

**UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DE LAS
AMERICAS**

FACULTAD DE DERECHO

**EL RÉGIMEN DE EXENCIÓN TRIBUTARIA EN COSTA
RICA Y SU VINCULACIÓN A LA CANASTA BÁSICA EN
EL PROYECTO DE LEY “IMPUESTO SOBRE EL
VALOR AGREGADO”**

Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho

Ernesto Mora López

San José, 2017

Índice

Tabla de contenido

RESUMEN	8
CAPITULO I: INTRODUCCIÓN	2
Planteamiento del Problema	5
Objetivos	8
Objetivo General	8
Objetivos Específicos	8
Justificación	9
Antecedentes	19
Proyecciones	30
CAPÍTULO SEGUNDO: LA EXONERACIÓN DE TRIBUTOS	33
CONCEPTO DE EXENCIÓN	33
CARACTERÍSTICAS DE LAS EXENCIONES	39
CLASIFICACIÓN DE LAS EXENCIONES	42
Exenciones subjetivas y objetivas o mixtas:	43
Exenciones totales o parciales:	46
Exoneraciones Simples y Complejas:	47
Exenciones Temporales o Permanentes:.....	50
PRINCIPIOS DE LAS EXENCIONES	53
Principio de Legalidad:.....	54
Principio de Reserva de Ley:	56
Principio de Interpretación Restrictiva:	59
Principio de Igualdad:	60
PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA:	62
EL HECHO IMPONIBLE O GENERADOR	63
ELEMENTOS DEL HECHO GENERADOR	67
Elemento Subjetivo	67
Elemento Objetivo:.....	68
NORMAS DE EXONERACIONES Y DE NO SUJECIÓN	69
MARCO JURÍDICO DE LAS EXENCIONES	71
Concepto de la Canasta Básica	74

Capítulo III: Marco Metodológico	76
Enfoque de la Investigación:	76
Diseño de la Investigación:	77
Muestra De La Investigación.....	78
UNIDADES DE ANÁLISIS	79
Primera Unidad de Análisis:	79
Segunda Unidad de Análisis:	80
Tercera Unidad De Análisis:	80
INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN:.....	81
PROCESO PARA LA RECOLECCIÓN DE DATOS	82
Revisión exhaustiva del material bibliográfico.....	82
MÉTODO DE ANÁLISIS	83
PRESUPUESTO DEL TRABAJO DE TESIS	83
Cronograma.....	84
Recolección de la información 3 meses.....	84
Recolección de información por parte de expertos 1 mes.....	85
Análisis de la información 1 mes.....	85
Revisión final 8 días	85
Capítulo IV: Análisis de Resultados.....	86
Análisis de los Objetivos Específicos.....	87
Primera Unidad de Análisis/Categoría:	89
Descripción	89
Pregunta para los expertos.....	89
Respuesta de los entrevistados	90
Segunda Unidad de Análisis/Categoría:	94
Descripción:	94
Pregunta a los expertos.....	94
Respuesta de los entrevistados	95
Tercera Unidad de Análisis/Categoría:.....	97
Descripción:	97
Pregunta a los entrevistados	97
Respuesta de los Entrevistados.....	98
Análisis de la Variable en estudio (Proyecto de Ley)	100

Naturaleza Jurídica Constitucional	100
Principio de Reserva de Ley Aplicado al Proyecto de Ley	103
Eliminación de la Canasta Básica Alimentaria	108
Regresividad del Impuesto Sobre el Valor Agregado.....	112
Progresividad del Impuesto Sobre el Valor Agregado:.....	119
Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de Hogares.....	121
Limitaciones de la Investigación	123
Capítulo V: Conclusiones.....	124
Conclusiones Específicas	125
CONCLUSIONES GENERALES.....	129
Recomendaciones.....	131
Referencias.....	133
Apéndices.....	140
Cuestionario	140
Índice del Déficit Fiscal en Costa Rica (página oficial del gobierno).....	141
Gobierno logró una reducción del déficit fiscal en el 2016	141
Hacienda informó que se cerró el año con déficit de 5,2% del PIB, por debajo del 5,7% del 2015. Se recauda más y mejor: por segundo año consecutivo, crecimiento de ingresos superó al de gastos ...	141
Índice de Evasión Fiscal (página oficial del gobierno).....	145
Costa Rica calcula evasión fiscal en 8,2% del PIB	145
Indicadores Internacionales. Posición de Costa Rica en el mundo y en América Latina y el Caribe	147
Estudio Pew Research	147
Costa Rica, entre los países latinoamericanos con menor crecimiento de su clase media.....	147
Índice Gini, Costa Rica.....	149
Crece desigualdad de ingresos en Costa Rica según Informe de Estado de la Nación.....	149
La pobreza alcanza a un tercio de los hogares del país	149
El estudio revela que en Costa Rica aumentan las diferencias entre los ricos y pobres.	149
Más brecha entre ricos y pobres	150
Costa Rica Encuesta Nacional De Hogares	151
Informe Estado de la Nación: Libertad Frente a la Corrupción	153

Tablas

Tabla 1. Ranking de países de América Latina, comparación de ingresos por país para adquirir la canasta básica de consumo.....	16
Tabla 2. Presupuesto del trabajo de Investigación.....	84
Tabla 3 Informe Estado de la Nación: Libertad Frente a la Corrupción.....	154

RESUMEN

El objetivo de la presente investigación es analizar la eliminación del concepto jurídico de la exoneración a la canasta básica de consumo y tributaria del Proyecto de Ley Sobre el Impuesto al Valor Agregado.

Este estudio utilizará la técnica cualitativa, como la entrevista abierta aplicada a cuatro expertos en el tema, que ocupan cargos en la función pública, los cuales están relacionados directamente con el Proyecto de Ley, así como un análisis en primer plano de la información teórica, además un exhaustivo estudio de la jurisprudencia, doctrina y la legislación nacional.

Además se analizará exactamente desde el punto de vista jurídico, porque el proyecto de ley afectará directamente a las familias de menores recursos en nuestro país, no siendo conveniente derogar por medio de esta propuesta la ley actual que regula la figura jurídica de la canasta básica.

CAPITULO I: INTRODUCCIÓN

Siguiendo la línea de algunos países latinoamericanos como Chile, Uruguay y México, es que Costa Rica por medio del Poder Ejecutivo, presenta a la corriente legislativa el proyecto de ley conocido como IVA, Ley Sobre El Valor Agregado, en el que se pretende modernizar parte del sistema tributario y por ende el cobro de impuestos a lo interno.

Justificando este proyecto de ley, mediante principios de Derecho Tributario tales como el principio de igualdad y de capacidad económica, proyectando un bien para el país, lo que pretende es aumentar el ingreso de impuestos a costas de afectar de manera directa los ingresos económicos de los costarricenses mediante la eliminación de la exoneración a la canasta básica.

Costa Rica a partir de la década de los 40, inicia una serie de reformas progresistas, en pro de los trabajadores y de las clases sociales más desprotegidas, los diferentes actores de estas transformaciones no buscaban enriquecerse a costas del poder, mucho menos favorecer con sus políticas inclusivas a un sector oligárquico de la época.

La clase política que gobierna antes de los años 80 procuró seguir una línea política similar a la de los reformistas, aplicando principios del Derecho tales como la justicia social, la equidad y principios cristianos, enfocados en el norte que era la aplicación de leyes justas para todos los sectores.

De esta manera Costa Rica goza de una legislación en cuanto al acceso de los alimentos privilegiada, ya que los víveres denominados básicos y de primera necesidad están exentos del

impuesto de las ventas, permitiendo a los hogares de escasos recursos acceder a los bienes y servicios exentos por ley.

Es por lo anterior que en este trabajo de investigación, se pretenderá responder la pregunta del porque el gobierno procura eliminar el concepto jurídico de la canasta básica alimentaria de la legislación nacional, a través del Proyecto De Ley Impuesto Sobre El Valor Agregado, soslayando la seguridad alimentaria como derecho fundamental de todos los costarricenses, principalmente de la sociedad vulnerable, analizando desde un punto de vista de Derecho de fondo las consecuencias de este proyecto de ley.

La pobreza de las personas en los distintos países del mundo es debida en su gran mayoría a la falta de alimentos, por lo tanto si una familia en cualquier país no tiene alimentos, prácticamente está condenada a pasar peripecias. La pobreza es producto de una mezcla entre sistemas políticos de exclusión alimentaria y de leyes propuestas por políticos que debilitan un sistema social en favor de las grandes corporaciones que se verán favorecidas con el control monopólico de un determinado mercado o producto específico, por lo que la ley no puede entrar a regular un debilitamiento de esta figura.

En nuestra investigación se profundizará las leyes propuestas y reformas a las mismas que se realizan con el fin de atentar en contra de la seguridad alimentaria, utilizando los sectores políticos una plataforma normativa.

De importancia imperativa es la comprensión de que la manera de imponer sistemas políticos en detrimento de un pueblo es por medio de la creación de leyes que enmarcarán el actuar de un Estado, según lo anterior debido al principio de legalidad; en la investigación propuesta en este tema, se examinará cada ley o proyecto de ley que pretende debilitar la seguridad alimentaria

mediante la eliminación del instituto jurídico tributario de la exoneración a la canasta básica alimentaria y tributaria, además de estudiar las leyes vigentes que generan seguridad alimentaria, mismas que están en peligro por estar gobernados a nivel Ejecutivo y Legislativo por una clase política empresarial que busca el beneficio de unos pocos, comprometiendo la legislación costarricense.

Planteamiento del Problema

En Costa Rica se pretende eliminar el instituto jurídico de la exoneración, específicamente en su concepto de canasta básica, esto es promovido por el Poder Ejecutivo mediante el proyecto de ley llamado el IVA o Ley Del Impuesto Sobre El Valor Agregado, enviado a la corriente legislativa bajo el expediente No. 19.678, en el mismo se pierde el concepto de canasta básica, lo que tendrá implicaciones de tipo social, económico, laboral y tributario, produciendo un impacto en la sociedad desde todas las aristas que se analice, y significativamente el derecho que debe de obedecer a procurar un orden social, no contribuirá a mantener una sociedad sistemática.

Debido a esta situación el derecho dejará desprovisto de su cobertura jurídica según el principio de legalidad que rige el actuar de la administración pública a sus administrados, categorizando en una injusticia tributaria a la población. La afectación se verá reflejado directamente en la familia costarricense más desprotegida, porque al no tener garantía de que la canasta básica alimentaria sea exonerada o exenta traerá incertidumbre jurídica, económica y social. Las familias promedios no se percatarán de la gravedad de la situación por la falta de información por parte del ente rector, considerando que el proyecto de ley objeto de análisis no explica en sus motivaciones ni en el articulado la exclusión de la complejión jurídica.

Se ha analizado el principio de reserva de ley, la administración pública no tendrá de qué manera exonerar los productos básicos de forma total, porque estarán estos expuestos a recibir un gravamen de tipo impositivo.

Los fines de las exoneraciones son declarados constitucionales y persiguen el objetivo de promover principios rectores o superiores que encuentran un acomodo desde una perspectiva jurídica, encontrando un menoscabo en principios tributarios tal como lo

relacionado a la teoría general de justicia tributaria, entendida como una justicia distributiva, afectando esto la manera con la que los costarricenses accedan a los alimentos, analizando los principios de igualdad, progresividad, legalidad, reserva de ley y no confiscatoriedad.

Una de las causas probables de este tipo de medidas, es la incomprensión del poder de eximir que tiene el Estado sobre ciertas actividades o cosas, así como el gobierno tiene la potestad de gravar, también la tendrá de desgravar o eximir una carga tributaria, pudiendo entonces el Estado otorgar un beneficio tributario con el que se contribuye de manera directa a los más desprotegidos.

Los promotores de este proyecto de ley, el Poder Ejecutivo y el Ministerio de Hacienda defienden la desaparición de la canasta básica, alegando que este proyecto de ley propone y aplica principios tributarios modernos al innovar el impuesto al valor agregado y transformarlo en un impuesto regresivo, esto se entiende como la desaparición del impuesto sobre las ventas.

Afirma el Vice Ministro de Ingresos del Ministerio de Hacienda, el Señor Fernando Rodríguez, que las distintas canastas básicas no están siendo eliminadas, que todo lo contrario, lo que busca el proyecto de ley propuesto por el gobierno es cumplir con los principios que contempla la justicia tributaria, porque al tener exonerados productos, el acceso a estos siempre será en mayor cantidad de consumo por la clase más pudiente del país, mientras que los más pobres no tienen tanto acceso a la compra de estos alimentos o servicios. Según la autoridad del gobierno, la exoneración a la canasta básica no es una herramienta de justicia social o tributaria, por lo que ellos proponen transformar el impuesto de ventas en el impuesto al valor agregado con efectos regresivos, es decir que los bienes y servicios exonerados hasta el momento, tendrán un impuesto progresivo, y esta medida garantizará que lo pagado por el 40% de la población más pobre sea

devuelto en efectivo a cuentas electrónicas en algún banco del Estado. Lo anterior se convierte en un problema a largo plazo, debido a que Costa Rica no tiene eficaces funciones de control tributario.

Si éste proyecto de ley avanza en la corriente legislativa de manera satisfactoria para el ejecutivo, tendremos consecuencias y pronósticos no muy alentadores, esto en referencia a la progresividad o el principio de progresividad, porque este implica un aumento del tipo de gravamen en la medida que la base imponible aumenta, a efectos de igualar el sacrificio de los contribuyentes ante la imposición, por lo que el proyecto gravará de manera proporcional distintos hechos imponibles.

Es cierto que Costa Rica necesita tipificar un impuesto de ventas mucho más moderno, donde se le dé solución a los problemas fiscales, pese a esto no pienso que la implementación de un proyecto de ley que pasa de gravar las ventas de un 13% a 15% y un proyecto que vendrá a gravar de manera progresiva los alimentos que hoy están exonerados por ley dentro de un marco regulatorio llamado la exoneración a las canasta básica, no es la solución para paliar este déficit fiscal, porque afecta directamente a la clase pobre y media de este país. Resolvería parte de este problema con la implementación de un impuesto a la renta global, que gravaría a los contribuyentes con una tasa sobre la totalidad de los ingresos que estos perciben en el extranjero.

La ponencia del problema detectado con la implementación del impuesto al valor agregado y la eliminación de la exoneración a los alimentos de la canasta básica alimentaria se concluye con la pregunta siguiente:

¿Es jurídicamente viable y conveniente para Costa Rica la eliminación del instituto jurídico de la exoneración, manifestado en la canasta básica?

Objetivos

Objetivo General

Comprender las implicaciones legales para la sociedad costarricense que tendría la eliminación de la exoneración a la canasta básica alimentaria en la normativa nacional.

Objetivos Específicos

- Definir el concepto de la exoneración, así como las distintas categorías.
- Determinar la aplicación de la exoneración a la canasta básica en el Proyecto De Ley “Impuesto Sobre El Valor Agregado”.
- Comprender la eliminación del concepto jurídico de la canasta básica en el proyecto de ley “Del Impuesto Sobre el Valor Agregado”

Justificación

Existen figuras jurídicas que no deberían de cambiar porque estas generan justicia social y tributaria, además de estabilidad en la sociedad civil, una de estas figuras legales es la exoneración a la canasta básica alimentaria o la canasta básica tributaria, misma que desaparecería en el tanto sea aprobado en segundo debate el proyecto de ley denominado impuesto al IVA, su nombre es “Ley Sobre El Valor Agregado”, bajo el expediente legislativo no. 19.678. Es en este proyecto de ley que desaparece la canasta básica alimentaria del vocabulario de los costarricenses y literalmente dejaría de existir en el ordenamiento jurídico, dicho de otra manera.

La exoneración de la canasta básica alimentaria está tipificada inicialmente en la Ley Reguladora De Todas Las Exoneraciones Vigentes Su Derogatoria Y Sus Excepciones, esta ley ha sufrido constantes reformas, esto porque la materia de exoneraciones es dinámica dentro del ordenamiento jurídico costarricense, lo que da como resultado constantes cambios, transcribimos el artículo número 26 de la ley mencionada: “ Artículo 26: Modificase el artículo 9, de la Ley General sobre las Ventas par que en lo sucesivo, diga: Artículo 9.- Están exentas del pago de este impuesto, las ventas de los artículos definidos en la canasta básica alimentaria.” Esto nos da la seguridad jurídica de que la exoneración está tipificada, es decir, se encuentra dentro del marco de movimiento jurídico de la administración pública y por ende se aplicaría el principio de legalidad. (Ley 7293, art. 26).

En el momento que el proyecto de ley del IVA o Impuesto Sobre El Valor Agregado, elimina la figura de la canasta básica, extingue la obligación del estado para velar por la seguridad alimentaria de sus administrados, que actualmente por el principio de legalidad y reserva de ley es

su obligación exonerar los productos que se designan en la canasta básica alimentaria, lo que le da protección alimentaria a la población costarricense.

El tema de estudio es importante porque no se tendrá la herramienta legal para valorar dentro de una comunidad nacional los indicadores de ingresos y consumo de la población; los seres humanos que han decidido vivir en comunidad cambian constantemente los patrones de consumo y por esto es imperativo contar con una canasta básica actual de los productos que los economistas llaman medibles o productos de consumo, todo esto para que las familias vivan dignamente.

Con la eliminación de la canasta básica, el estado no podrá estructurar las necesidades alimentarias de los costarricenses cuyo ingreso sea igual o inferior al ingreso mínimo establecido por ley, y regular cuando lo considere conveniente los bienes y servicios que componen la canasta básica. Todo lo contrario a la eliminación se debería de fortalecer una canasta básica tributaria en la que el Ministerio de Hacienda exonere el impuesto de ventas de más productos para garantizar la seguridad alimentaria, especialmente de la población más vulnerable como niños y adultos mayores.

La Ley de la Competencia y Defensa Efectiva del Consumidor, en su artículo 33, establece las funciones del Poder Ejecutivo, en su inciso e reza lo siguiente “Estructurar una canasta básica que satisfaga, por lo menos, las necesidades de los costarricenses cuyo ingreso sea igual o inferior al salario mínimo establecido por ley y regular, cuando lo considere necesario, los bienes y servicios que la componen”. (Ley 7472, año 1995, art. 33).

De lo anterior se desprende que el Poder Ejecutivo es el responsable de estructurar la canasta básica alimentaria, el mecanismo será entonces por medio del decreto ejecutivo, en el que de manera taxativa mencionará los productos que están exonerados por ser considerados dentro de

la canasta básica tributaria, a continuación un extracto del decreto para conocer los alcances de este dentro de la seguridad alimentaria:

I. Que el inciso e) del artículo 33 de la Ley de Promoción de la Competencia y Defensa Efectiva del Consumidor, establece entre las funciones esenciales del Estado: “(...) Estructurar una canasta básica que satisfaga, por lo menos, las necesidades de los costarricenses cuyo ingreso sea igual o inferior al salario mínimo establecido por ley y regular, cuando lo considere necesario, los bienes y servicios que la componen”.

II. Mediante Ley del Sistema de Estadística Nacional, Ley N° 7839 del 15 de octubre de 1998, se crea el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC), como entidad encargada de las estadísticas nacionales y coordinadora del Sistema de Estadística Nacional (SEN).

III. Que el INEC estructuró la canasta de bienes y servicios de ingresos bajos en el año 2009, con base en la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos realizada en el año 2004, utilizando para dichos efectos, la misma metodología y área geográfica del Índice de Precios al Consumidor (IPC), que corresponde a la zona urbana de las cuatro cabeceras de provincia, a saber: Alajuela, Heredia, Cartago y San José.

IV. Que dicha canasta está integrada por doscientos sesenta y seis (266) bienes y servicios agrupados de la siguiente forma: a) Alimentos y bebidas no alcohólicas, b) Bebidas alcohólicas y cigarrillos, c) Alimentos y bebidas fuera del hogar, d) Prendas de vestir y calzado, e) Alquiler y servicios de la vivienda, f) Artículos para

la vivienda y servicio doméstico, g) Salud, h) Transporte, i) Comunicaciones, j) Entretenimiento y cultura, k) Educación, l) Bienes y servicios diversos.

V. Que el Gobierno de la República, ha fomentado una política de precios, orientada a dar seguimiento a las condiciones que presenta el mercado en relación con los bienes y servicios de mayor consumo por parte de los grupos de población de más bajos ingresos.

VI. Que se hace necesario la derogatoria del Decreto Ejecutivo N° 24852-(MEIC del 13 de diciembre de 1995, publicado en el Diario Oficial *La Gaceta* N° 15 del 22 de enero de 1996, con la finalidad de actualizar los patrones de consumo determinados por la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos.

VII. Que el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), dentro de sus atribuciones debe detectar imperfecciones en el mercado que podrían llevar a tomar medidas correctivas de diversa índole, incluyendo la regulación de precios de conformidad con el artículo 5 de la Ley de Promoción de la Competencia y Defensa Efectiva del Consumidor. (MEIC, 2011, No. 36736).

Con el decreto transcrito anteriormente, es claro que la potestad del Poder Ejecutivo sería comprometida, esto porque si la figura jurídica es eliminada, no tiene razón de ser, es decir, la naturaleza jurídica de la exoneración a los productos que conforman la canasta básica alimentaria habrá desaparecido, por lo tanto no surtirá efecto jurídico un decreto para seleccionar el listado de productos de primera necesidad.

El otro problema que hemos analizado respecto a la ley IVA, es el capítulo VI, denominado “Sistema de Devolución a la Población de Pobreza y vulnerabilidad, abarca el articulado No. 30 al 34, mismo que será desarrollo en el análisis de resultados.

Definitivamente con el estudio realizado hasta esta etapa no se ha logrado determinar que el Proyecto de Ley al Impuesto al Valor Agregado conlleve beneficios algunos para las tres clases sociales mencionadas, extrema pobreza, pobreza y clase media.

A nivel internacional se analizan datos interesantes, reseñas reveladores que nos arrojaran información respecto al manejo de las canastas básicas en distintos países, y comprenderemos él porque es importante que la canasta básica goce de la dispensa legal y que no se interprete como un privilegio.

La cadena de información londinense, la BBC, realizó un estudio en el que iniciaron la investigación con la siguiente pregunta: ¿Qué países tienen la canasta básica más cara y barata en América Latina? ¿Cuánto cuesta una canasta básica de alimentos? ¿Cuánto necesitamos del salario medio para cubrir estos productos esenciales?

La consultora inglesa MoveHub, especializada en cuantificar los gastos de británicos que buscan vivir fuera del Reino Unido, ha elaborado un ranking de países a partir del gasto semanal que una familia de cuatro personas debe realizar para acceder a la canasta básica británica. El listado se basa en el porcentaje del salario promedio que necesita una familia en cada país para adquirir estos productos. En todo el mundo, Uganda encabeza la tabla de los 122 países analizados. Un ugandés tiene que invertir un 275,86 % del salario medio nacional, es decir casi tres veces su valor, para hacerse con esta canasta básica. Uganda es el país con la canasta básica más cara del

mundo, según el ranking. En cambio, en la mayoría de los países desarrollados el porcentaje se sitúa por debajo del 10%.

En América Latina, los hondureños son los que más tienen que poner de su bolsillo (100,05%), seguidos por Bolivia (62,95%), El Salvador (49,98%) y República Dominicana (34,8%). (BBC Mundo (2016) ¿Qué países tienen la canasta básica más cara y (barata) en América Latina? Consultado 01 de agosto del 2016, de <http://fw.to/A8mkxmq>).

Estudios como el que presenta esta casa consultora británica, deben de coincidir con alimentos incluidos en la mayoría de canastas básicas, esto porque las idiosincrasias de cada nación es distinta. Se detalla la lista de países de América Latina y el puesto que ocupan en cuanto al acceso de la canasta básica de los 122 países analizados.

En el puesto 50, Panamá es el país de América Latina en el que el salario medio rinde más a la hora de acceder a los productos de la canasta básica. Uruguay, Venezuela, Chile, Argentina, México y Cuba le siguen en ese orden: requieren entre el 10 y el 20% del salario medio.

El artículo resalta que la pobreza y la canasta básica están muy ligadas, en vista de que esta última es uno de los criterios para definir la pobreza. El Salvador y Honduras son de los países más pobres de América Latina, siendo este último el país que aparece en el último lugar, lo que indica que el acceso de la población hondureña a la canasta básica

implica que supera el costo del salario mínimo, siguiéndolo países como Tanzania, Nepal, Kenia. Incluso Honduras está por encima de los territorios Palestinos.

Guatemala y Nicaragua no fueron medidos, Bolivia y El Salvador que se encuentran entre los países más pobres y además es donde más cuesta la canasta básica. La encuesta señala que el desempleo, el alto costo de la vida y los bajos salarios son los detonantes para una situación de crisis y el acceso a la canasta básica.

Panamá, en el puesto 50 a nivel mundial Panamá es el país con mayor acceso a la canasta básica y el tercero de toda América, solo superado por Canadá (9,07%) y Estados Unidos (7,04%). Uruguay el segundo país regional en la medición, Uruguay, tiene una estructura social menos desequilibrada, pero enfrenta sus propios problemas. Con un 17,87% del salario promedio para acceder a la canasta básica, Uruguay se sitúa un paso por delante de Japón (17,99%) en el ranking global. Es el caso de toda la región que, según la CEPAL, solo crecerá un 0,2% de promedio este año. (BBC Mundo, 2016).

Ranking de países de América Latina		
<i>Países</i>	<i>Porcentaje de salario</i>	<i>Posición global</i>
Panamá	16,45%	50
Uruguay	17,87%	55
Venezuela	18,05%	57
Chile	18,94%	59
Argentina	19,21%	60
México	19,32%	61
Cuba	20,83%	63
Brasil	24,90%	76
Colombia	28,8%	81
Perú	31,68%	86
Ecuador	34,70%	89
República Dominicana	34,84%	90
El Salvador	49,98	100
Bolivia	62,95	104
Honduras	100,54%	112

Según el ranking de MoveHub, Panamá es el país con mayor acceso a la canasta básica.

Todo indica que un Estado protector o benefactor en el tema de los alimentos garantiza la seguridad alimentaria de un pueblo y, estabiliza sectores económicos, sociales, laborales, entre otros.

El Área de Estudios Económicos e Información de la Secretaría Ejecutiva de Planificación Sectorial Agropecuaria, con sus siglas SEPSA, presenta un informe en el año 2015 sobre el costo de la Canasta Básica Alimentaria. Se ha utilizado en este estudio parámetros de medición de la línea de pobreza, mediante el método del ingreso familiar, el cual nos revela que un hogar entraría dentro de la categoría de pobreza cuando sus ingresos son menores al costo de la canasta de bienes y servicios requeridos para lograr la manutención de un hogar.

Los datos de SEPSA son antecedentes importantes para delimitar esta investigación en cuanto a la importancia de la exoneración de los productos esenciales para lograr una vida digna, algunos puntos importantes son: “En el mes de mayo del año 2015, el costo per cápita de la CBAN fue de ¢45 777, el cual presentó una disminución con respecto al mes anterior de un -2 % y un aumento del 7 % en relación con el mismo mes del año 2014”. SEPSA (2015). Monitoreo del Costo de la CBA mayo 2015. Consultado 01 de Agosto de 2016, de <http://info.go.cr.p.3> . Un dato importante es la medición de los alimentos seleccionados y su aporte calórico y la frecuencia de consumo.

Si tomamos el dato de un trabajador no calificado genérico de la lista del Ministerio De Trabajo para el periodo del segundo semestre del año 2016, tendremos que este será de c288.386.00 mensualmente, este dato le aplicamos el costo de la canasta básica alimentaria del mes de mayo del año 2016 y obtendremos el porcentaje que debe de invertir una familia para acceder a la canasta básica. En el párrafo anterior se anotó el dato del costo de la CBA para el periodo de mayo de 2015, más un 7% que representa el mismo periodo de 2016, nos dará como resultado un costo de

c48.981.00, con este último y la aplicación de la operación matemática de regla de tres obtendremos que el porcentaje en relación al salario mínimo es de un 16.98%, posicionándonos en el segundo lugar en América Latina en cuanto al porcentaje del salario mínimo para obtener la CBA, y en la posición 51 de 122 países en todo el mundo según las estadísticas de MobHub para la cadena BBC de Londres. Diariamente una familia costarricense necesita de c 1.632,07 colones para acceder a los alimentos.

Las personas beneficiarias de este estudio lo será la clase desprotegida en este país, porque el proyecto de ley no explica la desaparición de la canasta básica alimentaria, así que de manera sigilosa eliminan la figura jurídica en detrimento de un sector importante de personas.

Antecedentes

Los artículos constitucionales que tutelan la incorporación del derecho a los alimentos en la población, se debe de estudiar en el análisis de resultados, en cuanto al tema de la exoneración, para comprender mejor su naturaleza jurídica se reproducirá un criterio de la Sala Constitucional al respecto:

Sobre las exoneraciones tributarias. En el Derecho Tributario, más concretamente en la relación jurídico impositiva, las obligaciones que asumen los contribuyentes, consisten principalmente en la prestación del tributo de las obligaciones tributarias sustanciales, siendo la fuente de la obligación tributaria el hecho generador, el cual puede surgir únicamente por mandato de una ley. Aunado a la política de recaudación tributaria, los estados desarrollan otras estrategias de desarrollo por medio de las cuales se crean excepciones a la aplicación de los tributos, dentro de los que se encuentran los beneficios fiscales, que se entienden como la concesión de medidas fiscales proteccionistas, que pueden comprender las exoneraciones tributarias o el otorgamiento de subvenciones de diversa índole, como por ejemplo, bonos del Estado para determinadas actividades (productivas o culturales), el acceso a créditos oficiales con tasas de interés reducidas y plazos dilatorios de amortización, las franquicias aduaneras, entre otros. Se trata entonces de "medidas de apoyo o estímulo instrumental a través de un mecanismo desgravatorio del tributo" (SOLER ROCH, M.T. Incentivos a la inversión y justicia tributaria, Civitas, Madrid, 1983, p.20). Las exoneraciones buscan impedir el nacimiento de la obligación tributaria -exención total-, o reducir la cuantía del tributo -exención parcial-, a través de

bonificaciones o deducciones ante ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquel. La norma de exención del tributo tiene la fuerza de enervar los efectos de la que lo crea, pues afecta, o al elemento subjetivo u objetivo del hecho imponible, o los elementos de cuantificación del tributo, o sea, en la base imponible (deducciones y reducciones) o en el tipo de gravamen. La teoría clásica de la exención define las exoneraciones como una dispensa legal de la obligación tributaria, sea como una derogación de la obligación de pago, no obstante producirse el hecho imponible, que es el efecto que producen, sea la excepción de la obligación de contribuir con los gastos públicos determinados sujetos (exoneración subjetiva), o a determinadas situaciones o hechos (exoneración objetiva). Así, la exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos por ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolla su efecto principal: el deber de pagar el tributo u obligación tributaria. (Sentencia 00173. Expediente 15-008639-1027-CA, 2016. Jurisprudencia.poder-judicial.go.cr. parr.5).

La jurisprudencia emitida por el Tribunal Contencioso Administrativo y de Hacienda, explica puntualmente que la exención o exoneración tributaria, es un instituto jurídico que consiste en una exepción del deber cumplir que tienen los ciudadanos de cualquier país, en el que es más importante para el derecho antes que las cargas tributarias, el cumplimiento del principio de generalidad tributaria y de igualdad. Más que un

privilegio, esta figura jurídica nace con la voluntad de dispensa legal de la obligación tributaria.

Otra jurisprudencia del Tribunal Contencioso administrativo señala que con la exoneración el hecho generador no da lugar al tributo, por lo que no nace el impuesto a la vida jurídica.

Lo anterior se puede apreciar a partir del texto de la sentencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia identificada con el número 45-1979, de las quince horas treinta minutos del trece de junio de mil novecientos setenta y nueve, que reiterada por otras esbozadas en la misma línea, lo que hace que dichos pronunciamientos constituyen jurisprudencia al respecto, en la que se considera que por virtud de la exención: "... un hecho o acto que está afectado por un tributo en forma abstracta, es dispensado de su pago por disposición especial ...". En síntesis, las exoneraciones constituyen una modalidad del hecho generador, es decir, hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al nacimiento pleno de la obligación tributaria (supuestos gravados), pero cuando opera una exoneración tributaria por expresa disposición en la ley, se supone la determinación de supuestos previstos en el hecho generador, que dan lugar al no nacimiento pleno (exoneración), o en su caso parcial (beneficio) de la obligación tributaria (supuestos exentos). SINALEVI (2015). Sentencia: 00020.Expediente:12-005484.Tribunal Contencioso Administrativo Sección IV, <http://pgrweb.go.cr/scij>.

La Sala Primera De La Corte Suprema De Justicia, expone el tema de la exención a un nivel conceptual, señalando que estas deberán ser manifestadas mediante la ley, por lo

que deberá de sujetarse al principio de legalidad: con el proyecto de ley no tendrá la Canasta Básica Alimentaria un marco regulador, por lo que no estará exenta esta por la ley, dejando de manera parcial cubierta con la exoneración los productos que hoy son clasificados dentro de la Canasta Básica,

Ahora bien, la exención tributaria ha dicho esta Sala: “La constituye el efecto de algunos supuestos de hecho contenidos en el ámbito del hecho imponible cuyo acaecer, no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria de pago, constituyéndose en una excepción a los efectos normales de la realización de aquel. Se explica por la concurrencia de dos normas con sentido contrario. Por un lado la que define el hecho imponible, que apareja el surgimiento del deber impositivo. En el otro, la de dispensa que enerva los efectos de la anterior. Puede ser subjetiva, en la circunstancia de que determinados sujetos que realicen el hecho imponible se vean exentos de pago, o bien, objetiva, que impide se aplique a ciertos supuestos incluidos en éste, y que la norma exoneradora precisa...” (Sentencia no. 000603-F-2007 de las 9 horas 55 minutos del 17 de agosto de 2007). Mediante este postulado, se busca no sólo la unidad del sistema tributario en general, sino a la vez, la seguridad y certeza jurídica en materia impositiva, en tanto el contribuyente puede advertir y conocer con la debida antelación y con la precisión suficiente, el alcance y contenido de las obligaciones fiscales, lo cual resulta relevante para conocer el régimen de sujeción, hecho imponible, base de cálculo, tarifa, entre otros elementos del gravamen. La intervención de la ley por ende, es imperiosa en todos aquellos puntos que afectan los derechos y garantías del contribuyente frente a la

Administración Tributaria. Dentro de esta concepción, las exenciones y en general los beneficios tributarios, deben ser creados mediante ley, en la que corresponde incorporar, para claridad aplicativa, el supuesto de hecho o el hecho generador del beneficio fiscal. En esta dirección, el párrafo inicial del ordinal 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone: “La ley que contemple exenciones debe especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración, y si al final o en el transcurso de dicho período se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, o bien si se puede autorizar el traspaso a terceros y bajo qué condiciones...”. En esta línea de pensamiento, sobre la finalidad de las normas que disponen exenciones, esta Sala ha indicado lo siguiente: “...La exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en determinados supuestos expresamente previstos, no obstante producirse el hecho generador, no surge la obligación del sujeto pasivo de cancelar la obligación tributaria. Forma parte de los denominados “beneficios fiscales”, los que suelen responder a una finalidad extrafiscal, o bien de estímulo a ciertas actividades. En muchas ocasiones, estos beneficios se sustentan en la lógica del principio de capacidad económica, o en otras razones que motivan la decisión del legislador. En este sentido, dentro de la doctrina tributarista se constituyen y así deben considerarse, como mecanismos y herramientas propias del entorno tributario. Constituyen vías que en el fondo pretenden y permiten, mediante condiciones estratégicas (que pueden ser temporales), el fomento, desarrollo o promoción de un determinado sector económico, de ciertas áreas de actividad, contextos sociales, o bien, la equiparación de las condiciones económicas para potenciar un estado de

igualdad en la distribución de las cargas contributivas, a corto, mediano o largo plazo. En ocasiones, simplemente buscan evitar que el sistema tributario se torne confiscatorio. De ahí que resulten inviables cuando tengan por fin un beneficio injustificado, incompatible con su finalidad parafiscal o se aparten de criterios razonables y del sistema de valores propio de la Constitución Política. Así visto, su creación no es incompatible con los principios de igualdad, generalidad y el deber de contribuir con las cargas públicas que se desprende del numeral 18 de la Constitución Política, sino que son elementos que se complementan para lograr, en tesis de principio, un equilibrio y estabilidad en la situación fiscal del país en su dimensión integral. Es decir, en el fondo buscan el cumplimiento de esos postulados, mediante acciones que se orientan a constituir un sistema revestido por condiciones de equidad en términos de capacidad económica y desarrollo... no constituyen estricto sensu, excepciones al deber de contribuir, sino partes de un sistema que disponen la dispensa del pago del impuesto, o bien otros beneficios, que integralmente considerados, buscan mejorar, en sentido global, el sistema impositivo en términos cuantitativos y cualitativos. Lo anterior mediante la dispensa total o parcial del pago del impuesto o la disminución de su base de cálculo, ergo, pueden recaer sobre la obligación tributaria en su plenitud, o bien, sobre la exclusión de aquella base de algunos componentes. Ante estas particularidades, su manejo debe ser cuidadoso y cauteloso, pues su aplicación arbitraria puede hacer incurrir en afectaciones a los principios de generalidad y de igualdad, trastornando su propia finalidad..." (Resolución no. 800 de las 13 horas 30 minutos del 5 de julio de 2010, citada en la no. 001175-F-S1-2011 de las 9 horas 10 minutos del 22 de setiembre de 2011).

En suma, solo por vía legal pueden crearse las exenciones, su fuente de origen debe reunir las condiciones señaladas en el numeral 62 del citado Código y sólo surten efectos si ocurre el hecho que ha sido preestablecido para su existencia. Por tanto, la legalidad tributaria así vista, no es justificante de una consideración restrictiva de las gracias fiscales. En esta tesitura, al igual que los tributos se encuentran sujetos a un principio de reserva legal, también lo están las exenciones y beneficios, en cuya fuente de creación, deben enunciarse los elementos básicos que la delimitan. De este modo, el juzgador debe analizar en cada caso, con el cuidado de rigor, si el supuesto de hecho propuesto por el sujeto pasivo encuadra y coincide con el hecho exento dispuesto por la norma que prevé el beneficio, dentro de su contenido material.

Los antecedentes de las figuras investigadas, la exoneración tributaria y la canasta básica alimentaria o tributaria, están reguladas por nuestro ordenamiento jurídico. La exoneración es conocida en primer término por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, con número de ley 4755, del 29 de abril del año 1971, sin embargo, por su antigüedad se ha derogado gran parte del articulado de la misma, transfiriendo la competencia en temas como la exoneración a la Ley Reguladora De Todas Las Exoneraciones Vigentes, Su Derogatoria Y Sus Exepciones, número de ley 7293, de fecha 31 de marzo del año 1992, su artículo 1 reza lo siguiente:

De la derogatoria genérica de exenciones y sus excepciones. Artículo 1°.-
Derogatoria General. Se derogan todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales referentes, entre otros impuestos, a los derechos arancelarios, a las ventas, a la renta, al consumo, al territorial, a la propiedad de vehículos, con las excepciones que indique

la presente Ley. En virtud de lo dispuesto, únicamente quedarán vigentes las exenciones tributarias que se mencionan en el artículo siguiente. (Sistema Costarricense de Información Jurídica, artículo 1).

Se interpreta en este artículo que no habrá ley anterior a la citada, que conozca del tema de exoneraciones tributarias de tipo subjetivo, objetivo, parciales y totales y en su capítulo IV que lleva como título De las Modificaciones y Adición a la Ley General Sobre las Ventas, en su artículo número 26 señala expresamente una modificación a la Ley General sobre las Ventas en su artículo 9, el cual reza lo siguiente: “Están exentas del pago de este impuesto, las ventas de los artículos definidos en la canasta básica alimentaria” (Archivo Asamblea Legislativa, Ley No. 7293, p.24). Esto nos indica que le corresponderá a la ley antes citada la regulación de la exoneración acerca de la canasta básica alimentaria.

El artículo 9 que se titula con el tema de la exoneración, de la Ley De Impuesto General Sobre Las Ventas de manera tácita nos establece lo siguiente: “Están exentas del pago de este impuesto, las ventas de los artículos definidos en la canasta básica alimentaria” (Ley No. 6826, artículo 9). Recibe una protección por parte del Estado al estar regulada, lo que garantiza al pueblo su derecho fundamental al alimento o al acceso a este de una manera exonerada, con esto se persigue que los índices de pobreza no aumenten,

La Ley de Promoción de la Competencia y Defensa Efectiva del Consumidor establece las funciones del Poder Ejecutivo, su artículo 33 inciso e, establece lo siguiente: “Estructurar una canasta básica que satisfaga, por lo menos, las necesidades de los costarricenses cuyo ingreso sea

igual o inferior al salario mínimo establecido por ley y regular, cuando lo considere necesario, los bienes y servicios que la componen”. (SINALEVI. Art.33, parr 6).

Será entonces por vía del Decreto Ejecutivo que el Poder Judicial en su función del Presidente de la República y el Ministro de la cartera, en este caso será el Ministerio de Economía Industria y Comercio, los que decreten la estructuración de una canasta básica que satisfaga por lo menos las necesidades de los costarricenses cuyo ingreso sea igual o inferior al salario mínimo establecido por la ley y regular, cuando lo considere necesario, los bienes y servicios que la componen.

Será competencia del INEC, Instituto Nacional de Estadística y Censo, creado bajo la Ley del Sistema de Estadística Nacional, Ley No.7839 del año 1998, estructurar una canasta de bienes y servicios con base en la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos.

El proyecto de Ley del Impuesto Sobre el Valor Agregado, IVA, establece en su artículo 1 lo siguiente: “Artículo 1.- Creación del impuesto al valor agregado” (Archivo Asamblea Legislativa, p.21). Al establecerse por ley un nuevo impuesto de ventas llamado IVA, se deroga de manera automática la ley anterior que regulaba el impuesto de ventas.

Se ha utilizado dos trabajos de tesis para optar por el grado de licenciados en derecho para este análisis, el primero lleva por título, El Régimen de Exenciones Tributarias en Costa Rica y su Vinculación con el Sector Turístico la segunda tesis se titula, Marco Legal y Antecedentes Históricos del Régimen de Exenciones Tributarias en la Importación de Bienes a la Industria del banano en Costa Rica; en ambos trabajos de indagación no se menciona el tema de la exoneración

a la canasta básica alimentaria, so pena, coinciden con los fundamentos y principios del derecho tributario, en el que se amplía la explicación de lo que es una exoneración y sus características de manera detallada, se extienden en la definición de normas de sujeción y no sujeción, señalan como un tema importante el hecho generador de la norma. Es imperativo recalcar que según la búsqueda realizada en las distintas universidades, se logra afirmar que hasta el momento no existe una investigación que su eje central sea la figura jurídica de la canasta básica, lo que convertiría esta investigación en un trabajo referente para otros trabajos.

La jurisprudencia a continuación transcrita, tiene el propósito de denotar la protección que le da la figura de la exoneración a los principios del Derecho Tributario, tales como el principio de reserva de ley, equidad e igualdad.

En cuanto al segundo alegato, en el cual critica la interpretación finalista realizada por los juzgadores de instancia ya que considera que se desconoce el concepto de canasta básica, conviene hacer las siguientes precisiones. En la sentencia impugnada se destaca que “en la interpretación finalista de la norma, no se crea una exoneración por analogía ni se quiebra el principio de reserva de ley, sino que se atiende al verdadero sentido de la norma, bajo la premisa de los principios de equidad, igualdad, generalidad, el deber de contribuir con las cargas públicas y satisfacer el interés público, entendido aquí, como la exoneración del impuesto de ventas para una cantidad limitada de productos incluidos en una lista denominada canasta básica, a la que tendrán acceso un sector sensible de la población (de escasos recursos económicos y estudiantes), con el fin de que se tengan acceso a un grupo de alimentos básicos y necesarios para la subsistencia, así como otros bienes para la

educación. SINALEVI (2013). Sentencia: 00420. Expediente: 10-2577-1027-CA.Sala Primera De La Corte Suprema De Justicia, <http://pgrweb.go.cr/scij>.

Los promotores el proyecto de ley, dan a entender en sus motivaciones para presentar el proyectos que Costa Rica es privilegiado en cuanto a los índices de pobreza y que esto permite lograr aplicar un impuesto al valor agregado regresivo, realizan la comparación con países de Centro América estableciendo que los niveles de población de escasos recursos de estos países es de hasta el 40 %, impidiendo reducir estos datos con la regresión del impuesto al valor agregado. No toma en cuenta el Poder Ejecutivo que Costa Rica para este momento cuenta con más de un 20% de personas en estado de pobreza, la propuesta es que con esta ley estos índices bajaran, resultando según esta investigación contrario, porque más bien se gravaría bienes y servicios que hoy gozan de una exoneración total.

Proyecciones

Las metas pretendidas alcanzar con esta investigación son ambiciosas desde enfoques distintos, a partir de un ángulo estudiantil se logrará ampliar los conocimientos en derecho para aplicarlos en la vida profesional, de tal forma que al investigar a fondo este tema podremos obtener vastos conocimientos.

Desde un enfoque de tipo político, el proyecto es ambicioso, ya que busca desmentir a las autoridades del gobierno en cuanto a que sostienen que Costa Rica necesita para bajar los índices de pobreza que los productos de la canasta básica no estén exentos del pago de impuestos.

Paralelo al enfoque político, interviene una proyección jurídica, la cual es la manera de comprender un tema a tal profundidad que se conocen todos los por menores legales, la legislación que regula el tema será escudriñada, lo que no dejará ningún espacio que no se haya estudiado referente al tema de la eliminación de la canasta básica alimentaria del Proyecto de Ley Sobre el Impuesto al Valor Agregado.

Desde una óptica social, la meta es hacer conciencia en la población de escasos recursos, que en ocasiones por su baja escolaridad no se enteran de este tipo de amenazas que trae consigo un proyecto de ley, principalmente esta iniciativa del Poder Ejecutivo que no explica que lo que se quiere es eliminar el concepto, sino que de manera sigilosa maquillan el proyecto para vender una ponencia que al final tiene intereses de sectores muy poderosos que no permiten que las políticas de inclusión social se desarrollen en el país.

Los logros de la investigación se espera sean de carácter modificativo, porque se estudiará si por vía de acción de inconstitucionalidad o de iniciativa popular, se obtenga la permanencia de

la exoneración de la canasta básica alimentaria y la eliminación de pretender transformar el impuesto al valor agregado en no solo una carga impositiva, sino además no hacerlo regresivo, porque la descoordinación entre instituciones, la burocracia y el alto índice de corrupción no permitirán que el IVA tenga éxito en su regresividad. En definitiva los sustentantes del proyecto de ley ha olvidado la justicia social.

El planteamiento del problema tiene como exégesis el destierro del instituto jurídico de la exoneración en la canasta básica alimentaria de la legislación costarricense, la posición nuestra es argumentar con una tesitura contraria desde el punto de vista legal y social las implicaciones negativas del proyecto, estructurar de manera cualitativa que la calidad de vida del costarricense depende en un porcentaje cuantitativo de esta exoneración para garantizar el acceso en cantidad y calidad adecuada el alimento a las familias.

Consideramos que la legislación nacional carece de leyes que fortalezcan el cobro de los evasores y no tiene una legislación fuerte en contra de la comercialización de mercaderías ilegales, por lo que el gobierno central en su cartera de hacienda tiene un déficit fiscal que busca con este proyecto de ley la incrementación del impuesto sobre las ventas y aplicarle un impuesto a los alimentos hoy exonerados, trayendo una afectación principalmente a tres clases sociales, las personas en pobreza extrema, pobreza y clase media.

En el momento que este proyecto pase a la segunda etapa de la discusión legislativa y sea aprobado en segundo debate, se proyectará con esta investigación un retroceso en la sociedad, como ya se mencionó, de tipo legal, social, laboral, tributario y administrativo.

Porque se proyecta una afectación en el área laboral, los factores son varios, uno de ellos es que con la incrementación del costo de la canasta básica, los salarios de los trabajadores se verán

comprometidos con un porcentaje más alto para adquirir los alimentos y servicios que contempla dicha figura, tomando en cuenta que en Costa Rica las cámaras del sector privado todos los años manifiestan que los aumentos de salario no se justifican, al no tener incrementos de salarios para cubrir al menos lo referente a la inflación anual, comprometiendo este proyecto la seguridad alimentaria.

Como último resultado esperamos realizar una propuesta de reforma a la Ley Sobre el Impuesto De Ventas, logrando fortalecer la figura de la canasta básica alimentaria, porque no pensar hasta en una reforma constitucional para que se consagre un derecho fundamental al acceso de una canasta básica alimentaria moderna

CAPÍTULO SEGUNDO: LA EXONERACIÓN DE TRIBUTOS

CONCEPTO DE EXENCIÓN

El estado tiene la potestad de imperio para imponer tributos, esto se conoce como el poder Tributario, este poder también es aplicado a la no imposición del tributo, explica Sánchez Conejo (2013) lo siguiente: “La exención, en general, consiste en eximir a alguien de realizar un acto al que originalmente estaba obligado, en apego literal de la norma tributaria e interpretación restrictiva de su contenido” (p 155)

El concepto anterior deberá de analizarse en dos sentidos necesariamente, uno estricto y otro un análisis técnico, de esta forma en sentido estricto tal concepto nos lleva a analizar la circunstancia eximente, que el Estado avala mediante su potestad de imperio, porque es mediante una manifestación unilateral de voluntad contenida en una ley que se da la exoneración del tributo; en sentido técnico debe de analizarse si la obligación nace y esta es eximida o en caso contrario si la obligación no nace del todo consecuencia de la exención.

La Constitución Política de la República de Costa Rica no tipifica el concepto de exoneración El artículo 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establece el concepto de exención de la siguiente manera: “(...) es la dispensa legal de la obligación tributaria”. Entendido el concepto como la capacidad del Estado de inhibir la exigibilidad del tributo, ya que ha nacido a la vida jurídica una obligación tributaria, so pena, esta exigibilidad es dispensada por una ley.

A la luz del análisis del concepto anterior, debe de entenderse que el tributo sí se llega a tipificar, es decir, taxativamente se describe un hecho generador en la norma, en consecuencia de su nacimiento se exonera su pago o bien la obligación tributaria se convierte en una obligación natural a través de la exención.

“(…) la excepción no afecta el momento de nacimiento de la obligación, sino el de su exigibilidad, En consecuencia existe una separación neta entre el hecho generador de la obligación tributaria y el presupuesto de hecho de la excepción, cuya realización determina la no exigibilidad de la obligación derivada del hecho generador (Torrealba Navas, 1996)” (Sánchez Conejo, 2013, p. 67).

Villalobos Quirós (2013) sostiene que las exenciones tributarias son una especie, de género más amplio de los beneficios tributarios, resultando ser una norma a favor, pudiendo el alcance de este tipo de normas llegar hasta la total anulación del hecho imponible, caracterizándose por los beneficios fiscales o tributarios.

Siendo entonces la excepción un deber de contribuir que tienen los ciudadanos de un país, que a su vez va en contra de los principios de generalidad tributaria y de igualdad ante las cargas tributaria, consideradas como un privilegio en no sometimiento de la obligación tributaria. Siendo a su vez la ley la única que podrá otorgar excepciones, reducciones o beneficios, convirtiéndose en materia privativa de ley.

“La exención es también una expresión del deber de contribuir en la que se verifica la realización del hecho imponible del tributo del que debe nacer, en principio, la obligación de pago, pero, sin embargo, no llega a producirse dicha circunstancia constituyendo, pues, una excepción a los efectos normales de la realización de aquél” (Luchema Mozo, (s.f), parr. 68)

En tal sentido y siguiendo a Herrera Molina (1990), concibe a la exención como aquel elemento codefinidor del hecho imponible, dejando de ser algo extraño al tributo que opera desde fuera del mismo, convirtiéndose en un coadyuvante para una mejor definición del presupuesto del tributo y del deber de pago. Resultando innegable que la exención forma parte de la disciplina del hecho imponible, por lo que el efecto desgravatorio se convierte en un elemento objetivo que se configura para formar los elementos esenciales del impuesto, siendo tal figura inseparable de ellos.

En materia jurisprudencial se sigue un lineamiento de interpretación literal de la norma al determinar que las exenciones deben aplicarse en forma literal y restrictiva, siendo excepciones al principio general del deber de contribuir, este deber de contribuir sería entendido a los gastos públicos.

Al señalar que estas reglas han de tener aplicación literal y restrictiva, se entiende como el reconocimiento de las exoneraciones solo y nada más en los casos contemplados de manera expresa en la norma.

“|La característica principal de la exención lo constituye la ausencia de obligación de pago del tributo. El hecho generador del tributo ocurre pero en virtud de la exención, el contribuyente no está obligado al pago de la obligación tributaria. El hecho exento está sujeto al principio de reserva de ley en materia tributaria. Lo cual significa que corresponde a la ley otorgar las exenciones, definiendo el hecho exento y demás elementos esenciales para el disfrute de la exoneración (plazo, por ejemplo). Se entiende por exención: "la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegará a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho” (Sala Primera. Tribunal Fiscal Administrativo (2006, 24 Agosto). Número 366-2006-P). Consultado 8 De Febrero De 2017, [http:// www.pgrweb.go.cr/scij](http://www.pgrweb.go.cr/scij).

En el análisis de la jurisprudencia anterior nos lleva a establecer y delimitar el concepto de exención dentro de la legislación costarricense; una de sus características principales de la exención es que se constituye por una ausencia de obligación al pago de un tributo, entendiendo que el hecho generador del tributo si ocurre, so pena, en virtud de la exención, el contribuyente no está obligado al pago de la obligación tributaria. Desde un análisis de principios en materia tributaria, el hecho exento está sometido al principio de reserva de ley, lo que significa que la ley es competente de consentir las exenciones, definiendo de manera taxativa elementos esenciales como por ejemplo el plazo de la exención.

Jurisprudencialmente la exención es entendida como la eliminación del nacimiento de una obligación de tipo tributaria, que en caso de no existir la exención llegará producirse

como consecuencia de la realización de determinado hecho. La exención supone dos presupuestos para su valoración jurídica:

1. Necesariamente deberá de existir una norma impositiva en la que se define un hecho imponible, mismo que da origen al nacimiento de una obligación tributaria.
2. El segundo presupuesto es una afirmación de Sainz De Bujanda (1989): “La existencia de una norma de exención, que ordena que, en ciertos casos, la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma de imposición” (p. 185).

La Sala Primera en repetidas oportunidades ha señalado lo siguiente:

"las reglas sobre exoneración de impuestos constituyen una excepción al principio general sobre el deber de contribuir a los gastos públicos; y, como tales, esas reglas han de ser de aplicación literal o restrictiva" (Sala Primera de la Corte número 1 de las 14:45 del 9 de enero de 1981), por lo que las excepciones impositivas se reconocen sólo en los casos contemplados expresamente por la norma, sin que sea dable acudir a criterios de analogía, inferencia o implicancia (Sala Primera de la Corte número 48 de las 15:40 del 31 de mayo de 1989)" (Resolución número 162, año 1992).

Siendo las excepciones una excepción a la regla contributiva, por lo que al tratarse de un beneficio para el contribuyente, deben de ser analizados de manera restrictiva, lo que no exime a

un sujeto que este amparado bajo el régimen de exenciones, al cumplimiento de los demás deberes formales y materiales establecidos en las leyes tributarias.

La Sala Primera ha reiterado lo siguiente respecto a la característica restrictiva de la exoneración:

“Por su parte las exenciones, por tratarse de un beneficio hacia el contribuyente y una excepción a la regla contributiva, debe ser analizada en forma restrictiva. Esta Sala en reiteradas ocasiones ha indicado que "las reglas sobre exoneración de impuestos constituyen una excepción al principio general sobre el deber de contribuir a los gastos públicos; y, como tales, esas reglas han de ser de aplicación literal o restrictiva" (Sala Primera de la Corte número 1 de las 14:45 del 9 de enero de 1981), por lo que las excepciones impositivas se reconocen sólo en los casos contemplados expresamente por la norma, sin que sea dable acudir a criterios de analogía, inferencia o implicancia (Sala Primera de la Corte número 48 de las 15:40 del 31 de mayo de 1989)". (Resolución Número 625, 199).

Un sector de la doctrina moderna, considera que el concepto de exención es una modalidad del hecho generador, donde se razona que se está ante un supuesto de exención en los presupuestos en los que se realiza el hecho imponible completamente con sus elementos, contando con una ley que ordena el no nacimiento de la obligación tributaria. (Echeverría Peralta, 2003, p. 85. Tesis de Licenciatura)¹

La teoría explicada anteriormente es criticada por Valdés Costa al afirmar: “ la exención implica el no nacimiento de la obligación tributaria, por considerarse un error al equiparar la exoneración con la no-imposición” (p. 359).

CARACTERÍSTICAS DE LAS EXENCIONES

Una vez desarrollado ampliamente el concepto de exención en el que a grandes rasgos sabemos que en nuestra normativa no se desarrolla de manera amplia, todo lo contrario, siendo bastante escueto al definirla como la dispensa legal de una obligación tributaria, debemos de entrar a conocer aspectos más específicos del término en estudio, con el propósito de conocer sus características y aplicación en nuestro sistema tributario.

Desde un punto de vista cuantitativo, las exoneraciones ejercen sobre las finanzas públicas un impacto económico; para esto explicamos dos posiciones, la primera nos indica que a la medida en que aumente la concesión de exoneraciones en el país, sería de esperar que se afecten los ingresos. La segunda posición demuestra que la actividad comercial, digamos del sector de importaciones y exportaciones de mercancías, no se dinamizarían si el Estado no los incentiva con dispensas a ciertos tributos o les otorga privilegios fiscales, esto porque en la medida en que los bienes no ingresen o salgan al mercado nacional, no se generaría las rentas esperadas. En el primer presupuesto tendríamos un hecho generador y una dispensa legal, y en el segundo no se daría el hecho generador porque no se importarían mercaderías.

Se han convertido en un estímulo del comercio para fomentar la instalación de empresas en el territorio nacional con el fin de radicar los capitales extranjeros, algunas de estas amparadas por la Ley de Zonas Francas, ejerciendo el Estado la potestad de aplicar gravámenes y de dispensar

estos de su pago, en otras palabras es el poder tributario y el poder de eximir por parte de la administración pública.

Pérez Royo (2008) afirma: “la exención tributaria puede considerarse como una especie, la más característica o típica de un género más amplio: el de los beneficios tributarios” (p. 147). Según este autor, la exención constituiría un beneficio por lo que es una norma “de favor”, caracterizándose por llegar incluso a la total anulación del hecho imponible o se puede reducir dicha carga tributaria.

Una especialidad de los tributos es que sólo pueden ser creados por ley esto por el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, sólo un acto de la misma naturaleza, es decir otra ley puede dispensar de su pago sea total o parcial (bonificaciones, deducciones, etc), este tipo de leyes dispensadoras pueden ser de tipo general o estipuladas en leyes particulares. En otros casos la exención se podrá concretar en un contrato celebrado entre la administración pública y el contribuyente, en este último caso, este instrumento es utilizado porque tiene un origen en la ley.

La exenciones podrán además de los instrumentos anteriores mencionados, ser otorgadas por un decreto ejecutivo concedido por el Poder Ejecutivo o mediante la firma de un contrato de exportación, otorgando por lo general exoneraciones o beneficios, tales como el no pago del impuesto sobre la renta por un período de diez años, la importaciones de materias primas u otros insumos que estarán libres de impuestos.

Al ser un fenómeno opuesto al que expresa la contribución de los ciudadanos al gasto público, ya desde sus primeras formulaciones, se denota una característica imperativa de la exención, inclusive constitutiva de la naturaleza de la norma de exención, de la excepcionalidad, constituyéndose en un régimen peculiar que sustrae ciertos hechos indicativos de la capacidad

económica del deber de contribuir, siendo una violación a los principios de generalidad e igualdad en la imposición, comparándose con un privilegio. Doctrinariamente, autores como Rastelo (1957), explican que estando en un Estado de Derecho, nada justifica la tesis de la exención, debido a que se da una ruptura de los principios que regulan la distribución de las cargas públicas entre los ciudadanos, por lo tanto un sistema ideal debería de eliminar de su seno todas las exenciones (p. 562).

Al enunciar otra característica, tomando en consideración la desviación de los principios generales del Derecho Tributario apreciados en el párrafo anterior, hablamos que las exenciones se justifican por los fines que el Estado actual debe de cumplir para lograr un fortalecimiento de la economía, especialmente de tipo comercial, cuestionando de alguna manera los principios de justicia que presiden el ordenamiento tributario.

Otros caracteres de la exención, son explicados como aquellos objetivos que esta persigue, ya que siendo una norma singular y no una norma de tipo general y abstracto que regulan el deber de los ciudadanos de un Estado para el mantenimiento del gasto público.

Al subrayar la excepción como un menoscabo de los ingresos al gasto público y de los criterios constitucionales de justicia tributaria, centramos un debate entre los valores de justicia y los fines que persigue la política económica, misma que al resolverse, será en detrimento de algunos de ambos factores. Por un lado es difícil aceptar su carácter genérico, presentándose como un mal necesario en muchas sociedades, principalmente porque los fines de está en ocasiones son irrenunciables para un Estado, lo que no necesariamente explica que estas deben de ser restringidas y limitadas al máximo.

La naturaleza de este instituto jurídico es su excepcionalidad, siendo una excepción al deber de contribuir y a los efectos buscados en el hecho generador o imponible, tiene como consecuencia al momento de su aplicación que deberá de realizarse con criterios estrictos, interpretando ya no al tributo como un conjunto de una norma odiosa, si no a su opuesto.

Su carácter accidental y de convertibilidad, aparece como su segunda característica tradicional después de la excepcionalidad, esto porque conforme es aceptada incluso a nivel doctrinal, esta se va transformando, dando paso a la consideración y un carácter eventual del tributo, siempre persiguiendo fines de incentivos en pro de determinados objetivos en la política económica.

A manera de unir los criterios hasta ahora expuestos, podríamos llegar a la primera aproximación en cuanto a las características se refiere:

- a) Carácter excepcional y restrictivo
- b) No nacimiento de la obligación tributaria
- c) El cumplimiento del hecho imponible o hecho generador
- d) Debidamente determinado en la norma

CLASIFICACIÓN DE LAS EXCENCIONES

Se ha establecido doctrinalmente para el estudio de la figura jurídica de la excepción y una mejor comprensión de su fenomenología dentro de la normativa y la sociedad, distintas clasificaciones para las exoneraciones de los tributos, algunas de estas a saber son:

Exenciones subjetivas y objetivas o mixtas:

Atendiendo a un carácter subjetivo, objetivo o mixto, se estima que a estos caracteres responden los beneficios fiscales y las exoneraciones tributarias.

Establece el legislador que en las exoneraciones subjetivas el beneficio fiscal va dirigido directa e inmediatamente a determinadas personas o categoría de personas, no siendo así para supuestos de hecho, de tal forma que a pesar de la realización del hecho sujeto al tributo, no se realizará la obligación taxativa.

De manera subjetiva, las personas quedarán amparadas en un régimen singular de derecho, excluyendo a personas físicas o jurídicas de la obligación originaria propia del sujeto pasivo, situándolo en una condición de privilegio al ser eximido del pago del tributo.

La Procuraduría General de la República, en su dictamen número C-181-1983, de 9 de junio de 1983, conociendo en el fondo si un Hogar de Ancianos debe de pagar impuestos por bienes inmuebles donados, explica que la exoneración de tipo subjetiva se entiende como:

“(...) subjetivas, por cuanto no se originan en la materia, hecho, situación o acto que se exonera, sino que están referidas a personas o entidades que poseen ciertas condiciones especiales o que se encuentran dentro determinadas situaciones de excepción, motivo por el cual el legislador les confiere un trato preferente, eximiéndoles del pago del tributo. A

este criterio responden las exenciones contempladas en el artículo 5º de la citada ley, con la salvedad del caso regulado por el inciso e) al cual nos hemos referido antes. Estas exoneraciones se refieren a personas físicas adquirentes de inmuebles destinados a solucionar el problema de la vivienda popular a través del INVU, mutuales de ahorro y préstamos del Sistema Bancario nacional; a los adquirentes de inmuebles para destinarlos a la habitación familiar; a El Estado en la proporción que le corresponda, sea como adquirente o enajenante; a las Asociaciones de Desarrollo Comunal, juntas administrativas y de educación, instituciones de enseñanza superior; al donante en favor del Estado, o de las instituciones de Derecho Público, entre otras” (P.G.R. Dictamen C-181-1983. p.2)

Las exenciones de tipo objetiva, se caracterizan porque ésta recae directamente sobre determinados bienes y actividades, no originándose el nacimiento de la obligación tributaria, a pesar de estar incluidos en el hecho generador.

La finalidad que persigue la objetividad en el instituto jurídico de las exoneraciones es el de que una ley especial fomente el uso y consumo de ciertos artículos, o bien el desarrollo de algunas actividades que se consideran de interés social o económico.

Señala Albiñana (1979) lo siguiente:

“se inscriben en supuestos de sujeción a gravamen y se establecen en consideraciones a objetivos socio-económicos que así se propician o estimulan al servicio de la política económica general; constituyen pues, una excepción al régimen general del respectivo

tributo, que opera como instrumento al servicio de fines de utilidad pública o de interés colectivo (no subjetivo)” (p. 461).

Continúa la doctrina calificando un supuesto más dentro de ésta categoría, la exención mixta, valorando su integración de manera combinada con los elementos anteriores, por lo que participa la exoneración objetiva porque se exonera la carga tributaria a determinados hechos y actividades o situaciones; y participa la exoneración subjetiva de determinados sujetos.

Se trata de exoneraciones que necesitan de un dato subjetivo para su determinación, no siendo lo anterior suficiente, es necesario sede para la aplicación de la norma de protección fiscal, el cumplimiento de requisitos con una tipología objetiva, dándose objetivamente los hechos para que la ley contemple como suficientes para que proceda la exoneración.

El dictamen de la Procuraduría General de la República número C- 306-1885, respecto al tema de la exoneración mixta expresa a manera de resumen lo siguiente:

Con relación a la importación de vehículos por parte de ex funcionarios del Servicio Exterior que no tengan los seis meses de uso que esa disposiciones exigen, en caso de regreso al país, el automóvil suyo de servicio particular, estarán exentos del pago de todos los impuestos de aduana y de consumo. Por lo tanto en el caso anterior, se establece una exoneración mixta, por lo que basta la comprobación objetiva material de los supuesto que la ley exige para que la administración tributaria no sólo pueda conceder la exoneración, si no que deba otorgarla; esto es que producidos los hechos que la ley contempla, el administrado tendría un derecho subjetivo que oponer a la administración tributaria

Exenciones totales o parciales:

Evitando por completo el nacimiento de la obligación tributaria es como se explica el concepto de exoneraciones totales. La teoría de las circunstancias elaborada por el jurista brasileño Souto Mayor, explica que para comprender la no incidencia tributaria, se debe de entender la incidencia tributaria, la cual es la cobertura de la normativa tributaria hacia determinada persona u objeto; por lo que la no incidencia se da cuando determinada persona u objeto se encuentran fuera del campo de la incidencia de la regla jurídica de la tributación, sea que no se vea afectado por la eficacia jurídica de los preceptos tributarios, por el no nacimiento de la obligación tributaria para un supuesto determinado.

Los preceptos anteriores tienen un elemento distintivo constituido por el hecho de que la norma tributaria no se despliega sus efectos jurídicos, tratándose entonces de un concepto meramente negativo.

La tesis de Souto Mayor persigue el objetivo principal de combatir la consideración de la exención tributaria como una dispensa del pago del tributo debido; a ésta teoría sólo responden las exoneraciones totales, ya que estas son las únicas que responden al concepto de la no incidencia, porque en el caso de una reducción parcial o bonificaciones de la deuda tributaria, se produce el hecho generador del tributo.

Blasco Arias (2011) afirma: “(...) las exenciones parciales, esto es, aquel tipo de exenciones que restringen la cuantía de la deuda sin impedir, lógicamente, el nacimiento de a obligación tributaria” (p.12). (Sainz de Bujanda, Fernando, p. 459).

La doctrina reza que los dos efectos de la exención tributaria son la exoneración total y la parcial del pago del tributo, por lo tanto, la exención total desde la perspectiva de la obligación tributaria, impide su nacimiento a través de la falta de realización del hecho generador, mismo que no podrá desplegar su consecuencia. Siendo por tanto la exención parcial un nacimiento recortado, desde la cantidad con la que el sujeto a de contribuir al ente territorial de que se trate, sujeto activo de esa obligación.

Exoneraciones Simples y Complejas:

Lozano Serrano, (1989) observa que las exenciones pueden ser de dos tipos, atendiendo a la estructura del hecho exento:

- Con presupuesto de hecho simple
- Con presupuesto de hecho complejo (p.54).

Las primeras se caracterizan porque para que se dé su nacimiento debe de estar presente dos circunstancias objetivas y subjetivas ya presentes en la definición del hecho generador, continúa mencionando Lozano Serrano el siguiente ejemplo:

“(...) el hecho exento consiste siempre en una determinada modalidad del hecho imponible. Modalidad cualificada porque en su realización de entre todas las variedades posibles que éste tiene de llevarse a cabo concurren a aquellas circunstancias que la ley de exención ha entendido legitimadoras de una disparidad de trato, y en atención a las cuales ha definido y deslindado los supuestos exentos del resto de supuestos incluidos en el presupuesto de hecho del tributo.”(p.54).

Atendiendo la estructura del hecho exento, explicamos la segunda característica según palabras de profesor Lozano Serrano (1989):

"(...) podemos observar, sin embargo, que frecuentemente el ordenamiento asocia la exención a hechos que aparentemente nada tienen que ver con el hecho imponible del tributo. Piénsese, por ejemplo, en los numerosos supuestos en que determinadas inversiones conllevan exenciones de tributos, dando lugar a formulaciones del hecho imponible en las que toda o parte de la capacidad económica gravada se considera exenta en virtud de la inversión (...)"

"(...) Nos encontraríamos así ante exenciones cuyo presupuesto de hecho no está constituido por un solo hecho el propio hecho imponible del tributo sino por la conjunción de éste con otro distinto, ajeno a él, que aparece como hecho legitimador o justificativo de la exención, y en el cual se condensan los principios de justicia, los fines de política económica o, en general, las necesidades sociales a cubrir, que fundamentan la exención. La ley, pues,

tipificaría la conexión entre esos dos hechos y le atribuiría como consecuencia jurídica la exención, de forma que ésta sólo podría producirse como resultado global de ambos."(p. 55).

Se identifican supuestos del hecho generador dando lugar a una exención determinada, se prevé un hecho externo al hecho generador, calificado en la doctrina como hecho legitimador, por lo tanto la suma de los supuestos del hecho generador y la del hecho legitimador nos da como resultado una exención.

Afirma Torrealba Navas (2010):

“La exención tiene como efecto principal, como expusimos, el no nacimiento de la obligación tributaria. Cuando estamos ante exenciones con presupuesto de hecho simple, el hecho generador se verifica en su modalidad exenta y, por tanto, no nace la obligación tributaria. Cuando estamos ante exenciones con presupuesto de hecho complejo, se pueden dar las siguientes posibilidades:”

- a) El hecho legitimador debe de realizarse antes de que ocurra la modalidad exenta del hecho generador.
- b) El hecho legitimador deba realizarse después de que ocurra la modalidad exenta del hecho generador.

En el primer supuesto la exención aún no ha nacido aunque se genere el hecho legitimador, pero tampoco la obligación tributaria. Entendido lo anterior con otras palabras se explica que en el

supuesto de que se constituya la modalidad exenta del hecho generador pero no se ha realizado el hecho legitimador, no nace la exención, dando paso al nacimiento de la obligación tributaria.

Comparando el segundo supuesto, aun cuando se realice la modalidad exenta del hecho generador, la exención no nace todavía, pues esta depende de la concreción del hecho legitimador, afirma Herrera Molina (1990): “sujeta a una situación jurídica interina, carente de firmeza, de modo que, en la medida en que el hecho legitimador llegue a realizarse, desaparece del mundo jurídico”(p.p.76-79).

A la luz de la moderna teoría de la exención tributaria, se denota que el nacimiento de la exención de manera definitiva depende del ulterior cumplimiento de los requisitos expresados por la ley por parte del contribuyente, lo anterior se refiere al cumplimiento del hecho legitimador, quedando así en estado de pendencia la obligación tributaria, cumpliéndose este comportamiento y se convierte la exención en definitiva, ocasionando que la obligación tributaria desaparezca del plano jurídico. Caso contrario sería que el hecho legitimador no se concrete, ocasionando esto una pérdida del beneficio fiscal y, con este cesa el estado de pendencia en que se encontraba la obligación tributaria. Vale aclarar que se analiza un tipo de exención que primero se verifica el hecho generador y posterior el hecho legitimador.

Exenciones Temporales o Permanentes:

Como lo dice su nombre, las exenciones temporales tienen una duración limitada en el tiempo. Es decir, la obligación tributaria existirá en el tanto se cumpla el hecho imponible que hasta ese momento se encontraba exento, la obligación queda en suspenso y nace nuevamente una vez que se

vence el plazo sin necesidad de que se emita una norma nueva que la grave. Por el contrario en las exenciones permanentes no existe dicha limitación temporal.

Las exoneraciones permanentes y temporales están relacionadas en el fondo con la doctrina del hecho generador y sus elementos, debido a que este es el que determina el nacimiento o no de la obligación tributaria, principalmente con el elemento espacial y el temporal.

Cuando nos referimos al elemento espacial del hecho generador para lograr comprender la exoneración en estudio, decimos que esta constituye una hipótesis legal establecida en la norma tributaria que señala lugar en el cual el destinatario de la norma realiza el hecho que está descrita en la misma. Este elemento nos permite darle debida solución a problemas como la doble tributación.

En referencia al elemento temporal del hecho generador, éste nos permite determinar el momento en el que se realiza el hecho generador o el hecho imponible, siendo importante porque en el momento en el que se produzca el hecho generador es que nace la obligación tributaria y por lo tanto se aplica la ley vigente a la fecha de su realización y es este sentido, todo lo referente a las exoneraciones o exenciones serán existentes al momento de la realización del hecho generador.

Es claro que en las exenciones permanentes el elemento temporal no existe, porque no dependen de una fecha para que el hecho generador se produzca.

Un ejemplo de las exenciones temporales lo apreciamos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley número 7092, su artículo 33 establece lo siguiente:

ARTÍCULO 33: Escala de tarifas. El empleador o el patrono retendrán el impuesto establecido en el artículo anterior y lo aplicará sobre la renta total percibida mensualmente

por el trabajador. En los casos de los incisos a), b) y c) del artículo anterior lo aplicará el Ministerio de Hacienda y, en el caso del inciso ch) de ese mismo artículo, todas las demás entidades, públicas o privadas, pagadoras de pensiones. La aplicación se realizará según la siguiente escala progresiva de tarifas:

- a) Las rentas de hasta ₡752.000,00 mensuales no estarán sujetas al impuesto.
- b) Sobre el exceso de ₡752.000,00 mensuales y hasta ₡1.128.000,00 mensuales, se pagará el diez por ciento (10%).
- c) Sobre el exceso de ₡1.128.000,00 mensuales se pagará el quince por ciento (15%).

(Modificado los tramos de renta establecidos en los incisos a), b) y c) por el artículo 1° del decreto ejecutivo N° 37960 del 9 de setiembre de 2013)(...)(Ley del Impuesto Sobre la Renta)

El artículo anterior enfocándolo desde una perspectiva del elemento espacial, revisamos el lugar geográfico al que se circunscribe la realización del hecho generador, para originar la obligación tributaria, por lo que se entiende que se aplicará a los trabajadores costarricenses, estableciendo la legitimación que tiene el Estado para establecer un vínculo con una persona física o jurídica en virtud de la renta producida por este último, dando origen a la obligación tributaria.

Desde una perspectiva del elemento temporal del hecho generador, entendemos según el artículo anterior, que la obligación nacerá a la vida jurídica, a partir de que un trabajador físico o jurídico devengue más de 752.000.00 colones por concepto de salario, so pena, en el tanto el trabajador

no supere este salario está exento del impuesto de renta sobre el salario, es temporal porque en el momento en que este salario supere el monto anterior, se verá obligado a pagar el impuesto.

Señala Torrealba Navas (2003) lo siguiente: “vale la pena prestar atención al concepto de “renta devengada o percibida”, pues este es el que nos dice en qué momento se entiende como producida la renta para el contribuyente” (p.87). Por lo tanto se podrá inferir que el aspecto temporal del hecho generador determina el momento de inclusión o registro de los ingresos. Por lo que la renta será gravable en el momento en que se cumpla el hecho generador, es decir, cuando el salario supere el monto establecido en el inciso a del artículo.

Señala Sánchez Conejo (2013) lo siguiente: “expresa la medida con que el hecho imponible se realiza, su cuantía, volumen o intensidad” (p. 125). De conformidad con lo anterior, el aspecto material cuantitativo determinará la proporción numérica de la capacidad económica identificada y tipificada por la ley que le corresponde a la Hacienda Pública.

PRINCIPIOS DE LAS EXENCIONES

Para regular jurídicamente el campo de las exoneraciones se perfilan principios esenciales que en definitiva son una primera manifestación de lo que debe entenderse como marco jurídico de las exenciones de tributos, estos principios son propios del Derecho Tributario, y especialmente en el ámbito de las exenciones revisten vital importancia.

El código de Normas y Procedimientos Tributarios, en su artículo 7 tutela la aplicación de los principios tributarios, siendo esta aplicación supletoria, reza lo siguiente:

“Artículo 7: Principios aplicables En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, se deben aplicar supletoriamente los principios generales de Derecho Tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan con su naturaleza y fines” (p.2)

Por lo tanto, resultando la normativa insuficiente para resolver situaciones relativas al Derecho Tributario, se acudirá de manera supletoria a los principios generales de este Derecho y, en su defecto a los principios generales de otras ramas del Derecho.

Su carácter formal versa sobre la reserva de ley del tributo, es decir, se debe de someter al procedimiento de creación de ley contemplado en nuestra Constitución Política; su carácter material, se debe al alcance general de la imposición tributaria de manera difusa, valorando la igualdad en la imposición del gravamen.

Principio de Legalidad:

Dentro del Derecho en un plan general, se concibe este principio como el de la sujeción de la administración de la ley, estableciendo la doctrina como elemento del Estado de Derecho el sometimiento de este, y principalmente de la administración a la ley, este elemento formal es lo que se denomina el principio de legalidad.

En lo concerniente a nuestra investigación debemos decir que tratándose de exoneraciones tributarias, el principio de legalidad debe de observarse en todo momento por dos razones básicas, primero, porque es la administración quien debe de dictar el acto que exime a un sujeto del pago del

tributo, dando así cumplimiento a lo dispuesto por una ley especial que otorga la exención. Segundo, porque tratándose de materia de privilegios, es inaceptable pensar que la administración pueda autorizar exenciones tributarias en ausencia de norma legal alguna, más aún, la aplicación del principio de discrecionalidad no tiene cabida, sobre todo si se observa el principio de reserva de ley.

El artículo 11 de la Constitución Política señala lo siguiente en su primer párrafo:

Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad y no pueden arrogarse facultades que la ley no les concede. Deben prestar Juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes. La acción para exigirles la responsabilidad penal de sus actos es pública” (...) (p.11).

El principio de legalidad que se consagra en el artículo 11 de nuestra Constitución Política se desarrolla en el 11 de la Ley General de la Administración Pública, significa que los actos y comportamientos de la administración deben estar regulados por norma escrita.

El principio de legalidad en el estado de derecho postula una forma especial de vinculación de las autoridades e instituciones públicas al ordenamiento jurídico, a partir de su definición básica según la cual toda autoridad o institución pública lo es y solamente puede actuar en la medida en la que se encuentre apoderada para hacerlo por el mismo ordenamiento, y normalmente a texto expreso -para las autoridades e instituciones públicas solo está permitido lo que este constitucional y legalmente autorizado en forma expresa, y todo lo que no les este autorizado les está vedado.

En una análisis de este principio de manera positiva en el concepto jurídico de la exoneración, lo vemos desde la vertiente positiva, ya que se da un apoderamiento de competencias públicas que

obliga a la administración a actuar en un determinado sentido, en este caso mediante el otorgamiento y reconocimiento de las exoneraciones por medio de la normativa establecida en la propia norma Constitucional y desarrollada en la ley, así como el reconocimiento de las situaciones y beneficios conforme a las leyes. Un análisis del principio de manera negativa, se da en el tanto se limite el accionar de la Administración Pública a las condiciones que la ley reconozca.

Principio de Reserva de Ley:

Siendo el derecho tributario un Derecho Público, este gira alrededor de la legalidad. Por lo que solo acepta como legítimos los actos que expresa y previamente autoriza la ley, por esto es fundamental para el derecho Tributario.

El principio de reserva de ley es un limitador del poder tributario, porque toda voluntad política se ve manifestada en una iniciativa legislativa, constituyéndose este principio en una verdadera garantía para los administrados frente a la administración.

En materia tributaria, nuestra Constitución Política, dispone que el establecimiento del impuesto, lo mismo que de contribuciones nacionales, es una atribución exclusiva de la Asamblea Legislativa.

En un primer momento, este principio de Reserva de Ley en los tributos, en la medida que establece que estos son materia propia y exclusiva del Parlamento, esta circunstancia, unida al hecho de que la ley, no hace ver que en definitiva, la materia tributaria está reservada a la ley y por ende las exoneraciones.

El Código de Normas y Principios Tributarios, en su artículo 5 establece lo siguiente:

“Materia privativa de la ley 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.
- e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago. En relación a tasas, cuando la ley no la prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos” (p.2).

El contenido de este artículo es importante para comprender el principio de Reserva de Ley, por ello analizaremos su contenido; el inciso a, se refiere tanto a la creación del tributo así como también a la modificación o su extinción, por lo tanto están sometidos al principio en estudio. En otras palabras, el tributo es creado a través de la ley y derogado de manera expresa mediante una ley posterior. Por lo tanto únicamente la ley podrá establecer las tarifas, porcentajes, para determinar el aspecto cuantitativo del impuesto, viendo este como una carga tributaria pura y simple.

El apartado b del artículo, nos señala que es la ley la que crea las exenciones, siendo esta una dispensa total o parcial de la obligación tributaria, debido al carácter formal del principio de Reserva de Ley, este atiende a la forma en la que los tributos y exenciones deben establecerse, esto aplicado a los impuestos nacionales como municipales.

El fundamento de la reserva legal de la norma exonerativa lo constituye el hecho generador, constituyéndose la exoneración en una verdadera excepción a la obligación general de contribuir a los fondos públicos, y por consiguiente de los principios de generalidad e igualdad tributaria.

Haciendo referencia al criterio de la Contraloría General de la República respecto al tema, se debe de señalar que es por medio de la función Legislativa que el Estado conforma y estructura su ordenamiento jurídico; y que, por su parte la promulgación de la ley constituye un típico acto de soberanía.

Por su parte la Sala Constitucional en dos fallos importantes, despeja cualquier duda al respecto del tema de la exoneración, uno de ellos es lo manifestado en el voto número 2000-06970, que dice lo siguiente:

“ En cuanto a la potestad del Estado para exonerar del pago de determinados tributos, o de eliminar dichas exenciones ya esta Sala se ha pronunciado reiteradamente, determinando que ello es constitucionalmente posible siempre que lo haga mediante el procedimiento para la creación de la Ley formal. Así fue recientemente ratificado en la sentencia número 4844-99 recaída en la Acción de Inconstitucionalidad número 97-006726-007-CO, mediante la cual se declaró la constitucionalidad del artículo 64 de la Ley número 4755 del tres de mayo de 1971 (Código de Normas y Procedimientos Tributarios) y del inciso d) del artículo 7 de la Ley

6990 del 22 de julio de 1985 (reformado por el artículo 13 de la Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones número 7293 del treinta y uno de marzo de mil novecientos noventa y dos), que textualmente dice: La exención, aun cuando fuera concedida en función de determinadas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior sin responsabilidad para el Estado”

Por lo tanto no resulta procedente afirmar que el Estado a través de la Asamblea Legislativa, se encuentra inhabilitado para exonerar del pago de determinados tributos, o de eliminar dichas exenciones, siempre que lo haga mediante el procedimiento para la creación de la ley formal.

Principio de Interpretación Restrictiva:

En materia tributaria, la interpretación de las normas es un aspecto que deberá de tomarse en cuenta, por lo tanto también en el ámbito de la exoneración, permitiendo una mayor precisión del marco jurídico relativo a la fijación y otorgamiento de las exoneraciones de tributos.

La legislación costarricense y para el caso en concreto objeto de esta tesis de investigación, establece que dichas normas tributarias han de interpretarse con arreglo a todos los métodos admitidos por el derecho común, aceptando la analogía como procedimiento válido para llenar aquellos vacíos legales, so pena, la creación de tributos y exoneraciones no se podrá mediante esta vía.

En materia de exenciones, la interpretación restrictiva adquiere una connotación especial, esto porque la doctrina y la práctica administrativa se pronuncian a favor de una aplicación restrictiva, así por ejemplo se dispone que se deberá de especificar las condiciones y requisitos exigidos para su

otorgamiento, los tributos comprendidos, precisar si se trata de una exoneración parcial o total, lo mismo que el plazo de duración según sea el caso concreto.

Este principio tiene como finalidad de que la norma contemple el mayor número de aspectos relativos a una exoneración con lo cual se limita, al mismo tiempo se ve limitada la actuación discrecional por parte de la administración.

No será procedente en una norma tributaria la interpretación extensiva, esto porque fije el principio de legalidad y cómo analogía la interpretación restrictiva de la misma.

Principio de Igualdad:

Señala Echeverría Peralta (2003) lo siguiente:

“El principio de igualdad no se quebranta con las exenciones, por lo contrario, este principio establece que se debe tratar igual a las personas que se encuentran bajo las mismas condiciones. Los sujetos que cumplen con los requisitos establecidos por la ley para obtener la exención de un tributo se encuentran bajo las mismas condiciones y por ende se refuerza el principio de igualdad entre las partes”

Sobre este principio recae especial importancia, al igual que los otros estudiados anteriormente, en Alemania, la Constitución lo erige como un principio que es parte de la justicia tributaria, en el caso de España e Italia lo asocian a otros principios. En Costa Rica, la Constitución le

da un carácter de norma suprema al establecer en su artículo 33 la igualdad entre iguales y faculta el tratamiento entre desigual y desigual, impidiendo la creación de situaciones de privilegio o discriminación en materia fiscal, conocido como *intuitio personae* o en función de la persona.

Siendo este principio un verdadero fundamento del ordenamiento jurídico nacional, se ha convertido a nivel doctrinal en un límite para el legislador, además de un derecho fundamental del ciudadano, poseyendo un contenido sustancial que persigue la igualdad real entre los costarricenses, especialmente en materia tributaria.

Lo que persigue la ley con el principio de igualdad es un trato de igualdad entre desiguales, por lo que para algunos juristas respecto a las exenciones se cumple el principio de igualdad, esto porque es un instrumento mediante el cual la ley tributaria hace efectivo el principio. También encuentra este principio posiciones contrarias a la anterior, ya que la exención es considerada como un trato discriminatorio que efectúa la norma tributaria, situándose en una disparidad la condición de trato por criterios justificados, convirtiéndose en un medio para evitar la excesiva uniformidad. De esta forma, frente a la revisión genérica del hecho imponible, que sitúa en idéntica posición a quienes hayan manifestado la capacidad económica.

Señala Lozano Serrano (1988), respecto a las exenciones lo siguiente:

“En el proceso de calificación de los hechos por la norma, es fundamental, por consiguiente, identificar esa valoración fundamental, ese interés que se quiere proteger, y establecer un trato igual para todas las situaciones que sean expresivas del mismo. Si en ese esquema se introduce el dato de que el legislador está vinculado por la Constitución a la hora

de elegir los intereses a tutelar, o, mejor dicho, está limitado por el elenco constitucional de fines y necesidades a satisfacer, puede llegarse a la conclusión de que el principio de igualdad, en su formulación negativa, supone que el legislador no puede introducir discriminaciones arbitrarias, esto es, que no respondan a principios o fines recogidos en la norma fundamental, equiparándose así igual con no “no arbitrariedad”. Pero también en su faceta positiva, el principio exige que se lleven a cabo tales discriminaciones cuando, regulada una determinada situación, esos mismos principios o fines revelan en su seno una posición particular que permite entenderla como no exactamente igual que la genérica (...). Es inevitable que el legislador tenga amplio margen de maniobra a la hora de formular a través de las normas, sus juicios de igualdad” (p. 29).

El párrafo anterior, nos ubica dentro de la posibilidad de que el legislador pueda dar soluciones concretas cuando se irrespete el principio de igualdad, ubicando a la exención dentro del ordenamiento jurídico y sacándola de un elemento accidental en el ordenamiento, y así mostrándose en los principios de justicia.

PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA:

Sobre este principio se asienta el límite material del poder tributario, por lo que la constitucionalidad de un tributo que se impondrá, deberá gravar una capacidad contributiva real, cuyo monto gravado o exonerado, sea este parcial o total, deberá de ser proporcional al monto establecido por ley, a fin de o tener alcance confiscatorio.

La base de este principio es jurídica, so pena se asienta sobre un contenido estrictamente económico, contribuyendo todos con las cargas públicas, de manera que no tenga un alcance confiscatorio ni violente la propiedad privada.

El ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imposables, es el momento en que una persona puede ser contribuyente, diferenciando esta capacidad contributiva de la capacidad de actuar o de la capacidad jurídica que nos enseña el derecho privado.

Constitucionalmente se ve reflejado este principio en el artículo 18 de la Constitución Política, al expresar que los costarricenses deben de contribuir a los gastos públicos, para esto el contribuyente deberá de cumplir algunas características propias del principio:

- Existencia de una situación económica real.
- Manifestación de riqueza.

Es por tanto el principio de capacidad económica un eje principal a la hora de delimitar los distintos hechos imposables y de establecer las respectivas exenciones.

EL HECHO IMPONIBLE O GENERADOR

En el Derecho Tributario la norma tributaria no puede valerse por la interpretación para gravar situaciones que “prima facie” no han sido estipuladas en el hecho generador que da origen a la obligación tributaria, por lo tanto se debe de extraer el significado literal de la norma, es decir, el significado de la norma no será interpretado más allá de las palabras que la componen.

Para explicar con más detalle el párrafo anterior, se transcribe un párrafo de la sentencia de la Sala Constitucional número 142-2015:

“Que, en la demanda se afirma que los traslados de cargos poseen graves vicios al no indicarse con total certeza cuál es la base del hecho generador del incumplimiento de pago del impuesto sobre la renta que se viene cobrando; que la Administración utiliza frases como “existen indicios sobre la existencia de una omisión de ingresos” o “podrían constituir una inducción a error a la Administración”, lo que es gravísimo, al regirse por el principio de verdad real; que la Administración no puede hacer un traslado de cargos a partir de hipótesis o supuestos, sino de hechos ciertos, verídicos y totalmente comprobados”

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

Por medio de éste se da el nacimiento a la obligación tributaria, pues la ley por sí sola no puede cumplir con este fin. La norma no puede indicar dentro de su ordenamiento los deudores individuales del tributo, por tal razón es que se sostiene del hecho imponible, que al realizarse determina el sujeto pasivo y clasifica la prestación a la que estará obligado.

Se entiende por la obligación tributaria, aquel vínculo jurídico que nace de un hecho o acto al que la ley establece la obligación de la persona física o jurídica para realizar el pago una prestación pecuniaria.

El hecho generador es conocido por la legislación española como el presupuesto fijado por la ley pura en figurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación principal. Es lo que la ley describe como la causa de la generación del tributo.

En el momento en que una persona hace realidad y, materializa en la práctica esa descripción teórica, se produce el hecho generador del tributo, dando nacimiento a la obligación tributaria.

A manera de explicar cómo opera en la vida jurídica el nacimiento de una obligación tributaria por medio del hecho generador y cómo aunque haya una exigibilidad de una ley que obliga a los ciudadanos que cumplan con los presupuestos de la capacidad económica, aún se den estos presupuestos, nace a la vida jurídica las exenciones, es que daremos algunos ejemplos para ejemplificar esto.

El voto número 136-2011 emitido por la Procuraduría General de la República, señala que el impuesto sobre la renta consiste en una obligación tributaria principal, el cual es exigible (artículo 11 Código de Normas y Procedimientos Tributarios).

“La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”

Posterior de los dos meses y quince días posteriores al cierre del año fiscal, a partir de esa fecha es que se procede al cobro de interés por la no cancelación.

El voto número 1175-2011 de la Procuraduría General de la República nos muestra con mayor claridad la aplicación de las exenciones dentro del presupuesto del cumplimiento del hecho generador:

“Descriptor: Impuesto sobre la propiedad de vehículos, embarcaciones y aeronaves

Resumen: El hecho generador del impuesto es la propiedad del vehículo y ocurre inicialmente en el momento de su adquisición y se mantiene hasta la cancelación de la inscripción. El contribuyente es el propietario registral (canon 9.b y c Ley 7088 y 3 de su Reglamento). Conforme el principio de legalidad tributaria, los ordinales 9.ch ibídem y 5 de su Reglamento establecen los supuestos de suspensión del hecho generador a dicho impuesto. El decomiso de un automotor, ordenado por autoridad judicial, lo cual se analiza en la especie, no está incluido en esos supuestos, por lo que no se puede aplicar por analogía la exención del tributo en el caso de robo debidamente denunciado ante las autoridades judiciales y la Administración Tributaria.

Descriptor: Exención tributaria

Restrictor: Concepto y alcance

Resumen: Las exenciones deben ser creados mediante ley, donde se incorpora el hecho generador del beneficio fiscal (artículo 62 Código Tributario). No obstante producirse el hecho generador, no surge la obligación del sujeto pasivo de cancelar la obligación tributaria. Beneficio fiscal o de fomento, desarrollo o promoción de un determinado sector económico, de ciertas áreas de actividad, contextos sociales o la equiparación de las condiciones económicas para potenciar un estado de igualdad en la distribución de las cargas contributivas, a corto, mediano o largo plazo. No son excepciones al deber de contribuir, sino una dispensa total o parcial del pago del impuesto”

En la construcción de una conclusión del concepto del hecho generador o hecho imponible, se deberá determinar si una realidad fáctica es subsumible en el contenido de una norma tributaria, asignándole una consecuencia jurídica en virtud de la finalidad del acto, su situación económica y las circunstancias.

Respecto al hecho generador de la norma y la realidad fáctica no podrán ser homologados a priori, ya que es necesario un análisis de todos los presupuestos, tomando en consideración la legislación especial, criterios de la administración tributaria, la realidad económica, con esto lograr determinar si lo que parece ser una conducta gravada coincide con la norma tributaria, con la que se asignará la imputación de un tributo y por ende la de una exoneración.

ELEMENTOS DEL HECHO GENERADOR

Elemento Subjetivo

Una vez que el hecho imponible dio nacimiento a la obligación tributaria, éste determinará quienes serán los sujetos activos y pasivos de dicha obligación. Este elemento consiste en brindar definiciones de los sujetos pasivos y activos que están relacionados con las circunstancias objetivas descritas en la ley, de tal forma que surja para unos la obligación y para otros la pretensión del tributo.

El elemento subjetivo del hecho generador, está conformado por el sujeto activo o ente acreedor de tributo, llamado Estado y, el sujeto pasivo, quién una vez verificada la realización del hecho generador, tendrá la condición de contribuyente causado por la obligación tributaria.

Elemento Objetivo:

Es la descripción del hecho concreto en la norma tributaria que el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria puede realizar materialmente.

Parafraseando el concepto que define Sánchez Conejo, en su libro Manual de Derecho Tributario, el elemento objetivo del hecho generador, consiste en el acto, hecho, negocio jurídico, contrato, que indiquen la descripción de una conducta, misma que de confirmarse la realización por parte del sujeto pasivo, dará origen a la obligación tributaria.

Respecto a la conducta que será objeto de la grabación por medio de un impuesto, deberá de ser específica y descrita, de modo que su identificación será indiscutible. En un sentido estricto, el hecho generador será el elemento objetivo de la norma, porque se elige una conducta, esta se somete a la creación de una ley y se convierte en una conducta gravada. La conducta descrita deberá de realizarse en la forma, lugar y en el momento en que la ley lo estipula, no bastará con el hecho fáctico para que se dé el presupuesto.

Se divide en tres aspectos el elemento objetivo, los cuales estudiaremos:

- Aspecto material:
- Aspecto espacial.
- Aspecto Temporal.

El aspecto material, se refiere a la descripción del hecho, en la cual se ve manifiesta la capacidad económica y contributiva, gravando de manera proporcional, misma que se verá reflejado en el fisco. El aspecto material cualitativo, nos explica que es la descripción del tipo de conducta, la cual estará gravada con un impuesto; un ejemplo de esto es la tradición de un bien inmueble, esto es una conducta gravada, que está tipificada en la ley del Impuesto Sobre Bienes Inmuebles. Por otra parte el aspecto material cuantitativo, hace mención a la determinación numérica de la capacidad económica identificada y tipificada por la ley que le corresponde a la hacienda pública; ejemplificamos este aspecto con el 13% del Impuesto General Sobre las Ventas.

El aspecto espacial del elemento objetivo, nos indica específicamente el lugar geográfico al que se circunscribe la realización del hecho generador, para originar la obligación tributaria. Esto se da porque el Poder Tributarios del Estado se ve restringido por un aspecto de jurisdicción.

NORMAS DE EXONERACIONES Y DE NO SUJECCIÓN

Siendo figuras de distinta naturaleza jurídica, la exención y la no sujeción son formas desgravatorias que son empleadas como sinónimos, cuando en realidad son figuras de distinta naturaleza jurídica.

Una de sus diferencias principales es que la norma de no sujeción, se considera como la no realización del hecho imponible descrito en la norma tributaria, es decir no nace situación jurídica alguna, pero que puede ser completada por normas o preceptos didácticos, así como lo señala Martínez de Pisón (1999): “en aras de una delimitación didáctica más precisa del hecho imponible,

se declara expresamente la no sujeción” (p.1)., mientras que en la exoneración el tributo existe, sin embargo por una ley expresa se exceptúa el pago del impuesto.

El hecho imponible define los elementos delimitadores del tributo, éste puede dejar por fuera situaciones y personas que no quedan sometidas, por lo tanto, la doctrina manifiesta que las normas que permitan la no sujeción como tal, no se podrán considerar los preceptos de exclusión del tributo, sino más bien como preceptos didácticos o interpretativos en el tanto atienden a esclarecer la gestión tributaria de los órganos administrativos, careciendo de eficacia constitutiva, porque no crea derechos ni deberes tributarios de ninguna especie.

Si la norma de no sujeción no existiera, el resultado jurídico sería el mismo, ya que el derecho de no sujeción no es otra cosa que la ausencia de la obligación tributaria.

Al respecto nos indica Arrieta Martínez De Pisón (1999) lo siguiente:

“(…) Por el contrario, las normas de no sujeción cumplen una función infinitamente más modesta en el sistema, pues la función aclaratoria sólo se puede enmarcar respecto de una realidad, respecto de un hecho o de un sujeto, ya prefijada en la norma principal. La norma de no sujeción, por tanto sólo especifica la realidad, aclara y concreta lo que es, mientras que la norma de la exención autorizadamente modula, modifica o transforma aquella realidad”

Siendo la jurisprudencia escueta en este tema, la doctrina continúa estableciendo, que son todos aquellos hechos que no han sido recogidos por el legislador como hechos imposables, al no

realizar la hipótesis prevista por la ley, por lo que no nace la obligación tributaria. la doctrina moderna establece que se está ante un supuesto de no sujeción cuando no se dan los elementos del hecho generador.

Para la distinción entre ambos conceptos ha sido necesaria la aplicación de supuestos, con lo que la doctrina ha logrado distinguirlas:

- Desde el punto de vista formal, o de la estructura: La norma de no sujeción deja por fuera el hecho imponible, mientras que la exoneración depende del hecho generador, mismo que será delimitado.
- Desde el punto de vista de los fines que persigue: La norma de exención persigue e incorpora un contenido de justicia, en el tanto la norma de no sujeción no se detecta interés alguno que haya sido tomado por el legislador.

MARCO JURÍDICO DE LAS EXENCIONES

El instituto jurídico de la exención, constituye una situación jurídica objetiva, integrada dentro del Derecho Tributario, la cual produce un efecto desgravatorio especial, esto se da porque la norma está escrita y lo establece de manera taxativa, y en tal sentido, no es puntual referirse a una norma de exención, más bien de preceptos que delimitan el hecho imponible o generador, elementos cuantitativos del tributo o, si se trata de una exoneración parcial o total. La ley lo que busca es que la norma de exención, busca que la obligación tributaria esté exenta, o surja con un monto más reducido.

La potestad tributaria para gravar y desgravar le corresponde a la Asamblea Legislativa, esto es el Poder Tributario por parte del Estado según el artículo 121 inciso 13, se le atribuye a este Poder de la República el establecimiento de impuestos y contribuciones nacionales y autorizar a los municipios.

La sentencia número 004-1994 del Tribunal Fiscal Administrativo manifiesta lo siguiente:

“(…) La exenciones deben de aplicarse en forma literal y restrictiva, son excepciones al principio general del deber de contribuir. En materia de exoneraciones, la jurisprudencia a establecido que las reglas sobre la exoneración de impuestos constituye una excepción al principio general sobre el deber de contribuir a los gastos públicos, y como tales, esas reglas deben ser de aplicación literal o restrictiva, es decir, que se han de reconocer las exoneraciones solo y nada más en los casos contemplados de manera expresa en la norma, sin que se dable aducir a la analogía (artículo 5 inciso a y b, 6, párrafo 2 y 61 y 52 del Código de Normas y procedimientos Tributarios)”

El Código de Normas y Procedimientos tributarios, establece que toda ley que concede exenciones deberá necesariamente de especificar los requisitos, así como las condiciones exigidas para su otorgamiento, los tributos que afecta, si es total o parcial, el plazo de su duración.

Es a partir del artículo 61 y hasta el numeral 64 que el Código Tributario tipifica las exoneraciones, es definida como la dispensa legal de la obligación tributaria, so pena, este término pareciera indicar que es dispensa legal es “ad- perpetum”, cosa que no es real, debido a que las exenciones temporales cumpliendo su plazo de vigencia, obligatoriamente deberá de cancelar los

tributos exonerados. Se da un nacimiento a la vida jurídica de la exención, so pena, su exigibilidad es dispensada por ley, no determinando ésta el nacimiento de la obligación tributaria, porque debe de nacer para posterior eximir su pago total o parcial.

También señalaba el Código en cuanto al ámbito de aplicación de las exenciones, las que por regla general no pueden extender a tributos establecidos con posterioridad a otorgamiento de la exoneración, salvo que a ley tributaria disponga lo contrario. Esta situación especial, se ha aplicado a aquellas exoneraciones que se plantean bajo la fórmula de “liberación de tributos presentes o futuros”, sin embargo, a nuestro juicio, desde el punto de vista jurídico es discutible si ésta fórmula se ajusta plenamente a lo que exige el artículo del Código Tributario, esto porque hablar de una distinción entre tributos presentes y futuros equivale a distinguir entre lo que efectivamente existe y la que aún no se ha concebido, esto ha sido reformado y el artículo establece que no se extenderán las exenciones a tributos establecidos con posterioridad, esto lo explicaos con el fin de analizar la importancia de este tema dentro de la legislación costarricense, misma que ha generado debate dentro de los entendidos en la materia. Por lo tanto éstas tendrán un límite de aplicación fundamental, porque se deberán de aplicar respecto a los tributos ya establecidos en el ordenamiento jurídico, dando a entender que no se podrá extender una exoneración sobre tributos que no han adquirido vigencia, no pudiendo establecerse exenciones de tipo abierta e incierta.

Respecto a su vigencia, se establece que empezarán a regir a partir del momento en que surte sus efectos la ley que los contiene y se mantendrá por todo el tiempo que permanezca vigente, salvo casos especiales de orden transitorio, beneficio de prórroga temporal, entre otras.

El artículo 64, que deriva del numeral 34 del Carta Magna, faculta al legislador para modificar e inclusive revocar las exenciones, sin perjuicio de derechos adquiridos o situaciones

jurídicas consolidadas al tenor de las normas tributarias, es decir se toma en cuenta el principio de irretroactividad de la ley.

Será competencia del Departamento Especializado de la Dirección General de Hacienda, la aplicación en concreto de los diversos incentivos y normas de exención tributaria, aplicando un criterio restrictivo, buscando una gestión eficiente y el uso racional de estos regímenes.

Concepto de la Canasta Básica

El tema en estudio es muy importante dentro de la comunidad nacional porque nos indica el ingreso y el nivel de consumo de la población. La población costarricense cambia sus patrones de consumo, por lo que es importante contar con una canasta básica actualizada periódicamente, por lo tanto esta deberá de estar fortalecida por la legislación nacional, dándole herramientas legales para cumplir su propósito. Es un indicador de del aumento del costo de la vida, revelando los niveles de inflación.

Dentro de la canasta básica se observan productos no medibles como la educación y el transporte y los productos de consumo. Refleja de manera óptima el desarrollo y la cultura de un país. Como es sabido en la materia económica de los países, la calidad de vida de un país depende de la cantidad de bienes y servicios que consuma, por lo que es importante el fortalecimiento de una canasta básica moderna y actual.

Este trabajo se ha enfocado en la canasta básica de alimentos, tomando en cuenta que la canasta básica de consumo, porque existen muchos tipos de consumo.

Para el proyecto de ley Sobre el Impuesto al Valor Agregado, la canasta básica es solo un concepto sin trascendencia mayor, sin embargo ésta tiene una destacada utilidad como fuente de información y como detector de situaciones críticas en aspectos sociales. Dentro de los indicadores sociales se obtiene la siguiente información:

- Alimentos básicos de bajo costo y de una disponibilidad estable para una determinada población.
- Requerimientos de nutrientes, principalmente los energéticos que una población dada debería cubrir.
- Costo de la alimentación diaria para familias según características de las mismas.
- La medición del poder adquisitivo de una población facilitando identificar niveles de pobreza o de necesidades básicas para una región o país.

Estas características hacen que la canasta básica alimentaria tenga utilidades múltiples, sobre todo para aspectos evaluativos y de planificación económico – social. La determinación de la pobreza vía consumo de alimentos, ha sido un método importante en muchos estudios realizados sobre la base de que la necesidad de los alimentos domina sobre otras necesidades. Entendida esta como un instrumento que no mide consumo, proporciona información sobre el costo mínimo de una dieta adecuada, obteniendo la determinación sobre el costo de la vida.

Capítulo III: Marco Metodológico

En esta investigación se utilizará un marco metodológico, mismo que estará constituido por el enfoque, el diseño, la muestra de la investigación, la descripción de los participantes, las unidades de análisis y el instrumento seleccionado para recabar la información.

Enfoque de la Investigación:

El enfoque de esta investigación es de tipo cualitativo, porque se analiza de manera no cuantificable los puntos a investigar. Es cualitativo debido a que se fundamenta más en un proceso inductivo de corte profundo, es decir explora y describe para luego generar perspectivas teóricas. Se ha logrado exponer un tema con el fin de explicar y comprender el fenómeno investigado.

Consiste en la obtención de información teórica como primer plano, tanto de la doctrina, la jurisprudencia, y la legislación nacional que involucra el tema investigado. Como segundo propósito se tomará en cuenta la opinión de expertos, los mismos son funcionarios públicos que están involucrados por su cargo de manera directa con el tema.

La orientación primordialmente va enfocada a determinar si es conveniente que en el Proyecto de Ley Sobre el Impuesto al Valor Agregado, no se considere en su redacción el concepto jurídico de la Exoneración a la Canasta Básica Alimentaria.

Señala con referencia al tema (Sampieri, Fernández y Baptista) (2014) lo siguiente:

“El enfoque cualitativo también se guía por áreas o temas significativos de investigación. Sin embargo, en lugar de que la claridad sobre las preguntas de investigación e hipótesis precede a la recolección y el análisis de los datos (como en la mayoría de los estudios cuantitativos), los estudios cualitativos pueden desarrollar preguntas e hipótesis antes, durante o después de la recolección y el análisis de los datos” (p.7).

En este particular, el investigador procura tocar un tema significativo, desde un punto de vista de que Costa Rica es un Estado social de Derecho, demostrado en la presentación del Proyecto de Ley antes mencionado, así mismo busca determinar si este en efecto con llevará consecuencias a la población costarricense. Buscando analizar el proyecto de ley en mención, a la luz de la doctrina, la jurisprudencia, los criterios constitucionales y por último la opinión de los actores, logrando obtener una perspectiva amplia acerca del tema en estudio.

Diseño de la Investigación:

Se escogió para esta construcción investigativa, el diseño llamado Teoría Fundamentada, misma en la que el investigador produce una explicación general o teoría a un fenómeno, proceso, acción o interacción que se aplica a un contexto concreto. En este caso en particular, la entrada en vigencia de este proyecto de Ley Sobre el Impuesto al Valor Agregado,

generaría un impacto en el entorno legal y social, al excluir la exoneración a la canasta básica. Se procura determinar si esta eliminación producirá efectos positivos para el país. Hernández, Roberto (2014) sobre la teoría fundamental menciona que” provee de un sentido de comprensión sólido porque embona en la situación bajo estudio, se trabaja de manera práctica, es sensible a las expresiones de los individuos del contexto considerado, además puede representar toda la complejidad descubierta en el proceso (p.473). En este caso, al sopesar elementos normativos y opiniones de expertos, se abarca el tema con la seriedad del caso y se analiza el posible impacto, tanto negativo como positivo, en la sociedad costarricense.

Muestra De La Investigación

Se entrevistará a cuatro actores en el tema del IVA. Estos son funcionarios gubernamentales que están involucrados por sus funciones en el proyecto de ley:

- Dr. Carlos Vargas Durán. Director General de Tributación Directa.
- Lic. Fernando Rodríguez Garro. Vice Ministro de Hacienda.
- Lic. Nelson Castillo. Encargado de la Unidad de Índice de Precios del Consumidor, del Instituto de Estadística y Censo.
- Lic. Ligia Fallas. Diputada de la Asamblea Legislativa.

UNIDADES DE ANÁLISIS

Se divide en distintas unidades de análisis los objetivos de esta investigación, con el cometido de lograr desarrollar un análisis de resultados claro y explicativo.

Primera Unidad de Análisis:

Grupos sociales que afectará la eliminación de la exoneración a la canasta básica.

Esta unidad se deriva del objetivo general que reza lo siguiente: “Comprender las implicaciones legales para la sociedad costarricense que tendría la eliminación de la exoneración a la canasta básica alimentaria en la normativa nacional”

Esta unidad pretende explicar si el proyecto de ley afectará a las clases sociales en Costa Rica, específicamente a la clase en pobreza extrema, pobreza y clase media, misma que saldrá una pregunta para los actores entrevistados.

Segunda Unidad de Análisis:

Definir el concepto de exoneración de tipo parcial.

Derivada esta unidad del objetivo específico primero, el cual transcribo literalmente: “Determinar la aplicación de la exoneración a la canasta básica en el Proyecto de Ley Impuesto Sobre el Valor Agregado”

El propósito de esta unidad es analizar desde un punto de Derecho de fondo las consecuencias de este proyecto, porque si bien es cierto que la figura de la exoneración no desaparece del todo porque se encuentra tipificada en el artículo 62 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios, si se normará de manera parcial, logrando con esto que algunos artículos que hoy están exonerados, pueden sufrir un gravamen de tipo progresivo.

Tercera Unidad De Análisis:

Porque los redactores del proyecto de ley pensaron en eliminar el concepto jurídico de canasta básica.

Esta tercera y última unidad de análisis, deriva de los objetivos específicos número dos y tres, encontrando en estos un valor teórico que concluirá en la formulación de una

pregunta a los actores o expertos del tema investigado, dirigida esta consulta a la explicación de que seguridad alimentaria le dará este proyecto de ley a los costarricenses.

Dichos objetivos se transcriben a continuación: “Determinar la aplicación de la exoneración a la canasta básica en el Proyecto de Ley Del Impuesto Sobre el Valor Agregado”. El objetivo tercero reza lo siguiente: “Comprender la eliminación del concepto jurídico de la canasta básica en el proyecto de ley del Impuesto Sobre el Valor Agregado”

Esta unidad nos permite confrontar a los actores con el propósito de conocer el fondo pretendido por Poder Ejecutivo y algunos sectores con la redacción del proyecto.

INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN:

Considerando las unidades de análisis, logramos determinar que la muestra más idónea utilizada como instrumento es la muestra de actores o expertos, esto porque permite al entrevistador generar hipótesis más precisas del tema a investigar.

Es la entrevista de tipo estructurada la escogida como instrumento, porque no se limita la respuesta del entrevistado, ya que se sigue una línea estructurada de preguntas específicas, además de un orden preparado para llevar a buen puerto la entrevista.

Las preguntas son abiertas para que la respuesta se desarrolle con la máxima libertad, y no se limite a un sí o un no.

PROCESO PARA LA RECOLECCIÓN DE DATOS

El planteamiento del problema recibirá respuesta, porque las entrevistas cotejarán datos necesarios para dar respuestas. La pregunta formulada es la siguiente: “¿Es jurídicamente viable y conveniente para Costa Rica la eliminación del instituto jurídico de la exoneración, manifestado en la canasta básica?”

Los datos obtenidos con el estudio cualitativo, se convertirán en información, la que servirá para aclarar lo que en el principio de la investigación no tenía aún una respuesta.

Revisión exhaustiva del material bibliográfico

En esta fase se examinó exhaustivamente el material bibliográfico encontrado respecto al tema de estudio, seleccionando el material mismo de la investigación, así como documentos que explican el tema de la exoneración tributaria y los principios de Derecho Tributario.

Para ello se recurrió a los siguientes centros de acopio:

- Biblioteca de la Universidad de Costa Rica
- Biblioteca de la Universidad Nacional.
- Biblioteca Nacional
- Biblioteca de la Asamblea Legislativa
- Archivo de la Asamblea Legislativa

- Biblioteca Virtual de la Universidad Internacional de las Américas.
- Biblioteca Virtual de la Universidad Internacional de las Américas
- Biblioteca de la Corte Suprema de Justicia
- Bibliotecas personales
- Diferentes páginas de internet
- Revistas y artículos
- Base de datos de APA y otras

MÉTODO DE ANÁLISIS

El método a utilizar en esta investigación será el método de factorización propuesto por Robert Hernández Sampieri, en su obra “Metodología de la investigación”, que se explica de la siguiente forma: de cada objetivo específico se escogerá una unidad de análisis que se dividirá en categorías de análisis que se describirán con las muestras de la investigación para interpretar los datos y responder a la pregunta de investigación.

PRESUPUESTO DEL TRABAJO DE TESIS

Descripción	Financiación
	Valor Unitario
1. Bibliografía	
a) Textos.	C 60.000.00
b) Fotocopias.	C 20.000.00
c) Internet.	C 18.000.00
d) Otros.	C 8.000.00
2. Experimentación	
a) Laboratorios y equipos Nuevos.	C 45.000.00
3. Viajes Y Viáticos	
a) Pasajes.	C 11.000.00
b) Viáticos.	C 22.000.00
4. Análisis Y Manejo De Información	
a) Computador.	Inestimable
b) Digitación.	Inestimable
c) Asesoría especializada.	Inestimable
5. Documento Final	
A) Impresión Y Empastes	C 20.000.00
6. Costos Matrícula	
A) Matrícula	C 450.000.00

TOTAL: C 654.000.00

Cronograma

Recolección de la información 3 meses

Se inició con la búsqueda de antecedentes e información teórica relacionados con el tema, esto durante los periodos de noviembre, diciembre del año 2016 y enero del año 2017.

Recolección de información por parte de expertos 1 mes

En el mes de febrero se da la recolección de la información mediante la entrevista abierta a los distintos expertos en el tema de investigación.

Análisis de la información 1 mes

En el mes de marzo se analizó la información recopilada a nivel doctrinal, jurisprudencial y sus respectivas leyes, además de utilizar las técnicas empleadas en un proceso inductivo de corte profundo.

Revisión final 8 días

Se realizó la validación de los resultados con el apoyo del tutor y lector respectivamente asignados. Una vez aprobada por el tutor, se entrega a la universidad para la aprobación de la defensa.

Capítulo IV: Análisis de Resultados

El análisis de resultados de la investigación en curso, cuenta con categorías, las que llevan por nombre el mismo de las variables estudiadas en el capítulo donde se analizó el marco metodológico, de las que se formularon preguntas para desarrollar un cuestionario para los entrevistados, mismos que por su función dentro de la administración pública, tienen injerencia directa con el tema en estudio. Importante señalar que las variables y categorías se originan de los objetivos específicos, además es imperativo mencionar que el cuestionario desarrollado no es extenso, porque durante el periodo de la investigación nos percatamos que sobre el tema en estudio no existe mayor información, al punto que uno de los entrevistados, desconocía totalmente de que se le estaba preguntando.

Se ha logrado formular tres preguntas dirigidas a los cuatro expertos, estos ya mencionados en el capítulo anterior, ocupan cargos públicos tales como la Dirección General de Tributación Directa, el Vice Ministerio de Hacienda, la Unidad de Índice de Precios del Consumidor y un cargo de Diputado. Lo que se va hacer a continuación es nombrar las categorías, mencionar las preguntas y sus respectivas respuestas para compararlas con los hallazgos de la investigación teórica.

De los cuatro entrevistados, uno de ellos prefirió compartir las respuesta con anotaciones dadas a su secretaria, la misma converso con el estudiante para contestar las preguntas, esto no afecta el análisis respectivo porque las preguntas son estructuradas ya que se desarrollaron en base a una categoría, las que son planteadas de manera abierta, y las que se lograron hacer en persona, el estudiante intervino de manera mínima, salvo en la entrevista dirigida al personero del Instituto Nacional De Estadística Y Censo, debido a que el estudiante al notar un desconocimiento total de lo preguntado, se modificó la pregunta con el propósito de llevarla a cabo.

Los entrevistados, por ocupar cargos relacionados de manera directa con el Proyecto de Ley Sobre el Impuesto Al Valor Agregado, IVA, sus respuestas son de carácter oficial, por lo que sus respuestas nunca comprometerían sus cargos.

Para terminar, así como lo señala Hernández Sampieri (2014), “En el proceso cuantitativo primero se recolectan todos los datos y luego se analizan, mientras que en la investigación cualitativa no es así, sino que la recolección y el análisis ocurren prácticamente en paralelo” (p. 418).

Análisis de los Objetivos Específicos

El objetivo número uno, el cual busca definir el concepto de exoneración y sus distintas categorías, no se cumple para desarrollarlo en este capítulo, porque su cometido es el desarrollo teórico de la figura jurídica de la exoneración, así como sus elementos,

distintos tipos de exoneración y los principios dentro del Derecho Tributario con el que se rige esta figura.

Por su parte el objetivo número dos y tres si se cumplen para ser desarrollados en este capítulo de análisis de resultados. Determinar la exoneración a la canasta básica en el proyecto de ley “Impuesto Sobre el Valor Agregado”, es la redacción del objetivo número dos. Con el desarrollo de la investigación es concluyente que no se presenta una exoneración a la canasta básica, por lo que este proyecto deteriora la estabilidad social y el acceso a los alimentos, porque al exonerarlos de manera parcial, deja que los productos de consumo sean gravados, impactando directamente en las familias más vulnerables así como en la clase media, porque para tener acceso a los productos de lo que antes se conocía como canasta básica, se tendrá que disponer de mayor cantidad del dinero del salario, con esto los recursos de las familias se verán disminuidos.

El objetivo tres, señala la comprensión de esta eliminación en el proyecto de ley. La misma según análisis se ha redactado de esta manera para favorecer a las clases costarricense empresarial, porque es esta la que recibe el impuesto actual de ventas, con el proyecto de ley recibiría el impuesto sobre el valor agregado, y este sector de la población la que en gran medida no devuelve al fisco lo correspondiente. Más adelante se adjuntará los índices de evasión fiscal que envuelven a la recaudación fiscal en una crisis, la cual se busca paliar con más impuestos para las clases trabajadoras del país.

Primera Unidad de Análisis/Categoría:

Grupos sociales que afectará la eliminación de la exoneración a la canasta básica.

Descripción

Si el Poder Ejecutivo presenta un Proyecto de Ley en el que dentro de su contenido se elimina el concepto jurídico de canasta básica, trayendo como consecuencia que la exoneración a lo que hoy si se tipifica como canasta básica pase de ser total a parcial, y con la posibilidad de que estos productos y servicios sean gravados con un Impuesto al Valor Agregado de tipo progresivo y no regresivo, que consecuencias conllevará está omisión del Proyecto de Ley.

Pregunta para los expertos

En el Proyecto de Ley presentado a la Asamblea Legislativa por el Poder Ejecutivo, Proyecto que lleva el nombre de Impuesto Sobre el Valor Agregado, desaparece el concepto jurídico de exoneración a la canasta básica, afectará esto a las clases sociales de nuestro país, específicamente a la clase en extrema pobreza, pobreza y clase media. Esta última con

especial atención en vista de que es la población que más consume productos de tipo de consumo y de servicio.

Respuesta de los entrevistados

Dr. Carlos Vargas Durán, Director General de Tributación Directa: El concepto de la exoneración a la Canasta Básica, cambia de manera positiva, porque ésta se moderniza, transformándose en una canasta básica progresiva.

Los beneficios de este proyecto para el país son significativos, porque aumentará la recaudación fiscal, y será el impuesto que generará importantes recursos para el país, caso similar ha sucedido en Uruguay, además de que es un impuesto más fácil de cobrar porque es el comercio el que lo retiene, y será efectiva la fiscalización y su recaudación.

La afectación a las clases sociales, según es señalado en la pregunta, no traerá afectación, esto es porque el proyecto establece mecanismos de devolución del impuesto al 40 % de la población más pobre del país, garantizando una justa distribución.

Hemos valorado que la clase media, es una clase dinámica en el comercio, y esta se verá beneficiada porque se logrará aumentar la formalidad de los comercios, en los cuales esta población participa de manera activa.

Lic. Fernando Rodríguez Garro, Vice Ministro de Hacienda: Las distintas canastas básicas, para nada están siendo eliminadas, sucede todo lo contrario, lo que busca el proyecto de ley propuesto por el gobierno es cumplir con los principios que contempla la justicia tributaria, porque al tener exonerados productos, el acceso a estos siempre será en mayor cantidad de consumo por la clase más pudiente del país, mientras que los más pobres no tienen tanto acceso a la compra de estos alimentos o servicios.

La exoneración a la canasta básica no es una herramienta de justicia social o tributaria, por lo que se propone transformar el impuesto de ventas en el impuesto al valor agregado con efectos regresivos, es decir que los bienes y servicios exonerados hasta el momento, tendrán un impuesto progresivo, y esta medida garantizará que lo pagado por el 40% de la población más pobre sea devuelto en efectivo a cuentas electrónicas en algún banco del Estado.

Lic. Nelson Castillo, Unidad de Índice de Precios del Consumidor, del Instituto de Estadística y Censo: No tenemos en el INEC conocimiento alguno de que se quiera eliminar la exoneración a las canasta básica, lo que creo es que este tema tiene que ver con la canasta básica tributaria del Ministerio de Hacienda y no con la canasta básica de consumo que es la que nosotros por medio de la encuesta de ingresos y gastos, seleccionamos los productos que serán parte de la exoneración.

Diputada de la Asamblea Legislativa Lic. Ligia Fallas: El IVA, proyecto de ley 19.678.

El aumento y equiparación en los impuestos de venta y valor agregado a un 15%, es la propuesta que se encuentra en la Asamblea Legislativa, y que será discutida para ser votada lo más rápido posible.

Joseph Stiglitz connotado economista estadounidense dice que “la producción de las mercancías pasa por un gran número de fases. El valor del producto final representa la suma del valor añadido en cada frase productiva. Podríamos introducir el impuesto al final del proceso de producción o en cada una de las fases intermedias. Un impuesto introducido al final del proceso productivo es el impuesto de venta. Un impuesto en cada una de las fases del proceso de producción es el impuesto sobre el valor agregado. Así pues, un impuesto uniforme sobre el valor agregado y un impuesto uniforme general sobre las ventas son equivalentes”.

Lo que quiere el gobierno es establecer la equivalencia antes explicada por Stiglitz, no obstante, al mismo tiempo aumentar la carga de un 13% a un 15%, y gravar con un impuesto progresivo los productos que hoy gozan de exoneración por medio de la canasta básica. Esta es la medida política que pretende golpear a las clases trabajadoras del país. El IVA grava el consumo, que en las economías modernas representa entre el 70% y 80% del PIB. Las personas con menores recursos económicos, direccionan todos sus ingresos a consumir, y son entonces los sectores más pobres quienes pagarán en mayor proporción el impuesto IVA.

Para solucionar el problema, donde el IVA golpea en mayor cuantía a los sectores más pobres del país, la propuesta viene acompañada con un I.V.A diferenciado, el cual excluirá mercancías y servicios utilizados por las clases más pobres del país, y al mismo tiempo

direccionará, recursos económicos a estas clases. En síntesis exoneración de bienes y mercancías consumidas por las mayorías, y al mismo tiempo transferencias sociales para éste sector.

Pero tenemos una problemática con ambas “soluciones”. La selección de mercancías, provocaría un efecto desigual, pues si bien es cierto las personas pobres podrán consumir mercancías indispensables para vivir a un menor costo, pero esto no elimina de que si quieren consumir mercancías que no encuentran dentro de la canasta establecida, deberán pagar como las clases más altas. Esto significa que si actualmente las clases más pobres no pueden optar por mercancías lujosas con el IVA será aún más difícil. Al mismo tiempo las clases con mayores recursos podrán acceder a las mercancías exoneradas para las clases más pobres.

Luego en cuanto a las transferencias de recursos para las clases más pobres, el país padece de una problemática en la política social, un estudio del economista Trejos de la UCR para el 2007 señala “el quintil de mayores ingresos recibió una mayor porción del gasto público social gracias al monto transferido por concepto de pensiones contributivas.

Del estudio se infiere que incrementar el gasto social per se no garantiza la eficacia en el uso de los recursos disponibles, ya que aspectos como la ineficiencia en el gasto y una deficiente focalización de los beneficiarios pueden llevar a resultados contrarios a los esperados, con un alto costo social”. El proyecto no viene a esclarecer la forma en que van a generar las transferencias, en todo caso el estudio anterior demuestra que actualmente poseemos una problemática en la política social, en cuanto la identificación de beneficiarios, y ejecución de la política.

Segunda Unidad de Análisis/Categoría:

Definir el concepto de exoneración de tipo parcial.

Descripción:

La exoneración a la canasta básica se encuentra tipificado en la Ley Sobre el Impuesto de Ventas, la cual con la promulgación del proyecto de ley será derogado, y es en esta que se tipifica la exoneración. Al desaparecer el concepto de la normativa, la exoneración dejará de ser total como hasta el momento para regularse como una exención de tipo parcial.

Pregunta a los expertos

Desde un análisis de Derecho de fondo, el Proyecto de Ley Sobre el Impuesto al Valor Agregado, exonerará productos de manera parcial, estos productos ya no estarán categorizados por la canasta básica, exonerando de manera parcial y progresivamente los mismos. Qué opinión le merece que se graven productos de primera necesidad con un impuesto progresivo.

Respuesta de los entrevistados

Dr. Carlos Vargas Durán, Director General de Tributación Directa:

Todas estas medidas buscan financiar el grado de desarrollo que los costarricenses le piden al Estado y mejorar los servicios que brinda. Este proyecto recupera acciones que no se han concretado en administraciones pasadas.

El IVA sirve para establecer un mejor control de la gente que tiene actividades productivas, pero que no las reporta, funciona como un mecanismo de control que mejora la recaudación, porque las empresas y las personas deberán justificar sus pagos para poder deducir lo que les corresponde en el pago del impuesto. Además, facilita el conocimiento de quiénes tienen actividades productivas y de quiénes no están pagando renta y deberán hacerlo.

La propuesta está planificada para que un impuesto progresivo no afecte a las clases que menos tienen en el país, todo lo contrario, se verán fortalecidas de manera directa, además que se garantiza una mejor recaudación, con esto disminuirá la pobreza significativamente, porque en Estado podrá invertir en fortalecer programas de ayuda social.

Lic. Fernando Rodríguez Garro. Vice Ministro de Hacienda: La exoneración busca que los bienes de la canasta básica que sean adquiridos principalmente por las familias de ingresos altos, sean gravados, logrando aumentar la recaudación del gobierno central, enfrentando la falta de recursos para financiar proyectos de fortalecimiento social.

Los análisis los hacemos según el consumo y la condición de los hogares, evitamos tocar los productos adquiridos por las familias de menores ingresos.

Un efecto paralelo de estas acciones, que beneficiará a las clases de menores ingresos, es que logrando obtener más recursos dentro del mercado local, producirá estabilidad en las tasas de interés.

Lic. Nelson Castillo, Unidad de Índice de Precios del Consumidor, del Instituto de Estadística y Censo: Nuestra función es mantener una canasta básica de consumo actualizada, mantenemos los índices de precios al consumidor actualizados, los artículos de consumo nacional, costo de la vida diaria. En el momento que se nos informe que habrá alguna variación en cuanto a gravar artículos, tendremos que modificar aspectos técnicos para acomodarnos legalmente y a nivel de medición.

Diputada de la Asamblea Legislativa Lic. Ligia Fallas: Todo lo relacionado con impuestos a los pobres conllevará consecuencias para estos sectores. Si hoy gozamos de una canasta básica fortalecida y exonerada al 100%, no veo la necesidad de gravar estos artículos de consumo, más que para llenar los huecos fiscales que los grandes contribuyentes no pagan y que el gobierno no gestiona de manera proactiva su cobro. Es falso que se le devolverá al 40% de las familias pobres lo que ellos paguen en impuesto IVA, porque nuestro país no tiene herramientas de control para este tipo de pagos, pienso que servirá para que algunos, reciban dinero por debajo de la mesa.

Tercera Unidad de Análisis/Categoría:

Porque los redactores del proyecto de ley pensaron en eliminar el concepto jurídico de canasta básica.

Descripción:

Detrás de este proyecto de ley, están los intereses de sectores que se verían beneficiados con la eliminación total de la exoneración a la canasta básica, realmente que es lo que estos grupos pretenden con gravar productos que son de consumo principal para la clase pobre del país.

Pregunta a los entrevistados

Considera que el Proyecto de Ley Sobre el Impuesto al Valor Agregado, debió de fortalecer la figura de la exoneración a la canasta básica, obteniendo como resultado un fortalecimiento de la seguridad alimentaria, principalmente que es un precepto de tipo constitucional, siendo el acceso a los alimentos un derecho humano.

Respuesta de los Entrevistados

Dr. Carlos Vargas Durán, Director General de Tributación Directa: El proyecto garantizará que sectores que están excluidos en cuanto al acceso a los alimentos logren adquirir productos que en el presente no tienen acceso por su capacidad económica, logrando que más alimentos sean parte de la dieta de los costarricenses.

Nuestra prioridad es un acceso a los alimentos de forma integral, evitando el efecto cascada que produce el impuesto de venas actual, porque su base es el valor agregado. Este impuesto se orienta hacia el gasto de consumo, con lo cual se favorece la inversión, así como lo han hecho muchos países al exceptuar de este impuesto los bienes de capital. El gravamen es fácil de controlar y recaudar, y al cruzarse con el impuesto de renta permite reducir la evasión de este último.

De la misma manera que lo he sostenido desde la primera pregunta, si el fisco cobra de manera eficaz, y cuenta con mecanismos como los propuestos en este proyecto de ley, el acceso a los alimentos se verá reflejado de una manera más equitativa e inclusiva.

Lic. Fernando Rodríguez Garro. Vice Ministro de Hacienda: La inmensa mayoría de los sistemas tributarios, y en particular los de América Latina han introducido la misma respuesta para contrarrestar esta regresividad del IVA, que por medio del impuesto de ventas actual, limita el acceso a los alimentos de algunos costarricenses. El IVA identifica bienes y servicios de interés social que tienen alta participación en la canasta de consumo de los hogares de menor ingreso, tales como alimentos, salud, educación y

transporte, estos serán eliminados de la bases imponible del impuesto (exoneraciones) y gravarlos a tasa más reducidas que la general, esta tasa podrá ser cero.

Es un sistema universal, porque garantiza el acceso a los bienes y servicios, logrando corregir la regresividad del impuesto, esto sin importar la capacidad económica o nivel de ingresos. El sistema actual desfavorece a las clases sociales, porque la tosquedad del sistema universal deriva del hecho de que el alivio a través de las exoneraciones y tasas diferenciales beneficia desproporcionalmente más, en términos absolutos, a quienes más consumen, que son los deciles superiores de la distribución del ingreso. En nuestro país, el 30% más pobre se beneficia con apenas un 17% de las exoneraciones, mientras que el 30% más rico recibe tres veces más, es decir el 51% de las exoneraciones.

Lic. Nelson Castillo, Unidad de Índice de Precios del Consumidor, del Instituto de Estadística y Censo:

No tenemos conocimiento en el INEC al respecto de la pregunta.

Diputada de la Asamblea Legislativa Lic. Ligia Fallas: Este gobierno pretende eliminar las exoneraciones actuales, entre esta la relacionada con los productos de consumo básico, bajo el argumento de que se deberá de generalizar la base imponible. Alegando que este tipo de exoneración terminan favoreciendo a los hogares más ricos del país, cuando la realidad es otra, si se grava el consumo, las clases más afectadas seguirán siendo las de menores ingresos, porque son los que más consumen. Los ricos en nuestro país son menos

que los pobres, por lo que no entiendo como una exoneración al consumo está haciendo que las clases altas se vean favorecidas. Casualmente son los países de América Latina donde se ha implementado este tipo de medidas, y ha quedado demostrado en lugares como Chile y México que realmente el IVA ha empobrecido a los países, ya que es una medida que hará que la masa poblacional pague más impuestos sobre lo que consume.

Consideramos que en efecto el nuevo impuesto deteriorará el acceso a los alimentos de los costarricenses, que hoy por medio de la exoneración de la canasta básica tienen garantizados, esto produce justicia y equidad social. Creo que el gobierno podría estar valorando otras posibilidades de generar nuevos impuestos, como por ejemplo la renta mundial y temas de fraude fiscal.

Análisis de la Variable en estudio (Proyecto de Ley)

Naturaleza Jurídica Constitucional

La naturaleza jurídica de la seguridad alimentaria se ubica primeramente en la Carta Magna Constitucional, esta ley suprema es promulgada el 7 de noviembre del año 1949 en lo que se conoce como la segunda república, esto posterior a lo que para muchos fue una guerra civil y catalogado por otros historiadores como disturbios políticos, en sus artículos 46, 50 y 21, el espíritu del legislador es proteger al ciudadano y sus derechos fundamentales, que más importante que el derecho a la alimentación, a continuación una transcripción de la normativa:

Constitución Política de la República de Costa Rica, artículo 46. Los consumidores y usuarios tienen derecho a la protección de su salud, ambiente, seguridad e intereses económicos; a recibir información adecuada y veraz; a la libertad de elección, y a un trato equitativo. El Estado apoyara los organismos que ellos constituyan para la defensa de sus derechos. La Ley regulara esas materias.(Así modificado mediante ley número 7607 de 29 de mayo de 1996), (p.15).

Señala este artículo la responsabilidad por parte de la administración pública para garantizar la seguridad alimentaria, pudiéndose aplicar el principio constitucional de progresividad afirmando que todo derecho social, una vez reconocido solo puede verse mejorado pero nunca desmejorado.

Continuando con la exegesis constitucional, es imperativo revisar el artículo 50 de la ley suprema de nuestro país, para continuar delimitando el derecho que tienen las personas a la alimentación y por ende a la seguridad que deberá de proveer el Estado, dicha garantía es materializada a nivel legal en la figura de la exoneración a la canasta básica:

Artículo 50. El Estado procurara el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza. Toda persona tiene derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado. Por ello, está legitimada para denunciar los actos que infrinjan ese derecho y para reclamar la reparación del daño causado. El Estado garantizara,

defenderá y preservara ese derecho. La ley determinara las responsabilidades y las sanciones correspondientes. (Piedra, p.50).

La garantía constitucional del acceso a los alimentos se ve implícita en el párrafo primero de este artículo, en el que se señala la responsabilidad hasta si se quiere entender como paternalista del Estado costarricense, al indicar que se procurará el mayor bienestar a todos los habitantes.

El artículo 21 de la Constitución Política, señala lo siguiente: “la vida humana es inviolable” (Piedra, p.11). Tanto el artículo 50 como el 21 dejan en evidencia que existe un derecho a los alimentos y que este tiene carácter de derecho humano, lo anterior es reconocido por el artículo 4 de la Convención Interamericana sobre obligaciones alimentarias, mismo que reza lo siguiente: “Artículo 4. Toda persona tiene derecho a recibir alimentos, sin distinción de nacionalidad, raza, sexo, religión, filiación, origen o situación migratoria, o cualquier otra forma de discriminación. (Departamento de Derecho Internacional, DEA, parr.6).

Es notable la manera con la que el Estado procura por medio de la Constitución Política, garantizar el acceso a los alimentos como un derecho humano, con esto se garantiza la población una seguridad jurídica de tipo constitucional, dando estabilidad a las familias.

Principio de Reserva de Ley Aplicado al Proyecto de Ley

El Proyecto de Ley sobre el Impuesto al Valor Agregado, en su artículo número 8, se ve manifiesto que los productos de consumo mencionados, ya no se incluyen dentro de un marco jurídico como el que proporciona la figura de la canasta básica. Esto produce que los productos de consumo, estén expuestos a posibles incrementos gracias a la progresividad de un impuesto sobre el valor agregado. A continuación se transcribe literalmente el artículo:

Artículo 8: Exenciones Están exentos del pago de este impuesto:

a) Las ventas, así como las importaciones o internaciones, de los siguientes bienes:

1. Las siguientes hortalizas, leguminosas y tubérculos, frescos, refrigerados o secos, excepto los enlatados, envasados o empacados en plástico sellado, salvo que se indique lo contrario: Ajo; Apio; Arracache; Arvejas, incluyendo los empacados en plástico sellado; Ayote; Brócoli; Camote; Cebolla y Cebollinos; Chayote; Chile dulce; Chile picante; Coliflor; Cubaces, incluyendo los empacados en plástico sellado; Culantro castilla; Culantro coyote; Elote en mazorca; Espinaca; Frijoles blancos y bayos, incluyendo los empacados en plástico sellado; Frijoles negros, incluyendo los empacados en plástico sellado; Frijoles rojos, incluyendo los empacados en plástico sellado; Frijoles tiernos o nacidos, incluyendo los empacados en plástico sellado; Garbanzos, incluyendo los empacados en plástico sellado; Habas secas, incluyendo los empacados en plástico sellado;

Lechugas, Lentejas, incluyendo los empacados en plástico sellado; Malanga; Mostaza; Ñame; Ñampí; Papa; Pepino; Pipián; Rábano; Remolacha; Repollo verde o morado; Tiquizque; Tomate; Vainica; Yuca; Zanahoria; Zapallo; Zuchini. 2. Arroz blanco y arroz integral, fortificados sin ningún ingrediente adicional. Arroz entero (en granza). Se excluye el arroz precocido. 3. Pan tipo baguette y bollito elaborado a base de harina de trigo, levaduras naturales, agua, sal y grasa, incluido el tostado y el molido, sin ningún otro aditamento o ingrediente adicional. 4. Leche de origen animal, deslactosada, descremada o entera, en polvo, agria, fórmula maternizada -en polvo- , fresca o íntegra líquida, pasteurizada o ultrapasteurizada. 5. Tortilla de harina de trigo y tortilla de maíz, en ambos casos excepto las fritas y las que tengan aditamentos o ingredientes adicionales. (Proyecto De Ley Del Impuesto Sobre El Valor Agregado, 2015, p 23).

Se explicó en el planteamiento del problema de este trabajo de investigación que tal concepto desaparece y que desde un punto de vista jurídico se reserva de manera parcial su aplicación, trayendo esto una desprotección a la clase de escasos recursos y a la clase media.

La eliminación de esta figura no solo le interesa al derecho, además tendría implicaciones de salud pública, social, laboral, económicas, entre otra; estas características hacen que la canasta básica tenga utilidad múltiple, sobre todo para aspectos evaluativos y de planificación socio económica, “ la determinación de la pobreza, vía consumo de alimentos , ha sido un método importante en muchos estudios realizados sobre la base de que la necesidad por el alimento domina todas las otras necesidades.

Este artículo 8, presenta dos problemas que se deben de analizar por su relevancia e importancia para el proyecto, el primero es en base al principio del Derecho Tributario, reserva de ley, porque este

La ley en cuestión en su artículo 48, deroga la, ley número 6826, Ley De Impuesto General Sobre Las Ventas, es este cuerpo normativo la que contempla el instituto jurídico de la canasta básica, específicamente en su articulado nos interesa el número 9 que lleva como título exenciones, “Están exentas del pago de impuestos, las ventas de los artículos definidos en la canasta básica alimentaria”. (Ley No. 6826,1982, artículo 9). Al existir un marco regulador, obliga a las autoridades a garantizar la seguridad alimentaria por medio de la exoneración de los productos incluidos en la canasta básica.

Artículo 8: Exenciones Están exentos del pago de este impuesto:

a) Las ventas, así como las importaciones o internaciones, de los siguientes bienes:

1. Las siguientes hortalizas, leguminosas y tubérculos, frescos, refrigerados o secos, excepto los enlatados, envasados o empacados en plástico sellado, salvo que se indique lo contrario: Ajo; Apio; Arracache; Arvejas, incluyendo los empacados en plástico sellado; Ayote; Brócoli; Camote; Cebolla y Cebollinos; Chayote; Chile dulce; Chile picante; Coliflor; Cubaces, incluyendo los empacados en plástico sellado; Culantro castilla; Culantro coyote; Elote en mazorca; Espinaca; Frijoles blancos y bayos, incluyendo los empacados en plástico sellado; Frijoles negros, incluyendo los empacados en plástico sellado; Frijoles rojos, incluyendo los empacados en plástico sellado; Frijoles tiernos o nacidos, incluyendo los empacados en plástico sellado; Garbanzos, incluyendo los

empacados en plástico sellado; Habas secas, incluyendo los empacados en plástico sellado; Lechugas, Lentejas, incluyendo los empacados en plástico sellado; Malanga; Mostaza; Ñame; Ñampí; Papa; Pepino; Pipián; Rábano; Remolacha; Repollo verde o morado; Tiquizque; Tomate; Vainica; Yuca; Zanahoria; Zapallo; Zuchini. 2. Arroz blanco y arroz integral, fortificados sin ningún ingrediente adicional. Arroz entero (en granza). Se excluye el arroz precocido. 3. Pan tipo baguette y bollito elaborado a base de harina de trigo, levaduras naturales, agua, sal y grasa, incluido el tostado y el molido, sin ningún otro aditamento o ingrediente adicional. 4. Leche de origen animal, deslactosada, descremada o entera, en polvo, agria, fórmula maternizada -en polvo- , fresca o íntegra líquida, pasteurizada o ultrapasteurizada. 5. Tortilla de harina de trigo y tortilla de maíz, en ambos casos excepto las fritas y las que tengan aditamentos o ingredientes adicionales. (Proyecto De Ley Del Impuesto Sobre El Valor Agregado, 2015, p 23).

El articulado anterior deja en evidencia que el concepto jurídico de la canasta básica alimentaria dejaría de utilizarse en la normativa costarricense, esto es de consecuencias negativas porque la misma nos sirve como fuente de información, y como detector de situaciones críticas en aspectos sociales, principalmente porque se realizan mediciones respecto al salario mínimo y la capacidad de este para adquirir la canasta básica alimentaria.

Se explicó en el planteamiento del problema de este trabajo de investigación que tal concepto desaparece y que desde un punto de vista jurídico se reserva de manera parcial su aplicación, trayendo esto desde nuestro punto de vista una desprotección a la clase de escasos recursos y a la clase media.

La eliminación de esta figura no solo le interesa al derecho, además tendría implicaciones de salud pública, social, laboral, económicas, entre otra; estas características hacen que la canasta básica tenga utilidad múltiple, sobre todo para aspectos evaluativos y de planificación socio económica, “ la determinación de la pobreza, vía consumo de alimentos , ha sido un método importante en muchos estudios realizados sobre la base de que la necesidad por el alimento domina todas las otras necesidades.

El artículo 8, es analizado desde dos puntos de vista, el primero aplicando el principio de reserva de ley y el segundo explicando la exoneración total y parcial, los cuales se desarrollan en las siguientes líneas.

Siendo el derecho tributario un Derecho Público, este gira alrededor de la legalidad. Por lo que solo acepta como legítimos los actos que expresa y previamente autoriza la ley, por esto es fundamental para el derecho Tributario.

El principio de reserva de ley es un limitador del poder tributario, porque toda voluntad política se ve manifestada en una iniciativa legislativa, constituyéndose este principio en una verdadera garantía para los administrados frente a la administración.

Es por ley que se crean las exenciones, siendo esta una dispensa total o parcial de la obligación tributaria, debido al carácter formal del principio de Reserva de Ley, este atiende a la forma en la que los tributos y exenciones deben establecerse.

El fundamento de la reserva legal de la norma exonerativa lo constituye el hecho generador, constituyéndose la exoneración en una verdadera excepción a la obligación general de contribuir a los fondos públicos, y por consiguiente de los principios de generalidad e igualdad tributaria.

Es contundente, que la canasta básica debe de estar dentro de un marco regulador de exención total y no parcial, para lograr cumplir los preceptos constitucionales de acceso a los alimentos. En el proyecto de ley proponen tasas reducidas, tasa cero, es decir que los productos que hoy gozan de alta demanda por parte de las clases social más pobres, estén eliminados de la base imponible, argumento que no tiene razón de ser, porque hoy se goza por medio de la Ley Sobre el Impuesto de Ventas de una exoneración total. Consideramos que en tratándose del acceso a los alimentos no puede existir regulaciones parciales, porque deteriora jurídicamente su fin.

Eliminación de la Canasta Básica Alimentaria

El proyecto de ley en cuestión en su artículo 1, deroga la, ley número 6826, Ley De Impuesto General Sobre Las Ventas, es este cuerpo normativo la que contempla el instituto jurídico de la canasta básica, específicamente en su articulado nos interesa el número 9 que lleva como título exenciones, “Están exentas del pago de impuestos, las ventas de los artículos definidos en la canasta básica alimentaria”. (Ley No. 6826,1982, artículo 9). Al existir un marco regulador, obliga a las autoridades a garantizar la seguridad alimentaria por medio de la exoneración de los productos incluidos en la canasta básica.

La exoneración de la canasta básica alimentaria está tipificada inicialmente en la Ley Reguladora De Todas Las Exoneraciones Vigentes Su Derogatoria Y Sus Excepciones, esta ley ha sufrido constantes reformas, esto porque la materia de exoneraciones es dinámica dentro del ordenamiento jurídico costarricense, lo que da como resultado constantes cambios, transcribimos el artículo número 26 de la ley mencionada: “ Artículo 26: Modificase el artículo 9, de la Ley General sobre las Ventas par que en lo sucesivo, diga: Artículo 9.- Están exentas del pago de este

impuesto, las ventas de los artículos definidos en la canasta básica alimentaria.” Esto nos da la seguridad jurídica de que la exoneración está tipificada, es decir, se encuentra dentro del marco de movimiento jurídico de la administración pública y por ende se aplicaría el principio de legalidad. (Ley 7293, art. 26).

En el momento que el proyecto de ley del IVA o Impuesto Sobre El Valor Agregado, elimina la figura de la canasta básica, extingue la obligación del estado para velar por la seguridad alimentaria de sus administrados, que actualmente por el principio de legalidad y reserva de ley es su obligación exonerar los productos que se designan en la canasta básica alimentaria, lo que le da protección alimentaria a la población costarricense.

El tema de estudio es importante porque no se tendrá la herramienta legal para valorar dentro de una comunidad nacional los indicadores de ingresos y consumo de la población; los seres humanos que han decidido vivir en comunidad cambian constantemente los patrones de consumo y por esto es imperativo contar con una canasta básica actual de los productos que los economistas llaman medibles o productos de consumo, todo esto para que las familias vivan dignamente.

Con la eliminación de la canasta básica, el estado no podrá estructurar las necesidades alimentarias de los costarricenses cuyo ingreso sea igual o inferior al ingreso mínimo establecido por ley, y regular cuando lo considere conveniente los bienes y servicios que componen la canasta básica. Todo lo contrario a la eliminación se debería de fortalecer una canasta básica tributaria en la que el Ministerio de Hacienda exonere el impuesto de ventas de más productos para garantizar la seguridad alimentaria, especialmente de la población más vulnerable como niños y adultos mayores.

La Ley de la Competencia y Defensa Efectiva del Consumidor, en su artículo 33, establece las funciones del Poder Ejecutivo, en su inciso e reza lo siguiente “Estructurar una canasta básica que satisfaga, por lo menos, las necesidades de los costarricenses cuyo ingreso sea igual o inferior al salario mínimo establecido por ley y regular, cuando lo considere necesario, los bienes y servicios que la componen”. (Ley 7472, año 1995, art. 33).

De lo anterior se desprende que el Poder Ejecutivo es el responsable de estructurar la canasta básica alimentaria, el mecanismo será entonces por medio del decreto ejecutivo, en el que de manera taxativa mencionará los productos que están exonerados por ser considerados dentro de la canasta básica tributaria, a continuación un extracto del decreto para conocer los alcances de este dentro de la seguridad alimentaria:

I. Que el inciso e) del artículo 33 de la Ley de Promoción de la Competencia y Defensa Efectiva del Consumidor, establece entre las funciones esenciales del Estado: “(...) Estructurar una canasta básica que satisfaga, por lo menos, las necesidades de los costarricenses cuyo ingreso sea igual o inferior al salario mínimo establecido por ley y regular, cuando lo considere necesario, los bienes y servicios que la componen”.

II. Mediante Ley del Sistema de Estadística Nacional, Ley N° 7839 del 15 de octubre de 1998, se crea el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC), como entidad encargada de las estadísticas nacionales y coordinadora del Sistema de Estadística Nacional (SEN).

III. Que el INEC estructuró la canasta de bienes y servicios de ingresos bajos en el año 2009, con base en la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos realizada en el

año 2004, utilizando para dichos efectos, la misma metodología y área geográfica del Índice de Precios al Consumidor (IPC), que corresponde a la zona urbana de las cuatro cabeceras de provincia, a saber: Alajuela, Heredia, Cartago y San José.

IV. Que dicha canasta está integrada por doscientos sesenta y seis (266) bienes y servicios agrupados de la siguiente forma: a) Alimentos y bebidas no alcohólicas, b) Bebidas alcohólicas y cigarrillos, c) Alimentos y bebidas fuera del hogar, d) Prendas de vestir y calzado, e) Alquiler y servicios de la vivienda, f) Artículos para la vivienda y servicio doméstico, g) Salud, h) Transporte, i) Comunicaciones, j) Entretenimiento y cultura, k) Educación, l) Bienes y servicios diversos.

V. Que el Gobierno de la República, ha fomentado una política de precios, orientada a dar seguimiento a las condiciones que presenta el mercado en relación con los bienes y servicios de mayor consumo por parte de los grupos de población de más bajos ingresos.

VI. Que se hace necesario la derogatoria del Decreto Ejecutivo N° 24852-(MEIC del 13 de diciembre de 1995, publicado en el Diario Oficial *La Gaceta* N° 15 del 22 de enero de 1996, con la finalidad de actualizar los patrones de consumo determinados por la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos.

VII. Que el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), dentro de sus atribuciones debe detectar imperfecciones en el mercado que podrían llevar a tomar medidas correctivas de diversa índole, incluyendo la regulación de precios de conformidad con el artículo 5 de la Ley de Promoción de la Competencia y Defensa Efectiva del Consumidor. (MEIC, 2011, No. 36736).

Con el decreto transcrito anteriormente, es claro que la potestad del Poder Ejecutivo sería comprometida, esto porque si la figura jurídica es eliminada, no tiene razón de ser, es decir, la naturaleza jurídica de la exoneración a los productos que conforman la canasta básica alimentaria habrá desaparecido, por lo tanto no surtirá efecto jurídico un decreto para seleccionar el listado de productos de primera necesidad.

Regresividad del Impuesto Sobre el Valor Agregado

El proyecto de ley, contempla algunas medidas para suplantar la eliminación de la exoneración a la canasta básica. estas son tales como tasas reducidas o tasa cero, esto es que los productos hoy exonerados, tendrán un gravamen reducido, es decir, por debajo de ese quince por ciento que pretende la autoridad tributaria tener como tope para el cobro del IVA, por lo que debemos de aceptar que productos que hoy gozan de exoneración total, reciban un impuesto. Y si lo anterior no carece de argumentación, el gobierno nos indica que habrá algunos productos que estarán sometidos a un régimen de tasa cero, mismo que no recibirá impuesto, esto no es necesario ya que actualmente están exonerados.

El otro problema analizado respecto a la ley IVA, es el capítulo VI, denominado “Sistema de Devolución a la Población de Pobreza y vulnerabilidad, abarca el articulado No. 30 al 34, a continuación los artículos textuales para luego explicar la propuesta del gobierno:

Artículo 30.- Sistema de Devolución del Impuesto Pagado.

El Ministerio de Hacienda dispondrá de un sistema para la devolución del Impuesto al Valor Agregado pagado por cada uno de los individuos que conforman los hogares que se encuentren en condición de pobreza y vulnerabilidad social ubicados hasta dentro del 40% de los hogares de menores ingresos de conformidad con la información emanada del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. Tendrán derecho a esta devolución únicamente aquellos individuos que cumplan con los criterios de elegibilidad que establezca el Instituto Mixto de Ayuda Social utilizando el Sistema Nacional de Información Social y Registro Único de Beneficiarios creado por la Ley No. 9137 del 30 de abril de 2013.

Artículo 31: Sistema De Devolución.

El Ministerio de Hacienda devolverá mensualmente, a través del Sistema Único de Pago de Recurso Social, bajo la modalidad de pago electrónico a cuentas del sistema financiero, a los individuos que conforman los hogares definidos en el artículo anterior, el impuesto al valor agregado cancelado en el mes calendario anterior a la devolución, tomando en cuenta el impuesto pagado per cápita por los miembros del hogar conforme a las siguientes reglas:

1. Para las personas ubicadas dentro del primer y cuarto decil nacional de ingreso de los hogares, la devolución del impuesto se definirá con base en el promedio per cápita del impuesto al valor agregado pagado por el segundo y tercer decil nacional de ingreso de los hogares.
2. Para las personas ubicadas en los restantes deciles nacionales considerados en el artículo anterior, la devolución del impuesto se definirá con base en el promedio per cápita del impuesto al valor agregado pagado en su propio decil nacional de ingreso de los hogares.

En ningún supuesto se reconocerá dentro del monto a devolver los impuestos al valor agregado cancelados por el consumo de bebidas alcohólicas, cigarros y cigarrillos.

Los deciles nacionales de ingreso se definirán de conformidad con la información oficial que al efecto emita el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos.

ARTÍCULO 32: Determinación De Deciles Nacionales, Beneficiarios Y Del Monto A Devolver.

La determinación de los deciles nacionales de ingreso que se establecen en el artículo 30 de esta Ley, se actualizarán periódicamente según la información oficial que al efecto emita el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos.

El monto de impuesto a devolver mencionado en el artículo 31, se ajustará cada vez que el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos realice y publique los resultados de la Encuesta Nacional de Hogares, asimismo considerará los resultados de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares cuando se realice, para determinar cambios en los patrones de consumo o cualquier otra que determine el Instituto. Los resultados de estas encuestas deberán ser facilitados al Ministerio de Hacienda.

La determinación de los beneficiarios corresponderá al Instituto Mixto de Ayuda Social, mediante el Sistema Nacional de Información Social y Registro Único de Beneficiarios quien deberá comunicar al Ministerio de Hacienda mensualmente, en los primeros 10 días naturales del mes siguiente, el listado de las personas beneficiarias que hayan cumplido con los criterios de elegibilidad quienes recibirán la devolución establecida en este capítulo el mes siguiente a su inclusión.

Los criterios de elegibilidad deberán ser publicados en el Reglamento respectivo emitido por el Poder Ejecutivo.

Artículo 33.- Responsabilidad De Los Beneficiarios.

La Administración Tributaria deberá gestionar el reintegro de los montos girados por concepto de devolución a aquellos hogares o personas a quienes se determine accedieron al beneficio sin cumplir con los requisitos o condicionalidades establecidas por el Instituto Mixto de Ayuda Social para estos efectos.

Artículo 34: Acceso A La Información.

A efectos de determinar los beneficiarios establecidos en el artículo 30 de esta Ley, el Instituto Mixto de Ayuda Social y la Administración Tributaria tendrán acceso a la información que mantengan los diferentes entes y órganos del Estado, organismos no gubernamentales e instituciones privadas que presten ayuda social. Para tales efectos no serán aplicables las disposiciones establecidas en la Ley No. 8968 del 7 de julio de 2011 y sus reformas, denominada Ley de Protección de la Persona frente al Tratamiento de sus Datos Personales. (Proyecto De Ley Del Impuesto Sobre El Valor Agregado, 20015, pp 50-51).

El fondo de estos artículos es la regresión el Impuesto al Valor Agregado, esto consiste en devolver al que menos tiene parte de la exoneración, en palabras simples cabría el siguiente ejemplo, cualquier persona que compre una caja de leche está gozando de la exoneración por ser un producto de la canasta básica tributaria, lo que el proyecto propone es que el IVA deberá de ser más regresivo, porque los que tienen una posición económica más estable disfrutan de esta exoneración y los pobres también, esto porque la exención es aplicada a la colectividad, es un

interés difuso, se esperaría devolver al pobre parte de ese IVA, como en compensación de aquello que el rico también compró productos exonerados. Se implementaría un impuesto al valor agregado personalizado, estableciendo el sistema de devolución del impuesto, se le aplicaría a las familias en condición de pobreza, alcanzando hasta un 40% de estas; los beneficiarios serán seleccionados por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censo y el Instituto Mixto de Ayuda Social.

Este sistema le permitirá al Ministerio de Hacienda devolver mensualmente a través del Sistema Único de Pago de Recurso Social, el impuesto al valor agregado, cancelando en el mes calendario anterior a la devolución, tomando en cuenta el impuesto pagado per cápita por los miembros del hogar, esto establecido en el artículo 31 del proyecto de ley.

Es de conocimiento probado por todos los costarricenses que la burocracia de nuestro país y los altos índices de corrupción, harían que esta devolución del IVA, sea materialmente imposible, además de abrir portillos muy extensos para que se filtre la corrupción con estos dineros. El Estado más que ser benefactor, deberá de procurar proveer de herramientas para que la ciudadanía goce de instrumentos que le permitan desarrollarse de manera laboral y de forma técnica y profesional, no debe de convertirse en un padre de familia que regale el dinero, sino en un padre de familia que provea a los suyos de herramientas para tener una calidad de vida digna.

La cadena de hechos terminarán con un aumento de la pobreza de los costarricenses, porque al eliminar la forma con la que se miden los índices de pobreza, se está comprometiendo la reunión de información para lograr paliar con medidas incluso preventivas los males que aquejan a la sociedad, y cuando se trata de la seguridad alimentaria, es importante que las instituciones estatales estén informadas para lograr llevar a cabo proyectos varios en pro del sostenimiento de una sociedad menos desigual.

La afectación será sentida por la llamada clase media, es conocida por ser la mayor consumidora de productos, y al ser la exoneración de la canasta básica alimentaria una medida que envuelve a toda la colectividad, por su carácter de ley, entonces este sector pasa a ser uno de los más afectados,

Tal tendencia la registra Pew Research Center en un nuevo informe que muestra un incremento relativo del tamaño de la clase media en América Latina, pero de forma muy desigual. El aumento es alto en América del Sur, y bajo en América Central. Periódico El Financiero (2015). Costa Rica: Porcentaje de ricos creció 86% en 10 años y el de pobres cayó 53%. Semanario de economía y política. Recuperado de www.elfinancierocr.com.

Según este informe, Costa Rica es el cuarto país latinoamericano con la clase media más grande, esta es de 30% al 2011. Sin embargo, es también una de las naciones de la región en las que menos creció ese estrato social. Mientras que Argentina del 2001 al 2011, mismo período que nuestro país, el incremento de esa clase fue de 17 puntos porcentuales, en Costa Rica apenas se registró un aumento de 4,4, según el estudio mencionado.

Antes de analizar de dar una opinión respecto al estudio anterior, daremos estadísticas del índice Gini, para lograr determinar, este es una herramienta de medición utilizada por el Banco Mundial, Grupo de investigaciones sobre el desarrollo. Los datos se basan en datos primarios obtenidos de encuestas de hogares de los organismos de estadística del gobierno y los departamentos de país del Banco Mundial. Según este índice de medición, Costa Rica es el único

país de América Latina, que aumento la desigualdad entre clases rica y pobre, en los periodos del 2013 al 2013, con un porcentaje del índice Gini del 0,5178.

En los dos estudios anteriores se presentan importantes análisis, para compararlas con las propuestas del proyecto de ley IVA, una de ellas es que la clase media no ha crecido, so pena, representa el 30% del grueso poblacional, lo que indica que un impuesto de consumo traería afectación directa a la clase media, la misma que sería la que pagaría mayor dinero por el impuesto al consumo, lo que le garantizaría mayores ingresos al Estado, con la agravante de que en Costa Rica la evasión fiscal asciende el 8% del PIB, por lo tanto la devolución de este impuesto para ser reinvertido en programas sociales depende de un sector que no devuelve al fisco lo captado por ellos.

Si la propuesta gubernamental involucra la eliminación de la exención, y los productos que tendrán ahora impuesto sobre el valor agregado antes no los tenían, este impuesto que es progresivo, es decir irá aumentando de manera paulatinamente, le devuelven al 40% sector más pobre lo que ellos paguen sobre estos nuevos impuestos en efectivo, y que sucede con la clase media, que sería considerada el grueso de la población que compra estos productos, a esta porción poblacional no se le retribuirá ningún canon, lo que convierte a la propuesta desigual entre partes, tomando en cuenta que en nuestro país no se dan aumentos de salario, debido a que lo que se dice es un aumento, solo representa un ajuste a la inflación de cada año.

Definitivamente con el estudio realizado hasta esta etapa no se ha logrado determinar que el Proyecto de Ley al Impuesto al Valor Agregado conlleve beneficios algunos para las tres clases sociales mencionadas, extrema pobreza, pobreza y clase media.

Tomando en cuenta datos del Informe del Estado de la nación en relación a los indicadores políticos y el índice de percepción de los costarricenses en cuanto a la corrupción de sus gobernantes, se arrojan datos de alto interés, los cuales respaldan esta investigación, exactamente en el tema del capítulo VI del proyecto de ley que señala y explica el sistema de devolución a la población en condición de pobreza y vulnerabilidad, señala el informe del Estado de la Nación lo siguiente: “Índice de percepción de corrupción: Valor del índice: (0 – 100) 54% de personas. Posición de América Latina y el Caribe: 5 Posición en el mundo: 47. Total de países: 174. (Programa Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible (Costa Rica) Vigésimo primer Informe Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible/ PEN.---San José C.R: PEN 2015, www.estadonacion.or.cr, p. 405).

Progresividad del Impuesto Sobre el Valor Agregado:

En la actualidad el país enfrenta una deteriorada situación fiscal, misma que obedece a un problema estructural de las finanzas públicas. El Ministerio de Hacienda de Costa Rica, revela que el déficit fiscal al cierre del año 2016 es del 5.2%, esto representa el porcentaje faltante para cubrir los gastos, logrando este índice disminuirse en un 2% comparado con el año 2015. (Gobierno De Costa Rica / Por Una Ciudadanía Mejor Informada. (2015) Gobierno Logró Una Reducción Del Déficit Fiscal En El Año 2016. Recuperado De www.gobierno.cr/tas/deficit-fiscal

Antes de analizar la propuesta gubernamental del gobierno referente a la progresividad del impuesto sobre el valor agregado, es necesario anotar que la evasión fiscal en el país para el cierre del año 2016 se calcula por el Ministerio de Hacienda en un 8.2% del PIB. Periódico El Financiero (2017) Marzo. Costa Rica Calcula Evasión Fiscal En 8.2% Del PIB. Recuperado de www.elfinanciero.com

Un impuesto progresivo es aquel cuya tasa de tributación o tarifa aumenta en la medida en que el ingreso aumenta, con lo cual el agente que más ingresos recibe debe pagar mayores impuestos porcentualmente. Por ejemplo el impuesto de renta es considerado un impuesto progresivo en la medida en que los agentes con mayores ingresos deben pagar una tasa más alta.

Plantea el gobierno que el migrar de un impuesto general sobre las ventas al IVA, es una solución para bajar el déficit fiscal, visto de otra manera, la propuesta gubernamental, pretende gravar el consumo eliminando la figura de la canasta básica, es decir, dejando sin un marco regulador a los productos exonerados en la actualidad. Dejando en una situación de incertidumbre jurídica y desprotección a los ciudadanos más vulnerables.

Retomando la información arriba apuntada del porcentaje de evasión fiscal, se prueba que realmente el problema fiscal en Costa Rica se debe a la falta de mecanismo para cobrar lo que los empresarios están dejando de pagar, lo que se necesita es una reforma a las leyes para fortalecer a la administración para cobrar mejor, y no cargar con impuestos a las clases con vulnerabilidad.

Parte de los mecanismos de la progresividad del IVA, es el control de precios mediante la carga impositiva de impuestos a los productos de consumo, gravando como regla general la totalidad de las ventas de bienes y servicios, y por excepción se determina cuales están exentos, reduciendo la enorme litigiosidad que presenta la legislación vigente. Suponiendo una mejora sensible en materia de control del impuesto y competitividad del productor nacional. Por esto es que el IVA, según la tesitura del gobierno, favorece las facultades de la Administración Tributaria, quien al contar con mayor información sobre la cadena productiva se encuentra en la posibilidad de cruzar los datos del IVA y de los demás impuestos y mejorar la eficiencia de todo el sistema de recaudación; de ahí la afirmación de que el IVA es un Impuesto que se autocontrola y que al controlar los ingresos por ventas facilita la determinación del impuesto sobre las ventas.

Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de Hogares

La Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de Hogares Urbanos y Rurales, proporciona datos sobre el monto, distribución y estructura del ingreso y el gasto de los hogares, a partir de las características demográficas y socioeconómicas de sus miembros. La última se realizó en julio del 2015.

Respecto a la relación de los índices de pobreza y la canasta básica, señala la encuesta lo siguiente: (2015)

Medición de la pobreza: La condición de pobreza se estima por nivel de ingresos, utilizando la metodología de la Línea de Pobreza, el cual es un indicador que representa el monto mínimo requerido para que una persona pueda satisfacer las necesidades

“alimentarias y no alimentarias”. Estas necesidades están recogidas en una canasta de bienes y servicios requeridos para su subsistencia, construida con base en la información de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos (ENIGH) del 2004 y cuya composición y costo se determinan en forma separada para la zona urbana y rural. La actualización del valor de esta canasta o línea de pobreza se obtiene mediante las variaciones mensuales de precios de los grupos alimentarios y no alimentarios, respectivamente, ponderados por la zona de residencia, según los cálculos del Índice de Precios al Consumidor (IPC). Dado esto, se considera que un hogar pobre es aquel cuyo ingreso per cápita es menor o igual a la Línea de pobreza de la zona respectiva (urbana o rural). Para delimitar la pobreza extrema se compara el mismo ingreso per cápita con el valor de la Canasta Básica Alimentaria (CBA), que incluye la porción de las necesidades alimentarias solamente. Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de Hogares (2015). Indicadores de Pobreza. p.22. Recuperado de <http://www.inec.go.cr>.

Las necesidades alimentarias de los costarricenses están recogidas en una canasta de bienes y servicios, por lo tanto la canasta básica es un instrumento de medición de pobreza, porque los ingresos de las familias son comparados con el costo de la canasta básica alimentaria y con esto se delimita las líneas de pobreza, estas mediciones señalan aspectos tales como las necesidades alimentarias. Con la eliminación del término de la canasta básica, se está llevando a la población a una incertidumbre de la manera con la que se medirán los índices de pobreza.

La encuesta arroja datos importantes para esta investigación, tales como que en el año 2011 las familias en condición de pobreza sumaban 21.7%, equivalente a 1.137.881

personas, mide la pobreza extrema, con un porcentaje del 7.2%, 374.185 personas vulnerables, éstas últimas tienen ingresos inferiores a el costo de una canasta básica alimentaria, es decir, al costo de los alimentos mensual.

Limitaciones de la Investigación

Parte de las limitaciones de esta investigación se refleja en las respuestas de los entrevistados, la mayoría de ellos solo se refiere al Proyecto de Ley como el IVA, es decir hacen extensa mención a los beneficios de la transformación de un impuesto de venta y no tienen mayor injerencia en la desaparición del concepto jurídico de la exoneración total de la canasta básica de consumo y tributaria.

Esta investigación tomó como referencia lo anterior para desarrollar el tema a tratar, y no el Impuesto al Valor Agregado como tema principal, es por esto que el estudiante se encuentra con limitaciones para la investigación, porque tampoco se encuentra información extensa al respecto.

Capítulo V: Conclusiones

Esta investigación es de relevancia en varios sentidos, el primero de ellos es en el nivel académico profesional, porque ofrece una investigación de un tema de actualidad el cual no ha sido investigado a profundidad. Como ya se mencionó antes, este trabajo es categorizado como cualitativo, porque se exploró para luego describir y generar teorías.

Por lo tanto la investigación nos da otra visión de cómo analizar un proyecto de ley presentado por el Poder Ejecutivo, mismo que los actores del gobierno defienden y justifican, quedando comprobado que merece críticas de corte legal la presentación del proyecto, porque se demostró que la política de eliminar las exoneraciones en los productos de consumo, van en detrimento del mismo derecho, es este el que por medio de su regulación, busca ordenar cualquier caos producido por políticas con ocurrencias claras en beneficio de un sector de la población.

La anterior visión abre puertas para analizar lo esencial que resulta una figura jurídica como las exoneraciones para el fortalecimiento económico de una sociedad.

Por otro lado se considera que esta investigación ofrece recursos teóricos y de análisis para comprender la exoneración a la canasta básica alimentaria y tributaria, se encontró una nueva forma de aproximarse al tema de estudio, desde un punto de vista de Derecho de fondo, para cuestionar el proyecto, a su vez permite hacer las recomendaciones puntuales y necesarias.

Conclusiones Específicas

La primera conclusión, se refiere al primer objetivo específico y su respectiva unidad de análisis.

En el desarrollo de la investigación se demuestra que con el Proyecto de Ley Sobre el Valor Agregado, se afectará a las clases sociales en nuestro país, específicamente a las que perciben menores ingresos, son ellas las que más consumen los productos que hoy están exonerados en la canasta básica de consumo. Al gravar estos bienes y servicios de manera parcial, se logra que las familias tengan que invertir más dinero para adquirir los productos que hoy goza de una exoneración total, afectando la capacidad económica de las familias y el acceso a los alimentos, que como se analizó es un derecho humano.

No tiene sentido el argumento del gobierno cuando indica que actualmente con estas exoneraciones los ricos se están beneficiando, porque las familias de clase alta, no buscan un consumo básico, más bien adquieren productos y servicios que las clases menos favorecidas no tienen este acceso.

Además, el argumento del Poder Ejecutivo, es contrario a la realidad, porque alegan que al gravar los productos básicos, lograrán equiparar el acceso de las clases sociales a estos productos, cuando no tiene sentido esta postura, principalmente porque ya está garantizado dicho acceso por medio de la exoneración a la canasta básica.

La segunda conclusión específica y su respectiva unidad de investigación, se refieren a lo que nos ha llevado esta investigación, y es la comprensión del análisis desde un enfoque teórico, para determinar con claridad estas conclusiones. Dentro del desarrollo teórico se encuentra el análisis profundo del concepto de exoneración, mismo que refleja principios de equidad e igualdad, así como pertenecer a una estructura de justicia que garantiza mediante la ley el acceso a los alimentos básicos.

Cuando se trata de la manera en la que la población de escasos recursos acceda a la canasta básica, la figura jurídica más conveniente es la que tiene relación con la exoneración total y no parcial.

La propuesta alega que se debe de corregir la regresividad del Impuesto Sobre el Valor Agregado, so pena, ya tenemos un sistema eficiente de regreso de este impuesto a las arcas estatales, esta es la Ley Sobre el Impuesto de Ventas, el cual es regresado por el comerciante a la autoridad tributaria. Señalan que la regresividad del IVA deberá reflejarse de manera líquida, depositando dinero en efectivo al 40% de la población pobre del país, sin embargo, qué sentido tiene hacerlos pagar un impuesto para luego regresárselos, el mismo se le devolverá solamente a un sector, que pasa con la población que no se le reintegrará dicho impuesto, este grueso poblacional es la clase media, los mayores consumidores. Por lo tanto adquirir una canasta básica en Costa Rica con la aprobación en segundo debate de este proyecto será más caro.

Proponen tasas reducidas o tasa cero, esto es que los productos hoy exonerados, tendrán un gravamen reducido, es decir, por debajo de ese quince por ciento que pretende la autoridad tributaria tener como tope para el cobro del IVA, por lo que se debe de aceptar

que productos que hoy gozan de exoneración total, reciban un impuesto. Y si lo anterior no carece de argumentación, el gobierno nos indica que habrá algunos productos que estarán sometidos a un régimen de tasa cero, mismo que no recibirá impuesto, esto no es necesario ya que actualmente están exonerados.

La actual exoneración a los productos de consumo, son un reflejo de una política equitativa e inclusiva, que le permite a la población en general y especialmente a los de escasos recursos, acceder al derecho de los alimentos.

Como conclusión específica, es la que refiere a encontrar una explicación del porque los redactores de este proyecto, buscan eliminar la exoneración de la canasta básica en el proyecto, es decir, como podremos comprender que el sistema actual quiera ser derogado para darle paso al cobro de impuestos a los que menos ingresos tienen, qué los motiva a realizar estos atropellos en contra de la clases sociales que perciben menos dinero.

Se pretende por medio del Impuesto Sobre el Valor Agregado cargar fiscalmente el consumo, es decir, que el consumidor financie el Impuesto Sobre el Valor Agregado por medio de la realización de la compra.

La valoración que se hace al respecto es muy sencilla, este impuesto traerá beneficios a los empresarios que se dedican a comercializar los productos hoy seleccionados dentro de la canasta básica, por lo que sus ingresos por concepto de ventas aumentarán significativamente, generando una riqueza aún mayor a los que hoy se catalogan como la clase más privilegiada. El Poder Ejecutivo defiende su postura, con la posición de que será más expedito y sencillo la recuperación de este impuesto, lo que no es cierto, porque la realidad que vive el país es otra, es decir, el déficit fiscal actual es en gran

responsabilidad por la falta de mecanismos para cobrar a los empresarios o grandes contribuyentes. Y aún con mecanismos eficientes, la realidad política que vive actualmente no permitiría un cobro eficiente, porque nuestra clase política es empresarial.

El Estado costarricense por medio de la ley, en este caso amparado en la Constitución Política y la exoneración, tiene la obligación de respetar el acceso existente a una alimentación adecuada, para esto se requiere que el Estado no adopten medidas de ningún tipo que tengan por resultado impedir ese acceso.

La obligación de proteger requiere que el Estado adopte medidas para velar por que las empresas o los particulares no priven a las personas del acceso a una alimentación adecuada La obligación de facilitar, significa que el Estado debe procurar iniciar actividades con el fin de fortalecer el acceso y la utilización por parte de la población de los recursos y medios que aseguren sus medios de vida, incluida la seguridad alimentaria.

Si bien todo lo anterior enunciado, debe alcanzarse mediante una realización progresiva, los Estados tienen algunas obligaciones mínimas que son de efecto inmediato. Ellos tienen la obligación de abstenerse de toda discriminación en el acceso a los alimentos, así como a los medios y derechos para obtenerlos, por motivos de raza, color, sexo, idioma, edad, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social. Les prohíbe además a los Estados adoptar medidas regresivas, es decir, medidas deliberadas que se traducen en el deterioro del nivel actual de cumplimiento del derecho a la alimentación.

Se le debe de exigir que el gobierno adopte todas las medidas necesarias para garantizar que todas las personas queden libres del hambre y que puedan disfrutar lo más pronto posible del

derecho a una alimentación adecuada, pero tienen un margen de elección para decidir sus propios enfoques para aplicar el derecho a una alimentación adecuada. Por último, los Estados deben garantizar la satisfacción del nivel mínimo indispensable necesario para estar protegido contra el hambre.

CONCLUSIONES GENERALES

Esta sección de las conclusiones, se basa en las consideraciones finales que merece el objetivo general, a continuación lo transcribo: “Comprender las implicaciones legales para la sociedad costarricense que tendría la eliminación de la exoneración a la canasta básica alimentaria en la normativa nacional”

Además estas conclusiones darán respuesta a la pregunta formulada en el planteamiento del problema, a continuación la transcribo literalmente: “¿Es jurídicamente viable y conveniente para Costa Rica la eliminación del instituto jurídico de la exoneración, manifestado en la canasta básica?”

Se determina para el objetivo general y la respuesta al problema lo siguiente: desde la óptica de análisis jurídico, el proyecto de ley no atenta contra los procedimientos legislativos. Lo que si se detecta es un abuso del derecho por parte de los profesionales que intervienen en la redacción de la ley, porque se está eliminando el concepto jurídico de la exoneración a la canasta básica, esto se ha realizado con probada intención en debilitar una figura jurídica que de manera total garantiza el acceso a los alimentos y servicios básicos por parte de la población.

Se verá limitada la figura jurídica y tendrá una aplicación parcial, este deja a los ciudadanos desprotegidos, vemos como se ha dado un abuso del Derecho, porque actualmente genera seguridad jurídica, con el Proyecto de Ley Sobre el Impuesto Al Valor Agregado, entramos en un estado de inseguridad jurídica tributaria.

Este Proyecto de Ley, debió de armonizar las normas y obligaciones formales, con esto se minimiza la inseguridad y coste para los contribuyentes, con una normativa tributaria clara y precisa. No se regula de manera clara lo concerniente a las exoneraciones.

La aplicación del Derecho mediante la aplicación de normas, busca reducir la incertidumbre en cuanto a la interpretación de las normas tributarias, no pretende dejar en una situación de desventaja a los contribuyentes.

El proceso de creación normativa, debe de asegurar la calidad técnica de las leyes tributarias, la participación social en un debate, regular de forma clara las medidas nuevas, evitando la aplicación de instituciones jurídicas ajenas a los principios que rigen el Derecho Tributario, no aplicando medidas ambiguas que puedan ocasionar litigiosidad.

El espíritu del legislador deberá de estar inspirado en regular situación que el Derecho haya desprovisto o que se tenga la necesidad imperativa de mejorar una ley en pro de los contribuyentes, tal axioma no es el caso en análisis, porque el espíritu del legislador con la redacción de este proyecto de ley es el beneficio de empresarios con el impuesto al consumo, además de lograr tapar un hueco fiscal, el problema es que estos déficit fiscales siempre recaen sobre las clases económicamente más vulnerables.

Recomendaciones

Según lo que consuma el contribuyente se determinará su capacidad de pagar impuestos, esta es la tesitura que sostiene El Impuesto Sobre el Valor Agregado, además se considera en el mencionado proyecto que el cobro de impuestos se mide por medio de la capacidad contributiva. Se recomendará que en los temas de acceso a los alimentos, no se deberá de cobrar impuestos a los productos de consumo, por lo tanto no es conveniente desaparecer de la redacción de cualquier iniciativa legislativa la palabra canasta básica, esto porque esta es una herramienta de medición de pobreza.

Si el problema de la autoridad de la hacienda pública es en cuanto al déficit fiscal, no es conveniente gravar un impuesto para que sea pagado por la masa que más consume en el país, porque esto traerá una disminución en los ingresos de los costarricenses, lo que si creemos conveniente que se propongan mecanismos, sea por medio de reformas a las leyes actuales o modificaciones a los reglamentos de las leyes con el fin de hacer más efectivo el cobro de los impuestos.

Se le debe de dar curso a las propuestas que realmente graven a los que más tienen, un ejemplo de esto es la propuesta de crear un impuesto a la renta global, esto generaría entradas importantes, logrando gravar de forma gradual los ingresos de personas físicas y jurídicas que ganen dinero en el extranjero. Otro esfuerzo importante en materia de mejorar ingresos es la Ley Contra el Fraude Fiscal, esta asegura que las mercancías paguen lo justo y evita la evasión, además de lograr transparencia fiscal.

Cómo última recomendación, se haría una consulta de los procesos de control a priori, ante la Sala Constitucional, con el propósito de realizar un auténtico control de constitucionalidad, no sería un control político, más bien jurídico, porque se trata de cosas de Derecho. Motivada esta consulta porque debería de revisarse la constitucionalidad de la eliminación de la exoneración total de los productos de consumo, tomando en cuenta que el acceso a los alimentos es un derecho humano. Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, con este proyecto de ley es probable que este derecho se vea afectado para las personas con menores ingresos. Este Derecho Humano está intrínsecamente relacionado asociado al Derecho a la vida, no obstante, los estados deberían hacer todo lo posible por promover un disfrute pleno del derecho de todos a tener alimentos adecuados en su territorio, en otras palabras, las personas deberían tener acceso físico y económico en todo momento a los alimentos en cantidad y de calidad adecuadas para llevar una vida saludable y activa. Para considerar adecuados los alimentos se requiere que además sean culturalmente aceptables y que se produzcan en forma sostenible para el medio ambiente y la sociedad. Por último, su suministro no debe interferir con el disfrute de otros derechos humanos, por ejemplo, no debe costar tanto adquirir suficientes alimentos para tener una alimentación adecuada, que se pongan en peligro otros derechos socioeconómicos, o satisfacerse en detrimento de los derechos civiles o políticos, una garantía de que esto no suceda es la figura jurídica de la canasta básica de consumo y tributaria.

Referencias

Albiñana, Derecho Financiero y Tributario; Escuela de inspección Financiera y Tributaria. 1979 p.461. Citado por Martínez La Fuente, Antonio. Op. Cit. P.220.

Aristóteles. Fragmentos de una Utopía Real: Aristóteles y la Democracia Ateniense, 2003, p256. Código de Normas y Procedimientos Tributarios y su Reglamento (2017 enero). Publicaciones Jurídicas. Ed. Actualizado (p.2).

Código de Normas y Procedimientos Tributarios y su Reglamento (2017 enero). Publicaciones Jurídicas. Ed. Actualizado (artículo 5,61,62,63,64).

Constitución Política de la República de Costa Rica. comp. Vinicio Piedra Quesada. Séptima Edición-San José. Imprenta Nacional, 2013 Art.11, 21, 46,50.

Consultora Move Hub / BBC / Londres / Encuesta: ¿Qué países tienen la Canasta Básica más cara en América Latina. Consultado el 01 de agosto de 2016 de <http://fw.to//A8mkxmq>.

Decreto Ejecutivo N. 36736- MEIC DEL 03/08/2011. La Gaceta N. 174 – Viernes 09 de setiembre 2011.

Dictamen de La Procuraduría General de la Republica de Costa Rica. Número c-1175-2011.

Dictamen de La Procuraduría General de la Republica de Costa Rica. Número c-136-2011.

Dictamen de La Procuraduría General de la Republica de Costa Rica. Número c-181-1983 de 09-junio-83.

Dictamen de La Procuraduría General de la Republica de Costa Rica. Número numero c-306-85 de 26-noviembre-85.

Dr Adrian Torrealba Navas. Derecho Tributario: Introducción ;(s.f), 2010 parr 22).

Echeverría Peralta, 2003, p 85. El régimen de extensiones Tributarias en Costa Rica y su Vinculación con el Sector Turístico. Tesis de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, Ciudad Universitaria Rodrigo Facio. San Pedro Montes de Oca. Editorial Investigaciones Jurídicas.

Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de Hogares (2015). Indicadores de Pobreza. p.22.

Recuperado de <http://www.inec.go.cr>.

Estado de la Nación. Indicadores Internacionales. Posición de Costa Rica en el mundo y en América Latina y el Caribe. Libertad frente a la corrupción. p. 404. Recuperado de www.estadonacion.or.cr. Consultado 01 de abril 2017.

Gobierno De Costa Rica / Por Una Ciudadanía Mejor Informada.(2015) Gobierno Logró Una Reducción Del Déficit Fiscal En El Año 2016. Recuperado De www.gobierno.cr/tas/deficit-fiscal

Gobierno de Costa Rica por una ciudadanía mejor informada. Gobierno logró una reducción del decil fiscal en el 2016. Recuperado de www.gobierno.cr/tas/deficit-fiscal/

Hernández, Roberto et al. (2014). Metodología de la investigación. Editorial McGraw-Hill; México D.F., México.

Herrera Bonilla, Minor (1990). Marco Legal y Antecedentes Históricos del Régimen de Exenciones Tributarias en la Importación de Bienes a la Industria del Banano en Costa Rica. Tesis de Licenciatura. Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica.

Investigaciones Jurídicas Constitución Política República de Costa Rica, 2008, p 42.

Ley 7092 (1988). Ley Del Impuesto Sobre la Renta. Recuperado de <http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ>.

Ley De Impuesto General Sobre Las Ventas. Ley N. 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas.

Ley de Promoción de la Competencia y Defensa Efectiva del Consumidor. Ley N. 7472.

Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, Su Derogatoria y Sus Excepciones. Ley N. 7293. 31 de marzo 1992.

Lozano Serrano Carmelo. Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos, Ed. Tecnos. Madrid, 1989.

Lozano Serrano Carmelo. Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos, Ed. Tecnos. Madrid, 1988, p.29.

Lozano Serrano, Carmelo, (1988). Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos. Editorial Tecnos S.A, p.19. Madrid. (cita en el texto (Rastello “Leagevolazioni Tributarie concesse dalla Finanza con poteri... discrezionali ovvero, la conseguenze della incompleta applicazione delle norme costituzionali”) (1957) III, pp 562)

Luchema Mozo, G. La Relación Jurídico Tributaria el Hecho Imponible/Universidad de Castilla-La Mancha Recuperado de <http://www.uclm.es/cienf/Doctrina/relación%20jcotribut.pdf>.

Martínez De Pisón, Juan Arrieta. Técnicas Desgravatorias y Deber de Contribuir. Madrid España. 1999, p.1.

Pérez Rollo, Fernando (2008), Derecho Financiero y Tributario Parte General, 26 Edición, 2008, p147.

Periódico El Financiero (2015). Costa Rica: Crece desigualdad en ingresos. Costa Rica. Según informe de Estado de la Nación Semanario de economía y política. Recuperado de www.elfinancierocr.com.

Periódico El Financiero (2015). Costa Rica: Pew Reserch Center. Costa Rica. Porcentaje de ricos creció 86% en 10 años y el de pobres cayó 53%. Semanario de economía y política. Recuperado de www.elfinancierocr.com.

Periódico El Financiero (2015). Costa Rica: Porcentaje de ricos creció 86% en 10 años y el de pobres cayó 53%. Semanario de economía y política. Recuperado de www.elfinancierocr.com.

Periódico El Financiero (2017) Marzo. Costa Rica Calcula Evasión Fiscal En 8.2% Del PIB. Recuperado de www.elfinanciro.com

Periódico El Financiero (2017). Costa Rica: Costa Rica calcula evasión fiscal en 8.2% de Producto Interno Bruto. Recuperado de www.elfinancierocr.com.

Programa Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible (Costa Rica) Vigésimo primer Informe Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible/ PEN.---San José C.R: PEN 2015, www.estadonacion.or.cr, p. 405).

Proyecto de Ley. Ley Sobre El Valor Agregado. Expediente N. 19.678. Departamento de Servicios Parlamentarios.

Sainz de Bujanda, Fernando, “Teoría Jurídica...” Op. Cit. p. 459, citado por Blasco Arias Luis Miguel. Funcionamiento de la exención Tributaria en el seno del Tributo: Una aproximación a su problemática jurídica. Universidad de las Palmas de Gran Canaria / Biblioteca Universitaria (2001).

Sainz de Bujanda, Fernando. Estado de derecho y Hacienda Pública, 1951, p 193.

Sainz de Bujanda. Lecciones de Derecho Financiero, Universidad Complutense de Madrid, 1986, p185.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Costa Rica. Voto número 2000.06970.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Costa Rica. Número 45-1979-15 horas 30 minutos del 13 de junio de 1979.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N. 625 de las 12 horas 35 minutos del 12 de octubre de 1999.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N.162 de 15 horas 22 minutos; 25 de setiembre de 1991.

Sánchez Conejo, P(Ed) (2013). Manual de Derecho Tributario (1ª. Ed) Zapote, San José Costa Rica.

Sánchez Conejo, Priscilla (2013). Manuel de Derecho Tributario.1ª. Ed. – San José, Costa Rica: IJSA, julio de 2013.

SepSA (2015) Mayo. Monitoreo de costo de la Canasta Básica Alimentaria. Consultado 01 agosto de 2016, de <http://info.go.crp>.3

Sinalevi (2013). Sentencia número 00420. Expediente 10-2577-CA. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia [Http://pgrweb.go.cr/scij](http://pgrweb.go.cr/scij)

Sinalevi (2015). Sentencia número 00020. Expediente 12-005484. Tribunal Contencioso Administrativo. Sección IV. [Http/pgrweb.go.cr/scij](http://pgrweb.go.cr/scij)

Souto Mayor Borge, José. Citado por Herrera Molina, Pedro Manuel. Op. Cit. 35.

Torrealba Navas, Adrián (2003). La Imposición Sobre la Renta en Costa Rica. 2da Ed, San José Costa Rica, IJ S.A 2003, p. 87.

Tribunal Fiscal Administrativo. Ministerio de Hacienda. 004-1994, San José, 14 horas del 12 de enero de 1994.

Valdez Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario, Editorial Nomos, 2da. Edición, 1996,p. 359.

Apéndices

Cuestionario

Pregunta número 1: Si el Poder Ejecutivo presenta un Proyecto de Ley en el que dentro de su contenido se elimina el concepto jurídico de canasta básica, trayendo como consecuencia que la exoneración a lo que hoy si se tipifica como canasta básica pase de ser total a parcial, y con la posibilidad de que estos productos y servicios sean gravados con un Impuesto al Valor Agregado de tipo progresivo y no regresivo, que consecuencias conllevará está omisión del Proyecto de Ley.

Pregunta número 2: Desde un análisis de Derecho de fondo, el Proyecto de Ley Sobre el Impuesto al Valor Agregado, exonerará productos de manera parcial, estos productos ya no estarán categorizados por la canasta básica, exonerando de manera parcial y progresivamente los mismos. Qué opinión le merece que se graven productos de primera necesidad con un impuesto progresivo.

Pregunta número 3: Considera que el Proyecto de Ley Sobre el Impuesto al Valor Agregado, debió de fortalecer la figura de la exoneración a la canasta básica, obteniendo como resultado un fortalecimiento de la seguridad alimentaria, principalmente que es un precepto de tipo constitucional, siendo el acceso a los alimentos un derecho humano.

Índice del Déficit Fiscal en Costa Rica (página oficial del gobierno)

Gobierno logró una reducción del déficit fiscal en el 2016

Hacienda informó que se cerró el año con déficit de 5,2% del PIB, por debajo del 5,7% del 2015.

Se recauda más y mejor: por segundo año consecutivo, crecimiento de ingresos superó al de gastos

Las cifras de ingreso y gasto del gobierno central indican que al cierre el 2016, el faltante de ingresos del gobierno para cubrir sus gastos fue de 5.2% del PIB, porcentaje menor al 6% estimado a inicio del año y al observado en el 2015 (5,7%). Este resultado representa una reducción de un 2% (equivalente a ₡32 mil millones) con respecto al déficit del 2015, lo que le ubica en el déficit más bajo de los últimos cuatro años.

Lo anterior se explica por el cumplimiento del compromiso de la Administración Solís Rivera para desacelerar el gasto y aumentar los ingresos, con la aplicación de medidas administrativas desde el Ministerio de Hacienda. Así lo resaltó el Vicepresidente y Ministro de Hacienda Helio Fallas en una conferencia en la que se reportó el positivo comportamiento de las cifras fiscales en el 2016.

₡32 mil millones

Reducción en el déficit del 2016 comparado con año pasado

Dicho esfuerzo permitió, por segundo año consecutivo, finalizar el período con un crecimiento mayor de los ingresos (9,2%) sobre los gastos (6,0%). También se alcanzó el déficit primario (ingresos menos gastos sin intereses) más bajo de los últimos cuatro años (2,4% del PIB), el cual

se redujo en ¢106 mil millones (12%) con respecto al cierre del 2015; así como el gasto corriente con la tasa de crecimiento más baja de los últimos siete años.

“Recibimos las finanzas públicas del país en medio de una situación apremiante que aún demanda el compromiso de todos los sectores para sanearlas. Desde entonces, asumimos el compromiso de aumentar ingresos y desacelerar los gastos del gobierno central con las herramientas disponibles, y los resultados que les mostramos hoy evidencia que estamos cumpliendo. Al cierre del 2016 las condiciones de las finanzas públicas han mejorado, sin embargo, no lo suficiente, porque además de los múltiples esfuerzos administrativos, es preciso contar con las armas legales necesarias para cerrar portillos a la evasión y a la elusión, mejorar la estructura tributaria, modernizar la legislación de impuestos y para ordenar las finanzas públicas”, recalcó Fallas.

Para el Jeraarca, el hecho más reciente que ratifica esta urgencia es la baja en la calificación de la deuda a largo plazo por parte de la empresa calificadora de riesgo Fitch, anunciada ayer. Si bien dicha calificadora reconoce el esfuerzo del Gobierno por los resultados de las medidas administrativas implementadas en el 2016 para disminuir el déficit fiscal, también señala el riesgo de aumentar el déficit debido al retraso de las acciones legislativas y justifica la baja en la calificación por la deteriorada dinámica de la deuda de Costa Rica, impulsada por grandes déficit fiscales desde el 2009 y un continuo bloqueo político que impide el avance de la reforma tributaria para corregir los desequilibrios fiscales.

Reforma tributaria aún necesaria

Si bien los datos definitivos estarán disponibles en febrero, cuando se finalice la liquidación presupuestaria, a la fecha, las cifras fiscales permiten asegurar que al cierre del 2016 los ingresos

tributarios siguieron creciendo a buen ritmo, entre ellos destacan el impuesto a los ingresos y utilidades (renta) que alcanzó un 13,5%; el de consumo con 13,7% y el ventas con 5,9%. Fue precisamente el comportamiento del impuesto sobre la renta el que favoreció un ligero incremento de la carga tributaria al cierre del año, al pasar de 13,2% del PIB en el 2015 a 13,3%, las más alta de los últimos siete años.

También los gastos mostraron un comportamiento favorable al término del año. El gasto corriente, dentro el que se encuentran pago de salarios, consultorías, viáticos, bienes y servicios, entre otros, desaceleró su crecimiento al pasar de 9,4% al finalizar el 2015 a 5,8% a diciembre 2016. Al fin de este mismo mes, el rubro Remuneraciones creció 4.4 puntos porcentuales menos que a diciembre 2015, lo que le convierte en el menor ritmo de crecimiento de los últimos 10 años; y Bienes y Servicios creció 6,5 puntos porcentuales menos en igual período. Al cierre del 2016, se logró mantener el mismo nivel del gasto corriente que al término del 2013, en relación con la producción, aun cuando el porcentaje por pago de intereses de la deuda con respecto al PIB, pasó de 2,5% en el 2013 a 2,8% tres años después. Por su parte, el gasto de capital, destinado a inversión, se mantuvo en un 1,8% en relación con el PIB.

Para las autoridades de Hacienda, un factor fundamental para mejorar los resultados fiscales radica en los avances tecnológicos institucionales. Desde inicios de gestión, esta Cartera ha realizado cambios importantes en las áreas de ingresos y gastos para agilizar los procesos, facilitar el cumplimiento y mejorar los controles.

Para facilitar la atención a los contribuyentes se puso en marcha la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA VIRTUAL (ATV), que permite declarar vía internet las 24 horas del día; se puso a

disposición la aplicación DENUNCIEYA para facilitar la denuncia ciudadana desde la página web o desde dispositivos móviles.

Para reforzar los controles y procesos de fiscalización, Hacienda cuenta ahora con el sistema AMPO, dirigido a grandes contribuyentes; con el proyecto COLMENA, que por medio de la minería de datos permite realizar programas especiales para la detección de evasores fiscales. En materia aduanera se reforzó el TICA, sistema utilizado por los usuarios para realizar sus gestiones de importación y el cumplimiento de sus obligaciones ante Aduanas. Este sistema, junto con el DATAMART ADUANERO, ha mejorado sustancialmente el uso de la información para los programas de control.

Con respecto al área de gasto, en enero 2016 dio inicio TESORO DIRECTO, comunicación vía web, mediante la cual se ofrecen títulos de deuda a entidades públicas con diferentes opciones de plazo y moneda y acceso a las operaciones, en tiempo real. A ello se suman el CUBO DE GASTOS, herramienta que facilita el acceso a la información para su análisis y el MODELO MACROECONÓMICO, que permite hacer proyecciones de diferentes variables macroeconómicas y fiscales

“Bajamos el déficit más de lo previsto, subimos ingresos y desaceleramos gastos con las alternativas que tenemos, ahora mejoradas con los avances tecnológicos de los últimos dos años. El resultado al finalizar el 2016 bien valió el trabajo del personal comprometido de este Ministerio, al que agradezco este esfuerzo que continuaremos en el 2017. Pero, más lograremos cuando se le suministren a Hacienda las herramientas legales para fortalecer sus acciones tanto en el área de ingresos como en la de gastos, y eso solo será posible con la aprobación de los proyectos fiscales que aún se encuentran en la corriente legislativa”, concluyó Fallas

Índice de Evasión Fiscal (página oficial del gobierno)

Costa Rica calcula evasión fiscal en 8,2% del PIB

El vicepresidente y ministro de Hacienda presentó un estudio con los últimos datos disponibles, hasta el año 2013, sobre la evasión y la morosidad

El Ministerio de Hacienda presentó este jueves un estudio sobre evasión fiscal. anterior siguiente

El Ministerio de Hacienda de Costa Rica informó este jueves de que la evasión del impuesto de ventas y renta durante el 2013 fue de un 8,2% del Producto Interno Bruto (PIB), suma superior al déficit fiscal de ese año, que fue del 5,4% del PIB.

El vicepresidente y ministro de Hacienda, Helio Fallas, presentó un estudio con los últimos datos disponibles, hasta el año 2013, sobre la evasión y la morosidad.

Según el informe, en el impuesto general sobre las ventas los contribuyentes incumplieron un 33,1% sobre su potencial recaudatorio, lo que significa un 2,36% del PIB de impuestos no recaudados.

TAMBIÉN: [Costa Rica se suma al debate sobre medidas para combatir la evasión tributaria](#)

Por su parte, en el impuesto sobre la renta las personas jurídicas incumplieron un 70 %, lo que representa un 4,23% del PIB, y las personas físicas incumplieron un 57,3% sobre su potencial recaudatorio, equivalente a un 1,63% del PIB.

"No podemos bajar la guardia en esta lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Nuestro objetivo es mejorar los controles y nuestra legislación tributaria", afirmó Fallas.

El vicepresidente Fallas indicó que Costa Rica debe mejorar los registros tributarios y aumentar la carga, ya que todavía detectan maniobras fraudulentas, contrabandos, omisos, morosos y contribuyentes que hacen uso de las debilidades de las leyes para burlar sus obligaciones.

Para calcular el porcentaje en el estudio, las autoridades utilizaron información de la Encuesta Nacional de Hogares, de las Cuentas Nacionales del Banco Central de Costa Rica y del Ministerio de Hacienda.

El Gobierno de Costa Rica impulsa en el Congreso una serie de proyectos de ley que buscan aumentar los ingresos y combatir la evasión, con el fin de paliar el déficit fiscal que en el 2015 fue de 5,9% del PIB.

Entre esas iniciativas se encuentra una para fortalecer la lucha contra el fraude fiscal, otras para introducir la renta global y una para convertir el impuesto de ventas del 13% en uno de valor agregado (IVA) del 15%.

Estos proyectos son rechazados por sectores políticos de oposición y sectores empresariales que exigen al Gobierno recortar el gasto antes de aprobar más impuestos.

Algunos sindicatos también se oponen a nuevos impuestos, ya que consideran que afectarán a la clase media y baja y que antes el Gobierno debe combatir la evasión en las empresas.

LEA TAMBIÉN: [Presidente Luis Guillermo Solís advierte de 'caos' y 'miseria' si no se aprueba reforma fiscal](#)

El presidente de Costa Rica, Luis Guillermo Solís, ha calificado en reiteradas ocasiones el déficit fiscal como una "emergencia", que de no corregirse traerá en los próximos años "miseria" y "caos" para los programas sociales y la inversión en sectores como la seguridad y la salud.

Indicadores Internacionales. Posición de Costa Rica en el mundo y en América Latina y el Caribe

Estudio Pew Research

Costa Rica, entre los países latinoamericanos con menor crecimiento de su clase media

Se considera de "clase media" aquel estrato en que las personas reciben más de \$10 y menos de \$20 al día para vivir

POR ALEJANDRO FERNÁNDEZ SANABRIA / afernandez@elfinancierocr.com / 15 OCT 2015, 11:54 AM

Costa Rica es el cuarto país latinoamericano con la clase media más grande. Es de 30% al 2011.

Sin embargo, es también una de las naciones de la región en las que menos creció ese estrato social.

Mientras que Argentina del 2001 al 2011 el incremento de esa clase fue de 17 puntos porcentuales, en Costa Rica apenas se registró un aumento de 4,4, según un [estudio de Pew Research Center](#).

Entre 18 países latinoamericanos, Argentina encabeza la lista de crecimiento de la clase media.

Costa Rica, en ese escalafón, ocupa el puesto número 12.

El país con la mayor porción de clase media, al 2011, es Chile; y el que registra la menor es Nicaragua.

El estudio de Pew Research explica que en toda América Latina creció la clase media, catalogada en el estudio como aquel estrato en que las personas reciben más de \$10 y menos de \$20 al día para vivir.

Sin embargo, ese crecimiento es muy desigual. Mientras que Brasil, Perú, Argentina y Ecuador muestran incrementos porcentuales de dos dígitos, El Salvador registró un incremento de apenas 0,1 puntos, y Guatemala de 0,9.

Dos Américas

El Salvador y Guatemala ejemplifican el hecho de que en Centroamérica el tamaño de la clase media crece muy lentamente.

"Como un todo, América Latina disfrutó de un sólido crecimiento económico en la primera década de este siglo, con una caída en la pobreza, un descenso en la desigualdad de los ingresos, y un aumento en el tamaño de su clase media. Pero en muchos aspectos, se trató de una historia de dos Américas, con América del Sur y México viendo más ganancias que América Central y el Caribe", sostiene Pew Research.

Mientras en América del Sur la clase media creció, del 2001 al 2011, once puntos porcentuales, al cambiar de 16% a 27%, y el porcentaje de pobres cayó 10 puntos porcentuales, de 17% a 7%, en América Central y el Caribe, en el mismo período, la clase media creció de 19% a 21%, y la pobreza cayó en apenas tres puntos porcentuales.

Índice Gini, Costa Rica

Crece desigualdad de ingresos en Costa Rica según Informe de Estado de la Nación

La pobreza alcanza a un tercio de los hogares del país

POR EVELYN FERNÁNDEZ MORA / evelyn.fernandez@elfinancierocr.com / 12 NOV 2013, 09:55 AM

[Economía y política](#) / 12 NOV 2013 / Archivo GN.

El estudio revela que en Costa Rica aumentan las diferencias entre los ricos y pobres.

La desigualdad de ingresos crece en Costa Rica, el único país de Latinoamérica que presentó un aumento del índice de Gini en 10 años, según reveló este martes el decimonoveno informe del Estado de la Nación.

La pobreza sigue siendo un desafío importante, porque alcanza a un tercio de los hogares del país, y aunque hay un crecimiento económico, el nivel de desempleo es alto. Las personas menos calificadas son las más afectadas, lo que refuerza esta brecha de oportunidades.

Estos elementos se reflejan en el índice de Gini, que cuantifica las diferencias en la distribución del ingreso a nivel latinoamericano, con una medición en la que 0 es la máxima igualdad, y 1 la mayor desigualdad. Costa Rica sobresale según datos de la CEPAL, reportados por el Estado de la Nación.

El país está entrando en una nueva etapa de elevada desigualdad, ya que en el 2012 el valor de dicho coeficiente fue de 0,5178, lo que representa la segunda cifra más alta en los últimos 25 años.

Esta situación es similar a la que vivió el país a finales de la década de los noventa e inicios del siglo XXI, cuando pasó de tener el indicador más bajo entre 11 naciones latinoamericanas, a solo ser superado por dos países del área. Cuanto más bajo, más justa es la distribución del ingreso.

En el periodo 2001-2011, Costa Rica fue la única nación que registró un crecimiento y se posicionó de quinto lugar en América Latina por debajo de Chile, Colombia, Brasil y Honduras.

Más brecha entre ricos y pobres

El informe también reveló que el ingreso de los hogares más ricos de Costa Rica es 24,8 veces mayor que el de los más pobres.

Para llegar a esa conclusión, se realizó una comparación entre el ingreso total promedio del 10% de los hogares más ricos (décimo decil) y el mismo porcentaje más pobre (primer decil). Hay unos 300 mil hogares en la pobreza, lo que representa que uno de cada tres hogares en Costa se encuentra bajo la línea de la pobreza.

Otro factor que muestra aumento de las diferencias entre los ingresos de grupos extremos de la distribución es que en el 2012 hubo un aumento de 4,5% de desigualdad, con respecto al 2011, esto tras contrastar el 2% de los hogares más ricos, según la Encuesta Nacional de Hogares, con el de los hogares más pobres.

Costa Rica Encuesta Nacional De Hogares

JULIO 2015

En este apartado se presentan los resultados sobre la incidencia de la pobreza en el país, es decir, la cantidad y proporción de población con esta condición. Además se revisan los indicadores de brecha y severidad que proporcionan información sobre la intensidad en la condición de pobreza y a distribución de los ingresos con que cuentan los hogares pobres. Se muestra el comportamiento de estas variables para los últimos seis años a nivel nacional y para los ámbitos urbano – rural y región de planificación. Al final de la sección se revisan algunas características de interés que distinguen a estos hogares en condiciones de ingreso menos favorables.1. Incidencia de pobreza Según la Encuesta Nacional de Hogares 2015 se estima que el 21,7% de los hogares en el país se encuentran en situación de pobreza, esto equivale a 317 660 hogares en dicha condición. En términos porcentuales esto representa una reducción de 0,6 pp con respecto al número de hogares pobres estimados el año anterior, lo cual no se considera un cambio estadísticamente significativo.”

Medición de la pobreza

La condición de pobreza se estima por nivel de ingresos, utilizando la metodología de la Línea de Pobreza, el cual es un indicador que representa el monto mínimo requerido para que una persona pueda satisfacer las necesidades “alimentarias y no alimentarias”. Estas necesidades están recogidas en una canasta de bienes y servicios requeridos para su subsistencia, construida con base en la información de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos (ENIGH) del 2004 y cuya composición y costo se determinan en forma separada para la zona urbana y rural. La actualización

del valor de esta canasta o línea de pobreza se obtiene mediante las variaciones mensuales de precios de los grupos alimentarios y no alimentarios, respectivamente, ponderados por la zona de residencia, según los cálculos del Índice de Precios al Consumidor (IPC). Dado esto, se considera que un hogar pobre es aquel cuyo ingreso per cápita es menor o igual a la Línea de pobreza de la zona respectiva (urbana o rural). Para delimitar la pobreza extrema se compara el mismo ingreso per cápita con el valor de la Canasta Básica Alimentaria (CBA), que incluye la porción de las necesidades alimentarias solamente.

En condición de pobreza extrema, la cantidad de hogares se incrementó respecto al año 2014, pasando de 94 810 a 104 712 hogares en el 2015, cifra que representa el 7,2% de los hogares en el 2015; esta diferencia con respecto al año anterior no resulta significativa, por lo que se concluye que la incidencia de pobreza extrema también se mantiene al mismo nivel. Al considerar la incidencia de pobreza medida por la población total (en lugar de los hogares), se alcanza un número de 1 137 881 personas con ingresos per cápita menores a la Línea de pobreza, que representa casi una cuarta parte de la población nacional (23,6%) en el 2015, frente a un 24,6% en el año anterior, lo cual implica una disminución en 32 753 personas y un punto porcentual.

Porcentaje de hogares según nivel de pobreza

Julio 2014 y julio 2015

Por su parte, el porcentaje de la población en extrema pobreza se estima en 7,8% (0,5 pp superior al año anterior), alcanzado un total de 374 185 personas que registran un ingreso per cápita inferior al costo de la Canasta Básica Alimentaria, en el 2015.

Informe Estado de la Nación: Libertad Frente a la Corrupción

404 ESTADO DE LA NACIÓN

COMPENDIO ESTADÍSTICO

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Libertad fiscal										
<i>Valor del índice (de 0 a 100)</i>	83,0	83,0	83,0	82,9	82,8	82,4	82,3	82,8	82,9	80,0
<i>Posición en América Latina y el Caribe</i>	10	10	8	10	9	9	11	9	10	11
<i>Posición en el mundo</i>	36	36	40	46	52	57	63	60	59	86
<i>Total de países</i>	155	157	157	157	178	179	179	179	179	183
Libertad de inversión										
<i>Valor del índice (de 0 a 100)</i>	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70
<i>Posición en América Latina y el Caribe</i>	4	4	5	5	4	5	5	7	9	8
<i>Posición en el mundo</i>	18	18	20	27	27	38	38	49	53	52
<i>Total de países</i>	155	157	157	157	179	179	179	179	182	184
Libertad financiera										
<i>Valor del índice (de 0 a 100)</i>	50	50	40	40	50	50	50	50	50	50
<i>Posición en América Latina y el Caribe</i>	17	15	19	18	14	13	16	15	14	12
<i>Posición en el mundo</i>	64	61	108	104	73	72	70	77	76	74
<i>Total de países</i>	155	157	157	157	178	179	179	179	185	181
Libertad frente a la corrupción										
<i>Valor del índice (de 0 a 100)</i>	43	49	42	41	50	51	53	53	48	51
<i>Posición en América Latina y el Caribe</i>	8	5	6	5	8	8	8	7	8	8
<i>Posición en el mundo</i>	53	42	55	54	48	50	42	42	50	46
<i>Total de países</i>	155	157	157	157	179	179	179	179	185	185
Índice Networked Readiness (NRI)										
<i>Valor del índice (de 1 a 7)</i>	2,80	3,77	3,87	3,99	3,95	4,05	4,05	4,00	4,15	4,25
<i>Posición en América Latina y el Caribe</i>	9	6	6	5	4	3	4	5	6	3
<i>Posición en el mundo</i>	69	56	60	56	49	46	46	58	53	53
<i>Total de países</i>	155	122	127	134	133	138	138	142	144	148



