajo y para personas físicas con actividades lucrativas se manejan tarifas que van del 10% al 25%, como se puede consultar en la Tabla N°2 y Tabla N°3.

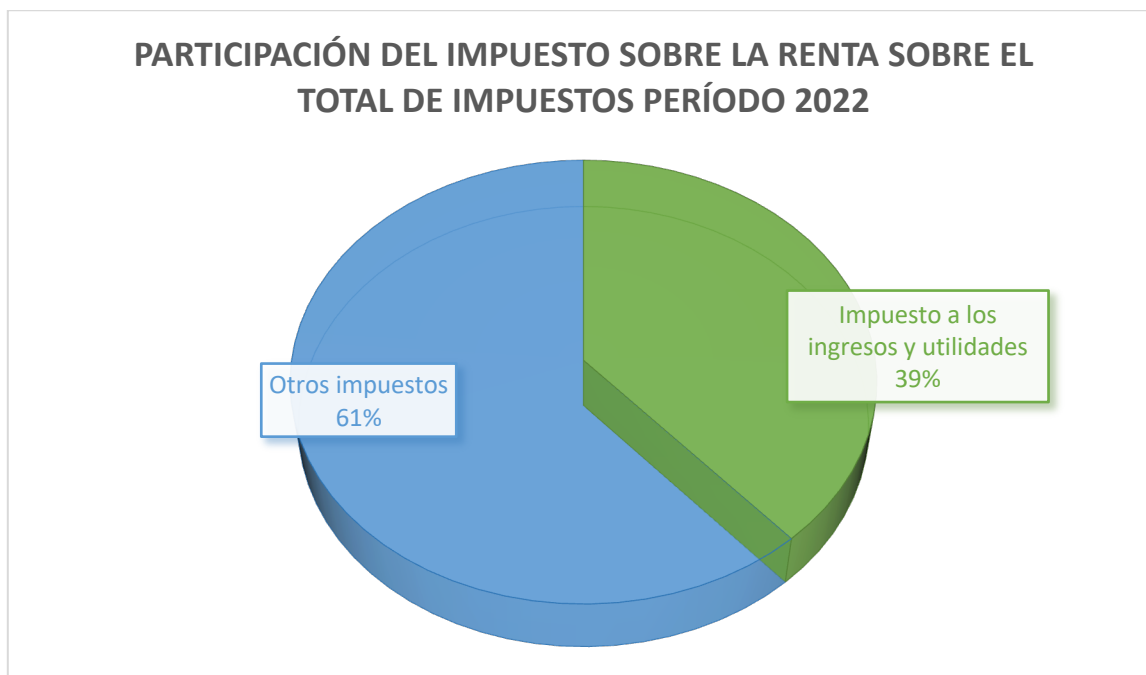
Por último, con respecto a la eficiencia de la norma vigente, el entrevistado 3 hace mención respecto a las rentas de trabajo y rentas de capital, debido a que el impuesto se retiene mediante un agente retenedor lo cual resulta eficiente en términos de recaudación, caso contrario para la persona física con actividad lucrativa que es el responsable de calcular la base imponible partiendo del total de ingresos y deduciendo gastos permitidos por ley. Resulta eficiente el patrono como agente retenedor en el caso de las rentas del trabajo, ya que la misma ley lo obliga a liquidar el impuesto incluso en caso de no haberlo retenido, para lo cual textualmente indica:

Los responsables de la retención del impuesto deberán depositar su importe en el Banco Central de Costa Rica, dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente al que corresponda el pago de las remuneraciones, aunque hubieren omitido hacer la retención. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 42)

Continuando el análisis de la eficiencia de la norma actual, resulta de interés en este apartado ilustrar mediante la graficación de datos el comportamiento del impuesto sobre la renta en los ejercicios fiscales 2022 y 2023, siendo estos períodos los datos consolidados de períodos más actuales que maneja el Ministerio de Hacienda.

Con respecto a la participación que tuvo el impuesto sobre la renta sobre el total de impuestos, según datos del Ministerio de Hacienda para el período 2022 hubo ingresos tributarios por ₡6,311,853 millones de colones, de los cuales, ₡2,432,543 millones de colones corresponden a la recaudación total del impuesto sobre la renta en sus diferentes manifestaciones.

Gráfico #1. Participación del impuesto sobre la renta sobre el total de impuestos del período 2022



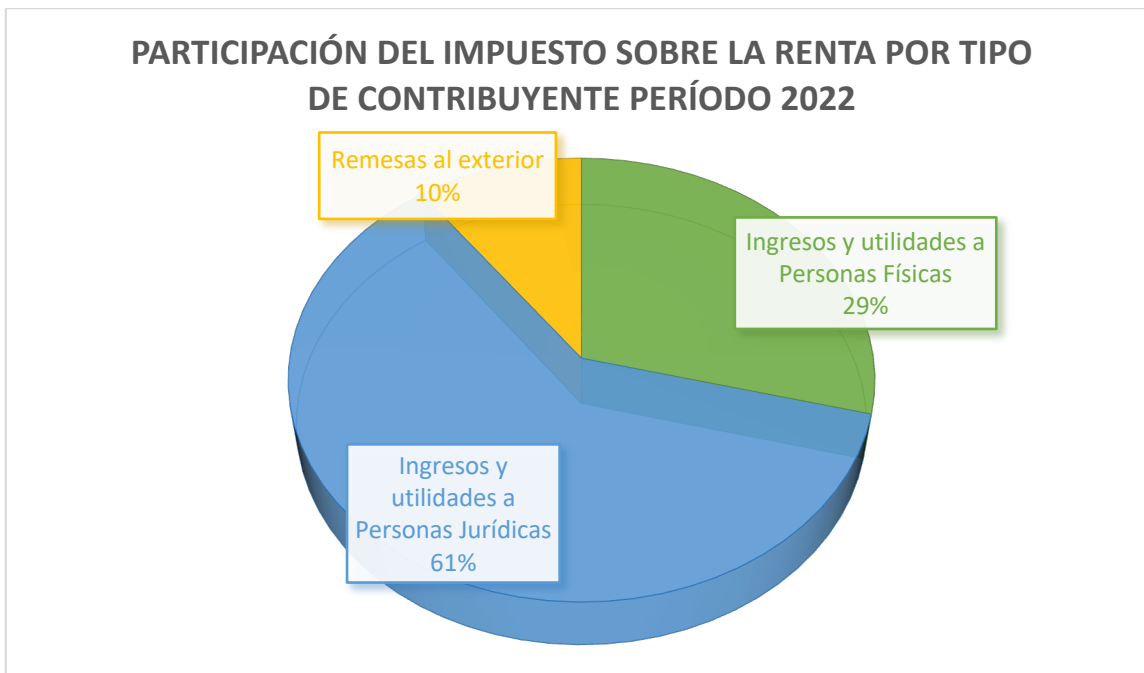
Fuente: Rojas (2024), con base en información publicada por el Ministerio de Hacienda.

Como se refleja en el gráfico anterior, el impuesto sobre la renta juega un papel importante como fuente de ingresos del Estado, alcanzando casi un 40% del total de ingresos por impuestos, cabe señalar que el otro 61% está compuesto de impuestos como el impuesto de valor agregado, impuesto único a los combustibles, impuestos a la propiedad, entre otros.

Ahora, interesa realizar el análisis de la participación del total del impuesto sobre la renta identificando el tipo de contribuyente para el mismo ejercicio fiscal 2022.

Dicho lo anterior, partiendo del total de lo recaudado por impuesto sobre la renta que asciende a ₡2,432,543 millones de colones, se ilustra a continuación la participación por tipo de contribuyente.

Gráfico #2. Participación del impuesto sobre la renta por tipo de contribuyente período 2022



Fuente: Rojas (2024), con base en información publicada por el Ministerio de Hacienda.

Como se refleja en el gráfico anterior, del 100% del total de ingresos por impuestos sobre la renta del período 2022 y el cual asciende a ₡2,432,543 millones de colones, ₡705,158 millones de colones que representan el 29% corresponde al contribuyente persona física, ₡1,482,597 millones de colones que representan el 61% corresponde al contribuyente persona jurídica y ₡244,788 que representa el 10% corresponde a remesas al exterior. La información anterior nos da una idea de la importancia que tiene el contribuyente persona física en el total de ingresos por impuestos sobre la renta que obtiene el Estado en un ejercicio fiscal.

Interpretación de los Datos

De los datos analizados se puede interpretar que el impuesto sobre la renta para contribuyentes personas físicas vigente que funciona bajo un esquema de cedularidad, no resulta equitativo en términos que los impuestos de renta provenientes de distintas rentas se calculan y declaran bajo diferentes reglas estipuladas en la norma, lo que podría representar una desventaja, por ejemplo, para el contribuyente que genere rentas de trabajo, al no poder deducir gastos que disminuyan su base imponible, caso contrario de la persona física con actividad lucrativa. En la

misma línea los créditos fiscales permitidos por ley y según corresponda resultan ser montos muy pequeños que no generan un beneficio material.

Por otro lado, la efectividad de la norma fue abarcada por el entrevistado 3 y según los datos analizados podemos mencionar que la norma resulta eficiente en lo correspondiente a las rentas de trabajo y de capital, más no así se puede asegurar para las rentas generadas por personas físicas con actividad lucrativa quienes realizan sus propios cálculos mediante la deducción de gastos en principio permitidos por ley para la obtención de la base imponible. Adicional, a través de datos publicados por el Ministerio de Hacienda, se logra observar la participación del impuesto sobre ingresos y utilidades durante los períodos 2022 y 2023 y la tendencia al aumento entre períodos.

Categoría 2: Sujetos del sistema tributario

Descripción

Parte de los elementos de un sistema tributario incluye como sujetos a la Administración Tributaria y a los contribuyentes; esta categoría se enfoca en la óptica de los especialistas sobre la preparación actual de ambos sujetos ante un cambio de sistema de renta para contribuyentes persona físicas.

Con respecto a la categoría dos de la segunda unidad; la pregunta que se realizó a los expertos fue la siguiente:

¿Considera que tanto el Estado como los contribuyentes se encuentran preparados para un cambio de modelo de impuesto sobre la renta para contribuyentes personas físicas?

Las respuestas fueron las siguientes:

- ✓ Aún falta trabajo en preparar una norma que cumpla con los requerimientos necesarios para realizar una reforma integral del sistema de renta, y que no tenga como fin solamente la recaudación, las reformas parciales son parches que generan litigios, interpretaciones y dudas en el camino, por ello, lo fundamental no solo es el Estado quien debe proponer un cambio, sino serán los legisladores y los representantes de los distintos grupos privados que deben trabajar en conjunto para que la propuesta se ajuste a las nuevas tendencias

fiscales y que permitan no solo una regulación local, sino la atracción de inversión extranjera. (Entrevistado 1)

- ✓ No, hay mucho camino que recorrer. (Entrevistado 2)
- ✓ Se debe trabajar más en una normativa acorde a las necesidades del país y aclarar y delimitar conceptos básicos por ejemplo el de "no sujeciones" y "exenciones" ya que el proyecto sigue llamando no sujeción a lo que en realidad es exención. Por otro lado, se requiere de una inversión en educación fiscal para el contribuyente persona física ya sería él quien prepare sus declaraciones y por ende tendría que llevar una contabilidad. Con respecto al Estado, cambios proactivos y no reactivos relacionados a la normativa propuesta y lo que implica ayudarían a acercarse a los objetivos planteados en el proyecto. (Entrevistado 3)

Análisis

Los datos obtenidos muestran la opinión de los tres especialistas expresando una falta de preparación por parte de la Administración Tributaria y del contribuyente para una sustitución del modelo de impuesto sobre la renta para contribuyentes personas físicas. El entrevistado 1 y el entrevistado 3, expresan la necesidad de trabajar en una norma que se adecue en mayor grado a la realidad costarricense, de igual manera, mencionan la necesidad de una norma clara, que provenga desde una Asamblea Legislativa con conceptos claros que no generen dudas para efectos de disminuir litigios en un futuro.

Además, el entrevistado 3 señala la importancia de una inversión en la educación fiscal del contribuyente, partiendo del supuesto de la aprobación del proyecto de ley 23760, el contribuyente persona física es el obligado a preparar y liquidar el impuesto sobre la renta de acuerdo lo estipulado por la norma.

Interpretación de los Datos

Sobre el análisis anterior, se interpreta que los sujetos del sistema tributario no se encuentran en la actualidad preparados para un cambio de modelo de renta, en este caso del esquema de cedularidad al modelo de renta global dual propuesto en el proyecto de ley 23760.

La información analizada es clara y concisa con respecto a las posiciones de los entrevistados en cuanto a que el trabajo debe iniciar desde la creación de una norma que se adapte a la realidad y necesidades del Costa Rica.

Unidad de análisis 3: Sustitución del modelo

Esta tercera unidad de análisis conduce a profundizar las implicaciones que traería la sustitución del modelo de renta actual, abordando el objeto del proyecto de ley 23760 y los posibles efectos que su aplicación conlleva. A continuación, se detallan las categorías derivadas a la unidad de análisis:

1. Control tributario
2. Recaudación

Categoría 1: Control tributario

Descripción

La sustitución de un modelo de renta apela a la modernización de un sistema tributario y conlleva reformas en la normativa que conduzcan a esquemas impositivos más actuales y alineados con la realidad transaccional mundial. La Administración a través de la implementación de estos modelos impositivos procura un mayor y mejor control tributario sobre los movimientos comerciales y financieros de los contribuyentes.

Con respecto a la categoría uno de la tercera unidad; la pregunta que se realizó a los expertos fue la siguiente:

¿Cuál considera que es el objetivo principal de un cambio de modelo de impuestos de renta cedular a renta global dual?

Las respuestas fueron las siguientes:

- ✓ La motivación está dirigida al control tributario para determinar el pago y cumplimiento fiscal de las personas, que podrían evidenciar incrementos injustificados de patrimonio, por ejemplo. (Entrevistado 1)
- ✓ Cobijar todas las posibles manifestaciones de riqueza que pueda obtener la contribuyente persona física y lograr una mayor recaudación evitando el uso de tarifas diferenciadas. En síntesis, esta modificación propone gravar las rentas de fuente costarricense derivadas del trabajo personal dependiente, de jubilaciones y del ejercicio de actividades económicas, tanto de carácter empresarial o profesional; así como las rentas pasivas generadas en el territorio nacional como fuera de este (territorialidad extendida), incluyendo las rentas del capital y las ganancias del capital que provengan de bienes o derechos que sean propiedad del contribuyente. (Entrevistado 2)
- ✓ En principio, el proyecto pretende equilibrar cargas tributarias entre personas físicas de acuerdo con las rentas totales que generen. Por otro lado, tener un mayor control de las operaciones que realice el contribuyente y agrupar las rentas para efectos del cálculo de impuesto bajo un modelo que garantice e incremente la recaudación. (Entrevistado 3)

Análisis

El primer punto para recalcar y el cual fue señalado por los tres entrevistados es que el cambio de un modelo de renta bajo un esquema de cedularidad por un modelo de renta global dual pretende un mayor control tributario sobre las diferentes fuentes de generación de renta del contribuyente persona física.

Sobre el control tributario, analizando el proyecto de ley en estudio, este incorpora una sección donde expone los motivos de la importancia de la aprobación del mismo, dicho motivos expensan la necesidad que ve el Estado con respecto a realizar un cambio en el sistema tributario costarricense, el proyecto expone con respecto al cambio de modelo actual por el de renta global dual: “(...) para efectos de la determinación del impuesto y teniendo en cuenta su carácter global, estaríamos ante una integración de todas las rentas gravables en una sola base imponible”. (Proyecto de Ley 23760, 2023, p.5), a su vez, el mismo indica: “(...) se pasará a medir la capacidad

económica y a gravar el incremento patrimonial que la persona haya tenido a lo largo del periodo impositivo, producto de las diversas rentas percibidas”. (Proyecto de Ley 23760, 2023, p.5)

Con respecto al modelo actual, el cual, como se ha mencionado anteriormente plantea diferentes criterios para el cálculo y la declaración de las diferentes fuentes de renta, haciendo referencia a la falta de control tributario que esto conlleva el expediente señala:

A su vez, esto conlleva el establecimiento de distintos impuestos o cédulas contenidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, como es el caso del impuesto sobre las utilidades, el impuesto único sobre las rentas del trabajo personal dependiente, jubilaciones o pensiones, el impuesto sobre rentas de capital y ganancias y el impuesto sobre remesas al exterior. Todos estos impuestos operan de manera independiente, con lo cual no existe una única base impositiva que permita medir y gravar con precisión la capacidad económica de las personas. (Proyecto de Ley 23760, 2023, p.3)

Interpretación de los Datos

Una vez analizada la primera categoría de la presente unidad podemos identificar que el Estado pretende un mayor control tributario apoyándose en un modelo de renta global dual que resulta más moderno y sofisticado al actual que rige en Costa Rica, el cual, provee herramientas como la agrupación de rentas gravables para contribuyentes personas físicas, la aplicación un tramo exento único y una tarifa progresiva del 10% al 30%. Así mismo, pretende controlar en otro grupo las rentas de capital mobiliario para obtener un mayor control y visibilidad de estas.

Categoría 2: Recaudación

Descripción

Por medio de la implementación del modelo de renta global dual la Administración Tributaria pretende obtener un mayor ingreso que provenga de los impuestos directos, que en este caso, recaería la carga tributaria sobre el contribuyente persona física.

Con respecto a la categoría dos de la tercera unidad; la pregunta que se realizó a los expertos fue la siguiente:

¿Podría mencionar los efectos tanto positivos como negativos, que considera que traería la implementación de un modelo de renta global dual para contribuyentes personas físicas desde la óptica del contribuyente y desde la óptica del Estado como ente recaudador?

Las respuestas fueron las siguientes:

- ✓ Dentro de los efectos en general está que es una reforma parcial, solo incluye las personas físicas, y debería darse para sociedades y personas no domiciliadas, sin embargo, requiere de mayor trabajo, además la propuesta es “dual” al pretender un híbrido, que al final no son viables porque siempre hay excepciones y separación de cédulas, y no es una renta global pura. (Entrevistado 1)

- ✓ Como ya se indicó, cobijar todas las posibles manifestaciones de riqueza que pueda obtener la contribuyente persona física y lograr una mayor recaudación evitando el uso de tarifas diferenciadas, acompañado de un remozamiento general de la Administración Tributaria, limitando el espacio para la arbitrariedad e interpretaciones antojadizas. Este proyecto no se puede adoptar si no se remoja de forma correcta a la Administración Tributaria. (Entrevistado 2)

- ✓ Desde el punto de vista del Estado, se estaría trabajando bajo un método de renta que resulta ser más moderno y ligado a la tendencia que se sigue a nivel mundial. De manera no muy positiva para el contribuyente se espera aumentar la recaudación ya que se estarían globalizando ingresos y eliminando las diferentes tarifas vigentes. Además, para el contribuyente que genera capital del trabajo la obligación de declarar recaería sobre él, por lo cual, le resultaría necesario llevar una contabilidad, al menos de carácter básico, pero que sea suficiente para efectos del cálculo de impuesto sobre la renta y en caso de ser requerido por la Administración.
Además, se requeriría una actualización del sistema tributario actual, que facilite y garantice la aplicación. (Entrevistado 3)

Análisis

De la información suministrada por el entrevistado 2 y entrevistado 3, podemos extraer la información para análisis de esta categoría, en el entendido que ambos entrevistados señalan que uno de los efectos principales que traería la implementación de la norma sería una mayor recaudación, por su parte, el entrevistado 1 hace mención que la reforma es de carácter parcial, la cual, solo incluye al contribuyente persona física, razón por la cual, esta mayor recaudación que pretende la Administración sería a través de un aumento en los impuestos para el contribuyente persona física a partir de la imposición del nuevo modelo de renta global dual. Sobre este punto, el expediente del proyecto de Ley 23760 justifica la necesidad de un incremento en los impuestos directos cuando indica:

(...) en términos de impuestos, el objetivo estatal debe ser contar con una estructura tributaria en la que tengan un mayor peso los impuestos directos, que son aquellos que recaen sobre los ingresos y el patrimonio de las personas, a diferencia de los impuestos indirectos, los cuales, como su nombre lo sugiere, gravan el consumo como manifestación de capacidad económica. (Proyecto de Ley 23760, 2023, p. 2)

El párrafo anterior deja ver la intención de la Administración Tributaria de incorporar una mayor carga tributaria a través de los impuestos directos, representando esto un aumento en el impuesto sobre la renta. Además, aclara sobre el peso porcentual que tiene esta clase de impuestos históricamente en Costa Rica, comparándolos con los ingresos que se obtienen mediante los impuestos indirectos:

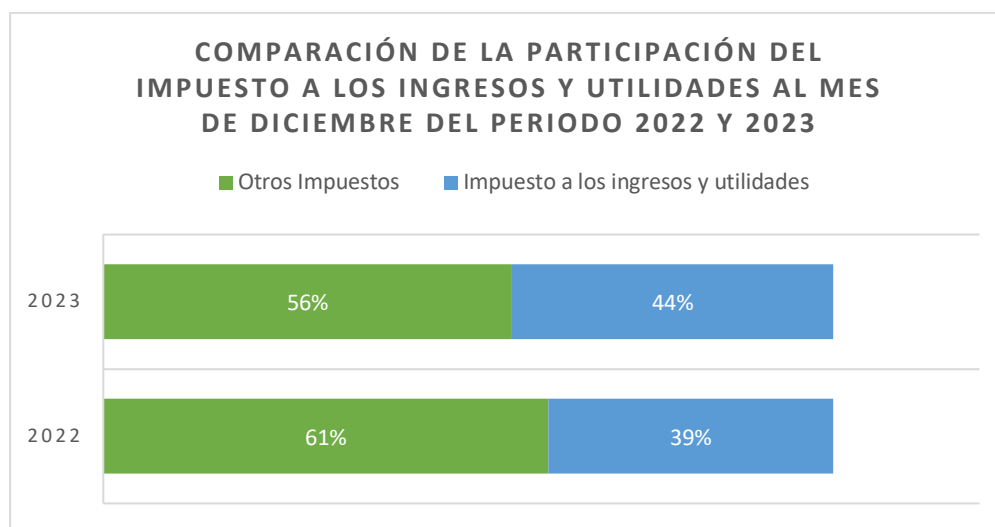
En Costa Rica, históricamente, los impuestos directos han representado 45% de la recaudación total, mientras que los impuestos indirectos alcanzan 55%, lo que denota una importante dependencia en estos últimos, como lo son el impuesto sobre el valor agregado y el impuesto único sobre los combustibles, así como un claro espacio de mejora en términos de imposición directa, sobre todo en lo que respecta al gravamen sobre las rentas. (Proyecto de Ley 23760, 2023, p. 2)

A nivel histórico, en Costa Rica se han presentado varios proyectos de ley, los cuales no han tenido éxito a nivel legislativo que pretendían la sustitución del modelo cedular por un modelo de renta global, también se han implementado algunas reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, sin embargo, el Estado apela la aprobación de un nuevo cuerpo normativo que regule lo que corresponde a la materia de impuesto sobre la renta, sobre esto el expediente del proyecto de ley señala:

(...) con la aprobación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (Ley N°9635) que se aprobaron ciertas reformas parciales a la Ley del Impuesto sobre la Renta, las cuales, pese a jugar un rol importante en el crecimiento de la recaudación tributaria, no representan un cambio en los pilares sobre los que se cimienta el sistema de imposición sobre la renta costarricense, ni permiten ir en dirección hacia la consolidación de un sistema tributario progresivo. (Proyecto de Ley 23760, 2023, p. 3)

A continuación, se ilustra de manera gráfica la participación que tiene el impuesto sobre la renta a los ingresos y utilidades del mes de diciembre del período 2022 con respecto al total de ingresos tributarios comparado con el mes de diciembre del período 2023:

Gráfico #3 Comparación de la participación del impuesto a los ingresos y utilidades sobre el total de impuestos al mes de diciembre del periodo 2022 y 2023



Fuente: Rojas (2024), con base en información publicada por el Ministerio de Hacienda.

Como se refleja en el gráfico anterior, para el período diciembre de 2022 del 100% del total de ingresos por impuestos que asciende a ₡746,805.20 millones de colones, ₡293,677.10 millones de colones que representan el 39% corresponde a lo recaudado por impuesto sobre la renta y ₡453,128.10 millones de colones que representan el 61% corresponde a ingresos por otros impuestos como impuestos indirectos.

Por su parte, para el período diciembre de 2023 del 100% del total de ingresos por impuestos que asciende a ₡715,804.60 millones de colones, ₡315,016.20 millones de colones que representan el 44% corresponde a lo recaudado por impuesto sobre la renta y ₡400,788.40 millones de colones que representan el 56% corresponde a ingresos por otros impuestos. La información anterior refleja un incremento en la participación que ha tenido el impuesto a los ingresos y utilidades, sin embargo, se observa que en efecto los impuestos directos tienen menor participación en los ingresos totales por impuestos que los impuestos indirectos.

Interpretación de los Datos

Una vez analizada la categoría de recaudación, se logra determinar que uno de los principales efectos que tendría la implementación del modelo de renta global dual sería un aumento en los impuestos que afectaría exclusivamente al contribuyente persona física, esto debido a que el Estado busca un sistema tributario progresivo donde se graven las rentas de acuerdo a la capacidad económica del sujeto, además, en el cual, pretende establecer un ingreso por impuestos directos que sobrepase el ingreso que se obtiene a través de impuestos indirectos, siendo así el modelo de renta global el que se adapta a sus requerimientos. Este aumento de impuestos directos se convertiría en una mayor recaudación, sin embargo, los especialistas entrevistados han dejado claro que para que esto surta efectos debe de existir una mejora en el aparato tributario que garantice una recaudación eficiente.

Capítulo V: Conclusiones y Recomendaciones

Conclusiones

A través de la presente investigación se ha logrado reafirmar la relevancia que tiene la normativa tributaria en un país, no solo por la afectación directa que se establece hacia los contribuyentes con respecto a deberes materiales, sino también por lo necesarios que resultan los impuestos para el correcto funcionamiento del Estado.

Una vez concluido el análisis de todos los datos obtenidos en esta investigación sobre el proyecto de Ley 23760 y el modelo de renta global dual incluido en este, se ha logrado entender el objetivo de la Administración Tributaria por el cual propone su implementación motivada en que prevalezca el ingreso por impuestos directos ante el ingreso por impuestos indirectos, enfocándose en el contribuyente persona física. Además, se logra concluir que el modelo de renta global dual contiene elementos que lo hacen más simple y moderno que el modelo cedular vigente. Por otro lado, con respecto a los efectos que traería la implementación del modelo de renta global dual, se concluye que la persona física que genera rentas de trabajo y rentas por actividades económicas sería la que experimente un mayor impacto.

Conclusiones por objetivos específicos.

Objetivo específico 1.

Realizar una comparación normativa del modelo de impuesto sobre la renta para contribuyentes personas físicas vigente y el modelo de impuesto sobre la renta global dual propuesto para contribuyentes personas físicas.

Con base en este objetivo, como primera conclusión, se logra conocer las principales características y aspectos importantes del nuevo modelo de impuesto sobre la renta global dual propuesto en el proyecto de ley 23760 para contribuyentes personas físicas y así obtener elementos que permitan comparar con el modelo de renta establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente desde el año 1988. Durante la investigación, a través de las entrevistas y de la revisión

documental se obtuvieron y analizaron las principales características correspondientes al modelo propuesto de impuesto sobre la renta para global dual contribuyentes personas físicas.

La principal característica la cual han resaltado todos los entrevistados es la agrupación o globalización de rentas que establece el modelo de renta global dual, esta característica es sin duda la más representativa de este tipo de modelo. Por medio del análisis, se logró entender que esta agrupación de rentas establece que todas las rentas generadas por el contribuyente persona física a través del trabajo se deben agrupar con las rentas generadas por medio de actividades económicas y con las rentas obtenidas por capital inmobiliario y en otro grupo se tendría todo lo relacionado a rentas de capital mobiliario.

Mediante la revisión del proyecto de ley, se logró identificar que esta agrupación de rentas está establecida bajo los conceptos de renta general y renta especial. La renta general estaría compuesta de las rentas del trabajo, las cuales incluyen salario, pensiones y jubilaciones, dejando de forma exonerada según el artículo 7 del proyecto conceptos como el de aguinaldo y salario escolar, además, esta renta general también está compuesta por rentas generadas por actividades económicas y por rentas de capital inmobiliario, entendiéndose este último como arrendamientos de inmuebles siempre y cuando estos no entren dentro de la categoría de actividades económica tomando como criterio el hecho que si esta actividad se desarrolla a través de uno o más empleados con contrato laboral, ya sería una renta por actividad económica. Con respecto a la renta especial, el proyecto menciona lo relacionado a renta por capital mobiliario, concepto en el cual entraría todo lo relacionado a rentas por arrendamiento de bienes muebles, cuando este no se desarrolle como actividad económica, además, rentas por fondos de participación, dividendos, excedentes, cesiones de capital, ganancias y pérdidas de capital, entre otros.

Se logra comprender el concepto de dualidad del cual hace referencia el nombre del modelo de renta y el cual básicamente se refiere a la división de las rentas en los grupos mencionados anteriormente, renta general y renta especial, pero más allá de la agrupación de rentas en dos grupos que generan la dualidad, es importante mencionar el tratamiento fiscal diferenciado que se le daría a estos grupos. Por un lado, la renta general estaría afecta mediante una tarifa progresiva que va del 10% al 30% y por otro lado se establece una tarifa única para la renta especial de un 15%.

Otro aspecto que se logra determinar es que este tipo de modelos se enfoca en la capacidad y situación económica del contribuyente, incluso esto está contemplado en la norma cuando menciona en el artículo 1:

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad y lo establecido en esta Ley. (Proyecto de Ley 23760, 2023, art. 1)

En resumen, se concluye que el modelo de renta global dual contiene desde el punto de vista de la Administración Tributaria características y aspectos más modernos y atractivos para el sistema fiscal costarricense, buscando según la capacidad económica del contribuyente una imposición de renta más equitativa y además, una simplificación del proceso a nivel de la práctica mediante la agrupación de rentas que estarían afectas por una tarifa progresiva en el caso de la renta general y una tarifa única en el caso de la renta especial, lo cual, también reduce el número de declaraciones de impuestos a preparar por el contribuyente.

La segunda conclusión de este objetivo específico es la diferenciación de un modelo de renta global dual con un modelo de renta cedular el cual es el que se aplica en la actualidad en Costa Rica.

Se ha logrado identificar a través de los instrumentos utilizados en la investigación las principales diferencias entre el modelo de renta cedular de aplicación vigente en Costa Rica y el modelo de renta global dual propuesto en el proyecto de ley 23760, identificando como diferencia principal que el modelo de renta cedular grava las rentas de acuerdo a los tipos de renta, en el caso del contribuyente persona física establece un impuesto a las utilidades para las rentas obtenidas de las actividades lucrativas que desarrolle, de igual manera, establece un impuesto de renta al salario bajo otro método de cálculo y declaración y, por último, también da un tratamiento diferente que los anteriores a las rentas de capital, caso contrario del modelo de renta global dual, que como se estudió en las características y aspectos relevantes, establece una tarifa de impuesto progresivo para la globalidad de rentas de trabajo y rentas por actividades económicas, y una tarifa diferenciada para las rentas de capital mobiliario y ganancias y pérdidas de capital.

Además, se comprende que a través del cambio de modelo se derivan otras diferencias importantes que se interpretan como simplificadoras del proceso de declaración de renta tales

como la cantidad de formularios que se requieren para declarar ya que en el modelo de renta cedular se realizan varias declaraciones de impuestos las cuales tienen diferente periodicidad como el caso de las impuesto de renta sobre el salario que es de carácter mensual y el impuesto sobre la renta a las utilidades que es de carácter anual, y que a su vez manejan tramos de renta individualizados. Por su parte, el modelo de renta global dual, al agrupar las rentas requiere la elaboración de una sola declaración con periodicidad anual y maneja un mismo tramo de bases exentas para lo referente a rentas del trabajo y rentas por actividades económicas, así como tarifas de impuesto progresivas que van del 10% al 30%, y por otro lado las rentas de capital mobiliario que les establece una tarifa del 15%.

Otro punto importante es que se determina una diferencia con respecto al obligado a declarar y liquidar el impuesto de renta de trabajo y renta de capital, ya que la ley vigente establece a agentes retenedores para que realicen la función de retener y liquidar el impuesto cuando se cumpla el hecho generador, contrario al modelo de renta global dual establecido en el proyecto de ley 23760 que adiciona una carga de responsabilidad al contribuyente persona física obligándolo a ser él quien tenga que realizar el cálculo, declaración y liquidación del impuesto sobre la renta.

En resumen, se lograron determinar las principales diferencias entre modelos y se puede afirmar que el modelo de renta global dual contiene características muy distintas al modelo de renta cedular vigente, las cuales abarcan desde la introducción de nuevos conceptos hasta diferencias en la práctica. Se identifica en el nuevo modelo una simplificación del proceso con respecto a la disminución de formularios de declaración, periodicidad de presentación y liquidación, bases exentas, tramos y tarifas, y al centralizar todo el cálculo, declaración y liquidación en el obligado tributario. Sin embargo, sobre este último punto, además de que el modelo de renta global dual contiene una carga tributaria más pesada para el contribuyente persona física, lo estaría obligando a mantener una contabilidad al menos de carácter simple que le ayude a tener control de los ingresos y gastos que le sirva como base para realizar el cálculo del impuesto.

Objetivo específico 2.

Conocer la situación actual de la aplicación del impuesto sobre la renta para las personas físicas con respecto a las rentas incluidas en el impuesto de renta global dual desde la óptica de los contribuyentes y el Estado.

Como primera conclusión del segundo objetivo específico se desprenden elementos importantes con respecto a la situación actual del impuesto sobre la renta para contribuyente persona física desde la perspectiva de lo funcional que resulta el modelo de renta cedular en Costa Rica bajo los conceptos de eficiencia y equidad.

Según lo indagado se ha podido entender que desde el criterio de los entrevistados el modelo de renta cedular el cual se aplica hoy en Costa Rica no resulta equitativo debido a diferentes factores.

El primero es el tratamientos diferenciado de acuerdo con el tipo de ingreso ya que existen diferentes reglas de cálculo de impuesto sobre la renta para un mismo tipo de sujeto que genere diferente tipos de renta. De manera específica se puede señalar que el tratamiento que se le da a las rentas de salario se encuentra en desventaja con respecto al tratamiento que se le da a las rentas por actividades lucrativas, esta desventaja radica en la limitación que tiene el asalariado para la deducción de gastos que afectarían de manera positiva el monto del impuesto, caso contrario para el contribuyente persona física que genera renta a través de actividad lucrativa ya que en este caso la ley le concede la oportunidad de deducir todos los gastos que estén estrictamente relacionados en el desarrollo de la actividad económica, sin embargo, los expertos mantienen su criterio en que un asalariado también incurre en gastos para desarrollar su trabajo pero se encuentran imposibilitados para deducirlos de los ingresos obtenidos.

El segundo factor que conlleva a señalar inequidad de la norma actual es que las rentas de capital mobiliario tienen una tarifa impositiva fija de un 15%, sin embargo, las tarifas por rentas del salario van de un 10% a un 25% de acuerdo con los tramos establecidos por la normativa. Esto se entiende como inequidad debido a que los contribuyentes personas físicas que generan rentas de salario corresponden a la clase obrera del país y son quienes tienen una mayor carga impositiva bajo los términos anteriormente mencionados, por otro lado, aquellos que generan rentas de capital mobiliario son contribuyentes personas físicas que pertenecen a un segmento de población con una mayor capacidad económica y este tipo de operaciones se encuentran bajo una tarifa fija del 15% de impuesto sobre la renta.

Como tercer factor se mencionan los créditos fiscales que la ley permite rebajar una vez que ya esté determinado el monto de impuesto sobre la renta por pagar, los cuales corresponden a créditos de acuerdo condicionados a si el contribuyente persona física tiene uno o más hijos y si

tiene cónyuge, sin embargo, estos montos resultan poco materiales para efectos de rebajo del monto de renta por pagar.

Como segunda conclusión la cual se refiere a la eficiencia de la norma actual, se logra determinar de acuerdo con el criterio del entrevistado tres que el modelo de renta cedular vigente resulta eficiente para efectos de aplicación y recaudación del impuesto al establecer agentes retenedores para las rentas de salario y rentas de capital mobiliario, siendo el patrono para el caso de las rentas de salario y las entidades financieras para el caso de las rentas de capital mobiliario. Lo anterior genera resultados ya que la normativa actual incluso le da carácter de responsable ante el Fisco al agente retenedor y no al contribuyente tal y como lo establece la norma para el caso de las rentas al salario:

Todo patrono o empleador de carácter público o privado, está obligado a actuar como agente de retención del impuesto a que se refiere el Título II de la ley, cuando pague o acredite rentas de las afectas a dicho impuesto. Efectuada la retención, el obligado a ella es el único responsable ante el Fisco. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 1988, art. 63)

Sin embargo, la norma no resulta igual de eficiente para el caso de rentas por actividades lucrativas que pasan por un proceso de cálculo que, si bien está establecido por ley, si no se realiza de forma correcta y siguiendo las reglas que establece la norma respecto a contabilización de ingresos, deducciones de gastos estrictamente necesarios para desarrollar la actividad económica, declaración y pago a tiempo se estaría bajo un proceso ineficiente.

De acuerdo con las conclusiones establecidas anteriormente, a manera de resumen se establece que el modelo de renta cedular vigente tiene elementos que lo hacen poco equitativo poniendo en desventaja incluso entre el mismo tipo de contribuyente persona física, pero por el hecho de generar distintos tipos de renta los cuales tienen tratamientos diferenciados por la ley. Además, la eficiencia de la norma se abarca desde el punto de vista de recaudación reflejando deficiencias en la cultura tributaria del país.

Objetivo específico 3.

Examinar los efectos de un modelo de renta global dual para personas físicas por medio de criterios de expertos tributarios.

Como primera conclusión del tercer objetivo específico, se extrae de la información analizada que uno de los principales efectos de la implementación de un sistema de renta global dual lo constituye el control tributario que pretende la Administración Tributaria a través de las herramientas que contiene este modelo, con respecto al concepto de control tributario “Es aquel control que ejerce la Administración Tributaria mediante procesos masivos o selectivos, llevados a cabo con el fin de ejercer acciones preventivas y/o correctivas para gestionar y fiscalizar los tributos” (Reglamento de Procedimiento Tributario, 2014, art. 2, párr. 11)

Se ha logrado comprender que el modelo de renta global dual a través de la agrupación de rentas mide la capacidad económica de los contribuyentes y grava el incremento patrimonial sobre todas las rentas. De esta forma, la Administración podrá obtener en un mismo resultado declarado el ingreso total que tuvo un contribuyente durante el ejercicio fiscal y no de manera separada de tal forma que pierda la trazabilidad de las fuentes de ingreso.

Por otro lado, el modelo de renta global dual refleja ser un contiene características más modernas y sofisticadas simplificando la revisión y control de lo declarado, por ejemplo, en caso de que la Administración Tributaria requiera a un contribuyente para efectos de auditar lo declarado, bastará con un solo requerimiento para poder abarcar en su revisión todas las fuentes de renta obtenidas por el contribuyente durante el período fiscal requerido. De igual manera, el modelo trabaja con un solo tramo exento y tarifas progresivas que van de un 10% a un 20% para toda la globalidad de ingresos obtenidos por rentas de trabajo, rentas por actividades económicas y rentas por capital inmobiliario.

Sobre el mismo control tributario que se pretende también se concluye que el modelo procura mantener las rentas de capital mobiliario en un grupo aparte para obtener visibilidad y poder dar seguimiento a las operaciones transadas.

Como segunda conclusión, se establece que la sustitución del modelo de renta cedular por el modelo de renta global dual generaría un efecto de mayor recaudación. El expediente del proyecto de ley 23760 establece un enfoque en el contribuyente persona física tomando en cuenta su capacidad económica entendiéndose esto como que el que obtiene mayor ingreso, pagaría más impuesto. Además, el proyecto expone la intención del Estado de aumentar la recaudación por medio de impuestos directos dejando la tendencia histórica de una mayor obtención de ingresos a través de impuestos indirectos. Si bien es cierto, el Estado ha hecho anteriormente esfuerzos para obtener una mayor recaudación de impuestos a través de proyectos de ley de los cuales algunos no

han tenido éxito en el ámbito legislativo y por medio de leyes y reformas que han sido aprobadas y se encuentran vigentes, ante la situación económica del país se siguen promoviendo leyes que aumenten la principal fuente de financiamiento del Estado.

Recomendaciones

Legislación tributaria

Desde el punto de vista normativo, se recomienda a la Administración Tributaria representada por el ministro de Hacienda y al Estado representado por el presidente de la República en sus funciones de promotores de leyes fiscales o en su defecto a la Asamblea Legislativa en sus funciones de creación y aprobación de leyes, la creación de una normativa más adecuada a la realidad económica de Costa Rica. Un cuerpo normativo que no se enfoque solamente en la parte trabajadora del país si no que sea congruente en términos de igualdad y equidad con relación a las fuentes de ingresos, tarifas impositivas, gastos deducibles y otros factores que afectan directamente el impuesto sobre la renta.

Sistema tributario

Desde el punto de vista de la práctica fiscal, se recomienda a la Administración Tributaria la implementación de prácticas que fortalezcan el control tributario con herramientas que provee la legislación vigente o mediante una nueva norma que beneficie la recaudación antes de la creación nuevos impuestos a través de reformas de ley parciales o cambios en modelos impositivos.

Además, se recomienda a la Administración Tributaria, trabajar de una forma proactiva y no reactiva ante la intención de cambios en el proceso tributario tanto a nivel informativo como operacional. Si bien es cierto, la norma se encuentra en la corriente legislativa y no ha sido discutida ni aprobada, de ser avalada por los diputados se presume que la Administración Tributaria no estaría preparada para un cambio que ella misma propone, partiendo del hecho que la información sobre este modelo de renta global dual es casi nula por parte de este ente y hay que recurrir a fuentes internacionales o criterios de expertos del sector privado para ahondar sobre el tema.

Se recomienda a los funcionarios de la Administración Tributaria mantenerse capacitados y actualizados tanto de la norma vigente como de proyectos fiscales que se encuentren en la corriente legislativa, tomando así ventaja en una eventual puesta en práctica.

Cultura tributaria

Se recomienda a la Administración Tributaria crear fuentes de información tanto para el contribuyente como para sus colaboradores sobre temas impositivos que afecten o puedan llegar a afectar el sistema tributario haciendo énfasis en la relevancia que tienen los tributos con relación al desarrollo del país y de la correcta gestión que se les da a los mismos, creando de esta manera una percepción positiva por parte de los contribuyentes.

Se recomienda al contribuyente fortalecer su conocimiento con respecto a temas impositivos para así comprender cómo funciona el sistema tributario y el impacto que tienen los impuestos en el crecimiento y desarrollo del país, con el objetivo de cambiar la perspectiva de obligatoriedad por la de contribución hacia un avance socioeconómico.

Referencias

- Alejano, A. (1995). Evolución de las rentas de capital en el período 1990-1994. *Boletín económico – Banco de España*. ISSN-e 1579-8623, ISSN 0210-3737, N°. 9 (SEP), 1995, págs. 33-46. <https://repositorio.bde.es/handle/123456789/21485> (clásico)
- Arias-Ondón, F., (2023). Investigación documental, investigación bibliométrica y revisiones sistemáticas. REDHECS: *Revista electrónica de Humanidades, Educación y Comunicación Social*. 31 (22), 9-28, Abril-Septiembre 2023. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/9489470.pdf>
- Camacho, C. (2023). Renta mundial por el tejado. *La República*. <https://www.larepublica.net/noticia/renta-mundial-por-el-tejado>
- Centro de Información Jurídica en Línea. (2007, 1 de marzo) Conceptos fundamentales en materia tributaria. <https://cijulenlinea.ucr.ac.cr/portal/descargar.php?q=NzAy>
- Certad, G. (2002). El consorcio en Costa Rica como contrato de cooperación económica y como sujeto de derecho. *Revista Judicial, Costa Rica*, (94), 13-28. <https://www.studocu.com/latam/document/universidad-de-costarica/economia-publica/el-consorcio-en-costarica/70297066>
- Chavarría Orozco, L.A. (2010). *Los elementos cuantitativos del impuesto sobre la renta costarricense y la normativa contable*. [Tesis de doctorado. Universidad Estatal a Distancia] Repositorio UNED: <https://repositorio.uned.ac.cr/reuned/bitstream/handle/120809/1030/LuisAlbertoChavarríaOrozco%20-02%20final.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (clásico)
- Chaves Robles, R., y Acosta Jaén, N. (mayo 18, 2023). Proyecto de Ley 23760. *Por medio del cual se establece un marco jurídico para el impuesto sobre la renta*. <https://d1qqtien6gys07.cloudfront.net/wp-content/uploads/2023/05/23760.pdf>
- Clauso García, A., (1993). Análisis documental: el análisis formal. *Revista General de Información y Documentación*. 3 (1), 11-19. <https://revistas.ucm.es/index.php/RGID/article/download/RGID9393120011A/11739/0>
- Código de Normas y Procedimientos Tributarios. [cnpt]. Ley 4755 de 1971. 3 de mayo de 1971. (Costa Rica).

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530

Constitución Política de la República de Costa Rica. [cp]. 8 de noviembre de 1949. (Costa Rica).

http://www.pgrweb.go.cr/scij/busqueda/normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=871

Corte Suprema de Justicia. Sala Constitucional. N°04788, 30 de setiembre de 1993. (Costa Rica)

Corte Suprema de Justicia. Sala Constitucional. N°05749, 9 de noviembre de 1993. (Costa Rica)

Corte Suprema de Justicia. Sala Constitucional. N°0687-96, 7 de febrero de 1995. (Costa Rica)

Corte Suprema de Justicia. Sala Constitucional. N°10153, 10 de octubre de 2001. (Costa Rica)

Corte Suprema de Justicia. Sala Constitucional. N°12218, 5 de agosto de 2009. (Costa Rica)

Decreto 38277 de 2014 [con fuerza de ley]. Por medio del cual se expide el Reglamento de Procedimiento Tributario. 2 de abril de 2014. (Costa Rica).

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=76926

Díaz Caro, C. (2015). *Tres ensayos sobre equidad y eficiencia en el IRPF Dual Español*. [Tesis de doctorado. Universidad de Extremadura]. Repositorio UNEX:

https://dehesa.unex.es/bitstream/10662/3191/1/TDUEX_2015_Diaz_Caro.pdf (clásico)

Díaz-Bravo, L., Torruco-García, U., Martínez-Hernández, M. & Varela Ruiz, M. (2013). La entrevista, recurso flexible y dinámico. *Investigación en Educación Médica*. 2 (7), 162-167, Julio-Septiembre 2013.

https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2007-50572013000300009

Diep Diep, D. (2003). La Evolución del Tributo. *Derechos Humanos. Órgano Informativo de la Comisión de Derechos*, (64), 65-91. <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derechos-humanos-emx/article/download/24132/21598> (clásico)

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de 2003. Concepto Unificado de Impuesto sobre las Ventas. 25 de junio de 2003. (Colombia).

https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/pdf/concepto_tributario_dian_000001_2003.pdf

- Finol de Franco, M., Arrieta, X. (2021). Métodos de investigación cualitativa. Un análisis documental. *Revista Especializada en Educación: Encuentro Educacional*. 28 (1), 9-28 Enero-Julio 2021. <https://produccioncientificaluz.org/index.php/encuentro/article/view/37213/40534>
- García Bueno, M.C. (2020). III. Los tributos y sus elementos esenciales. En Ríos Granados (Ed.), *Manual Tributario*. (pp. 93-115). <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/6a.pdf>
- García Pincay, C.A. (2013). *Implementación del Sistema Dual como normativa del Impuesto a la Renta*. [Tesis de licenciatura. Universidad Central del Ecuador]. CORE: <https://core.ac.uk/download/pdf/71903297.pdf> (clásico)
- Gómez Casas, M.G. (2020). IV. Sujetos de la Obligación Tributaria. En Ríos Granados (Ed.), *Manual Tributario*. (pp. 117-132). <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/6278-manual-de-derecho-fiscal>
- Gómez Meza, C.L. (2014). *Los Principios de Igualdad Tributaria y capacidad económica en la ley de Impuesto sobre la renta*. [Tesis de licenciatura. Universidad de Costa Rica] Obtenido de Repositorio UCR: <https://repositorio.sibdi.ucr.ac.cr/server/api/core/bitstreams/059392db-e142-4a47-a30f-4f16af7d3f69/content> (clásico)
- Guanoluisa Almache, F., Bósquez Remache, J., Esparza Pijal, S. & Benavides Salazar, C. (2023). Apuntes sobre los métodos de investigación y técnicas de recolección de datos utilizadas en la investigación jurídica. *Revista Bibliotecas. Anales de Investigación*. 19 (2), 1-17 Septiembre-Diciembre 2023. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/9285926.pdf>
- Hernández Sampieri, R. & Mendoza Torres, C.P. (2018). *Metodología de la Investigación: Las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta*. McGraw-Hill. https://campusvirtual.icap.ac.cr/pluginfile.php/236322/mod_resource/content/1/Metodologia%20de%20la%20Investigacion.pdf
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C. & Baptista Lucio, P. (2018). *Metodología de la Investigación*. (6th ed.). McGraw-Hill. <https://www.esup.edu.pe/wp-content/uploads/2020/12/2.%20Hernandez,%20Fernandez%20y%20Baptista-Metodología%20Investigacion%20Científica%206ta%20ed.pdf>

- Hernández, M. 2024, 22 de febrero. Principio de territorialidad tributario en Costa Rica. *Delfino*.
<https://delfino.cr/2024/02/principio-de-territorialidad-tributario-en-costa-rica>
- Johnson, E. (1982). Impuesto Sobre la Renta. *Iuris Tantum*, I. (1) pág. 137–188.
<https://revistas.anahuac.mx/index.php/iuristantum/article/view/1645/1662> (clásico)
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 01 de julio de 2004. (España).
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&p=20230525&tn=1>
- Ley de Impuesto sobre la renta. [ligr]. Ley 7092 de 1988. Artículos 1, 27. 21 de abril de 1988.
 (Costa Rica).
https://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969
- Ley General Tributaria de España. [lgr]. Ley 58. Artículo 50.1. 17 de diciembre de 2003.
 (España). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>
- Madrigal Solórzano, L.H. & Ramírez Chaves, J.L. (2019). *Cultura tributaria y su impacto en el cumplimiento de los deberes formales y materiales de los obligados tributarios inscritos como profesionales independientes que pertenecen al cantón Central de Puntarenas distrito Primero, en el período 2018*. [Tesis de licenciatura. Universidad Técnica Nacional]
 Repositorio UTN: <https://repositorio.utn.ac.cr/server/api/core/bitstreams/cc31eaac-3d81-4be0-9d11-43f4d05ae9f0/content>
- Ministerio de Hacienda. (2023). *Estricto control del gasto y mejora recaudatoria permitieron alcanzar un superávit primario del 0,2% del PIB*.
https://www.hacienda.go.cr/docs/CP15_023.pdf
- Ministerio de Hacienda. (2024) *Régimen de Tributación Simplificada* (Costa Rica).
<https://www.hacienda.go.cr/docs/GeneralidadesRegimenSimplificado.pdf>
- Ministerio de Hacienda. (s.f.) *Misión, Visión y Valores institucionales* (Costa Rica).
<https://www.hacienda.go.cr/MisionVisionValores.html#:~:text=Somos%20la%20institución%20rectora%20de,más%20próspera%2C%20equitativa%20y%20solidaria>
- Miranda, U. & Acosta, Z. (2009). Fuentes de información para la recolección de información cuantitativa y cualitativa. Recuperado de:
<https://docs.bvsalud.org/biblioref/2018/06/885032/texto-no-2-fuentes-de-informacion.pdf>
- Mora Azofeifa, R.J. (2022). *La tributación de las rentas provenientes de actividades ilícitas: el componente axiológico encubierto en el elemento material (objetivo y subjetivo) del hecho*

- generador del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre el valor agregado*. [Tesis de licenciatura. Universidad de Costa Rica]. Obtenido de Repositorio UCR: <https://repositorio.sibdi.ucr.ac.cr/server/api/core/bitstreams/94603e88-763d-4ba2-96e9-7cabb2a3d3bc/content>
- Ochoa León, M. (2014). Elusión o Evasión fiscal. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración*, 3 (5), 18-46, Enero-Junio 2014. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5063717.pdf>
- Peralta, C. (2015). Tributación y derechos fundamentales de los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica. *Revista de Ciencias Jurídicas N0 138 (89-134) Setiembre-Diciembre 2015*. <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/article/view/22824/23304> (clásico)
- Picos Sánchez, F. (2003). *El modelo dual de reforma del IRPF un estudio de la viabilidad y los efectos de su aplicación en España*. [Tesis de doctorado, Universidad de Vigo]. Sitio Web: Fidel Picos: http://fidel.webs.uvigo.es/docs/inves2004_04.pdf (clásico)
- Piedra, P. (2020). *Diálogo multisectorial y el sistema de renta global*. Deloitte. <https://www2.deloitte.com/cr/es/pages/tax/articles/dialogo-multisectorial-y-el-sistema-de-renta-global.html>
- Rivera, M. (s.f.). *Renta Territorial o Renta Mundial: un debate fiscal en Honduras*. PwC Consultores. <https://www.pwc.com/ia/es/Tax-legal-news/notas-tecnicas/Renta-Territorial-Renta-Mundial-un-debate-fiscal-en-Honduras.html>
- Rivera, R. y Sojo, C. (2002). Capítulo 7. Cultura Tributaria. En *El Sistema Tributario Costarricense: contribuciones al debate nacional*, Contraloría General de la República. (pp. 457-516. <https://infofiscal.conare.ac.cr/index.php/repositorio/category/4-bibliografia.html?download=167:cgr-2002-el-sistema-tributario-costarricense&start=20>
- Robalino, J. & Oviedo, L. (2022). *Análisis del proyecto de ley No. 22 393*. Instituto de Investigaciones en Ciencias Económicas. https://iice.ucr.ac.cr/conferencia_prensa/informe_impuesto_renta_global.pdf
- Rojas Crotte, I.R., (2011). Elementos para el diseño de técnicas de investigación: una propuesta de definiciones y procedimientos en la investigación científica. *Revista Tiempo de educar*. 12 (24), 277-297. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=31121089006>

- Romero Pérez, J.E. (2019). Constitución Política y Derecho Tributario. *Revista de Ciencias Jurídicas* N°150 (145-170) Setiembre - Diciembre 2019. <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/article/download/40666/41310/144121>
- Ruiz de Castilla y Ponde de León, F. J. (2001). Las Clasificaciones de los tributos e Impuestos. *Derecho & Sociedad*, (17), 100-104. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16843/17155>
- Sánchez Bravo, P.E. (2014). *Evaluación del modelo de impuesto dual, como una alternativa al modelo de impuesto a la renta global de personas naturales en Ecuador, mediante el uso de micro simulación*. [Tesis de licenciatura. Escuela Politécnica Nacional]. Repositorio EPN: <https://bibdigital.epn.edu.ec/bitstream/15000/8515/3/CD-5743.pdf> (clásico)
- Sánchez Sánchez, J.D. 2022, 25 de mayo. De la renta cedular, global y mundial; una aplicación diferenciada. *La República*. <https://www.larepublica.net/noticia/de-la-renta-cedular-global-y-mundial-una-aplicacion-diferenciada>
- Sequeira, A. (2022). Enterrado plan de renta global de Carlos Alvarado. *La Nación*. <https://www.nacion.com/el-pais/politica/enterrado-plan-de-renta-global-de-carlos-alvarado/4V2PMC2YSVFWLASNDN4TLK3IOU/story/>
- Villabella Armengol, C. (2020). Los métodos en la investigación jurídica. Algunas precisiones. En E. Cáceres Nieto (Ed.), *Pasos hacia una revolución en la enseñanza en el sistema romano-germánico*. (pp. 161-178). <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6226/22a.pdf>

Anexos

Anexo N°1. Cuadro de Variables

CUADRO DE VARIABLES

OBJETIVO	VARIABLE	INDICADOR	SUBINDICADOR	DEF. CONCEPTUAL	DEF. OPERACIONAL	INSTRUMENTALIZACIÓN
Realizar una comparación normativa del modelo de impuesto sobre la renta para personas físicas vigente y el modelo de impuesto sobre la renta global dual propuesto para personas físicas.	Comparación normativa	Características del modelo de impuesto sobre la renta para persona física. Características de Renta global dual para personas físicas.	Conjunto Normas Regular Conductas Ordenamiento Jurídico	Para Gudiña (2024): “Una normativa es una agrupación (o un conjunto) de normas establecidas con el fin de regular comportamientos, conductas o modos de proceder en una cierta actividad, materia o esfera. Una norma , cabe aclarar, es un precepto de orden jurídico que se asocia a las ideas de orden y reglamentación, además de servir en el campo del Derecho como sinónimo de normativa .” (https://definicion.de/normativa/#google_vignette)	Identificar similitudes y diferencias entre normas.	Entrevista de la pregunta 1 a la pregunta 2

<p>Conocer la situación actual de la aplicación del impuesto sobre la renta para las personas físicas con respecto a las rentas incluidas en el impuesto de renta global dual desde la óptica de los contribuyentes y el Estado.</p>	<p>Situación actual</p>	<p>Importancia de la situación tributaria. Principios del sistema tributario. Características del sujeto pasivo.</p>	<p>Sucede Existe Tiempo Presente</p>	<p>Para Pérez & Merino (2023): “Actual es un término con origen en el vocablo latino <i>actuālis</i>. Se trata de un adjetivo que permite nombrar a aquello que sucede o existe en el tiempo de que se habla. El concepto también permite referirse al presente (el tiempo en que actualmente está alguien).” (https://definicion.de/actual/)</p>	<p>Lo que está pasando en el presente.</p>	<p>Entrevista de la pregunta 3 a la pregunta 4</p>
<p>Examinar los efectos de un modelo de renta global dual para personas físicas por medio de criterios de expertos tributarios.</p>	<p>Efectos</p>	<p>Efectos derivados del modelo</p>	<p>Impone Obliga Impuestos Establecidos</p>	<p>Para Pérez & Gardey (2022): “Con origen en el término latino <i>effectus</i>, la palabra efecto presenta una amplia variedad de significados y usos, muchos de ellos vinculados a la experimentación de carácter científico. Su acepción principal presenta al efecto como a aquello que se consigue como consecuencia de una causa. El vínculo entre una causa y su efecto se conoce como causalidad.” (https://definicion.de/efecto/)</p>	<p>Consecuencias implícitas por el origen de algo.</p>	<p>Entrevista de la pregunta 5 a la pregunta 6</p>

Anexo N°2. Entrevista

Universidad Internacional de las Américas

Investigador: Juan Pablo Rojas Ramírez

Introducción: El presente cuestionario tiene por finalidad la recolección de datos relevantes para la resolución del proyecto de investigación titulado “**Análisis jurídico del impacto de las modificaciones propuestas a la Ley 7092 “Ley de Impuesto sobre la Renta”, a partir del proyecto de ley 23760, con énfasis en la implementación del concepto de Renta Global Dual para los contribuyentes personas físicas en Costa Rica durante los ejercicios fiscales 2022 y 2023**”. Por lo tanto, se le agradece por su colaboración al realizar el siguiente cuestionario, además, cabe recalcar que todos los datos brindados serán utilizados de manera anónima y profesional, muchas gracias.

1. ¿Podría comentar sobre los principales aspectos y características incluidos en el proyecto de ley 23760 “Impuesto sobre la renta” relacionados al modelo de renta global dual para contribuyentes personas físicas?
2. ¿Cuáles son las principales diferencias entre el modelo de impuesto sobre la renta para contribuyentes personas físicas vigente según la Ley 7092, y el modelo de impuesto sobre la renta global dual para contribuyentes personas físicas propuesto en el proyecto 23760, y si considera idóneo o viable este modelo propuesto para Costa Rica?
3. En la actualidad, ¿considera que el modelo de impuesto sobre la renta vigente para contribuyentes personas físicas es eficiente y equitativo, desde el punto de vista del tratamiento impositivo que se le da a las rentas obtenidas?
4. ¿Considera que tanto el Estado como los contribuyentes se encuentran preparados para un cambio de modelo de impuesto sobre la renta para contribuyentes personas físicas?
5. ¿Cuál considera que es el objetivo principal de un cambio de modelo de impuestos de renta cedular a renta global dual?

6. ¿Podría mencionar los efectos tanto positivos como negativos, que considera que traería la implementación de un modelo de renta global dual para contribuyentes personas físicas desde la óptica del contribuyente y desde la óptica del Estado como ente recaudador?

Anexo N°3. Candidatos a entrevistas

Profesión	Puesto	Compañía
Abogado	Tax Legal Partner	Grant Thornton Costa Rica
Abogado	Socio de Impuestos	Deloitte Costa Rica
Contador	Tax Specialist	Cargill