Facultad de Ciencias Sociales
Escuela de Derecho

Licenciatura en Derecho

Trabajo Final de Graduación

Estudio para la definición del lucro privado en profesionales liberales como un derecho humano y propuesta de la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa en Costa Rica en el 2018

Autor:
Juan Diego Sánchez Sánchez

Tutor:
Dr. Carlos Humberto Góngora Fuentes

Heredia, agosto del 2018

Facultad de Ciencias Sociales
Escuela de Derecho

Licenciatura en Derecho

Trabajo Final de Graduación

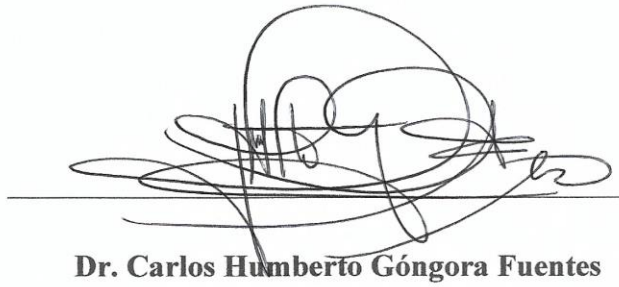
Estudio para la definición del lucro privado en profesionales liberales como un derecho humano y propuesta de la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa en Costa Rica en el 2018

Autor:
Juan Diego Sánchez Sánchez

Tutor:
Dr. Carlos Humberto Góngora Fuentes

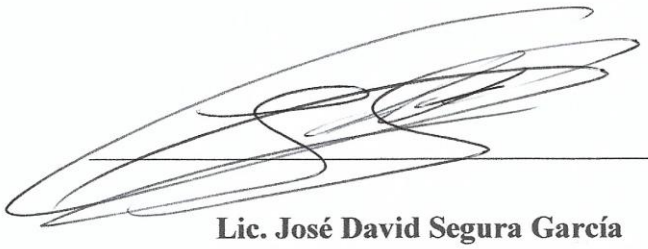
Heredia, agosto del 2018

Tribunal Calificador



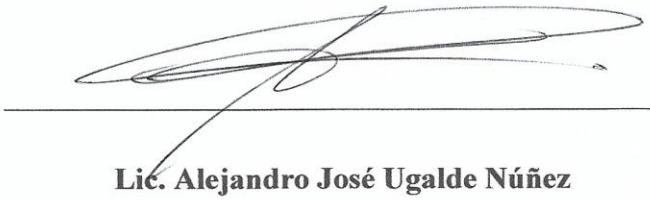
Dr. Carlos Humberto Góngora Fuentes

Tutor



Lic. José David Segura García

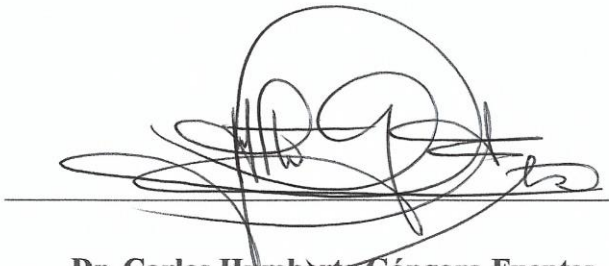
Lector



Lic. Alejandro José Ugalde Núñez

Representante de Rectoría

Consejo Asesor

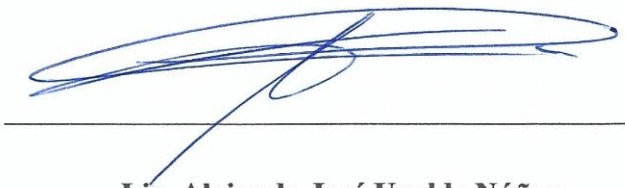


Dr. Carlos Humberto Góngora Fuentes

Tutor

Lic. José David Segura García

Lector



Lic. Alejando José Ugalde Núñez

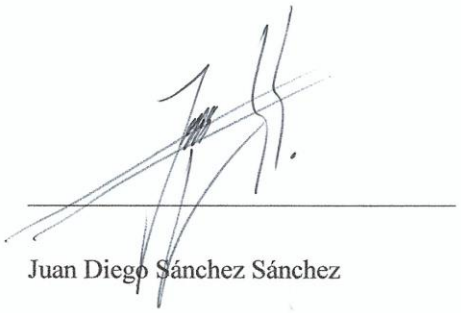
Representante de Rectoría

Declaración Jurada

El suscrito, Juan Diego Sánchez Sánchez con cédula de identidad número 4-0175-0263, declaro bajo fe de juramento, conociendo las consecuencias penales que conlleva el delito de perjurio:

Que soy el autor del presente trabajo final de graduación modalidad tesis, para optar por el título de Licenciatura en Derecho de la Universidad Latina de Costa Rica, sede Heredia y que el contenido de dicho trabajo es original de la suscrita.

Heredia, Diciembre del 2018.



Juan Diego Sánchez Sánchez

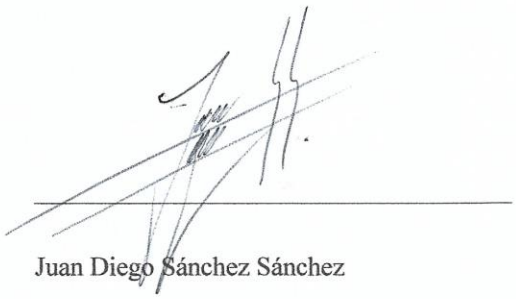
Número de identificación: 401750263

Manifestación Exoneración de Responsabilidad

El suscrito, Juan Diego Sánchez Sánchez, con cédula de identidad número 4-0175-0263, exonero de toda responsabilidad a la Universidad Latina de Costa Rica, campus Heredia; así como al tutor y al lector que han revisado el presente trabajo final de graduación para optar por el título de Licenciatura en Derecho de la Universidad Latina de Costa Rica, sede Heredia, por las manifestaciones y/o apreciaciones personales incluidas en el mismo.

Asimismo, autorizo a la Universidad Latina de Costa Rica, campus Heredia, a disponer de dicho trabajo para uso y fines de carácter académico, publicitando el mismo en el sitio web; así como en el CRAI.

Heredia, Diciembre del 2018.



Juan Diego Sánchez Sánchez

Número de identificación: 401750263

Agradecimientos

Como todo en mi vida, mi primer agradecimiento es para mi ejemplo de vida, mi guía, mi héroe, mi capitán, mi señor y mi Dios. Gracias mi señor Jesucristo, gracias por permitirme llegar hasta acá, gracias por tu obstinado amor, gracias por no apartarte de mí a pesar de mis incontables errores. Gracias por enseñarme que aun en medio de un mundo donde cada vez se burlan más de ti por tener el valor de creer y por luchar por hacer lo correcto. Tienes el control de todo y eres la única verdad. Gracias por tu acción oportuna en todo momento, por tu amor cuando no lo merecía, por un abrazo cuando te he dado la espalda. Toda mi vida, hasta el día que haya aliento en mí, intentaré ser la persona que tú quieras que yo sea.

A mi madre Elieth Sánchez, heroína de una vida, a mi amiga, ejemplo y a la persona que me ha ensañado todo por lo que vale la pena luchar, con cada gota de energía que hay en mí. Gracias, mil veces y más, gracias por tu mano en tiempos oscuros, por tu luz en medio de tinieblas, por tu valor cuando mis fuerzas nunca fueron suficientes, gracias por tener la cura para las corazones rotos. Siempre estaré orgulloso de llevar tu apellido en mi nombre, y espero ser siempre esa persona de la que te sientas orgullosa.

A mi compañera de vida, mi princesa y guardiana de sueños, quien me rescató de un lugar oscuro y me enseñó que Dios nunca se equivocó en esperar y aguardar por enseñarme un paraíso inmerecido. A mi esposa, Nancy, mil gracias por tu amor incondicional y apoyo, gracias por demostrarme que la guerra se gana con acciones pequeñas cada día, con detalles inmerecidos cada día, gracias por tu sencillez y cariño.

A mi tutor, el Dr. Carlos Góngora, sinceras gracias, más que por una espectacular enseñanza académica, por una lección de vida, por demostrarme que la excelencia y la exigencia tienen una razón de ser, por demostrarme que nunca estuve equivocado en creer que la disciplina paga. Gracias por ser excelente, brillante, exigente y constante, por ser un ejemplo profesional. Dios y la vida siempre quisieron que fuera mi tutor.

Deseo agradecer a mi director de carrera, al Lic. Jorge Léon, MBA, quien desde el momento en que decidí iniciar esta aventura académica, siempre ha estado dispuesto a ayudarme y apoyarme y quien a lo largo de estos años siempre ha estado anuente a contribuir con su consejo y ayuda. Gracias por esa calidad humana.

Al Lic. Jose David Zamora, quien funge como lector de la tesis, un agradecimiento sincero por su ayuda y aportes al trabajo, así como el apoyo dado para la culminación adecuada del proyecto.

Agradezco a todos los profesionales en Derecho encuestados para este trabajo, muchas gracias por tomar el tiempo de participar y contribuir con su aporte en esta investigación; indudablemente el trabajo no hubiera sido posible sin su ayuda. Además, deseo agradecer a los profesionales expertos entrevistados que contribuyeron con sus invaluables conocimientos para este trabajo: Miguel Ángel Quesada, Rosario Salazar, Fanny Ledezma, Elieth Sánchez y Natalia Rojas.

Finalmente deseo agradecer a mis profesores de Derecho, por sus enseñanzas y aportes a esta aventura académica llamada Derecho, en especial a: David Castillo, Fredy Jiménez, Vicente Calatayud, Rafael Montenegro, Johnny Vargas, William Villalobos, Guillermo Flores, Juan Ramón Coronado, Miguel Ángel Quesada, Fanny Ledezma, Carlos Soto, Gonzalo Monge, Shee Li Wang Li, José Pablo Rodríguez y Fernando Chen. Mi más sincero agradecimiento por permitirme llegar acá y por ser parte de quien hoy soy, por formarme como profesional en Derecho y por compartir conmigo sus conocimientos.

A todos, sinceras gracias.

Dedicatoria

A mi Dios y mi señor Jesucristo, este trabajo al igual que mi vida es tuya, este trabajo es tuyo, si he llegado acá y si una vez más tengo la bendición de redactar una dedicatoria más en una tesis, es únicamente gracias a ti. Sin duda, este es tu trabajo, pues aún recuerdo años atrás cuando jamás pensaba tan siquiera lograr una primera tesis. Si ahora estoy acá es por tu gracia y tu misericordia, a ti mi Dios, mil gracias por permitirme brindarte mi esfuerzo, que esto siempre sea para tu honra.

A mi mamá, Elieth Sánchez, este esfuerzo es reflejo de tu luz y de tu amor, de tu apoyo y fe en mí y tus oraciones. Siempre estaré orgulloso de que mi trabajo sea fruto de tu enseñanza. Por ti es cada noche de trabajo, cada hora al frente de la computadora, cada día de sacrificio, cualquier cosa buena que haya en mí es gracias a Dios y a ti.

A mi esposa Nancy Miranda, mi compañera de caminar, por tu apoyo incondicional, por tu amor y confianza, por ser mi esperanza en medio de un mundo que gira sin control, por un abrazo sincero cada noche. Espero siempre ser quien tú merezcas que sea, sin tu apoyo este trabajo no sería posible.

A mi abuela Luz Sánchez, por ser ese ser que no pierde sus fuerzas, por enseñarme los valores más fundamentales, por tu amor sin complejos, sin prejuicios y sin obstáculos, por tu fuerza incansable. Siempre estaré orgulloso de ti.

Finalmente, a pesar de que han pasado años de que no te veo ni te puedo abrazar y que hace años no hablamos de frente, te dedico esta tesis desde el fondo de mi corazón, abuelo Célimo Sánchez. Desde el día en que Dios decidió llamarte a su lado, entiendo que era tu tiempo, pero también sé que desde el cielo hoy puedes sentirte orgulloso de que tus enseñanzas y valores me trajeron acá y me enseñaron lo esencial de la vida y el valor del trabajo honesto.

Epígrafe

"El principio de la sabiduría es el temor del Señor, y el conocimiento del Santo es la Inteligencia"

Proverbios 9:10

"Soon says a whisper arise, arise, tomorrow belongs to me"

Fred Ebb

Tabla de contenido

Hoja guarda i
Contraportada ii
Tribunal Calificador……...iii
Consejo Asesor…….iv
Declaración Jurada……..v
Manifestación de exoneración de responsabilidad……...…vi
Agradecimientos vii
Dedicatoria ix
Epígrafe x
Tabla de contenido xi
Lista de tablas xxv
Lista de anexos..... xxvi
Resumen ejecutivo..... xxviii
Capítulo I 1
Introducción y propósito 1
Estado actual de la investigación 2
Introducción 2
Antecedentes..... 3
Descripción del tema 5
Información existente 6
Estudios previos 6
Delimitación del tema..... 7
Aporte del investigador 7

Objeto de estudio **7**
Sujeto de estudio **8**
Delimitación espacial **8**
Delimitación temporal **8**
Planteamiento del problema **9**
Sistematización del problema **10**
Planteamiento de la hipótesis **11**
Objetivos **12**
Objetivos generales **12**
Objetivos específicos **14**
Justificación **15**
Justificación metodológica **17**
Justificación teórica **18**
Alcances y limitaciones **18**
Alcances **18**
Limitaciones **19**
Capítulo II **20**
Marco situacional y marco teórico **20**
Marco situacional **21**
Historia de los impuestos **22**
Origen **22**
Evolución **23**
Enfoques económicos de los impuestos **24**
Enfoque izquierdista **24**
Enfoque derechista **25**

Derechos humanos **25**
Derecho a la propiedad privada **26**
Derecho Constitucional en Costa Rica **28**
Normas constitucionales **29**
Sala Constitucional **30**
Instrumentos de defensa de la inconstitucionalidad **31**
Recuro *habeas corpus* **32**
Recurso de amparo **32**
Acción de inconstitucionalidad **33**
Impuestos en Costa Rica **34**
Derecho Tributario en Costa Rica **35**
Normativa de relevancia **36**
Código de Normas y Procedimientos Tributarios **36**
Leyes específicas **38**
Ministerio de Hacienda **38**
Impuesto de la renta en Costa Rica **40**
Ley General de Impuesto sobre la Renta **41**
Actividad profesional en personas físicas en Costa Rica **43**
Renta a personas con actividad lucrativa en Costa Rica **44**
Marco teórico **46**
Economía **47**
Enfoques económicos **47**
Enfoque izquierdista **47**
Enfoque derechista **48**
Derecho **48**

Derecho privado 49
Derecho público 50
Derechos humanos 51
Clasificación de los derechos humanos 51
Propiedad privada 52
Derecho Constitucional 53
Inconstitucionalidad 54
Derecho Tributario 55
Tributo e impuesto 56
Hecho generador 56
Base imponible 57
Tasa impositiva 58
Tipos de impuestos 58
Progresivos y regresivos 58
Directo e indirectos 59
Impuesto de renta 60
Renta bruta 61
Renta neta 62
Persona física con actividad lucrativa 63
Lucro privado 63
Dinero como bien jurídico 64
Propiedad privada sobre el dinero 65
Capítulo III 67
Marco metodológico 67
Definición del enfoque 68

Diseño del estudio **68**
No experimental **68**
Seccional **69**
Transversal **69**
Método de investigación **70**
Analítico **70**
De campo **70**
Deductivo **71**
Inductivo **71**
Tipo de investigación **72**
Descriptiva **72**
Correlacional **72**
Hermenéutica **73**
Nomotética **73**
Sujetos y fuentes de información **74**
Sujetos de información **74**
Fuentes primarias **75**
Fuentes secundarias **75**
Población y muestra **76**
Población **76**
Muestra de abogados **76**
Muestra de especialistas **78**
Muestreo **78**
Aleatorio **78**
Probabilístico **79**

A criterio **79**
Instrumentos **80**
Cuestionario **80**
Encuesta **82**
Entrevista en profundidad **82**
Revisión documental **84**
Confiabilidad y validez **84**
Confiabilidad **84**
Validez **85**
Proceso de análisis **86**
Operacionalización de variables **87**
Primera variable: dinero como bien jurídico objeto de propiedad privada **87**
Definición conceptual **87**
Definición instrumental **88**
Definición operacional **89**
Segunda variable: propiedad privada como derecho humano aplicable al dinero **90**
Definición conceptual **90**
Definición instrumental **90**
Definición operacional **91**
Tercera variable: juridicidad y protección de la propiedad privada sobre el lucro privado **93**
Definición conceptual **93**
Definición instrumental **93**

Definición operacional..... 95

Cuarta variable: inconstitucionalidad en el impuesto a personas físicas con actividad lucrativa..... 96

Definición conceptual..... 96

Definición instrumental..... 96

Definición operacional..... 98

Quinta variable: acción de inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa..... 99

Definición conceptual..... 99

Definición instrumental..... 99

Definición operacional..... 100

Capítulo IV 101

Análisis e interpretación de resultados..... 101

Análisis e interpretación de resultados 102

Análisis e interpretación de resultados generales..... 103

Análisis e interpretación de resultados de la primera variable: dinero como bien jurídico objeto de propiedad privada..... 111

Resultados del cuestionario 111

Resultados de la entrevista 117

Análisis jurídico..... 119

Análisis e interpretación de resultados de la segunda variable: propiedad privada como derecho humano aplicable al dinero 122

Resultados del cuestionario 123

Resultados de la entrevista 128

Análisis jurídico..... 131

Análisis e interpretación de resultados de la tercera variable: juridicidad y protección de la propiedad privada sobre el lucro privado 133

Resultados del cuestionario 133

Resultados de la entrevista 138

Análisis jurídico 141

Análisis e interpretación de resultados de la cuarta variable: inconstitucionalidad en el impuesto a personas físicas con actividad lucrativa 144

Resultados del cuestionario 144

Resultados de la entrevista 151

Análisis jurídico 154

Análisis e interpretación de resultados de la quinta variable: acción de inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa 159

Resultados del cuestionario 159

Resultados de la entrevista 161

Análisis jurídico 163

Cruce de variables 164

Alfa de Cronbach 172

Capítulo V 174

Conclusiones y recomendaciones 174

Conclusiones 175

Conclusiones de los datos generales 176

Conclusiones de la primera variable: dinero como bien jurídico objeto de propiedad privada 178

Conclusiones de la segunda variable: propiedad privada como derecho humano aplicable al dinero..... 181

Conclusiones de la tercera variable: juridicidad y protección de la propiedad privada sobre el lucro privado 184

Conclusiones de la cuarta variable: inconstitucionalidad en el impuesto a personas físicas con actividad lucrativa 186

Conclusiones de la quinta variable: acción de inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa 188

Conclusiones del cruce de variables 190

Conclusiones generales..... 192

Recomendaciones 194

Recomendaciones de los datos generales..... 195

Recomendaciones de la primera variable: dinero como bien jurídico objeto de propiedad privada..... 197

Recomendaciones de la segunda variable: propiedad privada como derecho humano aplicable al dinero..... 199

Recomendaciones de la tercera variable: juridicidad y protección de la propiedad privada sobre el lucro privado 201

Recomendaciones de la cuarta variable: inconstitucionalidad en el impuesto a personas físicas con actividad lucrativa .. 203

Recomendaciones de la quinta variable: acción de inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa 205

Recomendaciones del cruce de variables 207

Recomendaciones generales..... 209

Capítulo VI 211

Propuesta **211**
Introducción **212**
Objetivos de la propuesta **213**
Descripción **214**
Alcances de la propuesta **215**
Alcances por sujeto involucrado **215**
Alcances académicos **216**
Acción de inconstitucionalidad **217**
Consideraciones generales **226**
Referencias **228**
Anexos
Apéndices

Lista de figuras

Figura 1: Estatus profesional de la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018…….....……..103

Figura 2: Años de ejercicio de la profesión de la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018…….....……..104

Figura 3: Especialidad en Derecho de la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018…….…...……..105

Figura 4: Desempeño profesional privado de la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018…….....…...……...107

Figura 5: Especialidad en lo privado de la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018….....…….…….108

Figura 6: Grado académico de la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018…….....….109

Figura 7: Definición del dinero como propiedad privada según de la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018.....111

Figura 8: Característica que define al dinero como propiedad privada según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018……..112

Figura 9: Justificante para que el dinero no sea propiedad privada según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018……113

Figura 10: Mayor vulnerabilidad del dinero en el ordenamiento jurídico según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018……..115

Figura 11: Generación de propiedad privada en el dinero por medio del lucro privado en personas físicas según la muestra de abogados encuestada durante tercer cuatrimestre del 2018…….….123

Figura 12: Consideración de la propiedad privada sobre el dinero como un derecho humanos según la muestra de abogados encuestada durante tercer cuatrimestre del 2018……...…124

Figura 13: Conculcación de Derechos Humanos por parte del Estado según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018……125

Figura 14: Lucro privado en personas físicas como un derecho humano según de la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018…….....127

Figura 15: Elementos de protección jurídica derivados del dinero según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018……134

Figura 16: Valoración sobre la protección que el ordenamiento jurídico brinda al dinero según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018……136

Figura 17: Importancia de la protección legal al dinero ante abusos tributarios según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018……...137

Figura 18: Posición con respecto al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018……145

Figura 19: Elementos de roce de inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018……...…146

Figura 20: Opinión sobre la hipótesis de trabajo (dinero, propiedad privada, derecho humano, inconstitucionalidad impuesto) según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018……148

Figura 21: Pertinencia de la acción de inconstitucionalidad al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018……..150

Figura 22: Diagrama de la inconstitucionalidad del impuesto de renta a persona físicas con actividad lucrativa……....158

Figura 23: Especialidad en Derecho y consideración del dinero como propiedad privada según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018……164

Figura 24: Propiedad privada desvirtuada por el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa con base a los años de ejercicio profesional según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018……...165

Figura 25: Principal vulnerabilidad del dinero en el ordenamiento jurídico nacional y conculcación del derecho a la propiedad privada por parte del Estado según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018……...……167

Figura 26: Lucro privado como propiedad privada sobre el dinero y generación de su derecho humano según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2008……..…….168

Figura 27: Relación entre la hipótesis de trabajo (lucro privado, dinero, inconstitucionalidad impuesto) y procedencia de la acción de inconstitucionalidad según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018……170

Lista de tablas

Tabla 1: Desglose del cuestionario aplicado a la muestra de abogados……...…….……..81

Tabla 2: Desglose del cuestionario aplicado a la muestra de abogados...……...83

Tabla 3: Resultados generales derivados de la entrevista aplicada a expertos……...……...……...110

Tabla 4: Resultados de la primera variable de estudio derivados de la entrevista aplicada a expertos…….…..…117

Tabla 5: Resultados de la segunda variable de estudio derivados de la entrevista aplicada a expertos……..…….…...128

Tabla 6: Resultados de la tercera variable de estudio derivados de la entrevista aplicada a expertos….....138

Tabla 7: Resultados de la cuarta variable de estudio derivados de la entrevista aplicada a expertos…….....….…151

Lista de anexos

Anexo 1: Cuestionario aplicado a abogados

Anexo 2: Entrevista aplicada a expertos

Anexo 3: Cálculo del Alfa de Cronbach

Lista de apéndices

Anexo 1: Carta del tutor

Anexo 2: Carta del lector

Anexo 3: Carta de la filóloga

Apéndice 4: Carta del CRAI

Apéndice 5: Acta de Clausura

Resumen ejecutivo

La investigación presentada en este documento hace referencia al estudio de la posible inconstitucionalidad que pudiese darse en el impuesto de renta a personas jurídicas con actividad lucrativa en el país, desde un enfoque constitucional y de derechos humanos, aplicados estos conceptos al Derecho Tributario y específicamente al tributo analizado.

Para estos efectos, en el primer capítulo del trabajo se precisan los objetivos generales del trabajo así como los problemas de estudio, en los cuales se señalan los elementos relacionados con la posible inconstitucionalidad del impuesto de renta aplicado a las personas físicas con actividad lucrativa, señalando a su vez la justificación del trabajo, resaltando la importancia del estudio de la hipótesis del trabajo en la cual se define el dinero como un bien objeto de propiedad privada, el cual genera un derecho de propiedad privada sobre el bien en cuestión, implicando una posible inconstitucionalidad del tributo antes descrito, esto pues, estaría gravando el ejercicio de un derecho humano, siendo en este caso la propiedad privada.

En el segundo capítulo, se detallan los aspectos propios y atinentes al marco situacional y teórico del trabajo, observando en para el primero, aquellos temas ligados a la historia de los impuestos, la regulación de los tributos en Costa Rica, la normativa existente, los principios constitucionales presentes en esta normativa, además de todo lo referente al impuesto de renta en el país, particularmente en su aplicación a personas físicas, entiéndase a profesionales liberales. Por otra parte, para efectos del marco teórico se señalan y explican los conceptos ligados a al Derecho Constitucional, Tributario, los Derechos Humanos, los aspectos propios ligados a la esfera privada del individuo, así como los preceptos teóricos ligados a la definición del impuesto de renta, su hecho generador, tasa impositiva y aplicaciones.

En el tercer capítulo, del trabajo se presentan y explican todos los aspectos de corte metodológico atinentes al trabajo, entre los cuales resaltan la existencia de un enfoque mixto de investigación, contando con elementos cuantitativos y cualitativos, así como las diferentes tipologías investigativas aplicadas en la investigación, observándose aspectos descriptivos, hermenéuticos y nomotéticos. De igual forma se detalla la población del trabajo de investigación, así como la muestra de profesionales en Derecho, siendo esta de 73 abogados

que son encuestados para el trabajo, la cual cuenta con un 95 % de confianza y un 5 % de error muestral, sumado también al detalle de los expertos entrevistados a profundidad, precisando sus instrumentos específicos.

Este capítulo también detalla las variables de estudio consistiendo en el dinero como un bien jurídico objeto de propiedad privada, la propiedad privada aplicada al dinero como un derecho humano, la juridicidad y protección de la propiedad privada sobre el lucro privado, la inconstitucionalidad en el impuesto a personas físicas con actividad lucrativa y la acción de inconstitucionalidad del impuesto en cuestión, temas que son fundamentales para el trabajo y que permiten la obtención de los resultados propios de la investigación.

En el cuarto capítulo se precisan los resultados obtenidos tanto del cuestionario aplicado a los abogados encuestados, mostrados desde un punto de vista cuantitativo y ordenado en gráficos, y su correspondiente cruce de variables, adicional a la información cualitativa obtenida de la entrevista a expertos y el correspondiente análisis jurídico de cada una de las variables, resaltando los conceptos del dinero como bien objeto de propiedad privada y la inconstitucionalidad del impuesto que grava la actividad lucrativa en personas físicas.

El capítulo cinco del trabajo presenta las conclusiones y recomendaciones propias de la investigación, las cuales son ordenadas en función de las variables del trabajo, en las que resaltan los elementos jurídicos que permiten establecer la existencia del derecho humano de propiedad privada sobre el dinero y la posible inconstitucionalidad que el impuesto a personas físicas con actividad lucrativa presenta, al gravar en esencia el libre ejercicio de un derecho humano.

El trabajo finaliza con la propuesta de la investigación, misma que se presenta en el capítulo seis, y que detalla la acción de inconstitucionalidad específica que se propone interponer contra el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, basada en los preceptos que se analizan a lo largo del trabajo, así como su debido fundamento jurídico que se detalla en la misma acción.

Capítulo I

Introducción y propósito

Estado actual de la investigación

Introducción

El presente trabajo aborda los elementos propios del estudio del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, pero analizados desde los posibles roces que este tributo pudiese tener con los derechos humanos y constitucionales, particularmente desde la protección que la propiedad privada genera sobre aquellos bienes sujetos de apropiación por parte de los seres humanos, aspecto que señala una protección sobre el dominio y señorío de la cosa en cuestión.

El estudio se sustenta en un análisis tripartito, dado por la definición del dinero como un bien objeto de apropiación privada, el derecho humano a la propiedad privada como protector del dominio de los bienes en cuestión y el impuesto que grava de forma directa la generación de lucro en profesionales independientes. Desde esta lógica, puede presuponerse que el dinero debe ser considerado como un bien sujeto de apropiación, ergo, de generación de propiedad privada sobre él, por lo cual se plantea la idea de que un impuesto que grave la tenencia y obtención de dinero como resultado del trabajo, así como de la generación volitiva y cognitiva dada por el trabajo, presenta roces de inconstitucionalidad, pues el hecho generador en este impuesto parece ser un derecho humano en sí mismo, es decir: la misma propiedad privada.

Con base en lo anterior, se estudian las definiciones etimológicas, epistemológicas y jurídicas que conlleva la definición del dinero como un bien susceptible de propiedad privada, por lo cual sujeto de protección a intromisiones, de acá que al existir un impuesto que se base en el mismo derecho humano, pudiese resultar inconstitucional y se torna relevante el planteamiento de una posible inconstitucionalidad que este tributo pudiera contener, en especial si es analizado desde esta perspectiva de los derechos humanos.

Las aristas, conceptos y sustento de lo anterior se determinan a lo largo del trabajo, a la luz de los objetivos planteados, así como del trabajo de campo desarrollado, el cual se explica más adelante.

Antecedentes

Para efectos del tema que se aborda en este trabajo, puede indicarse que la proliferación de la actividad profesional generada por personas en el país a partir del año 2000 ha sido evidente (Gómez, 2005). Se precisa que el incremento en esta actividad muestra cada más un claro enfoque de las personas hacia la liberalidad económica y el emprendedurismo, temas que van de la mano con las políticas estatales que años recientes el Estado ha querido instaurar en el país (El Financiero 2016); no obstante y de la mano con este impulso, se destaca también un incremento en la fiscalización hacendaria a esta actividad.

Si bien es cierto, la necesidad de una correcta fiscalización tributaria es necesaria y el Ministerio de Hacienda se encuentra facultado para estos efectos, esta gestión resulta en muchas ocasiones abusiva. Se pueden precisar elementos casi confiscatorios y de presunción de culpabilidad para el administrado, temas que pueden observarse en la sentencia de la misma Sala Constitucional (2016), en el voto 12496 del 2016, donde se señala que los procesos de fiscalización tributaria no pueden trasladar cargos solo por el hecho de que el sujeto pasivo no acepte aquello que se está pretendiendo imputar, lo cual define claramente la existencia de elementos abusivos en el derecho tributario nacional.

Adicionalmente puede señalarse la relevancia que han venido tomando los conceptos de respeto a la propiedad privada y la esfera de la intimidad del individuo en términos del ordenamiento nacional. Ejemplo de esto puede observarse en la sentencia 3750 de la Sala Constitucional (2013) y en el voto 12496 de la misma Sala Constitucional (2016), donde se refleja claramente la importancia de respetar esta esfera privada, aunque no necesariamente se mencionan temas tributarios. Se señalan temas de privacidad tanto en propiedad privada como en su información, aspectos que sin duda y por analogía resultarían más importantes en términos del respeto a la acumulación del lucro privado en las personas, pues en esencia esto no es otra cosa que la propiedad privada dada sobre el dinero y más aún, generada por el libre ejercicio de un derecho humano, entendido como el trabajo (Jaramillo, 2011), lo que sin duda le da un importancia alta en la esfera de la existencia humana.

En este orden de ideas, puede encontrarse un trabajo desarrollado por el Poder Judicial de Costa Rica (2008), en el cual se abordan diferentes sentencias de la Sala Primera de la Corte

de Suprema de Justicia, donde se resaltan las ideas de que las personas tienen un derecho implícito al lucro, incluidos los conceptos del lucro razonable, así como el lucro cesante, temas que permiten observar la relevancia de la acumulación de riqueza y protección en las liquidaciones de la renta (Sala Constitucional, Sentencia 12496, 2016) y generación de ganancias monetarias por los individuos y cómo estos conceptos son reconocidos por esta Sala como derechos de la persona que, sin duda, deben ser protegidos. Esto da pie al estudio de posibles abusos e intromisiones que un determinado articulado pudiese tener, particularmente la renta que debe cancelarse por este derecho, que sin duda puede correlacionarse de manera directa a un derecho humano, que en esencia misma, según Gómez (1999), debe ser enfocado en el desarrollo de la persona y más bien es intocable para menoscabo, por lo cual se abre el espacio para discusión de la eventual inconstitucionalidad que pudiera tener el tributo en cuestión.

Claramente un antecedente de peso consiste también en el artículo 15 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, así como los decretos del Ministerio de Hacienda (2016) que determinan correspondiente la obligación, tasas y montos aplicativos para la aplicación y cobro del impuesto de renta en personas físicas, el cual es objeto de análisis en esta investigación y que se estudia bajo la posible intromisión e inconstitucionalidad que pudiese tener a la luz de los derechos humanos. Se resaltan temas tales como el lucro razonable y la no intromisión del Estado en esto, observable en el voto 10282 de la Sala Constitucional (2013), en donde se señala que no deben existir límites extensivos sobre este aspecto.

Por último, no puede obviarse la relevancia que la situación fiscal ha venido tomando en el país, en especial a partir del año 2017, con un déficit fiscal mayor al 6 % del producto interno bruto (Delgado y Cisneros, 2018). Aunque el trabajo realizado en esta investigación podría ser contraproducente en relación con tema del déficit fiscal, pues en esencia se busca la declaración de inconstitucionalidad de un impuesto en el país, se considera relevante pues logra definir la importancia y fuerza de la esfera del sujeto de derecho privado, su intimidad y su propiedad privada, tal cual lo señala Sánchez (2017), al punto de que debe ser respetada a pesar de que denote la posible inconstitucionalidad.

Descripción del tema

El tema planteado se sustenta primeramente en la propuesta de la definición del dinero como un bien tangible, fungible e intercambiable (Calatayud, 2009), el cual cuenta con todos los elementos propios de un producto cualquiera, ergo, pudiendo ser objeto de la generación de propiedad privada.

Una vez que el dinero es definido como un bien con estas características, procede a plantearse la idea de que el lucro privado es un actividad racional humana, entendida, según la Universidad Internacional de Valencia (2016), como la capacidad humana, profesional, volitiva y cognitiva de generación de dinero, que no resulta ser otra cosa que la acumulación del mismo bien en cuestión, por lo cual se plantea la hipótesis de que el lucro privado en persona físicas es básicamente la generación de propiedad privada sobre el dinero en sí mismo (Ochoa, 2008).

La idea anterior plantea la correlación lógica de que si el dinero es un bien específico objeto de propiedad privada, un eventual impuesto que grave esta propiedad específicamente estaría en función directa de la taxación de un derecho humano, entiéndase, la propiedad privada en sí misma, la cual aunque no es absoluta, si es merecedora de resarción en caso de ser removida de la persona (Casal, 2008), por lo cual un tributo, cuyo hecho generador sea el mismo derecho humano, claramente presenta roces de inconstitucionalidad.

Según Ollala (2013), los derechos humanos son superiores a la misma Constitución Política (1949), al menos en cuanto a su jerarquía legal refiere por el concepto de pirámide de Kelsen, por lo cual no resultaría ser razonable que un impuesto en el cual su hecho generador sea la propiedad privada en sí misma, se encuentre tutelado por el ordenamiento jurídico

De lo anterior se deriva la idea de que el impuesto a las personas jurídicas con actividad lucrativa en esencia es inconstitucional, puesto que su gravamen es dado directamente por el cobro a una situación de hecho y de derecho dada por la propiedad privada, la cual representa un derecho humano, quizás al mismo nivel de la libertad, salud y por qué no, la vida misma, derechos para los cuales no sería tan siquiera imaginable un eventual cobro tributario sobre su existencia.

Información existente

Para realizar la presente investigación, se cuenta en primera línea con las normas legales que son objeto de análisis en este trabajo. Se destaca la Ley del Impuesto sobre la Renta, número 7092, que es quizás el cuerpo normativo de mayor interés para el trabajo, pues en es en este articulado que se detalla a fondo el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa. Adicionalmente y siempre sobre la misma línea, se tienen otras leyes de relevancia tales como el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (1971), el cual establece el marco general para el cobro y aplicación de la materia tributaria del país.

De igual manera, la Constitución Política (1949) del país sirve como marco referencial para el establecimiento de la hipótesis con respecto a la inconstitucionalidad del impuesto en cuestión. También tiene relevancia en este punto la Declaratoria Internacional de Derechos Humanos del año 1948, la cual cumple el objetivo de sustentar el concepto referente a la propiedad privada, precisamente definida como un derecho humano.

También se cuenta con algunas sentencias tanto del Tribunal Contencioso Administrativo (2016) costarricense, así como de la Sala Constitucional (2016), en las cuales logran precisarse aspectos de interés como el elemento abusivo y el confiscatorio que pudiesen generar la aplicación desmedida de algunos tributos, puntos que permiten fundamentar de igual forma el trabajo realizado.

Finalmente se recurre también a la doctrina, entiéndase en este punto, la teoría existente en las temáticas de Derecho Tributario, para lo cual se consideraron los postulados de Bravo (2018) y Torrealba (2009), además de libros referentes a los derechos constitucionales y derechos humanos, basados en autores tales como Gullock (2014) y Sauri (2014), documentos que igualmente respaldan y cumplen la función de ser una base estructural del análisis teórico del trabajo.

Estudios previos

Al iniciar el trabajo de investigación, no se cuenta con estudios previos que pudiesen representar una base epistemológica de partida para la investigación, por lo cual se considera

que el estudio en sí mismo es hasta cierto punto de carácter exploratorio (Hernández, Fernández y Baptista, 2010) y con un elemento innovador.

No obstante, logran precisarse algunos estudios referentes a la definición de los conceptos y temática jurídica del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, tales como el planteado por Gómez (2005) para las Naciones Unidas, quien analiza sus principales componentes jurídicos y eventuales aplicaciones en el ámbito tributario y legal para el Istmo Centroamericano. Adicionalmente se consideran algunas sentencias del Tribunal Contencioso Administrativo (2016), en las cuales se precisan abusos tributarios y aplicaciones de lo que parecieran ser abusos del derecho, tales como la liquidación de oficio abusiva o bien incluso inconstitucionalidades en materia tributaria, las cuales presentan un punto de partida que refuerza la idea básica del trabajo.

De esta manera, se tiene jurisprudencia y sentencia de la Sala Constitucional de Costa Rica (2013), donde se muestran abusos y posibles roces de inconstitucionalidad en materia tributaria. Estas se analizan a lo largo del trabajo, en temas como el cobro adicional a su actividad de otros requisitos o patentes para ejercer su actividad profesional (Sala Constitucional, 2007).

Delimitación del tema

Aporte del investigador

El aporte del investigador de este trabajo es dado por dos elementos de relevancia. El primero es un estudio sobre la realidad preconcebida dada por la existencia del lucro profesional privado y el derecho humano a la propiedad privada. El segundo aporte del estudio es una propuesta dada por la definición de la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa.

Objeto de estudio

Este es definido por un análisis tripartito del dinero estipulado como un bien susceptible de propiedad privada, la cual se plantea como un derecho humano y logran estructurar la

eventual inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa a la luz de su gravamen directo a este derecho humano.

Adicionalmente se detalla también la propuesta de la acción de inconstitucionalidad para dicho tributo.

Sujeto de estudio

Corresponde a los profesionales liberales con actividad lucrativa, es decir, a todas las personas físicas que ejercen su actividad profesional desde una óptica independiente, las cuales, aunque no son, específicamente, quienes son evaluadas en el trabajo, sí constituyen el objeto final del trabajo, el cual en esencia estudia el impuesto a su actividad y su inconstitucionalidad a la luz de los derechos humanos.

Delimitación espacial

Para este trabajo, la delimitación espacial consiste en todo el territorio costarricense, puesto que los impuestos o al menos el tributo analizado en esta ponencia son de naturaleza territorial, lo cual afecta a todas las personas físicas sujetas a su pago en el territorio nacional.

Delimitación temporal

El tiempo de estudio para el trabajo corresponde al 2018, pero la aplicación específica de los instrumentos y la recolección de datos de campo se realiza en el tercer cuatrimestre de este año.

Se define, además, que la propuesta de la acción de inconstitucionalidad es aplicable a partir de enero del 2019.

Delimitadas las partes conformantes del tema del trabajo, se define el título de la investigación como sigue:

Estudio para la definición del lucro privado en profesionales liberales como un derecho humano y propuesta de la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa en Costa Rica en el 2018

Planteamiento del problema

El primer problema del trabajo aborda la temática referente al planteamiento del dinero como un bien sujeto de apropiación privada (Sánchez, 2017), que a su vez sería considerado, debiera tener una protección especial por el derecho humano de la propiedad privada, que según sostiene Roveta (2009), es un derecho humano de primer nivel, por lo cual la capacidad que un determinado individuo tenga, en referencia a la posible generación de propiedad privada sobre este bien en cuestión, debiera considerarse como una propiedad privada amparada en la misma Declaración de los Derechos Humanos (1948).

Con base en lo anterior y en función de lo que desea indagarse con referencia al primer objetivo, el lucro privado en personas físicas, que consiste en la generación de una actividad profesional técnica y cognitiva e independiente (Psicología y Empresa, 2018), no es otra cosa que la generación de lucro privado, que evidentemente se convierte, por lógica inductiva, en una propiedad privada sobre el dinero en cuestión; por lo tanto, se aborda la idea de que el hecho generador, entendido, según por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (1971) como aquel presupuesto de ley para convertirse en sujeto pasivo de la obligación tributaria, para este caso sería la misma tenencia del dinero, lo que implica que el hecho generador en cuestión sería dado de forma directa a un derecho humano y, si se analiza que estos se encuentran por encima incluso de la misma Constitución Política (Gullock, 2014), no sería producente y adolecería de sustento legal que exista un tributo cuyo hecho generador sea dado de forma directa por un derecho humano. Esto permite plantear el primer problema de estudio como sigue:

¿Cuál es la definición de lucro privado en profesionales liberales como un derecho humano en Costa Rica en el 2018?

Una vez planteado el primer problema de estudio y en completa sincronía con este, procede a definirse la segunda interrogante del trabajo, que permiten definir la indagatoria en función del planteamiento de los elementos de inconstitucionalidad que el impuesto de renta a las personas físicas con actividad lucrativa pudiese tener a la luz del derecho humano de la propiedad privada (Rovetta, 2009).

Con base a lo anterior, a continuación se detallan los puntos fundamentales que permiten establecer la idea anterior, lo cual permite definir el planteamiento de la inconstitucionalidad. Este segundo problema se define como la interrogante referida al elemento propositivo del trabajo, que básicamente busca determinar todos los aspectos técnicos, jurídicos y constitucionales (Gullock, 2014), que permitan interponer la acción de inconstitucionalidad referida, lo cual permite así establecer el segundo problema del trabajo:

¿Cuál es la propuesta para la definición de la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa en Costa Rica en el 2018?

Sistematización del problema

En este enunciado se detallan los subproblemas de investigación que sirven como eje de partida para la definición de los objetivos específicos.

Para la primera pregunta específica del trabajo se desea indagar en referencia a aquellos elementos de tipo jurídico que pudiesen definir el dinero como un bien objeto de propiedad privada. Este es uno de los puntos medulares del trabajo, pues permite determinar la posibilidad de aplicación de este derecho al dinero como un bien, para lo cual se tiene la siguiente interrogante:

- ¿Cuáles son los elementos definitorios del dinero como un bien jurídico objeto de propiedad privada?

En relación con la segunda interrogante específica del trabajo de investigación y en consecuencia con la primera, se presenta la idea de lograr indagar en referencia a los alcances y eventuales aplicaciones que el derecho de la propiedad privada pudiese tener con respecto al dinero, para lo cual se presenta la siguiente interrogante:

- ¿Cuáles son los alcances de la propiedad privada como un derecho humano aplicable al dinero?

Para la tercera pregunta sistemática del problema, se detalla la idea de protección y eventual aplicación que el derecho a la propiedad privada podría tener en la generación del lucro privado en personas físicas, presentando para estos efectos:

- ¿Cuál es la juridicidad y protección de la propiedad privada sobre el lucro privado en personas físicas con actividad lucrativa?

A partir de las anteriores y una vez indagada la posible aplicación de la propiedad privada al dinero, se plantea la pregunta referente a si cabe una posible inconstitucionalidad al impuesto de renta a personas físicas:

- ¿Cuáles son los factores de inconstitucionalidad existentes en el impuesto a personas físicas con actividad lucrativa a la luz de los derechos humanos?

Finalmente y evacuadas las anteriores interrogantes específicas, se precisa la última pregunta sistemática del problema, la cual hace referencia a la propuesta del trabajo:

- ¿Cuál es la acción de inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa?

Planteamiento de la hipótesis

Una vez definidos los problemas investigativos del trabajo, se procede plantear la hipótesis del trabajo, la cual se detalla en esta sección y se deriva precisamente de las ideas investigativas establecidas previamente en los problemas.

Para definir de la hipótesis de trabajo, se determinan tres vías: la principal, la alternativa y la nula. La primera detalla la idea principal que desea abordarse en el estudio, que a su vez es la guía fundamental de la investigación y el enunciado que espera probarse. La segunda responde a un punto medio en la probatoria de la idea general, mientras que la tercera es a lo opuesto a la principal, que se daría en el caso de que la hipótesis primaria se rechace. (Bernal, 2006).

- **Hipótesis principal (H_1):** el dinero es un bien jurídico objeto de propiedad privada y el lucro privado en personas físicas es la generación de propiedad privada sobre el dinero, por lo que el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa conlleva un hecho generador, cuya acción es un derecho humano en sí mismo, es decir, un tributo inconstitucional.

- **Hipótesis alternativa (H_a):** el dinero es un bien jurídico objeto de propiedad privada y el lucro privado en personas físicas es la generación de propiedad privada sobre el dinero; no obstante, el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa no conlleva un hecho generador, cuya acción es un derecho humano en sí mismo, por lo que no es un tributo inconstitucional.

- **Hipótesis nula (H_0):** El dinero no es un bien jurídico objeto de propiedad privada y el lucro privado en personas físicas no es la generación de propiedad privada sobre el dinero, por lo que el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa no conlleva un hecho generador cuya acción es un derecho humano en sí mismo, no siendo este tributo inconstitucional.

De esta forma pueden observarse las ideas hipotéticas que guían el trabajo. La primera es la idea probatoria que desea lograrse con este trabajo.

Objetivos

Seguidamente se plantean los objetivos del trabajo. Se establecen dos generales, derivados de los problemas del estudio, además de cinco específicos que se obtienen de la sistematización del problema, también entendida como los subproblemas.

Objetivos generales

Con base en los puntos antes tratados, se plantean dos objetivos generales para el trabajo. El primero se define en función de la investigación de campo y documental que se lleva a cabo, mientras que el segundo y una vez completada la investigación de campo, al elemento propositivo del trabajo, el cual se refiere a la acción de inconstitucionalidad que desea esbozarse.

El primer objetivo hace referencia al elemento investigativo, en el cual se plantea la idea de lograr estudiar y definir como un derecho humano la figura del lucro privado en profesionales liberales, entendidos como las personas físicas con actividad lucrativa. Para estos efectos se indagan los temas relacionados con la posibilidad de definir el dinero como un bien objeto

de generación de propiedad privada, ergo, sujeto a la protección fundamental que este derecho le otorgaría.

Así el dinero al ser objeto de apropiación en manos privadas, por lógica jurídica, debe estar protegido bajo la tutela fundamental de los derechos humanos, particularmente por la propiedad privada, de forma que la generación del lucro en sí mismo pudiese definirse como la apropiación privada del dinero, lo cual es una especie de propiedad privada.

De esta forma se tiene que el primer objetivo general del trabajo es:

1. **Estudiar la definición de lucro privado en profesionales liberales como un derecho humano en Costa Rica en el 2018**

Una vez establecido el primer objetivo general del trabajo de investigación, se procede a definir el segundo, el cual se refiere al elemento propositivo de la tesis, pues la investigación no solo es exploratoria, sino que además propone un instrumento específico de acción jurídica y aplicación específica.

Para estos efectos, se propone establecer una acción de inconstitucionalidad contra el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, con base en los elementos jurídicos antes definidos por la idea de que el dinero es un bien jurídico objeto de propiedad privada. Por ser este digno de ser apropiado por una persona física, debe contar con la tutela jurídica que lo proteja.

El lucro privado en personas físicas básicamente es la generación de propiedad privada del dinero, por lo cual pareciera ser que el impuesto que se ataca denota tener un hecho generador que consiste en un derecho humano en sí mismo, ergo, parece presentar roces inconstitucionales, pues no podría tutelarse un impuesto, cuya recaudación sea dada por el ejercicio de un derecho humano como tal.

De esta forma, se plantea que el segundo objetivo general del trabajo:

2. **Proponer la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa en Costa Rica en el 2018.**

Objetivos específicos

En consecuencia y de forma supeditada a los objetivos generales antes descritos, se precisan los siguientes cinco objetivos específicos para el trabajo:

Para el primer objetivo específico se busca identificar de forma precisa los elementos jurídicos, económicos y prácticos que le brindan la característica de bien jurídico al dinero, que a su vez lo constituyen en una cosa digna de generar el derecho de propiedad privada sobre sí mismo. Para estos efectos se define el siguiente objetivo:

- Identificar los elementos definitorios del dinero como un bien jurídico objeto de propiedad privada.

Una vez definido el dinero como un bien jurídico, así como la protección que este puede tener gracias a la generación del derecho de la propiedad privada sobre si, proceden a definirse los alcances específicos que esto pudiese tener sobe el dinero. Se precisan los aspectos de la no confiscación y la salvaguarda jurídica sobre este bien, para lo cual se presenta el siguiente objetivo:

- Definir los alcances de la propiedad privada como un derecho humano aplicable al dinero.

Definida la protección de la propiedad privada sobre el dinero, procede a establecerse la juridicidad que estos efectos pueden tener sobre el acto de apropiarse y de generar lucro en las personas físicas con actividad lucrativa. Para esta actividad, en esencia es la generación de propiedad privada sobre este bien, para lo cual se presenta el siguiente objetivo:

- Establecer la juridicidad y protección de la propiedad privada sobre el lucro privado en personas físicas con actividad lucrativa.

A partir de los preceptos anteriores, así como de las ideas establecidas y encontradas en los objetivos específicos, se precisa el planteamiento de los elementos y factores de inconstitucionalidad que el impuesto a la renta a personas físicas pudiese tener, esto en función de que su aplicación se da, básicamente, sobre la propiedad privada del dinero, que es en esencia un derecho humano, para lo cual se presenta el objetivo siguiente:

- Plantear los factores de inconstitucionalidad existentes en el impuesto a personas físicas con actividad lucrativa a la luz de los derechos humanos.

Finalmente y para responder a la propuesta del trabajo, se busca crear la acción de inconstitucionalidad propia de los elementos detallados en los objetivos específicos, contra el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, para lo cual se presenta el siguiente objetivo:

- Proponer la acción de inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa.

Justificación

Seguidamente se establecen las tres justificaciones básicas del trabajo: la práctica, que responde a la importancia del estudio; la metodológica, que señala el criterio investigativo que sustenta el trabajo; y finalmente la teórica, la cual presenta el marco teórico de la investigación.

Justificación práctica

El concepto de los impuestos y su aplicación directa a los sujetos pasivos de la obligación tributaria (Bravo, 2018) siempre constituyen un tema de interés para el estudio jurídico, en especial al analizar los enfoques socioeconómicos contenidos en la teoría tributaria, en los cuales, según Krugman, Wells y Olney (2008), puede hallarse un aspecto de carácter estatista y pro Estado. Aquí se torna necesaria y casi coactiva la necesidad de que este último realice los cobros al contribuyente, mientras que, *a contrario sensu*, puede encontrarse un aspecto de liberalidad y protección a la esfera privada del individuo (Sánchez, 2017), que parecen ser la contraparte del análisis.

Ahora bien, este abordaje se realiza en función de un enfoque liberal, pero resulta aún más interesante al considerar que un posible tributo pudiese ejercer una conculcación a un derecho humano, sobre todo por la relevancia que tienen el respeto a la esfera de la intimidad y la privacidad del sujeto de derecho en tiempos presentes. Prueba de ello lo indica García (2003),

quien se refiere a temas como la intromisión del Estado en temas cobratorios de tributos y a elementos confiscatorios y abusivos para ciertos impuestos.

Por tratarse de un trabajo donde se desea probarse la existencia de un derecho humano de propiedad privada sobre el dinero y su consecuente idea de que el lucro privado en personas físicas en esencia se define como propiedad privada sobre el dinero, sin duda los posibles roces de inconstitucionalidad que este tributo tiene a la luz de que su hecho generador (Bravo, 2018) parece ser dado directamente por un derecho humano. Por ello es sin duda el análisis de esta hipótesis jurídica es de especial relevancia para el ámbito jurídico, no solamente desde un punto de vista de la eventual liberalización de la actividad profesional, sino también por la conculcación que pudiese estarse dando en términos de la propiedad privada del individuo, definida en este caso por la apropiación del dinero, que en esencia es un bien (Calatayud, 2009).

Además, el estudio muestra la afectación que tendría en el país una eventual declaratoria de la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas jurídicas con actividad lucrativa. En términos de ingresos tributarios, claramente se afectaría directamente al Ministerio de Hacienda y, por el ende al Gobierno. En la directriz 848-2017 de este Ministerio del 2017 se hace referencia a la declaratoria de inconstitucionalidad de los artículos 144 y 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. También Meléndez (2018) señala que estos ingresos pueden ser compensados con otros ingresos o bien con ahorro en el gasto, temas que no necesariamente son abordados en este trabajo, aunque sí se mencionan más adelante.

Por otra parte, el estudio también encuentra su justificación en la idea de que este trabajo pretender establecer un precedente de peso en términos de la protección a la libertad económica (Casal, 2008) y la misma propiedad privada, la cual podría estar afectada por el abuso del derecho en materia tributaria, punto que puede ser observado en el principio *solve et repete*, que, tal cual señala Torrealba (2009), consiste en la idea de una presunción de la comisión previa de un ilícito tributario por parte del sujeto pasivo, de forma que este debe proceder a pagar, aun sin derecho a defensa, para que posteriormente pueda alegar su derecho. No obstante, el dinero no sería devuelto, sino acreditado a futuros tributos. Claramente este tipo elementos abusivos señalan la importancia de abordar la normativa tributaria, especialmente en función de la eventual protección al profesional.

Este último punto es fundamental para la justificación del trabajo, pues usualmente en materia tributaria la presunción de culpabilidad contra el administrado es evidente (Bravo, 2018). Incluso puede señalarse una especie de *in dubio pro* Estado, lo que indica un clara desventaja de la imposición tributaria y de acá la necesidad de abordar el estudio y lograr balancear y proteger al administrado, en especial si el impuesto que se analiza parece resultar inconstitucional a la luz de los derechos humanos.

El trabajo de investigación encuentra también como justificante la protección de los intereses del trabajado profesional independiente que, aunque es un factor quizás de corte más económico, asume mayor el riesgo al generar su propia actividad y aun así es sujeto de cobro sobre su renta, la cual, como se detalla en las ideas antes señaladas, parece ser un derecho humano en sí mismo, de forma que la probatoria de la inconstitucionalidad del impuesto correspondiente sin duda vendría a incentivar la actividad profesional independiente el país. Esto permitiría un incremento de la actividad económica y su correspondiente impulso productivo.

Justificación metodológica

La justificación metodológica de este trabajo, aunque parte de un análisis documental profundo, que según Hernández *et al*., (2010) consiste en una revisión de literatura, en este caso particular se basa en primer lugar en un escrutinio de libros de texto referidos a la temática propia abordada y a un estudio minucioso de las normas jurídicas referentes al tema, así como de jurisprudencia relevante tanto nacional como internacional.

Adicionalmente y en referencia a los instrumentos de campo, el estudio se sustenta en la aplicación de un cuestionario a una muestra representativa (Anderson, Sweeney y Williams 2008) de abogados, los cuales no necesariamente son especialistas en el área, pues se busca determinar posibles conexiones entre las ramas del derecho involucradas en este trabajo. Finalmente, el trabajo también encuentra sustento en una entrevista de opinión a profundidad aplicada a jueces especialistas en el área tributaria para reforzar el estudio de fondo de la investigación.

Justificación teórica

Como se mencionó antes, el trabajo se basa y justifica en la ciencia del Derecho (Olaso, 2008), específicamente en la temática relacionada con el Derecho Tributario (Bravo, 2018). Se da especial énfasis al tema del impuesto de renta, específicamente al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa.

Aunque la tesis se desarrolla principalmente sobre la teoría anterior, también se aborda sobre otras ramas del Derecho Constitucional en relación con los derechos humanos, según Sauri (2014), cuyos postulados permiten evaluar el ligamen que estos temas con el impuesto antes mencionado y la inconstitucionalidad que su aplicación podría estar generando en los administrados. Finalmente, el trabajo se enfoca en el concepto de la propiedad privada como un derecho humano (Sauri, 2014) y la posible relación que esta tenga con el dinero, bien que también es estudiado desde el punto de vista jurídico con respecto al lucro privado en personas físicas como un eventual y posible derecho humano.

Alcances y limitaciones

Alcances

Seguidamente se detallan los alcances del estudio:

- **Profesionales liberales:** sin duda son los principales beneficiados con este trabajo, pues la definición del dinero como un bien objeto de propiedad privada, su eventual inconstitucionalidad, sería un beneficio directo para las personas físicas con actividad lucrativa.

- **Ministerio de Hacienda:** aunque el alcance para esta institución no resultaría ser positivo para esta dependencia, en esencia lo que se busca con el trabajo es declarar inconstitucional el impuesto en cuestión.

- **Profesionales en Derecho:** estos profesionales se ven involucrados al tratarse de una investigación que busca cambiar la realidad tributaria del país e intentar liberalizar la actividad profesional en personas físicas.

- **Profesionales en finanzas, contabilidad e impuestos:** al igual que los anteriores, estos ser verían afectados, pues la posible declaratoria de la inconstitucionalidad del impuesto a las personas físicas con actividad lucrativa, su actividad y criterio profesional se verían alterados en términos generales.

- **Estudiantes de Derecho:** el trabajo realizado eventualmente se puede convertir en una referencia de consulta y estudio para futuros trabajos de investigación.

Limitaciones

- **Situación fiscal:** el tema de la investigación pretende liberalizar la actividad profesional en el país, al intentar exonerar su gestión, lo cual puede ser considerado como contraproducente al buscar la eliminación de cobros por parte del Estado.

- **Contexto ideológico:** es indudable que por el enfoque del estudio, que marca una fuerte ideología liberal, pueda ser mal interpretado o bien analizado de forma subjetiva por eventuales lectores.

- **Carencia de estudios previos:** el no contar con estudios específicos ligados al análisis jurídico de la declaratoria de inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa puede constituir una eventual limitación.

- **Población de carácter técnico:** la búsqueda de abogados conocedores de la temática tributaria para la aplicación del instrumento de campo puede implicar cierta dificultad por la especificidad del tema.

Capítulo II

Marco situacional y marco teórico

Marco situacional

El marco situacional del trabajo es aquel que detalla el contexto histórico referente al entorno real del trabajo de investigación. No responde a preceptos teóricos, sino más bien hace un abordaje de la temática investigativa que se estudia en el trabajo, pero desde un enfoque contextual y situacional, es decir, en función de los datos existentes en el universo investigativo que se indaga. Para estos efectos, se recurre a un abordaje práctico y aplicativo de los temas tratados en la investigación.

En este marco, el contenido temático se presenta en un orden deductivo, es decir: desde lo más general hasta lo más específico. Se abordan los temas en relación con los objetivos generales y específicos. A diferencia del marco teórico, donde se estudian su preceptos conceptuales, acá se definen desde una perspectiva práctica y pragmática de interés para el desarrollo de la investigación.

Los principales aspectos presentados y abordados en esta sección señalan la historia de los impuestos, su evolución, los derechos humanos, el Derecho Constitucional en Costa Rica, sus normas y funcionamiento. Posteriormente se pasa al abordaje del Derecho Tributario, en función de sus leyes más relevantes para el país, dando especial énfasis a la explicación de la Ley sobre el Impuesto de la Renta, que constituye uno de los elementos medulares del trabajo. De igual forma, se aborda como tema último al profesional liberal con actividad lucrativa en Costa Rica, sus regulaciones y leyes que afectan su gestión profesional, ergo, su pago del impuesto correspondiente, que también se presenta en esta sección, es decir, el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa.

De esta forma, logran precisarse todos los temas de interés para el trabajo, utilizando para su sustentación citas y referencias bibliográfica, no precisamente de libros, sino más bien de fuentes prácticas, tales como documentos históricos, datos económicos, instituciones públicas y claro está, las mismas leyes específicas que son abordadas en esta sección del trabajo.

Historia de los impuestos

El tema medular del trabajo consiste en los impuestos, concepto que es aplicable en todas las naciones del mundo y cuya diligencia y definición ha variado y evolucionado desde su creación. Para estos efectos, se plantea una breve reseña histórica de su procedencia.

Origen

Aunque no se tiene una fecha exacta o bien un lugar específico sobre cómo y cuándo se crea el primer impuesto de la historia, sí pueden observarse los primeros registros de leyes documentadas de Mesopotamia, quizás el primer registro existente. No obstante, también se observan documentos tributarios en las sociedades antiguas de China y Egipto, con una antigüedad de más de 2500 años (Gómez, 2018).

Un ejemplo claro de la historia y origen de los impuestos se observa al indicarse que:

> *En Egipto, una forma común de tributar era por medio del trabajo físico (prestación personal), para lo cual tenemos como ejemplo la construcción de la pirámide del rey Keops en el año 2,500 A. C. misma que duro veinte años, participando aproximadamente unas 100,000 personas que acarreaban materiales desde Etiopia. También se encuentra en una inscripción de una tumba de Sakkara con una antigüedad de aproximadamente 2,300 años A. C. la que trata de una declaración de impuestos sobre animales, frutos del campo y semejantes.* (Gómez, 2018, párr. 3)

Otra fuente señala que el origen de los impuestos, tal y como se concibe en la actualidad y como antecedente histórico de peso, puede ser rastreado en Grecia y Roma: *"En la antigua Grecia existía un impuesto llamado eisphorá que se imponía a los muy ricos. Los impuestos indirectos eran significativos. Los primeros impuestos en Roma fueron derechos de aduana de importación y exportación llamados portoria"* (Rosanía, 2015, párr. 2).

Este es otro ejemplo del nacimiento del tributo. Se destaca que en ambas civilizaciones la definición de los impuestos es mucho más precisa y clara que en China y Egipto. . Así se sientan las bases para el concepto del impuesto tal cual como se conoce en la actualidad.

Específicamente en América, debe remontarse el análisis a la época prehispánica, donde y según la Universidad Autónoma de México (UNAM) (2014), los principales impuestos son

establecidos para aquellas personas que ejercen algún oficio en particular, los cuales deben ser pagados a la clase gobernante, principalmente conformada por sacerdotes y guerreros.

También se definió el tributo como aquel que más que ser pagado en dinero, era entregado en especie, tal y como se observa: *"El tributo consistía en prestaciones materiales, las cuales dependían de la actividad a la que se dedicara el individuo y prestaciones personales tales como servicios o trabajo."* (UNAM, 2014, p. 4).

Puede indicarse que aunque no se precisa un momento exacto para la creación del tributo tal cual, sí se observa que en todas las civilizaciones antiguas estos se aplicaban a hechos o trabajos específicos realizados por los ciudadanos o personas de la comunidad, donde se destacaba así el principio de contribución al Estado implícito en los impuestos.

Evolución

Evidentemente los impuestos han evolucionado. En algunos casos han pasado a ser menos impositivos y arbitrarios, mientras que en otros este enfoque persiste. En esta sección, se detallan algunos aspectos de relevancia en la evolución global del tributo.

Quizás uno de los elementos de mayor evolución en cuanto al cobro de los impuestos se dio en Inglaterra en la época feudal, donde el rey Juan Sin Tierra procede a entregar a los señores feudales los títulos de propiedad de sus tierras y estos acceden a cancelar tributos por los servicios y protección que el rey les pudiese brindar (Millet, 2014). Así se señalaba un respeto hacia la propiedad de estos señores.

Una evolución de importancia, al menos para América, se da con la llegada de los españoles, como se indica:

> *Al llegar la conquista española el tributo prehispánico no sufrió grandes modificaciones, más bien se fue acomodando a las normas europeas en forma gradual, de tal modo que durante el siglo XVI éste (sic) seguiría manteniendo sus principales características consistiendo en prestaciones materiales y servicios.* (UNAM, 2014, p. 5)

Puede observarse que el tributo en este caso no cambia en sí mismo, sino más bien se adecúa un poco más a la normativa europea, por lo cual podría indicarse que en gran parte de la

normativa tributaria que se tiene hoy en día responde a preceptos legales y jurídicos europeos, los cuales tienen una derivación histórica bastante extensa.

Debe señalarse también que los impuestos sufren un cambio bastante marcado gracias a la revolución francesa, punto histórico en el cual, aunque no de forma explícita, se crean los principios económicos de la derecha y la izquierda, además de los conceptos de impuestos regresivos y progresivos. Se da mayor énfasis a este último, con el cual se pretende cobrar mayores tributos a aquellos sujetos que tengan mayores ingresos (Mundoantiguo.net, 2018).

Aunque pudiesen precisarse diversos elementos que han hecho cambiar el concepto de los tributos en el mundo, puede señalarse que los principios de cobro para sustentar las funciones estatales y de aplicación de las tasas de cobro a actividades específicas se mantienen a la fecha. Estos son los elementos fundamentales de los impuestos como se conocen hoy en día.

Enfoques económicos de los impuestos

La relación de los impuestos en el a ámbito mundial, en función de su enfoque económico, siempre ha respondido a las marcadas tendencias históricas de la derecha y la izquierda (Rodríguez, 2001). Por ser los impuestos un elemento estrictamente monetario y económico, no es de extrañar que su relación y aplicación siempre haya estado en función de estos enfoques particulares, los cuales se detallan en los siguientes apartados.

Enfoque izquierdista

La izquierda o economía de izquierda se enfoca en la centralización de los recursos económicos en el Estado, lo que limita la propiedad privada y fomenta la propiedad común (Flores *et al*., 2006). Desde esta lógica y en relación con el ligando al tema tributario, el enfoque de izquierdista tributario busca la mayor taxación posible de los particulares, ergo, el mayor cobro viable para el Estado, temas que pueden observarse al indicarse que:

> *La izquierda, hasta inicios de la última década del siglo, ha propugnado más Estado, la derecha -en cambio- menos Estado. Esta es la actual polémica objetiva, mensurable y comparable del dualismo terminológico en la política contemporánea. La preferencia por el tamaño del Estado responde a una teoría que, en primer lugar, puede tener fundamentación empírica. ¿Quién controla más eficazmente al gestor?, ¿el empleado, el propietario, o el burócrata de la administración pública. Al*

> *respecto, la experiencia es ambigua y otorga razones a unos y otros demandantes.* (Rodríguez, 2001, párr. 42)

Este enfoque incluye los denominados principios de solidaridad tributaria, así como la cancelación proporcional a medida que el contribuyente tenga mayores rentas o propiedad privada de bienes.

Este es un enfoque muy usual en países de corte socialista o comunista y cuya aplicación claramente empobrece a la población (Flores *et al*., 2006), además de que por lo general a medida que la tasa impositiva aumenta, la evasión tiende a subir, también conocida como elasticidad tasa del impuesto (Krugman *et al*., 2008). Es decir, parece ser que a mayores tasas impositivas definidas en un país, el contribuyente tiende a cancelar menos impuestos, de donde surgen temas relacionados con la evasión fiscal.

Enfoque derechista

También conocido como el enfoque liberal, en este caso, tal como su nombre los señala, se trabaja y aplican los impuestos en función de la economía libre y del respeto tanto al libre mercado, así como a la propiedad privada (Flores *et al*., 2006). Sobre el concepto en cuestión se señala: *"La derecha piensa más bien que el individuo debe asumir la gestión de su propia vida, en un ejercicio de libertad y de responsabilidad personales., observando así su aplicación práctica"* (Navas, 2014, p.164).

Este enfoque se da más en países de corte liberal y capitalistas, donde sus economías se basan fundamentalmente en el libre comercio y el Estado presenta un aparato estatal más pequeño (Pacheco, 2009). Se resalta la idea de que se da un respeto inherente a la propiedad privada de los individuos, lo cual permite la libre propiedad privada de los factores económicos en manos particulares.

Derechos humanos

Son los derechos de mayor rango en la pirámide jurídica de leyes y se refieren a los aspectos básicos e inherentes a la existencia humana (Ollala, 2013).

Los derechos humamos son plasmados como normativa vigente y vinculante para la humanidad en 1948, en la de denominada Declaración Internacional de los Derechos

Humanos, firmada en París, posterior a la Segunda Guerra Mundial. Precisamente este evento internacional es quizás uno de los mayores puntos que motivan dicha declaración (Roveta, 2009). La declaración en cuestión consta de 30 artículos, donde se denotan los derechos a la vida, a la salud, a la libertad, a la libre expresión y a la propiedad privada.

Esta declaración es de carácter vinculante para aquellos países que la firman y presenta una fuerza casi coactiva, incluso para aquellas naciones que no hayan aceptado los preceptos definidos en ellas, tema que encuentra cabida en lo expuesto por Amnistía Internacional (2018), institución que señala lo siguiente:

> *Las Constituciones de casi todos los países han ido incorporando, desde que se proclamó la Declaración Universal, artículos que recogen los derechos humanos fundamentales. En algunos casos, haciendo una referencia concreta a la Declaración Universal, incluso incorporando íntegramente todos sus principios.* (párr. 12)

Puede detallarse así que el carácter de los derechos humanos es considerado como supra estatal e incluso supra constitucional (Armijo, 2003), pues su respeto debe permear todo el ordenamiento jurídico del país, desde la misma Constitución (1949), hasta llegar a las leyes y directrices más elementales.

Costa Rica no es ajena a esta declaración, pues firmó y aceptó los derechos en ella contenida y ha recurrido a su uso y consideración para la definición de las normas internas del Derecho Positivo aplicables al país.

Derecho a la propiedad privada

El derecho a la propiedad privada es considerado y definido como un derecho humano en sí mismo, tal y como se define en el artículo 17 de la Declaración de Derechos Humanos: *"1. Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente. 2. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad"* (Naciones Unidad, 1948, art. 17).

Este derecho es considerado como un derecho fundamental y responde en gran medida a las injustas persecuciones que los seres humanos sufren en periodos feudales e imperialistas, especialmente en Europa, cuando el Estado, en un claro abuso de su autoridad, procede a quitar, arbitrariamente tierras y bienes a los individuos. Una referencia de esto puede encontrarse en lo expresado por Cordero y Aldunante (2008):

> *El origen remoto del régimen feudal se puede encontrar a mediados del siglo I d.C., que marca el inicio de la forma más primitiva de inmunidad en las provincias romanas a través de sistemas extraordinarios de gobierno tanto en el aspecto fiscal como en el judicial, a partir de la concesión y aprovechamiento de este suelo a cambio de un canon. Este régimen sufre una mutación que transforma el canon en una obligación tributaria, la que después desaparece en favor de la Iglesia y de determinados honestiores o potentes influyentes, que eluden con ello la competencia de las autoridades en cuyo territorio se encontraban asentados.* (párr. 37)

De esta forma, puede observarse que la tipificación del derecho a la propiedad privada en la Declaración de los Derechos Humanos, claramente revela una intencionalidad marcada de los firmantes hacia el respeto inherente que los estados deben tener a la propiedad privada bien habida por parte de las personas. Este derecho y su reconocimiento tácito en esta norma de carácter supra estatal lo ponen casi al mismo nivel de derechos humanos fundamentales, tales como la libertad, la libre expresión, la salud y la misma vida (Armijo, 2003).

Es importante resaltar acá que el derecho a la propiedad privada es reconocido y protegido por la Constitución Política de Costa Rica (1949), la cual establece en su numeral 45 lo siguiente:

> *La propiedad es inviolable; a nadie puede privarse de la suya si no es por interés público legalmente comprobado, previa indemnización conforme a la ley. En caso de guerra o conmoción interior, no es indispensable que la indemnización sea previa. Sin embargo, el pago correspondiente se hará a más tardar dos años después de concluido el estado de emergencia. Por motivos de necesidad pública podrá la Asamblea Legislativa, mediante el voto de los dos tercios de la totalidad de sus miembros, imponer a la propiedad limitaciones de interés social.* (parr.1)

Este artículo es bastante relevante, pues en primera instancia establece de forma clara que la propiedad privada es inviolable. Posteriormente se señala lo que se conoce como el principio de función social de la propiedad privada (Armijo, 2003), el cual indica que en caso que deba desposeerse a alguien de su propiedad, el Estado debe resarcir económica y financieramente a la persona por este bien sustraído. Esto denotando la fuerza vinculante que la propiedad privada tiene para la vida humana. Esta no puede ser tomada por el Estado, sino no hay un pago previo a la persona.

Puede observarse un refuerzo a estas ideas en el voto de la Sala Constitucional (2006), número 4205-06: *"El artículo 45 de la Constitución Política consagra, en nuestro orden jurídico-constitucional, el derecho de propiedad. En el párrafo primero señala su carácter*

de "inviolable" y establece la obligación por parte del Estado de indemnizar al propietario previamente" (párr. 5). Así la misma Sala reconoce la obligación del Estado para resarcir.

Derecho Constitucional en Costa Rica

El Derecho Constitucional en Costa Rica como se reconoce en la actualidad es resultado de una evolución y crecimiento de diversos conceptos y aplicaciones prácticas que se han dado de forma histórica en el ordenamiento jurídico nacional. Para estos efectos, es necesario establecer tres etapas, las cuales y según Flores (S.F.), consisten en las siguientes:

- **Etapa de justicia constitucional:** aproximadamente se da entre 1821 y 1950 y se caracteriza por contar solo con algunos instrumentos como el *habeas corpus* y el recurso de amparo, pero básicamente se cuenta con derechos difuminados en diferentes capítulos de normativas del país (Hernández, 2015).

- **Etapa de justicia constitucional difusa:** entre 1950 y 1989, principalmente definida por el formalismo y la rigidez de los procesos. El accionar del derecho constitucional se realiza ante varios órganos, bajo la tutela de la Corte Suprema de Justicia.

- **Etapa de jurisdicción constitucional concentrada**: de 1989 en adelante, responde a la creación de la Sala Constitucional, como único órgano definido y concentrado encargado de velar por el cumplimiento de los derechos constitucionales, además de presentar el elemento del informalismo para la presentación de instrumentos de defensa de los derechos (Hernández, 2015).

La evolución del Derecho Constitucional en Costa Rica puede observarse en lo expresado por Flores (S.F.), quien señala:

> *En ese sentido, la primera etapa de la evolución jurídica estuvo constituida por la supremacía y la reserva de la ley, la cual se imponía y precedía a cualquier norma. Es el llamado principio de legalidad mínima según el cual la Administración solo debe actuar dentro del marco legal. La segunda etapa está marcada por el principio de estricta legalidad o legalidad sustancial, como sometimiento a las normas no escritas y a los derechos fundamentales. Lo que implica entender que dicho principio que habilita al funcionario público, proviene del ordenamiento jurídico en su plenitud y no de una norma aislada, como sería una ley.* (p. 5)

Se puede observar que hoy en día se cuenta con una clara centralización de la jurisdicción constitucional y se posee un órgano plenamente definido para estos efectos, de forma que los procesos parecen ser mucho más expeditos.

Normas constitucionales

Para efectos del país, se considera la normativa referente a los elementos constitucionalidades como el bloque de constitucionalidad (Hernández, 2015) referentes a las diferentes normas, leyes y demás elementos jurídicos vinculantes que forman parte de la regulación de esta materia en el país.

Claramente la materia en cuestión presenta normas del más alto nivel, pues sus elementos constitucionales las colocan incluso encima de otras normas jurídicas del país. Esto puede observarse en lo expresado en el artículo 1 del Código Civil (1887) del país, en el cual se detalla su relevancia como la norma primera para generación de fuentes de derecho, tal y como se señala:

> *Las fuentes escritas del ordenamiento jurídico privado costarricense son la Constitución, los tratados internacionales debidamente aprobados, ratificados y publicados y la ley. La costumbre, los usos y los principios generales de Derecho son fuentes no escritas del ordenamiento jurídico privado y servirán para interpretar, delimitar e integrar las fuentes escritas del ordenamiento jurídico.* (párr. 1)

Pueden resaltarse dos normas o leyes principales en esta materia: la Constitución Política y la Ley (1949) de Jurisdicción Constitucional (1989). La primera es la norma primaria, que contiene todos los derechos y principios constitucionales y a su vez de mayor relevancia para todo el ordenamiento jurídico del país. La segunda se refiere al funcionamiento de la institucionalidad y los instrumentos para la defensa de estos derechos (Gullock, 2014).

Algunos otros aspectos de relevancia se detallan seguidamente.

- **Constitución Política:** incluye aspectos básicos ligados a las garantías y derechos tanto individuales como constitucionales. También se presentan y estructuran los poderes de la República y de otras instituciones que esta misma ley crea, tales como el Tribunal Supremo de Elecciones y la Contraloría General de la República, entre

otras. También detalla los aspectos fundamentales para el desarrollo de los presupuestos nacionales (Hernández, 2015)

- **Ley de Jurisdicción Constitucional:** esta ley básicamente viene a reiterar las funciones y centralización de la jurisdicción constitucional, precisamente en la Sala Constitucional. Deja plasmados de forma clara los diferentes instrumentos de defensa de los derechos constitucionales que pueden ser aplicados en el país, es decir, los recursos de *habeas corpus*, amparo, la acción y la consulta de inconstitucionalidad, además de que detalla otros aspectos de constitucionalidad relevantes (Gullock, 2014). Esta ley se define en su artículo 1, como sigue:

> *La presente Ley tiene como fin regular la jurisdicción constitucional, cuyo objeto es garantizar la supremacía de las normas y principios constitucionales y del Derecho Internacional o Comunitario vigente en la República, su uniforme interpretación y aplicación, así como los derechos y libertades fundamentales consagrados en la Constitución o en los instrumentos internacionales de derechos humanos vigentes en Costa Rica.* (Ley Jurisdicción Constitucional, 1989, parr.1)

Claramente el bloque de constitucionalidad y su normativa son mucho más amplios, pues cuentan también con algunos reglamentos de interés y relevancia; no obstante, las dos normas anteriores son las más significativas para el presente trabajo.

Sala Constitucional

Esta sala se define como el órgano encargado de la centralización de la jurisdicción constitucional en el país, responsable de velar por la constitucionalidad de las normas de menor rango, así como el resguardo de la norma constitucional por encima de todas las otras leyes promulgadas en el país (Hernández, 2015).

La Sala Constitucional es creada por la misma Constitución Política (1949) en su artículo 10, según se indica: "*Corresponderá a una Sala especializada de la Corte Suprema de Justicia declarar, por mayoría absoluta de sus miembros, la inconstitucionalidad de las normas de cualquier naturaleza y de los actos sujetos al Derecho Público*." (párr. 1). Se observa así que es precisamente este órgano, de carácter constitucional, el encargado de velar por el cumplimiento y apego de las normas promulgadas en el país en términos de su constitucionalidad.

Adicionalmente, siempre en función del mismo numeral de la Constitución Política (1949), se establecen otras de las funciones propias de este órgano, donde se señala que la Sala también es responsable de:

> *a) Dirimir los conflictos de competencia entre los dos poderes del Estado, incluido el Tribunal Supremo de Elecciones así como demás entidades u órganos que indique la ley. b) Conocer de las consultas sobre proyectos de reforma constitucional, de aprobación de convenios o tratados internacionales y de otros proyectos de ley, según se disponga en la ley.* (párr. 3)

De esta manera se determina que esta sala se constituye en el órgano máximo en materia legal en el país; es decir, es la última instancia a la que un administrador puede acceder si considera que sus derechos constitucionales están siendo conculcados.

Cabe señalar que la Sala Constitucional no dirime procesos de mera legalidad (Gullock, 2014); es decir, no llega a estudiar el fondo de temas relacionados con la aplicación o no de una determinada norma, sino que solamente estudia la conculcación de los derechos derivados de la Carta Magna.

El funcionamiento de esta sala puede observase en lo expresado en el numeral 4 de la Ley de Jurisdicción Constitucional, donde se indica que la jurisdicción constitucional se ejerce por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia establecida en el artículo 10 de la Ley de Jurisdicción Constitucional (1989):

> *La Sala Constitucional está formada por siete magistrados propietarios y doce suplentes, todos elegidos por la Asamblea Legislativa en la forma prevista por la Constitución. Su régimen orgánico y disciplinario es el que se establece en la presente y la Ley Orgánica del Poder Judicial.* (párr.1)

Esta sala tiene una serie de instrumentos jurídicos para resolver los problemas constitucionales que los administrados presenten, los cuales se detallan a continuación.

Instrumentos de defensa de la inconstitucionalidad

Para efectos de la defensa de la constitucionalidad de las normas y el resguardo de los derechos derivados de la Constitución (1949), en Costa Rica se tienen tres distintos instrumentos recursivos que los administrados pueden utilizar para accionar el aparato estatal en materia constitucional a su favor (Molina, Álvarez, Peláez y Botero, 2006).

Estos instrumentos se definen seguidamente y se encuentran regulados en la Ley de Jurisdicción Constitucional (1989).

Recuro *habeas corpus*

Este recurso se utiliza para garantizar el derecho a la libertad y la integridad de la persona, así como la defensa contra cualquier acción que pudiese conculcar dicho derecho. Su aplicación y procedencia pueden observarse en lo establecido en el artículo 15 de la Ley de Jurisdicción Constitucional (1989), en el que se indica:

> *Procede el hábeas corpus para garantizar la libertad e integridad personales, contra los actos u omisiones que provengan de una autoridad de cualquier orden, incluso judicial, contra las amenazas a esa libertad y las perturbaciones o restricciones que respecto de ella establezcan indebidamente las autoridades, lo mismo que contra las restricciones ilegítimas del derecho de trasladarse de un lugar a otro de la República y de libre permanencia, salida e ingreso en su territorio.* (párr. 19)

Claramente puede observarse la defensa que este recurso prevé, que deriva también en una protección del derecho a la libertad de tránsito. También se señala que este recurso tiene un carácter informal en su presentación.

Recurso de amparo

El segundo instrumento de defensa de los derechos constitucionales de las personas que se tiene en Costa Rica consiste en el recurso de amparo, el cual se utiliza para la protección de cualquier otro derecho derivado de la norma constitucional que no se defendible con el *habeas corpus* (Hernández, 2015).

Su aplicación particular se da ya sea en contra de órganos o servidores públicos o bien de sujetos de derecho privado. Es decir, busca garantizar la protección de los derechos en cuestión, independientemente de quien sea el conculcador.

Su definición más clara se observa en el artículo 29 de la Ley de Jurisdicción Constitucional, donde se indica:

> *El recurso de amparo garantiza los derechos y libertades fundamentales a que se refiere esta Ley, salvo los protegidos por el de hábeas corpus. Procede el recurso contra toda disposición, acuerdo o resolución y, en general, contra toda acción, omisión o simple actuación material no fundada en un acto administrativo eficaz, de*

> *los servidores y órganos públicos, que haya violado, viole o amenace violar cualquiera de aquellos derechos. El amparo procederá no sólo contra los actos arbitrarios, sino también contra las actuaciones u omisiones fundadas en normas erróneamente interpretadas o indebidamente aplicadas*. (párr. 1)

El artículo 57 de la misma ley amplía esta aplicación en contra de los sujetos de derecho privado que conculquen los derechos en cuestión.

Acción de inconstitucionalidad

Primero se debe indicar que además de la acción de inconstitucionalidad también se presenta la consulta de constitucionalidad, que precisamente radica en un instrumento para consultar e indagar ante la Sala Constitucional los posibles roces que una ley o disposición de menor o mayor rango pudiese tener (Quinche, 2015). No obstante, para el presente trabajo interesa la acción de inconstitucionalidad.

Esta responde, según Hernández (2015), a un instrumento que permite solicitar la derogación o eliminación de una norma o disposición particular por efectos que presente roces con la Constitución (1949), ergo, por la correspondiente conculcación de derechos derivados y afectados por su aplicación.

Esta acción procede con base en los preceptos definidos en el artículo 73 de la Ley de Jurisdicción Constitucional (1989), en el que se indica:

> *Cabrá la acción de inconstitucionalidad:*
>
> *a) Contra las leyes y otras disposiciones generales, incluso las originadas en actos de sujetos privados, que infrinjan, por acción u omisión, alguna norma o principio constitucional.*
>
> *b) Contra los actos subjetivos de las autoridades públicas, cuando infrinjan, por acción u omisión, alguna norma o principio constitucional, si no fueren susceptibles de los recursos de hábeas corpus o de amparo.*
>
> *c) Cuando en la formación de las leyes o acuerdos legislativos se viole algún requisito o trámite sustancial previsto en la Constitución o, en su caso, establecido en el Reglamento de Orden, Dirección y Disciplina Interior de la Asamblea Legislativa.*
>
> *ch) Cuando se apruebe una reforma constitucional con violación de normas constitucionales de procedimiento.*

> *d) Cuando alguna ley o disposición general infrinja el artículo 7º, párrafo primero, de la Constitución, por oponerse a un tratado público o convenio internacional.*
>
> *e) Cuando en la suscripción, aprobación o ratificación de los convenios o tratados internacionales, o en su contenido o efectos se haya infringido una norma o principio constitucional o, en su caso, del Reglamento de Orden, Dirección y Disciplina Interior de la Asamblea Legislativa. En este evento, la declaratoria se hará solamente para los efectos de que se interpreten y apliquen en armonía con la Constitución o, si su contradicción con ella resultare insalvable, se ordene su desaplicación con efectos generales y se proceda a su denuncia.*
>
> *f) Contra la inercia, las omisiones y las abstenciones de las autoridades públicas.* (párr. 1).

La inconstitucionalidad de un determinado impuesto sería atacable precisamente mediante la interposición de la acción de inconstitucionalidad acá descrita y esta es interpuesta contra una norma en particular.

Impuestos en Costa Rica

La normativa tributaria en Costa Rica, aunque bien, aunque es una economía libre y con un cierto enfoque liberal, no deja de tener tintes intervencionistas por parte del Estado (Mora, 2014) tema que toma especial relevancia en materia tributaria, pues la facultad imperio del Estado es significativa en esta materia.

Un ejemplo de esto es la aplicación del principio *solve et repete*, cuya traducción es algo similar a pague primero y después se reclama, aspecto que permea todo el ordenamiento jurídico tributario del país y que es utilizado por parte de las autoridades tributarias del país, al encontrar o presumir una posible deuda en esta materia por parte del administrado.

Un ejemplo del funcionamiento del Derecho Tributario en Costa Rica puede observarse en la siguiente referencia:

> *Es la dependencia del Ministerio de Hacienda encargada de la administración y fiscalización general de los tributos que las leyes le encomienden, del desarrollo de todas aquellas otras competencias que le sean atribuidas por las normas, llevando a cabo las actuaciones de información y asistencia a los contribuyentes, la recaudación, la comprobación, auditoría, inspección y valoración que resulten necesarias o convenientes para que los tributos estatales se apliquen con generalidad, equidad y eficacia, promoviendo el cumplimiento voluntario y*

> *detectando, corrigiendo y, en su caso, sancionando los incumplimientos.* (Arroyo, 2013, pp. 5-6)

Se puede observar la potestad imperio del Estado en esta materia. Adicionalmente es importante señalar que, a pesar de existir un principio constitucional de presunción de inocencia en el país (Constitución Política, 1949), en materia tributaria pareciera no aplicarse, pues usualmente en una obligación tributaria el Estado tiende a presumir la culpabilidad del administrado, aplicando el principio *solve et repete*, lo que exige al sujeto pasivo a cancelar de previo la obligación para después ejercer su derecho de reclamo (Bravo, 2018), tema que parece rozar los límites de la constitucionalidad nacional.

Derecho Tributario en Costa Rica

El Derecho Tributario en Costa Rica presenta diversas normativas tanto de carácter general como específico. Incluye principios de potestad estatal y el principio *solve et repete* en todos sus aspectos y permea las diversas normas tributarias del país (Torrealba, 2009).

Un ejemplo del funcionamiento tributario de la nación se observa en lo señalado por Araya (2011):

> *(…) el sistema tributario costarricense presenta problemas en cuanto a calidad y equidad. En primer lugar, la permanencia de una estructura compleja, caracterizada por impuestos con tarifas múltiples (renta), bases reducidas (ventas) y tributos ineficientes, cuya administración tiene efectos deficitarios. Esta complejidad tiene implicaciones en la equidad, pues muchos agentes económicos están exentos (caso del impuesto sobre la renta para las empresas de Zona Franca y las cooperativas) o evaden sus obligaciones, como lo evidencia la limitada contribución a la recaudación total proveniente de los impuestos a los ingresos.* (p. 38).

Puede también añadirse que, como toda ley, esta responde al principio de reserva de ley; es decir, los impuestos en el país no pueden ser creados sino es por la misma Asamblea Legislativa, por lo cual el poder Ejecutivo no tiene dicha potestad. Sin embargo, aunque los tributos en el país son creados por la Asamblea, su aplicación y en algunos casos la definición de los montos dados para las bases imponibles son definidos por el Poder Ejecutivo, vía decreto (Arroyo, 2013). Ejemplo de esto se da en el impuesto de renta a las personas físicas y jurídicas que ejercen su actividad profesional y comercial dentro del territorio nacional.

Normativa de relevancia

Como se indicó antes, la normativa tributaria en el país es tan diversa que abarca temas relacionados con el impuesto de ventas, impuesto de servicios, importaciones, trabajo, entre otras. No obstante, para los efectos de este trabajo, su análisis se centra en el impuesto de renta, particularmente en personas físicas, aunque este tributo existe tanto para personas físicas como jurídicas (Arroyo, 2013).

Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Consiste en la norma general que regula la actividad tributaria en el país. Cuenta con el rango de *lex generalis,* es decir, ley general. En este caso, es el punto de partida para el entendimiento y aplicación de la normativa tributaria en el país.

Su aplicación específica se observa en el artículo 1 de dicho Código, como se indica:

> *Las disposiciones de este Código son aplicables a todos los tributos y las relaciones jurídicas derivadas de ellos, excepto lo regulado por la legislación especial. No obstante lo indicado en el párrafo anterior, las disposiciones del presente Código son de aplicación supletoria, en defecto de norma expresa.* (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971, párr. 1).

Así pues, este código es de vital importancia para la regulación y definición de las leyes tributarias en el país. Se destacan, a la luz del presente trabajo, las fuentes de Derecho que esta misma ley define, observables el artículo 2 de dicha ley, como se señala: "*Constituyen fuentes del Derecho Tributario, por orden de importancia jurídica: a) Las disposiciones constitucionales; b) Los tratados internacionales; c) Las leyes; y d) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto".* (párr. 1).

Toma especial importancia este artículo al indicar que las leyes tributarias generadas y aprobadas en el país deben respetar los tratados internacionales, lo cual sin duda revela que derechos humanos deben ser considerados para la aprobación de estas leyes.

Esta ley define también el principio de que los impuestos son materia privativa de ley. A esto se agrega lo indicado por la Sala Constitucional en su voto 5015-04 (2004), según se indica:

> *(…) la reserva de Ley prevista en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, para el establecimiento de "impuestos y contribuciones nacionales", se entiende que es únicamente la Asamblea Legislativa la que, mediante el procedimiento para la creación de la Ley formal, puede establecer los elementos esenciales de los tributos nacionales: el sujeto pasivo, la base imponible, el hecho generador y el porcentaje del gravamen* (p. 1).

El código se estructura específicamente en nueve títulos, observados seguidamente:

- **Título 1, Disposiciones generales:** resaltan acá los temas relacionados a los principios, las fuentes, así como la aplicación.
- **Título 2, Obligación tributaria:** señala los conceptos básicos de sujeto pasivo y activo, hecho generado y obligación.
- **Título 3, Hechos ilícitos tributarios:** esta sección es de vital importancia, pues señala las situaciones que son enteramente solventadas con simple multas, además de aquellas que representan materia penal (Mir, 2003).
- **Título 4, Procedimientos ante la Administración Tributaria:** indica los procedimientos necesarios para plantear recursos ante el Estado en materia tributaria.
- **Título 5, Contencioso administrativo:** señala el procedimiento que debe llevarse al platearse algún recurso o acción contra el Estado.
- **Título 6, Derechos y garantías de los contribuyentes:** fundamental para entender y analizar los derechos que el sujeto pasivo tiene ante el accionar de la Administración Tributaria.
- **Título 7, Cobro judicial y extrajudicial:** establece las disposiciones y procedimientos en estos casos.
- **Título 8, Disposiciones derogatorias y vigencia.**
- **Título 9, Disposiciones transitorias.**

Leyes específicas

Claramente y de manera adicional al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la normativa jurídica de impuestos contempla una serie de leyes específicas que regulan diferentes actividades en particular.

Estas leyes, en lo que al país compete, son y deben ser aprobadas específicamente por la Asamblea Legislativa, la cual define que los tributos en Costa Rica son materia de reserva de ley y nunca pueden ser aprobados por decreto o directriz emitida de ninguna otra institución que no sea la misma Asamblea (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971).

Según sostiene Araya (2011), la existencia de leyes en materia tributaria en el país es amplia y su alcance es extenso; sin embargo, el problema no radica en la generación de leyes o su aprobación, sino más bien en la efectiva recaudación, pues se presenta un evidente problema en la eficiencia recaudatoria y en le eficacia aplicativa de estas diversas leyes. Sobre el tema se señala:

> *El modelo actual es una especie de mercantilismo estatal que ya llegó a sus límites. Para crecer al 7% urgen reformas de libertad económica como podar maleza de trámites que impide abrir negocios, ordenar gasto público, bajar y eliminar algunos impuestos, simplificar sistema tributario, abrir monopolios, quitar proteccionismo, liberalizar el mercado laboral, reformar la matriz energética, entre otras que no son el punto del artículo*. (Peña, 2018, párr. 16)

Sin duda la normativa tributaria del país es amplia y sus áreas de aplicación son diversas. Abarca temas como las importaciones, los impuestos selectivos de consumo, la prestación de servicios, la tenencia de bienes inmuebles, el impuesto al ruedo, entre otros (Arroyo, 2013). Sin embargo, su eficacia radica precisamente en una correcta aplicación, tema que sin duda es materia de interés nacional.

Ministerio de Hacienda

Es el órgano encargado de la ejecución de la normativa tributaria. Sus funciones se definen en la misma misión de Ministerio, como se indica:

> *Somos la institución responsable de la recaudación de impuestos, la rectoría de la Administración Financiera, de la asignación de los recursos financieros a las entidades públicas y la administración de la deuda pública, por medio de una política*

> *fiscal sostenible, para contribuir a la estabilidad y crecimiento económico y social de los habitantes del país.* (Ministerio de Hacienda, 2018, párr. 1)

Esta entidad es la encargada de la recaudación de los tributos pagados por los administrados, además es un ministerio con cartera, cuyo ministro es nombrado por el presidente y cuenta con funciones constitucionales tales como la creación del presupuesto de la República (Hernández, 2015). En términos del impuesto de renta a personas físicas, por lo que interesa a este trabajo, el Ministerio de Hacienda es el ente encargado de la recolección del tributo, el cual el administrado debe autoliquidar, así como de la fiscalización, auditoría y control general de la actividad tributaria en el país. Estos conceptos se observan en la cita siguiente:

> *(…) la persona debe incluir los costos, gastos y deducciones. Es importante recordar que todos los montos que se incluyen en la declaración deben estar sujetos a la contabilidad de la empresa, o bien, a la contabilidad que debe hacer una persona física sobre sus ingresos y gastos durante el periodo fiscal correspondiente.* (Avendaño, 2017, párr. 11)

Es interesante señalar que el Ministerio de Hacienda tiene la potestad de indagar al sujeto pasivo, basado en una presunción de no pago hasta por un periodo de cuatro años, que se puede extender hasta 10 años si lo determina preciso (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, (1971), tema que parece no revelar una certeza jurídica adecuada para el administrado. Adicionalmente debe señalarse que el Ministerio de Hacienda no cumple de forma efectiva con sus funciones, pues la evasión y la falta de una fiscalización adecuada en el país es evidente, tal cual lo señala Arias (2017):

> *La Contraloría General de la República halló una serie de deficiencias que deben ser subsanadas, para mejorar la atención a los contribuyentes de impuestos del país. La auditoría evaluó la eficacia de la gestión de la Dirección de Servicio al Contribuyente de la Dirección General de Tributación. El análisis mostró que hay poco conocimiento de la población sobre los procesos de declaración y alta complejidad en los mecanismos de recaudación. Lo anterior contrasta con la misión que tiene el Ministerio de Hacienda de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales.* (párr. 1-2)

Puede evidenciarse que el problema principal en materia de impuestos y su correcta recaudación radica en las prácticas ineficientes de este Ministerio, pues más allá que aprobar nuevos impuestos o subir el quantum de las tasas impositivas existentes, el Ministerio de Hacienda debería enfocarse primeramente en la correcta recaudación de lo existente.

Impuesto de la renta en Costa Rica

Este impuesto en el país es regulado, al igual que todos los demás tributos, por una ley específica que no puede ser modificada sino por la Asamblea Legislativa, mediante una reforma a la ley o bien por la promulgación de una nueva disposición jurídica (Araya 2011).

Es quizás uno de los impuestos más importantes en materia de recaudación, pues representa uno de los mayores ingresos del Estado, como se observa a continuación:

> *La fuente principal de financiamiento del Presupuesto corresponde a los ingresos tributarios es decir, aquellos provenientes de impuestos. Los dos más importantes en recaudación son el impuesto general sobre las ventas y el que se aplica sobre los ingresos y utilidades (impuesto sobre la renta).* (Dirección General del Presupuesto Nacional, 2014, p.10)

De esta manera, el impuesto de renta en Costa Rica es una de las fuentes de mayor ingreso estatal. Para efectos de su objeto específico, debe recurrirse al artículo 1 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (1988), en la cual se señala, precisamente el hecho generador y la materia imponible:

> *Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas. El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense. Este impuesto también grava los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por la ley, entre ellos los ingresos que perciban los beneficiarios de contratos de exportación por certificados de abono tributario. La condición de domiciliado en el país se determinará conforme al reglamento. Lo dispuesto en esta ley no será aplicable a los mecanismos de fomento y compensación ambiental establecidos en la Ley Forestal, No. 7575, del 13 de febrero de 1996.* (párr. 1)

También con base en el mismo numeral del ley en cuestión, debe señalarse que este impuesto es territorial, es decir, aplicable a las ganancias y utilidades que se generen únicamente dentro del territorio nacional, lo cual no implica la existencia de una renta global, por lo cual si un costarricense genera rentas fuera del país, no estaría sujeto a este impuesto. Sobre este tema se señala lo siguiente:

> *Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados,*

> *bienes situados, o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley.* (Ley de Impuesto Sobre la Renta, 1988, párr. 1)

También debe indicarse que el impuesto de renta en Costa Rica responde a una naturaleza progresiva, pues como lo define la misma ley, a medida que el ingreso del contribuyente aumenta, la tasa impositiva de venta también se incrementa, lo que responde a un principio solidario en materia tributaria.

Ley General de Impuesto sobre la Renta

Esta ley es considerada como norma específica de la república y consiste básicamente en la norma que por excelencia regula la imposición de impuestos a las ganancias derivadas de las rentas obtenidas por todas las personas ubicadas en el territorio nacional (Araya, 2011).

Sobre este tema, Avendaño (2017) señala que:

> *Todas aquellas personas o empresas que generan negocios lucrativos en el país deben presentar la declaración del impuesto de renta entre el 1.° de octubre y el 15 de diciembre, además tendrán que pagar el tributo en aquellos casos donde corresponde. Este impuesto creado mediante la Ley del Impuesto sobre la Renta (No. 7092) grava todas las rentas netas (ingresos menos gastos) que generen en el país personas físicas o jurídicas con actividades económicas.* (párr. 1-2)

Así se observa así el ámbito de aplicación y el funcionamiento de esta ley y su objeto específico, donde la utilidad en sí misma es generada tanto por las personas físicas o incluso por las mismas empresas.

La Ley de Impuesto Sobre la Renta tiene como principal objetivo el cobro del tributo a la generación de utilidades o ganancias monetarias y dinerarias por parte de los contribuyentes (Ley de Impuesto Sobre la Renta, 1988). Viene a regular de forma específica la actividad de todas las personas físicas y jurídicas que son sujetas a esta ley, tema que puede observarse en lo dispuesto en el numeral 2 de la ley en cuestión, donde además de las personas físicas con actividad lucrativa, se enlistan como sujetos pasivos de la ley a personas jurídicas, entidades de educación privada universitaria, fideicomisos en la nación, sucesiones, entre otros, lo que precisa la amplitud de la aplicación de la ley.

Esta ley se estructura específicamente en cinco títulos, señalados seguidamente:

- **Título 1, Del impuesto a las utilidades:** es quizás la sección más relevante pues precisa los hechos generadores de la ley, las tarifas del impuesto, las rentas netas y brutas, el periodo fiscal, pago del impuesto y otras disposiciones específicas de la ley.

- **Título 2, Del impuesto único de rentas percibidas por trabajo personal u otras remuneraciones por servicios personales:** este título regula el impuesto de renta que debe ser cobrado a los trabajadores en función de su relación de trabajo para con un patrono; es decir, se diferencia de los servicios profesionales, pues acá se detalla una relación laboral específica (Alonso, 2008).

- **Título 3, De los certificados para efectos tributarios, libros y normas:** detalla algunas disposiciones muy específicas en cuanto a posibles deducciones, así como los libros contables que algunos contribuyentes están obligados a llevar.

- **Título 4, Del impuesto sobre remesas al exterior:** se refiere al impuesto específico sobre los montos enviados al exterior sobre remesas, por lo que se le denomina un impuesto de renta específico.

- **Título 5, Disposiciones generales:** corresponde a algunos regímenes del impuesto especiales, además de la fiscalización y control que la Administración Tributaria debe realizar y el denominado régimen simplificado.

Esta ley es considerada como una ley de aplicación territorial. No contempla el concepto de renta global, a lo cual Avendaño (2017) señala que: "*De acuerdo con información del Ministerio de Hacienda, este tributo debe ser pagado por las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que realicen en el territorio nacional actividades o negocios de carácter lucrativo*" (párr. 8). Por ello su aplicación es dada únicamente para las actividades generadoras de renta en el territorio costarricense, lo cual refleja el funcionamiento del concepto del impuesto de renta territorial, es decir, la posibilidad de aplicar el tributo en cuestión únicamente a las personas que generen rentas en el territorio nacional.

Actividad profesional en personas físicas en Costa Rica

Este concepto se refiere a la generación del trabajo privado, pero de forma independiente, sin un patrono, por parte de la persona física, entendida en este punto como el profesional liberal en el país (Ministerio de Hacienda Costa Rica, 2018). Este sujeto es definido como el profesional liberal, a quien según Madrigal (2015) le corresponde lo siguiente: *"Toda persona física o jurídica que realicen actividades o negocios lucrativos en el país deberán presentar la declaración del Impuesto Sobre la Renta que vence el 15 de diciembre"* (párr. 1).

Las profesiones liberales en Costa Rica son asociadas a individuos que cuentan con formación universitaria y que venden sus servicios a terceros de forma remunerada y logran acumular riqueza gracias a su trabajo. Sin embargo, no es cierto que necesariamente deban contar con un título universitario para cobrar por la venta de sus servicios, pues también hay personas que venden servicios técnicos o laborales sin ser profesionales universitarios.

El concepto anterior se observa en los incisos específicos del artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (1988), donde se señala que un contribuyente puede ser:

> *e) Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos. f) Los profesionales que presten sus servicios en forma liberal. g) Todas aquellas personas físicas o jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos anteriores, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país.* (párr. 7)

Debe adicionarse que para constituirse en contribuyente la persona en cuestión debe inscribirse ante el Ministerio de Hacienda, de forma que pueda cancelar el impuesto correspondiente con base en su actividad (Torrealba, 2009).

Los profesionales liberales en Costa Rica son de aproximadamente 290 000, según datos de Rodríguez (2016), cuyo aporte a la población económicamente activa es cuantioso y de consideración, ergo, la generación de riqueza y trabajo es producentemente de gran aporte a la economía nacional.

Renta a personas con actividad lucrativa en Costa Rica

Para efectos de la aplicación del impuesto de renta a personas físicas en el país, debe señalarse este sujeto pasivo es básicamente la persona que ejerce sus profesión de manera liberal, para lo cual emite facturas por la venta de sus servicios que son precisamente ligados a su formación académica y práctica.

Para que una persona pueda emitir facturas y cobrar por la venta de sus servicios profesionales, debe forzosamente estar inscrito ante el Ministerio de Hacienda como contribuyente físico, además de contar con un usuario y estar autorizado para la emisión de facturas electrónicas (Ministerio de Hacienda, 2018). A su vez es sujeto del pago de los adelantos de renta parciales en los meses de marzo, junio y setiembre, lo que denota de nuevo la presunción de una ganancia previa, aun antes de que el año fiscal cierre.

La renta que estos profesionales deben cancelar es pagadera con base en el acumulado de la ganancia que generen en un periodo fiscal definido por ley, el cual abarca desde el primero de octubre hasta el 30 de setiembre, pero que puede cambiarse, según se indica:

> *El período fiscal ordinario del impuesto inicia el 1° de octubre de un año y concluye el 30 de setiembre del año siguiente (12 meses). Además la Administración Tributaria puede autorizar dependiendo de la actividad del contribuyente, un "período fiscal especial" de año natural, sea del 1° de enero al 31 de diciembre*. (Ministerio de Hacienda, 2018, párr. 3)

Se señala que el pago se hace sobre la renta neta y con base en la escala de tasas impositivas dispuestas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, específicamente en el artículo 15, en el que se define lo siguiente:

> *c) A las personas físicas con actividades lucrativas se les aplicará la siguiente escala de tarifas sobre la renta imponible:*
>
> *i) Las rentas de hasta ¢3.549.000,00 anuales, no estarán sujetas al impuesto.*
>
> *ii) Sobre el exceso de ¢3.549.000,00 anuales y hasta ¢5.299.000,00 anuales, se pagará el diez por ciento (10%).*
>
> *iii) Sobre el exceso de ¢5.299.000,00 anuales y hasta ¢8.840.000,00 anuales, se pagará el quince por ciento (15%).*
>
> *iv) Sobre el exceso de ¢8.840.000,00 anuales y hasta ¢17.716.000,00 anuales, se pagará el veinte por ciento (20%).*

> *v) Sobre el exceso de ¢17.716.000,00 anuales, se pagará el veinticinco por ciento (25%).* (Ley de Impuesto Sobre la Renta, 1988, párr. 6)

Las tasas del impuesto de la renta son señaladas por la misma ley, pero los montos son cambiados cada año fiscal en función de decretos que emite el Poder Ejecutivo (Arroyo, 2013).

Este impuesto al menos en la definición de su tasa impositiva es dado por el total facturado, es decir por la renta bruta, no obstante su aplicación se hace sobre la renta neta, que es definida como la base imponible y definida con base en el numeral 7 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (1988):

> *La renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad. En el reglamento de esta ley se fijarán las condiciones en que se deben presentar estos documentos. Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas o exentas, se deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas*. (párr.1)

Así pues la tasa impositiva aplicable a las personas físicas con actividad lucrativa se hace sobre sus ganancias netas; es decir, aquel monto que se obtiene una vez que se resta al total facturado bruto y percibido en un periodo fiscal todos aquellos gastos que sean necesarios y ligados a la prestación de su servicio profesional comercializado

Este profesional independiente asume el riesgo de su trabajo y genera rentas por la venta de su propio trabajo, básicamente gracias a su esfuerzo volitivo, cognitivo y físico que logra de su lucro privado. Es así que puede definirse que el profesional privado en Costa Rica es la persona que genera propiedad privada sobre el dinero.

Marco teórico

Seguidamente se plantea la fundamentación teórica del trabajo, contemplando los elementos conceptuales de pertinencia para la investigación, los cuales son definidos en función de los temas de mayor relevancia para el trabajo y que cumplen con la función de sustentar la base teórica y epistemológica del trabajo que posteriormente da pie para el establecimiento de los correspondientes análisis y de las contrastaciones teóricas que refuerzan la información de campo obtenida.

Los conceptos presentados en esta sección hacen referencia a la temática propia del trabajo. Se destacan los temas del Derecho Tributario, así como la materia relacionada con los derechos humanos y su enfoque constitucional. De igual forma, se considera tota la base conceptual pertinente a los impuestos y a su aplicación en el campo, especialmente el que corresponde al impuesto de la renta, que consiste en uno de los principales elementos de análisis en este trabajo.

La teoría presentada en esta parte del capítulo se basa en libros de texto, documentos doctrinarios y artículos científicos, en los cuales se presenta un análisis teórico profundo de la temática señalada. De igual forma estos conceptos, además de ser definidos, también son explicados y abordados desde una óptica analítica, contrastando sus definiciones con diferentes posiciones doctrinarias, de forma que pueda compararse el contenido temático desde diversas áreas de interés.

Los conceptos teóricos presentados en este marco son definidos con base en los objetivos de estudio, los cuales posteriormente son el fundamento para la definición de las variables de estudio. Esto permite establecer el suficiente sustento teórico para un posterior análisis de las variables de estudio.

Finalmente, debe indicarse que la teoría contenida en este capítulo posteriormente se retoma en el análisis e interpretación de resultados, donde se logran contrastar de forma empírica los datos de campo recolectados con las diferentes posiciones teóricas y doctrinarias abordadas.

Economía

La ciencia madre que estudia la relaciones económicas y productivas entre los participantes de una determinada colectividad, definida por Parkin (2004) como: *"(...) la ciencia social que estudia las elecciones que los individuos, las empresas, los gobiernos y las sociedades hacen para encarar las escasez"* (p. 2).

Puede observarse que la economía busca solventar el problema fundamental dado por la existencia limitada de factores productivos, en contraproducencia a una cantidad ilimitada de necesidades humanas de consumo, lo que implica que la escasez es el elemento esencial de la ciencia económica.

En este punto es importante señalar, y según Krugman *et al*., (2008), que los recursos económicos o factores productivos son la tierra, el capital el trabajo y más recientemente se agregan la información y a la tecnología, elementos que por su misma naturaleza son escasos y de acá que conlleve la importancia de un correcto estudio para efectos de maximizar su aprovechamiento. De aquí se derivan las diferentes aproximaciones o enfoques económicos que pueden ser aplicados en aras de lograr dicha maximización.

Enfoques económicos

Los enfoques económicos se refieren a la forma, método y técnicas utilizadas para alcanzar una maximización en la distribución de los escasos recursos económicos entre las necesidades humanas de naturaleza ilimitada (Parkin, 2004). Se destacan dos enfoques fundamentales de la ciencia económica: la izquierda y la derecha, explicados seguidamente.

Enfoque izquierdista

Consiste en aquella posición económica que *"(...) significa que el estado debe asumir el control total de la economía, que controle el 100%"* (Flores, Martínez y Padillla, 2006, p.117). Se refiere a una centralización de los recursos económicos y a la riqueza en manos estatales, en donde la libertad de comercio o de empresa es sumamente limitada o incluso prohibida.

En este tipo de enfoque el Estado es el único ente con capacidad de administrar la producción, los factores y su distribución y puede caer incluso en una disminución radical del derecho a la propiedad privada (López, 2017), pues al ser precisamente el Estado el único capaz de administrar la economía, la propiedad en manos privadas carece de validez.

De igual forma, para este enfoque el Estado tiende a tener un aparato funcional y organizativo sumamente extenso, que limita la capacidad privada de generar riqueza (Álvarez y Varela, 2004).

Enfoque derechista

En oposición completa al anterior enfoque, la derecha busca en esencia la maximización de la riqueza y la eficiencia máxima de la economía. Este enfoque corresponde a lo que se señala: *"En el extremo de la línea se posicionan los que quieren que el Estado se abstenga de cualquier intervención, que controle el 0%"* (Flores *et al.*, 2006, p.117).

En esta aproximación económica, la propiedad privada encuentra su máxima exposición, pues se busca que la tenencia y administración de los factores económicos estén en manos particulares y no del Estado, aunque no se cierra la puerta para que este último participe económicamente, pero desde una óptica de competencia como un participante más (Pacheco, 2009).

Así se determina que el enfoque derechista busca la liberalización de los recursos económicos y fomenta la competencia, además de que permite una mayor acumulación de riqueza, ergo de propiedad privada en manos de los particulares.

Derecho

El Derecho como ciencia es entendida, según define Olaso (2008), como aquella disciplina que estudia en primera instancia y posteriormente regula las relaciones entre los sujetos que habitan un determinado territorio, tanto en términos de sus actividades en un ámbito local, así como en un contexto internacional.

Para estos efectos el Derecho se define:

> *Ya sea con el fundamental de Dios ha insuflado en las criaturas humanas derechos como el de vivir, disfrutar de la propiedad, de elegir los gobernantes, etc., o alegando que tales derechos derivan de la naturaleza racional del hombre o mediante otras justificaciones, los autores iusnaturalistas sostienen que lo único que puede hacer con ellos el derecho positivo es reconocerlos y reclamar su ejercicio. Además el derecho positivo debe proteger tales derechos subjetivos; un sistema coercitivo que no lo hiciera no sería digno de llamarse ´derecho´*. (Rocha, 2006, p.22)

Claramente el Derecho conlleva la salvaguarda de los derechos subjetivos de las personas, pero a su vez establece las obligaciones que los individuos y sujetos de derecho tienen para asegurar una convivencia pacífica en la sociedad.

Es importante señalar que pueden presentarse personas físicas o jurídicas, siendo las primeras básicamente los seres humanos, mientras que los segundos hacen mención a las instituciones, entidades, empresas y demás organizaciones participantes en una sociedad o país, incluyéndose además al Estado como tal (Calatayud, 2009).

El Derecho como disciplina jurídica plantea diferentes divisiones, las cuales son planteadas de acuerdos con ramas o áreas específicas, que regulan diversas áreas de la conducta y relaciones de los individuos (Lacruz, Delgado y Parra, 2004). Se presenta como la principal división de la ciencia jurídica aquella planteada entre el contexto del derecho privado y el público.

Derecho privado

Como parte de las ramas del Derecho y siendo quizás de las primeras y más relevantes divisiones, establece la existencia del derecho privado, el cual, según Calatayud (2009), regula, las relaciones entre sujetos de derecho privado. Considérese sobre este tema lo siguiente:

> *(…) las personas son los sujetos de las relaciones jurídicas, titulares de los derechos y deberes que se derivan de las mismas (sic). En definitiva, solo las personas son sujeto del derecho ya sea de propiedad, de crédito y otros de índole no patrimonial como los derechos personalísimos.* (Acedo, 2013, p. 46).

De esta forma se establece que el derecho privado regula todas aquellas relaciones que se dan entre las personas físicas o jurídicas que no sean del Estado o se encuentren ligadas a este. Se puede definir este derecho como aquel que: *"(…) por su propia razón de ser y por el*

concepto de autonomía privada, los sujetos pueden realizar actos jurídicos autorizados por el ordenamiento, mediante las facultades explícitas al efecto otorgadas en los derechos subjetivos" (Soto, 2005, p. 23).

También este derecho puede ser llamado derecho civil, que en esencia permite realizar todo aquello que no se encuentre expresamente prohibido por alguna norma escrita del ordenamiento jurídico.

Derecho público

La otra gran arista en términos de la división fundamental del Derecho hace referencia al derecho público, el cual según Romero (1999), es entendido como: *"(...) aquel que rige la organización del Estado y su actividad respecto a otras personas y a su interior, dentro de su territorio concreto*" (p. 20).

Puede observarse que este derecho se encarga de regular tanto el funcionamiento propio del Estado y sus instituciones, así como la relación que este tiene con sus administrados, lo que define así los límites y formas que deben aplicarse para este trato.

Puede observarse que este tipo de derecho viene a regular la actividad estatal propiamente, así como las relaciones que esta persona de derecho (entiéndase el Estado) tiene con los particulares (Casal, 2008). Esto permite a su vez establecer los alcances y los límites del Gobierno ante sus administrados. Este aspecto es fundamental en términos de la definición de la convivencia pacífica entre la administración estatal y sus administrados residentes del país

Los sujetos de derecho público son aquellos que actúan como parte del Estado: empleados e instituciones públicas. Es decir, el Estado en sí mismo actúa por medio de sus colaboradores o instituciones específicas para la regulación y control de la sociedad o bien para la prestación de servicios públicos (Goldschmidt, 2008). Precisamente es este derecho la rama que viene a regular la prestación de estos servicios comercializados u ofertados por el Estado bajo su aparato gubernamental.

Derechos humanos

Consisten en la escala mayor de derechos, al menos desde una óptica de la pirámide de Kelsen, la cual según Roveta (2009) define la jerarquía de aplicación de la norma en función del tipo de derecho que debe aplicarse.

Los derechos humanos se refieren a los derechos inherentes y atinentes a la persona humana, los cuales son obtenidos por el simple hecho de nacer y existir; es decir, son propios de la condición humana (Sauri, 2014). Además, son irrenunciables e inalienables y representan los derechos más importantes en el escalafón de respeto de las personas como tales. Una definición bastante precisa es la establecida por Ball y Gready (2006):

> *(…) son inalienables a los seres humanos y existen incluso en los lugares más oscuros donde se violan más flagrantemente. Lo revolucionario de los derechos humanos es que son iguales para todo el mundo, no solo para los poderosos o virtuosos. Los oprimidos de todo el mundo se entusiasman instintivamente ante la idea de que los derechos humanos sean inherentes a todos los seres humanos, precisamente porque son humanos* (p. 14).

Se observa la relevancia y alcance de los derechos, además del respeto y obligación que deben tener tanto los estados como terceros.

Clasificación de los derechos humanos

Los derechos humanos, según Rodríguez (2010), pueden ser calificados en generaciones, las cuales han sido definidas de forma histórica y en función de sus mismos derechos contemplados. Para estos efectos, se establecen las siguientes categorías de generaciones:

- **Primera generación:** son también conocidos como los derechos más fundamentales (Olalla, 2013) y se basan en la existencia y dignidad de la persona como tal. Se incluyen aspectos básicos como la vida, la libertad, la salud, la expresión libre y la libertad de tránsito, el voto, entre otros

- **Segunda generación:** entendidos como derechos económicos y sociales. El más relevante de ellos es el derecho a la propiedad privada (Roveta, 2009), el cual comanda esta segunda generación, que cuenta además con derechos como el trabajo,

la libertad de reunión, la libre asociación y otros relacionados precisamente con el concepto social.

- **Tercera generación:** conocidos como derechos heterogéneos. Incluyen, además de los mencionados, aspectos como el medio ambiente, la paz, los derechos del consumidor y otros de relevancia, pero quizás no son tan ligados a la persona física.

- **Cuarta generación:** se refieren a la amenaza de otros derechos, además de derechos un poco más abstractos tales como la autodeterminación, el acceso a la información, Internet y otros que representan elementos de mayor modernidad (Rodríguez, 2010).

Propiedad privada

Es quizás uno de los derechos humanos más relevantes, el cual hace referencia a la capacidad y voluntad que tienen las personas para apropiarse de un determinado bien, acto que debe ser protegido, precisamente por el derecho humano correspondiente, a la propiedad privada (Rastrollo, 2013).

Este concepto y según Lacruz *et al*., (2004) corresponde a la generación de dominio y posesión sobre bienes muebles o inmuebles, los cuales entrarían en la esfera privada del individuo y serían objeto de apropiación. Ergo, son parte del patrimonio de la persona y deben ser respetados por terceros.

La propiedad privada se define de igual forma como un derecho humano, el cual debe ser respetado y tiene un rango de carácter supra constitucional, de manera que su alcance es basto y de fuerza vinculante, por lo que su protección es intrínseca a la propia tenencia del bien (Rocha, 2006).

Una definición precisa de este concepto señala que es: *"(…) la forma jurídica más absoluta del fenómeno social y económico que consiste en la aglomeración de la riqueza para fines de producción propiamente dicha, de objetos de uso y consumo que satisfacen a la persona"* (Ochoa, 2008, p. 108).

Derecho Constitucional

Es quizás el derecho de mayor jerarquía, con base en la pirámide de Kelsen. Estaría solamente por debajo de los Derechos Humanos, siempre que estos beneficien y amplíen la protección de la persona (Gullock, 2014).

El concepto es definido por Soto (2005) como:

> *(...) la rama del Derecho Público integrada por el conjunto de normas jurídicas contenidas en la Constitución Política del Estado y leyes complementaria. (...) Esta rama del Derecho abraza toda la esfera del ordenamiento jurídico estatal ya que fija todos los presupuestos de formación de un Estado, determina sus elementos constitutivos* (p. 60).

Haciendo también referencia a la protección de los derechos inherentes de la personas, los cuales son dados para todo individuo existente, sin importar su nacionalidad o características personales, raciales, creencias o similares.

El Derecho Constitucional se encarga de regular la misma creación del Estado como un ente con vida jurídica particular, además de generar aquellas disposiciones propias de la norma constitucional que rige un territorio (Gullock, 2014). Puede señalarse que dentro de los elementos de la relevancia en este derecho se encuentra la misma Constitución Política (1949), así como las normativas derivadas de ellas, además de la jurisprudencia constitucional, que según el ordenamiento jurídico, esta tiene carácter vinculante.

Adicionalmente debe señalarse que el Derecho Constitucional resguarda los derechos emanados de la misma Constitución (1949), los cuales son protegidos vía los denominados recursos de amparo o *habeas corpus* (Sala Constitucional Costa Rica, 2018).

En relación con los recursos anteriores, el primero es el instrumento que se utiliza para resguardar los derechos constitucionales y fundamentales emanados de la misma Constitución (1949), o bien los mismos derechos humanos, mientras que el segundo regula y protege la vida y la libertad (Olalla, 2013). De igual forma, existen otros instrumentos en este derecho, tales como la acción de inconstitucionalidad

Inconstitucionalidad

El concepto se define como aquel procedimiento legal que:

> *(…) procede contra las leyes y disposiciones generales que lesionen alguna norma o principio constitucional, o cuando en la formación de las leyes o acuerdos legislativos se viole algún requisito o trámite indispensable indicado en la Constitución o establecido en el Reglamento de la Asamblea Legislativa.* (Sala Constitucional, 2016, párr. 1)

También procede cuando se aprueba una reforma que atenta contra las normas constitucionales o si una ley o disposición general va en contra de un tratado público o convenio internacional aprobado. Hace referencia a la existencia de roces o contraproducencia en alguna determinada norma del ordenamiento jurídico en relación con la norma de rango constitucional, es decir, que sea contrario o adverse lo preceptos y el articulado propio de la Constitución Política de un determinado país.

Según Quinche (2015), la inconstitucionalidad corresponde también a todas aquellas distorsiones que pudiesen presentarse al pretender aplicarse una norma de rango inferior al constitucional y que pudiese contravenir y conculcar los derechos propios de la Constitución Política o bien aquellos que se encuentren resguardados por esta norma en particular.

La inconstitucionalidad como tal puede ser invocada en contra de una norma específica, es decir, una ley particular, o bien, pudiese también ser aplicada a directrices, decretos o incluso reglamentación interna de instituciones (Molina, Álvarez, Peláez y Botero, 2006). Cuenta con un alcance de tanta relevancia que podría, incluso, aplicarse a la normativa interna de instituciones privadas, si es que fuera el caso de que presenten roces inconstitucionales en su estipulación

El instrumento utilizado para solicitar y poder declarar la inconstitucionalidad de una determinada norma, independientemente de su rango, es la acción de inconstitucionalidad, la cual se impugna contra la norma en cuestión y cuyo proceso se interpone ante el organismo correspondiente encargado de velar por la constitucionalidad de las normas vigentes y aplicables en el país (Molina *et al*., 2006).

Derecho Tributario

Este derecho es definido por Soto (2005) como aquel en donde:

> *Las normas que se agrupan bajo esta denominación, disciplinan el tributo, en sus más variadas fases. Ellas ofrecen una gran heterogeneidad, cuyo centro unificador es el tributo, entendido como una carga impuesta por el Estado, a los ciudadanos que se encuentren en la situación de ser contribuyentes. El Derecho Tributario pertenece al Derecho Público y puede ser incluido dentro del Derecho Administrativo, puesto que este contempla la actividad tributaria del órgano impositor y sus relaciones con los sujetos obligados a pagar los gravámenes. La norma tributaria se dirige a regular el poder de imposición estatal.* (p.65).

Con base en lo anterior, puede señalarse que el derecho en cuestión regula todas las relaciones existentes en términos del cobro que el Estado realiza a sus administrados y que son derivadas de alguna actividad para la cual se haya determinado por ley que esta persona debe cancelar una obligación por su cometimiento, las cuales y según señala Torrealba, (2009), pueden ser tan diversas como la generación de renta, el trabajo, la tenencia de bienes, el uso de carreteras, entre otras.

Adicionalmente, el Derecho Tributario regula todo lo relacionado con la recolección de impuestos, es decir, con la recolección de los ingresos gubernamentales para que el Estado cuente con los recursos necesarios para poder llevar a cabo sus actividades y la prestación de los servicios esenciales propio del ente gubernamental (Bravo, 2018). Para estos efectos se consideran todos los ingresos por concepto del cobro tributario a los sujetos administrados.

Parte del funcionamiento de este derecho se observa en lo expresado por Wolter Kluwer S.A (2007), grupo que señala que: *"La obligación tributaria nace en el momento que se realiza el presupuesto que constituye el hecho imponible (…) En ese momento se devenga el tributo y nace una obligación líquida"* (p. 223).

De esta forma se define la relevancia que este derecho tiene tanto para la regulación de las actividades lucrativas individuales y el pago que los sujetos deben realizar por las utilidades que de ellas se derivan, así como para la recolección de ingresos que permitan el funcionamiento estatal.

Tributo e impuesto

El concepto del tributo se entiende como:

> *(...) los ingresos públicos que consiste en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula al beber de contribuir, con el fin primordial del obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos* (Campiña y Fernández, 2010, p. 27).

Como puede verse, se hace referencia a aquel gravamen, usualmente porcentual, que el Estado cobra en función del cometimiento de alguna actividad en particular desarrollado por algún sujeto físico o jurídico particular. Este tipo de tributos corresponde a los impuestos que, según Torrealba (2009), son aquellas imposiciones monetarias y financieras que el Estado cobra a sus administrados derivados de alguna actividad específica que estos últimos desempeñan.

En la relación tributaria, el sujeto activo siempre es representado por la administración como tal, es decir, por el Estado, usualmente representado por alguna entidad específica encargada de la gestión tributaria del país, usualmente llamada el Ministerio de Hacienda. Por otra parte el sujeto pasivo de la obligación, siempre está representado por el administrado, es decir el sujeto particular, que puede ser representado por una persona física o jurídica (Díaz, 2012).

Hecho generador

Un elemento fundamental del Derecho Tributario consiste en el hecho generador de la obligación tributaria, el cual es definido por Wolter Kluwer S.A (2007) como: *"(...) el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas tributarias, de cuya existencia concreta derivan determinadas consecuencias"* (p. 223).

Este concepto hace referencia a la situación de hecho y de derecho que inexorablemente debe ocurrir para que el sujeto pasivo se constituya como tal y, en caso contrario, no habría tan siquiera nacimiento de dicha obligación.

El hecho generador es la base propia de la obligación tributaria (Bravo, 2018), el cual consiste en una situación que debe estar previamente estipulada por ley y debe ocurrir en el mundo físico. Es decir, el sujeto, quien se constituye en la persona pasiva de la obligación, debe

realmente cometer esta situación, llamada a esta última, situación de hecho, lo que indica que debe incurrir en este acto.

Los hechos generadores son variados, pero deben ser definidos por ley. Entre estos puede encontrarse la tenencia de bienes inmuebles, el uso de carretera, el trabajo personal o la generación de renta como tal.

Base imponible

La base imponible y según Argente, Arveras, Gil, Márquez, Martin, Mellado y Rodríguez (2007) consiste en el monto monetario específico al cual se le aplica el impuesto en cuestión que desea cobrarse. En otras palabras, consiste en un valor monetario o bien también derivado del valor patrimonial de un determinado bien, el cual al final siempre es definido en unidades monetarias y al que se le aplica la tasa propia del impuesto.

Las bases imponibles puede ser utilidades antes de impuestos, valores de bienes inmuebles, precio del producto, entre otros.

El concepto de la base imponible también es entendido, al menos para la cancelación del impuesto de renta, como la renta neta, definida como aquel procedimiento en el que: *"Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles"* (Argente, Arveras, Márquez y Rodríguez, 2008, p. 227). Este concepto se refiere a un remanente o sobrante monetario, que constituye la ganancia generada por el sujeto pasivo tributario, monto al cual se le aplica el impuesto para su posterior pago.

En caso de que la base sea negativa, no se aplicaría el pago del impuesto en cuestión, pues este tributo se refiere a un impuesto a las ganancias y, en caso de presentarse una pérdida, no habría ningún hecho generador y no nacería a la vida jurídica la obligación tributaria pertinente.

Es importante señalar que las bases imponibles, aunque definidas usualmente por ley –es decir, se derivan propiamente de la norma positiva– estas pueden ser variadas por decretos, siempre que la misma ley así lo contemple (Bravo, 2008), por lo que puede señalarse que la base y su aplicación son consideras norma escrita de carácter de ley, pero su *quatum* es dado por el decreto que puede ser variado de forma temporal.

Tasa impositiva

Ligado completamente al concepto del cobro impuestos, se observa el concepto de la tasa impositiva, la cual según se indica en la Enciclopedia de Derecho *On Line* (2016), consiste en la *Tasa Especial que se cobra en los impuestos por diversos conceptos y la cual está definida legalmente"* (párr. 2). De esta forma, consiste en el porcentaje específico que es aplicado para determinar el valor de la obligación tributaria y que claramente es definida por ley.

Este concepto no es otra cosa que el porcentaje específico que se cobra sobre un monto determinado para determinar el valor monetario de la obligación tributaria. Es decir, su aplicación multiplicativa por este monto, llamado base imponible, determina el valor final que el contribuyente o sujeto pasivo debe cancelar (Bravo, 2018).

La tasa como tal es definida por un porcentaje y su aplicación específica es dada a la base imponible, es decir a un monto monetario que es definido por la ley y que consiste en el monto específico, entiéndase el remanente referido a la ganancia del sujeto o el valor del bien en cuestión. Siendo así que se logra obtener, al realizar la multiplicación de la tasa por dicha base, el monto completo del impuesto que debe cancelarse al Estado por concepto del hecho generador cometido.

Tipos de impuestos

Aunque los impuestos en general presentan un funcionamiento similar (cuentan siempre con un hecho generador, una base imponible y una tasa impositiva), además de que cuentan con una relación entre un sujeto pasivo (el contribuyente) y el sujeto activo (Estado) (Diaz, 2012), se pueden encontrar algunas clasificaciones de relevancia, las cuales se presentan seguidamente.

Progresivos y regresivos

Esta clasificación hace referencia, tal cual el nombre lo señala a la progresividad o regresividad de los impuestos, la cual es definida por Rionda (2006), como:

> *En la recaudación los impuestos que gravan más a los segmentos de la población con mayor ingreso, respeto a los más humildes se les nombre como progresivos. Contrario, los que son más gravosos a los humildes proporcionalmente que a los ricos se les nombra como regresivos* (p. 60).

Este concepto se refiere al impacto y al aumento del pago del impuesto específicos, en función del ingreso propio del contribuyente o bien del *quantum* de la base imponible, que detalla para el progresivo una relación directa entre ellos y para el regresivo, una inversa.

Con base en lo anterior, el impuesto progresivo es aquel cuya tasa impositiva aumenta en función del aumento del ingreso bruto del consumidor o bien de la base imponible (Argente *et al*., 2007), ergo, se obtiene un mayor cobro total en la medida que estas dos variables aumentan. Un buen ejemplo usual es el impuesto de renta a personas jurídicas y físicas, pues en esencia la tasa aumenta en función del ingresos brutos.

Por otra parte, el impuesto regresivo sería, precisamente lo contrario. Está constituido por aquel tributo cuya tasa no varía en función del ingreso del contribuyente, bien de la magnitud de la base imponible (Menéndez, 2007); es decir, la tasa impositiva sería la misma, indiferentemente del monto al cual se le aplique, o bien, del ingreso bruto del sujeto pasivo Ejemplo de esto es el impuesto de ventas, cuya tasa no suele variar, independientemente del valor del producto transado.

Directo e indirectos

Otra clasificación de interés en relación con los impuestos consiste en aquella que los divide en directos y en indirectos, los cuales según Krugman *et al*. (2008) se definen en función de la posibilidad que tiene el sujeto pasivo de trasladar el pago de la obligación, es decir, en caso de que se considere que el pago se efectúa directamente por la persona o si esta solamente juega un papel de recolector.

Este concepto hace referencia a los conceptos de sujeto pasivo y sujeto recolector. El primero es aquel que debe cancelar de forma directa la obligación tributaria, mientras que el segundo se refiere al sujeto que solamente desempeña un rol de recaudador de impuesto, cobrando este monto y reteniéndolo para posteriormente trasladarlo al Estado por medio de una liquidación.

Para efectos de su ejemplificación, puede definirse como impuesto directo la renta a personas físicas o jurídicas, pues en este caso, el monto debe cancelarse de forma directa por el sujeto pasivo (Díaz, 2012), mientras que para efectos del impuesto indirecto, el mejor ejemplo sería el impuesto de ventas, pues aunque es el empresario comerciante quien cancela el monto por pagar, es el cliente final quien debe cancelar esta obligación, cargada usualmente en el precio cobrado en el comercio (Torrealba, 2009).

Impuesto de renta

Este impuesto consiste en un cobro directo aplicable a las ganancias netas de una persona en particular. Puede ser aplicable a una persona física o jurídica y con una tasa impositiva que suele aumentar a medida que la renta neta es mayor, es decir, conforme la base imponible sea mayor (Argente *et al*., 2007).

La definición específica del impuesto es dada por Argente *et al*. (2007), quienes señalan que: *"(...) es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad y progresividad, la renta de personas"* (p. 50). Precisamente se trata de la aplicación de este tributo de forma directa sobre las ganancias que un determinado sujeto pasivo obtiene, las cuales deben ser dadas en un espacio territorial sujeto a la aplicación del impuesto en cuestión.

Adicionalmente debe señalarse que este impuesto presenta un naturaleza directa, pues es el sujeto pasivo quien lo cancela de forma directa (Bravo, 2018). Además, es progresivo, pues la tasa impositiva tiende a aumentar, a medida que la renta neta, es decir, la ganancia se ve incrementada (Menéndez, 2007).

El concepto referente a los obligados del pago de este impuesto se ve expresado seguidamente:

> *Son contribuyentes de este impuesto, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que realicen en el territorio nacional actividades o negocios de carácter lucrativo, independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos*. (Ministerio de Hacienda Costa Rica, 2018, párr. 2)

Se considera como un impuesto directo a las ganancias que un determinado sujeto obtiene, las cuales se han derivado de su actividad comercial, trabajo, inversiones u otras.

Precisamente con base en el punto anterior, puede indicarse que este impuesto es aplicable a cualquier tipo de ganancia en particular, casi siempre las ganancias de empresas, las ganancias de los profesionales liberales, utilidades por inversiones realizadas y otros similares.

Renta bruta

Consiste en los ingresos absolutos y totales generados por un sujeto pasivo, de naturaleza física o jurídica, y que contemplan todos los ingresos afectos a la aplicación el impuesto de renta (Asamblea Legislativa, Ley General del Impuesto Sobre la Renta, 1988). Es decir, son todos los ingresos que se deriven de la actividad taxable, la cual es realizada por el sujeto en cuestión.

La renta bruta consiste en la totalidad de ingresos, definidos como: "*(…) los ingresos que percibe un contribuyente-empresa, descontado el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para su obtención"* (Servicio de Impuestos Internos, 2018, párr. 13)

Debe señalarse que la tasa impositiva que define el monto final por calcular no se aplica sobre este monto, sino más bien es a partir de este monto bruto que empiezan a deducirse los gastos ligados a la operación que permite generar la renta bruta, para efectos de lograr determinar el monto al cual se le aplica la tasa en cuestión.

La renta bruta comprende todos los ingresos que se obtienen en un periodo específico, definido como el periodo fiscal (Asamblea Legislativa, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 1971), en el cual se suman todos estos ingresos generados por el sujeto pasivo para determinar la totalidad de la renta bruta obtenida en el periodo.

Según el sistema jurídico, este monto, es decir la renta bruta, suele determinar la tasa impositiva aplicable; no obstante, debe recalcarse que esta no se aplica sobre dicho monto, sino sobre la renta neta.

Renta neta

Una vez que se obtiene la renta bruta, se procede a determinar la denominada renta neta, según se indica:

> *La Renta Neta estará dada por la diferencia existente entre la Renta Bruta y los gastos deducibles hasta el límite máximo permitido por la Ley. Tomar en cuenta que los gastos se pueden clasificar en dos tipos según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.* (SUNAT.com. 2016, párr. 1)

Es decir, consiste en el monto final y neto al cual se le debe aplicar la tasa impositiva para obtener el monto de la obligación tributaria y que se determina restando de la renta bruta todos los gastos que sean permitidos descotar con base en la misma ley, lo cual permite así obtener la base imponible e interés.

Para llegar a esta renta neta, es necesario quitar a la renta bruta todos los gastos deducibles, los cuales, según Menéndez (2007), son aquellos en los que el contribuyente debe forzosamente incurrir, para lograr obtener sus ingresos. Estos a su vez deben estar debidamente ligados de forma directa a la generación de la renta bruta, es decir, que sea parte necesaria para que el contribuyente pueda realizar con celeridad su actividad comercial o profesional.

Claramente los gastos por deducir deben ser ligados de forma directa a las características propias de la actividad lucrativa del contribuyente, de forma que puedan ser aceptados por la administración tributaria como deducibles de la renta (Ministerio de Hacienda Costa Rica, 2018).

Al aplicar el procedimiento anterior, puede determinarse claramente que la renta neta es mucho menor a la bruta, de forma que la magnitud de gastos por deducir es de suma relevancia, pues el remanente de dicha resta consiste en la base imponible de la obligación, es decir, el monto al cual se le aplica la tasa impositiva (Torrealba, 2009). Con ello se logra determinar el monto final que el contribuyente debe cancelar.

Siempre con base en lo anterior, se recalca la idea de que la tasa impositiva es aplicable de forma directa a la renta neta y no a la renta bruta, por lo que es fundamental su correcta definición para la cancelación del impuesto.

Persona física con actividad lucrativa

Corresponde a la persona física, es decir el ser humano que realiza una determinada actividad profesional remunerada, de la cual genera rentas (Fernández, 2006), las cuales son propias de la generación del lucro que este individuo obtiene, precisamente derivado de la comisión y realización de esta actividad.

Esta actividad profesional, según señala Bravo (2018), debe contemplar la generación de una actividad laboral y personal, la cual debe tener la característica de ser remunerada y sobre la cual la persona en cuestión debe, forzosamente, efectuar un pago taxativo y tributario por dicha acumulación de riqueza y generación de lucro.

Es así que puede definirse que el profesional liberal es la persona física con actividad lucrativa, quien claramente se torna en el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Este sujeto debe cancelar el correspondiente impuesto de la renta, el cual es pagadero según la norma, sobre los ingresos brutos o bien sobre la renta neta.

Lucro privado

Se entiende como la actividad específica de índole económica y monetaria que permite la acumulación de riqueza por parte de un sujeto de derecho privado (Ochoa, 2008). En este sentido, el lucro se refiere a la capacidad volitiva y cognitiva de generar ganancias monetarias derivadas de alguna actividad específica de naturaleza privada.

Esta definición puede ser observada en lo establecido por Cruz (2011) quien señala que es: *"(...) la obtención de ganancias en razón de la actividad desplegada por la persona jurídica en desarrollo de actos de comercio"* (p. 115).

Cabe agregar acá que para efectos de la definición del lucro como una figura jurídica, debe entenderse que esto consiste en el resultado del cometimiento de alguna actividad que conlleve la posibilidad de la acumulación de riqueza (Ochoa, 2008), particularmente aplicable en este caso a los sujetos de derecho privado.

Es así que puede señalase entonces que el lucro privado consiste básicamente en la acumulación del dinero de forma privada y derivado de una actividad económica, por lo que en esencia se podría definir como la propiedad privada del dinero.

Dinero como bien jurídico

El dinero es entendido como:

> *(…) una cosa mueble y tiene una triple función: 1. Es la medida de valor, pues es la base para determinar el que pueda tener cualquier objeto. 2. Es medio de cambio ya que sirve para adquirir otros bienes. 3. Es medio legal de pago de todas las obligaciones que tienen por contenido un puro valor patrimonial.* (Calatayud, 2009, p. 240)

No obstante, esta definición parece contener rasgos más de carácter económico. Aquí el dinero se considera como un medio, pero a la vez y según definen Krugman *et al.,* (2008), un recurso económico que tiene la función de servir como herramienta de intercambio para la adquisición de bienes y servicios en un determinado territorio geográfico, pues su circulación queda supeditada a la ley que faculta el uso de dicha moneda en un país como medio oficial de pago, entendido también como moneda de circulación vigente o también corriente.

Si el dinero es analizado desde una óptica jurídica, puede definirse, según Acedo (2013), que este es considerado como un bien en sí mismo, que cuenta con las características de ser móvil, fungible y tangible. La primera característica se refiere a un bien con la capacidad de moverse entre personas y de intercambiarse rápidamente, tema que también puede ligarse al denominado efecto multiplicador del dinero (Parkin, 2004), que básicamente señala la velocidad con que el dinero puede cambiar de manos.

Se considera también como un bien fungible, por el hecho de que el género prestada o transada, entiéndase el dinero, debe ser devuelto a las mismas manos, pero puede ser entregado en una especie diferente (Calatayud, 2009). Un ejemplo es que al prestarse $100, el mismo monto debe ser devuelto al prestamista, pero no hay obligación de devolver el mismo billete, sino que este puede ser cambiado por otro o incluso por varios, cuyo valor sumado sea el mismo al original.

Finalmente, el dinero es tangible, pues puede tangibilizarse en billetes y monedas, aunque discutible por el hecho de la existencia del dinero digital (Miguez yPadín, 2011), pero de una u otra manera termina teniendo respaldo en un elemento físico.

Propiedad privada sobre el dinero

Definida la idea referente a que el dinero es considerado como un bien en sí mismo, se puede decir también que como producto es a su vez sujeto de dominio. Este último concepto corresponde a aquel donde: *"El titular del derecho del dominio puede ejercer los actos jurídicos de los que la cosa objeto sea susceptible: enajenarla total o parcialmente, alquilarla o arrendarla"* (García y Fabián, 2005, p. 191). Al existir la generación de dominio privado sobre el dinero, el cual a su vez es un bien en sí mismo, sin duda, por una relación de lógica deductiva, se genera una propiedad privada sobre el dinero.

Según Sánchez (2017), la propiedad privada responde a la más alta escala de derechos fundamentales del ser humano. Es a su vez un derecho humano, por lo cual puede definirse que la apropiación legal del dinero por parte de un particular en esencia se refiere a la generación del derecho de la propiedad privada sobre este bien, lo cual brinda una protección especial y del más alto rango, según la jerarquía de leyes (Olaso, 2008), a la generación del lucro privado en personas físicas, quienes están protegidas por este derecho.

La apropiación del dinero y su correspondiente obtención se vinculan con el lucro privado (Lacruz *et al*., 2004), por lo que puede definirse que este lucro, en personas físicas, parece tener una protección intrínseca dada por el derecho a la propiedad privada.

Así puede definirse que el dinero es objeto de propiedad privada, ergo, debe ser resguardado por este derecho, concepto observable en lo expresado por Rastrollo (2013): *"los bienes susceptibles de propiedad privada deben estar regulados de manera tal que no se prive al propietario de efectiva utilidad económica, ni de autonomía de la voluntad para usar y disponer de ellos"* (p.114).

El punto anterior denota la importancia que la protección a la propiedad privada debe tener, la cual debe ser objeto de vigilancia y respeto por parte del Estado, de forma que no puede ser sustraída del administrado sin que exista un precio resarcimiento. Si el dinero fuera

removido del haber de la persona, debe resarcirse, incurriendo de esta forma en un concepto de pago de interés (Parkin, 2004), el cual debería cancelarse a la persona a la que le es quitado el dinero de su haber patrimonial.

Resalta acá la idea fundamental de este trabajo en la que se define la relación tripartita por el hecho de que el dinero es un bien, el cual es obtenido por medio del lucro privado, lo que genera a su vez un derecho de propiedad privada sobre este bien y que también es un derecho humano, por lo cual un impuesto cuyo hecho generador sea un derecho humano directo, sería inconstitucional.

En este caso, pues parece ser que el hecho generador del impuesto de renta en personas físicas con actividad lucrativa es precisamente la tenencia del dinero en sí mismo ganado, lo cual revela el posible roce constitucional sobre este bien objeto de apropiación y dominio (García y Fabián, 2005).

Capítulo III

Marco metodológico

Definición del enfoque

El enfoque investigativo se refiere al rumbo que el trabajo debe tomar en términos del abordaje metodológico que este conlleva, tanto en el manejo de sus datos, así como en el análisis de la información.

Para estos efectos, el presente trabajo tiene un enfoque cuantitativo con rasgos cualitativos. El elemento cuantitativo de este proyecto se da por el hecho de que el estudio conlleva la obtención de datos numéricos y su correspondiente cuantificación, además de llevar un proceso lineal de trabajo. Para estos efectos, se entiende el enfoque cuantitativo como sigue: *"(…) secuencial y probatorio. Cada Etapa procede a la siguiente y no podemos ´brincar o eludir´ pasos, el orden es riguroso, aunque, desde luego, podemos redefinir alguna fase*" (Hernández, Fernández y Baptista, 2010, p.4).

Aunque en esencia este estudio es de naturaleza cuantitativa, pues se basa en un estudio estadístico de campo, también conlleva un elemento analítico y de análisis observacional, el cual es dado por el uso de entrevistas a expertos y el análisis de textos. El enfoque cualitativo se entiende como aquel que conlleva la observación y el análisis de información no numérica y que no necesariamente incluye un proceso lineal de trabajo (Hernández *et al.*, 2010).

Diseño del estudio

Seguidamente se establecen los diseños metodológicos aplicables al trabajo de investigación. Se define el diseño como la estructura investigativa sobre la cual recae el estudio (Muñoz, 2011).

No experimental

El primer tipo de diseño aplicable consiste en el no experimental, a lo que Sierra (2005) indica:

> *En las investigaciones no experimentales se excluye por definición tal manipulación y, por tanto, el control directo de las variables extrañas, lo que no excluye absolutamente que se puedan controlar, no las variables activas cuyas dosis se gradúan en cada caso, pero si las variables orgánicas o atributivas, mediante una*

> *disposición especial de las condiciones de la investigación, a través, por ejemplo, de la igualación o aleatorización de los grupos que intervengan en ella.* (p. 330).

Se aplica a este trabajo por el tema que se analiza: el impuesto de renta a las personas físicas con actividad lucrativa, la propiedad privada y el correspondiente derecho humano. Estos temas son analizados sin manipulación o intervención por parte del investigador, sino que estas son observadas en su entorno natural y estudiadas desde una perspectiva objetiva (Díaz, 2009).

Seccional

Adicionalmente, en el trabajo también se aplica el diseño seccional, el cual consiste en la medición y análisis investigativo en un periodo específico de tiempo, con un inicio y un final marcados (Namakforoosh, 2005).

El diseño es aplicable a este trabajo porque el estudio tiene como fecha de inicio el mes de setiembre del 2018 y finaliza el mes de diciembre del mismo año. Se detalla, además, que el estudio de campo y la recolección de datos primarios y secundarios se dan precisamente en este lapso temporal.

Transversal

El último diseño aplicable al trabajo de investigación consiste en el método transversal, el cual señala que, a pesar de contar con un periodo marcado de tiempo con un inicio y un final determinados, los instrumentos utilizados se aplican una sola vez sin presentar una consecución de mediciones al mismo sujeto u objeto de estudio.

Esta idea se observa en lo indicado por Del Rio (2013), quien indica: *"(...) se basa en informaciones recogidas de una muestra específica en un único periodo determinado en el tiempo"* (p.105).

El diseño transversal se utiliza en este proyecto por el hecho de que tanto el cuestionario como la entrevista, instrumentos principales de este trabajo, son aplicados solamente una vez a los sujetos de estudio.

Método de investigación

La siguiente sección precisa los métodos de investigación que se utilizan en el presente trabajo de investigación, cada uno de ellos en función de su aplicación práctica para el proyecto.

Analítico

El primero método investigativo utilizado en el trabajo es el analítico, que según lo indica Navarro (2011) es: *"(...) un proceso cognoscitivo, que consiste en descomponer un objeto de estudio al separar cada parte del todo para estudiarlas por separado"* (p.195). Este implica el análisis y estudio profundo de los datos y la información que se toma en cuenta para el trabajo. Esta información puede ser recopilada del campo propiamente o bien de fuentes documentales.

Para este proyecto, se utiliza el método analítico puesto que la información recolectada de los instrumentos de campo se analiza en términos de las variables investigativas definidas más adelante. Además, se estudian los textos evaluados para el trabajo: leyes, libros de texto y otros documentos.

Gracias a la utilización de este análisis, se logran determinar las conclusiones del trabajo, así como la correspondiente propuesta dada por la acción de inconstitucionalidad sugerida.

De campo

Adicionalmente al método de análisis, también se recurre al uso del método de campo, el cual consiste en la aplicación de instrumentos que permitan recolectar información de primera mano que no se encuentra previamente codificada, sino que más bien debe ser extraída directamente de los sujetos de investigación (Hernández *et al*., 2010).

Este método se utiliza en el trabajo para obtener información primaria por medio de la aplicación de instrumentos completados por los abogados seleccionados así como por los expertos en materia tributaria, evaluados por medio de la entrevista en profundidad.

Deductivo

El método deductivo es entendido como aquel que: *"(...) tiene como objetivo recoger, clasificar, resumir y analizar las características de un conjunto de elementos (población o muestra), deduciendo conclusiones sobre su estructura y composición"* (Babbie, 2000, p. 72). Se parte de lo general a lo específico, lo cual permite llegar a conclusiones objetivas por medio de la evaluación de información previamente analizada. No se recurre a la emisión de juicios de valor, sino más bien a la estructuración objetiva de las ideas conclusivas gracias a esta investigación y análisis profundo previo.

Este concepto es aplicado para este proyecto por el hecho de que las conclusiones, las recomendaciones y la propuesta final del trabajo (la acción de inconstitucionalidad) son sustentadas en un estudio previo, que parte de la generalidad conceptual y epistemológica del tema, pasa por los aspectos técnicos y finaliza con las aspectos específicos extraídos de dicho escrutinio e indagatoria.

Inductivo

Finalmente se recurre también al método inductivo, que aunque pareciera ser lo opuesto al deductivo, no necesariamente implica que sean mutuamente excluyentes (Navarro, 2011), sino que pueden ser usados de manera simultánea en una investigación.

Para este método, *"El objetivo es el descubrimiento de generalizaciones y teorías a partir de observaciones sistemáticas de la realidad"* (Bisquerra, 2000, p. 62). Parte de lo específico a lo general y permite la emisión y uso de juicios de valor para su posterior generalización poblacional o conceptual.

En este trabajo, el método inductivo se usa en términos del criterio obtenido de los expertos en materia tributaria, quienes expresan sus opiniones y criterios referentes al tema de estudio, lo cual se evalúa y contrasta con la teoría y leyes analizadas. Adicionalmente se usa por efectos del análisis doctrinario que se lleva a cabo, pues permite generalizar cuestiones epistemológicas encontradas, de forma que puedan ser plasmadas en las conclusiones, las recomendaciones y la propuesta del trabajo

Tipo de investigación

El tipo de investigación puede definirse como el género o categoría en que un determinado trabajo investigativo puede ser encasillado, que permite a su vez establecer una clasificación en función de su propia esencia.

Dicha enunciación investigativa se señala en la presente sección. Se precisan las tipologías investigativas aplicables para el trabajo que se lleva a cabo.

Descriptiva

La investigación descriptiva se entiende como *"(…) una forma de estudio para saber quién, dónde, cuándo cómo y por qué del sujeto de estudio"* (Namakforoosh, 2005, p. 91).

Se observa que este tipo de investigación es simple y quizás no tan profunda, al menos en términos del establecimiento de relaciones subyacentes entre las variables de estudio. No obstante, esta tipología representa el primer paso en un proceso investigativo profundo, pues permite el establecimiento del marco contextual y epistemológico de la investigación (Gómez, 2006), con lo cual se logra definir y plantear el tema objeto de estudio y su entorno.

Para el presente estudio se recurre a la aplicación de la investigación descriptiva por el hecho de que es necesario, primeramente, realizar una descripción clara y precisa de los elementos contenidos en el trabajo: el concepto del dinero, la propiedad privada y el derecho humano adyacente y el impuesto a las personas físicas con actividad lucrativa, así como el concepto del lucro privado. Se torna necesaria la descripción y desglose específico de cada uno de estos aspectos conceptuales, lo cual permite la definición de la tipología descriptiva para el trabajo.

Correlacional

La presente investigación no solamente señala tener un componente descriptivo, tal cual se indica antes, sino que a su vez plantea un rumbo correlacional, en donde se busca indagar la relación directa que el concepto de la propiedad privada tiene en términos de su existencia como un derecho humano y la afectación y alcance que este tiene hacia el dinero como un

bien sujeto de apropiación. Se busca establecer la correlación cualitativa y cuantitativa para estos conceptos.

Debe definirse en este punto que la investigación correlacional se entiende según Bernal (2006) por aquella que: *"(...) tiene como propósito mostrar o examinar la relación entre variables o resultados de variables"* (p.113). De esta forma se busca la interacción y ligamen entre variables, relación que se torna evidente en el presente trabajo.

Hermenéutica

Este tipo de investigación es aquella que se enfoca en la búsqueda, estudio y análisis de textos técnicos que permitan el establecimiento de una interpretación precisa de los resultados obtenidos, así como de una contrastación producente entre ellos (Beltrán, 2016). Esto permite plantear conclusiones válidas para el trabajo y la sociedad.

En este estudio se aplica la investigación hermenéutica debido a que la indagatoria y revisión de textos legales son fundamentales para la consecución de los objetivos planteados, pues se recurre a la lectura y estudio de textos basados en materia de derechos humanos, derecho tributario, doctrina filosófica y otros relacionados, de los cuales se extraen los conceptos más relevantes que permiten desarrollar el análisis que se pretende en el trabajo. Se busca plasmar la definición del lucro privado en personas físicas como un derecho humano, ergo, su correspondiente impuesto como un aspecto con tintes de inconstitucionalidad.

Nomotética

La última tipología de investigación aplicable para este trabajo consiste en la denominada nomotética, que según Bisquerra (2000) es aquella investigación que permite no solo desarrollar un contexto investigativo como tal y plantear conclusiones propias de trabajo, sino que además establece una propuesta concreta y estipulada de forma operativa para su posterior uso, lo cual crea casi una especie de ley posterior de uso.

Para este trabajo, la investigación nomotética es aplicable, puesto que el documento entregable no finaliza solamente con las conclusiones y recomendaciones propias del trabajo, sino que además plantea una propuesta concreta y operativa, siendo esta la acción de inconstitucionalidad en referencia al impuesto de renta a personas físicas con actividad

lucrativa en el país. Se señala esta acción como el elemento propositivo del trabajo de investigación llevado a cabo.

Sujetos y fuentes de información

En esta sección se detallan los sujetos de información, que son aquellas personas que brindan la información primaria del trabajo (Del Rio, 2013). Adicionalmente se presentan las fuentes informativas que sustentan el trabajo de investigación.

Sujetos de información

Los sujetos de información se definen como aquellos en que: *"(…) el interés consiste en definir quiénes y que características deberán tener los sujetos (personas, organizaciones, o situaciones o factores) objeto de estudio*" (Bernal, 2006, p. 164). Consisten básicamente en las personas u objetos sujetos al tratamiento investigativo. Se entiende en este punto el tratamiento como el sometimiento a la aplicación del instrumento seleccionado para el trabajo (Sierra, 2005).

Para este trabajo se consideran dos sujetos de información:

- **Abogados:** el primero sujeto de investigación consiste en abogados activos o inactivos e inscritos ante el Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica, sin importar su especialidad o grado académico, pero que tengan como mínimo el grado de licenciatura. Estos sujetos son quienes brindan información cuantitativa referente al tema investigativo por medio del cuestionario que se les aplica.

- **Especialistas en derecho tributario:** además de los abogados en general, detallados antes, se presentan también como segundo sujeto de información, especialistas en Derecho Tributario. Estos son abogados debidamente inscritos pero además con algún grado o espacialidad específica en al área tributaria, quienes brindan información de corte más cualitativo por medio de la entrevista a profundidad.

Fuentes primarias

Las fuentes primarias en un trabajo de investigación se refieren a aquellos datos recolectados de primera mano, no existentes y que usualmente se obtienen mediante la aplicación de los instrumentos de investigación a los sujetos de información. Muñoz (2011) las define como:

> *(…) aquel material que se recaba directamente donde tienen su origen los datos. Es la información que se toma de la fuente primaria, es decir, del punto mismo donde se origina ya sea de un hecho, un fenómeno o una circunstancia que se desea investigar*. (p. 226)

Para este trabajo se cuenta con dos fuentes primarias, las cuales se detallan a continuación:

- **Información de los abogados:** esta información se refiere a datos cuantitativos y a los datos obtenidos del cuestionario aplicado a los abogados activos o inactivos elegidos para este trabajo, la cual consiste en la base del estudio de campo del trabajo.

- **Información de los especialistas en derecho tributario:** esta información es más de corte cualitativo y de enfoque analítico profundo. Corresponde a las opiniones y criterios recabados de los especialistas elegidos para el trabajo, información que refuerza y respalda el análisis de información en el trabajo.

Fuentes secundarias

Las otras fuente de información utilizadas en el trabajo de investigación son las fuentes secundarias, a las que Brenes (2000) se refiere: *"(…) consiste en detectar, obtener y consultar la bibliografía y otros materiales que pueden ser útiles para los propósitos del estudio, de donde se debe extraer y recopilar la información relevante y necesaria que atañe a nuestro problema de investigación"* (p. 23). Es decir, son aquellas que son preexistentes y que usualmente se encuentras publicadas de manera válida y evidente.

Para esta investigación se presentan las siguientes fuentes secundarias:

- **Libros de texto:** se utilizan libros de texto referentes a la teoría y doctrina del derecho, tanto en general, así como en materia tributaria, derechos humanos, así como elementos filosóficos.

- **Leyes y reglamentos:** de igual forma se recurre a la revisión de la normativa existente atenuante a los temas de fondo de la investigación, principalmente leyes en materia tributaria y de derechos humanos.

- **Votos y sentencias:** corresponde a jurisprudencia, la cual es emitida por las diferentes salas y tribunales, tanto en el ámbito nacional como internacional, elementos que sirven como base para el análisis jurídico que se desarrolla.

- **Internet:** adicionalmente y a manera de refuerzo, se utilizan fuentes de Internet para obtener de ciertos datos relevantes al trabajo, comprendiendo páginas estatales, tanto nacionales como internacionales, así como otras sitios web atinentes a los temas de estudio.

Población y muestra

Seguidamente se define la población y su tipología, así como la muestra, su cálculo y técnicas para su obtención.

Población

La población seleccionada para este trabajo corresponde a los abogados incorporados al Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica, 28 775 aproximadamente, que es el dato más reciente obtenido de este colegio.

Con base en lo anterior se precisa que la población para este trabajo es finita, la cual según Anderson *et al.,* (2008) es aquel universo poblacional investigativo que puede cuantificarse y saberse a ciencia cierta su totalidad de existencia en unidades individuales.

Adicionalmente puede indicarse que el concepto de población se define como *"(...) el conjunto de todos los individuos en los que se desea estudiar el fenómeno. El investigador debe definir y delimitar claramente la población"* (Mendicoa, 2000, p. 81).

Muestra de abogados

La muestra utilizada para este trabajo es aquella dada para poblaciones finitas. La muestra se entiende como *"(...) la parte de la población que se selecciona, de la cual realmente se*

obtiene información para el desarrollo del estudio y sobre la cual se efectuarán la medición y la observación de las variables de estudio" (Navarro, 2011, p. 237).

Es decir consiste en la selección científica de una proporción más pequeña de la población, la cual debe ser representativa y confiable, es decir, que refleje los resultados inferenciales de la población total de estudio (Anderson *et al.*, 2008).

Para el presente trabajo, esta metodología es aplicada para la elección de los abogados encuestados, definidos como los sujetos de información primaria del trabajo.

La fórmula utilizada para este trabajo es:

$$n = \frac{[z^2 * p * (1-p) * N]}{\{(N-1) * e^2 + [Z^2 * p * (1-p)]\}}$$

Donde:

Z = intervalo de confianza
P = probabilidad de éxito
Q = probabilidad de fracaso (1-p)
E = error muestral
N = población

Para la presente investigación se aplica de la siguiente manera:

$$n = \frac{[1.96^2 * 0.95 * (1-0.05) * 28775]}{\{(28775-1) * 0.05^2 + [1.96^2 * 0.95 * (1-0.05)]\}}$$

$$n = 73$$

Para efectos del trabajo se utiliza un nivel de confianza de 95 %, equivalente a un valor Z de 1,96, con un error de 5 % y una homogeneidad de 95 %, dato definido por el hecho de que se trabaja única y exclusivamente con abogados inscritos en el respectivo colegio, situación

que se asegura con una pregunta filtro aplicada al inicio del cuestionario, lo que logra validar la información recopilada.

La homogeneidad de la muestra lograda a través de la pregunta filtro es definida como homogeneidad por criterio de selección estadístico, definido así por Hernández *et al*., (2010), lo que brinda mayor certeza a los datos de campo recolectados.

Muestra de especialistas

Para efectos de la muestra a especialistas, esta no responde a características de corte estadístico propiamente, sino más bien a un aspecto de criterio, espacio y tiempo. Se desea aplicar una entrevista en profundidad a estos sujetos, con el fin de indagar de forma muy específica y a fondo los temas investigativos (Sierra 2005).

Con base en estos puntos se procede a elegir los especialistas, con un criterio investigativo dado por su experiencia y conocimiento del tema, así como por el aporte que puedan realizar para el trabajo.

La muestra en cuestión consta de cinco especialistas, todos con formación en Derecho, pero que a su vez tengan contacto y desarrollo profesional con el área de la actividad lucrativa de profesionales liberales. También pueden poseer especialidades en otras áreas ajenas al Derecho, pero ligadas a la gestión tributaria, de forma que conozcan a fondo el tema y logren evidenciar el conocimiento que se busca para el trabajo.

Muestreo

La muestra elegida antes presenta dos técnicas específicas para su precisión. Estos son los tipos de muestreo aplicables al trabajo. Para estos efectos, se recurre a los siguientes muestreos que permiten el aseguramiento de la confiabilidad de los datos de campos recopilados.

Aleatorio

Primeramente, se hace uso del muestreo aleatorio, el cual es definido por Levin y Rubin (2004) como aquel en el que se *seleccionan*: *"(…) muestras mediante métodos que permiten*

que cada posible muestra tenga una igual probabilidad de ser seleccionada y que cada elemento de la población total tenga una oportunidad igual de ser incluido en la muestra" (p.239). Consiste entonces en el uso de la aleatoriedad para la elección de las unidades muestrales que se someten al tratamiento investigativo, donde el investigador no influye en su elección, sino que es el azar quien determina la participación o no de un determinado individuo.

Para el presente trabajo, los abogados elegidos para participar en la contestación del cuestionario del trabajo son escogidos de forma aleatoria y sin discriminación o elección particular. Únicamente deben cumplir con la característica de ser abogados inscritos en el respectivo colegio y ligados en su profesión en el momento de ser escogidos para participar en la investigación.

Probabilístico

Adicionalmente se usa también el muestreo probabilístico, el cual consiste en la asignación de una misma probabilidad a todas las unidades muestrales en función de su eventual elección para formar parte del estudio (Hernández *et al.*, 2010).

Para efectos del trabajo, la probabilidad de elección es determinada por el hecho de que el cálculo de la muestra se hace de forma científica por medio de la aplicación de una fórmula específica que determinando la cantidad de unidades muestrales, precisamente por esta operación matemática y no por un criterio unilateral. Esto les brinda a todos los sujetos una probabilidad igual de ser electos para participar.

A criterio

Este muestreo es aplicado para efectos de la muestra de los profesionales especialistas en derecho tributario, para quienes su elección se da precisamente por medio de un criterio específico.

Esta técnica consiste en la elección de las unidades muestrales en función de una o más características específicas propias de estos sujetos, las cuales tienen relevancia en el trabajo que se pone en práctica (Namakforoosh, 2005).

En esta investigación la utilización del muestreo a criterio es dado para la muestra de los especialistas en materia de derecho tributario, quienes son seleccionados con base en su formación y especialidad en el tema tributario, además de que deben contar con una experiencia evidente y robusta en este ámbito profesional.

Instrumentos

Cuestionario

Este instrumento se define como: "*(...) como un conjunto de preguntas respecto de una o más variables a medir"* (Hernández *et al.*, 2010, p. 217). Puede observarse que se hace referencia a la guía de ítems que se utiliza para la recolección de información pertinente a trabajo.

El cuestionario no es otra cosa que una guía estructurada y sumamente precisa de preguntas o ítems que pretende recabar datos muy exactos sobre un tema. Los cuestionarios tienen una función mayormente enfocada en la recolección de datos cuantitativos y exactos, que posteriormente son tabulados y presentados gráficamente, pero también se detalla un análisis de naturaleza cualitativa en función de los resultados obtenidos (Cortés, Escobar y González, 2008).

Para la presente investigación se hace uso de un cuestionario compuesto de ítems cerrados, semicerrados, dicotómicos, politómicos, de escala de Likert, escala de Staple y de diferencial semántico, el cual se aplica a la muestra de abogados inscritos, activos o inactivos en el país. Debe señalarse además que los reactivos usados para este cuestionario son definidos en función de las variables de estudio, mientras que los indicadores utilizados por cada ítem son de naturaleza nominal, ordinal, de intervalo y de razón, dependiendo del ítem específico en cuestión.

El desglose específico del cuestionario es el siguiente:

Tabla 1

Desglose del cuestionario aplicado a la muestra de abogados

Ítem	Naturaleza	Reactivo	Indicador
1	Cerrada politómica	Ejercicio de la profesión	Nominal
2	Cerrada politómica	Años de ejercicio de la profesión	Intervalo
3	Cerrada politómica	Área de especialidad en Derecho	De razón
4	Cerrada dicotómica tipo filtro	Desempeño en lo privado	Nominal
5	Cerrada politómica	Área de desempeño en los privado	De razón
6	Cerrada politómica	Grado académico	Nominal
7	Cerrada politómica tipo filtro	Dinero como bien objeto de propiedad privada	De razón
8	Cerrada dicotómica tipo filtro	Características del dinero como bien objeto de propiedad privada	De razón
9	Cerrada politómica de escala de Likert	Protección de derechos derivados del dinero	De razón
10	Cerrada politómica	Justificante de no propiedad privada en el dinero	De razón
11	Cerrada politómica de escala de Likert	Protección del dinero en el ordenamiento jurídico	Ordinal De razón
12	Cerrada politómica	Vulnerabilidad del dinero como bien jurídico	De razón
13	Cerrada politómica de escala de Likert	Importancia de la protección legal del dinero	De razón
14	Cerrada politómica de escala de Likert	Lucro en personas físicas como propiedad privada	Ordinal De razón
15	Cerrada politómica de escala de Likert	Propiedad privada del dinero como derecho humano	Ordinal De razón
16	Cerrada politómica de escala de Likert	Conculcación de derechos humanos por materia tributaria	Ordinal De razón
17	Semicerrada dicotómica	Lucro privado en personas físicas como derecho humano	De razón
18	Cerrada politómica	Posición con respecto al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa	De razón

19	Cerrada politómica de escala de Likert	Elementos de inconstitucionalidad en el impuesto de renta en personas físicas con actividad lucrativa	Ordinal De razón
20	Cerrada politómica de escala de Likert	Posición con respeto a inconstitucionalidad, impuesto y derecho humano	Ordinal De razón
21	Cerrada politómica de escala tipo Likert	Acción de inconstitucionalidad al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa	Ordinal De razón

Fuente: Elaboración propia.

Encuesta

Consiste en la aplicación de un cuestionario por algún medio elegido, a lo que Hernández *et al.* (2010) definen como la aplicación específica del instrumento de medición y recolección de información desarrollado para las investigaciones.

Para este proyecto la encuesta es definida por la aplicación del cuestionario aplicado a los abogados inscritos en el país.

Esta encuesta es aplicada por medios electrónicos, como correo electrónico o bien por el uso de alguna plataforma específica en línea, por medio de la cual se obtengan las respuestas de cada uno de los sujetos de información encuestados. No obstante, la mayoría de instrumentos contestados se obtienen por medio del uso de una plataforma electrónica de aplicación de encuestas, la cual permite la aplicación de forma no presencial e impersonal, lo cual facilita así la recolección de los datos del trabajo.

Entrevista en profundidad

La entrevista consiste en una guía de preguntas previamente establecidas que buscan indagar sobre temas específicos y que son desarrolladas en función de la obtención de respuestas profundas y amplias (Martínez, 2014).

Según Martínez (2014) existen dos tipos de entrevistas, las estructuradas y las no estructuras. En la primera se tiene una guía previa definida, mientras que en la segunda se recurre más a la improvisación para la recolección de la información que desea obtenerse.

Para el presente trabajo, se utiliza una entrevista estructurada en profundidad, aplicable a los especialistas en Derecho Tributario, de quienes se obtiene información de corte cualitativo y con un enfoque profundo, lo cual permite el análisis de los conceptos que pretenden indagarse en el trabajo.

Los especialistas electos para este trabajo se definen como profesionales en Derecho con alguna especialidad –académica, profesional o experiencial– en términos de su relación con el área del Derecho Tributario. No obstante, también se considera como un elemento de valor agregado la experiencia que tenga el profesional escogido en relación con las áreas del Derecho Constitucional y los mismos derechos humanos.

Esta entrevista se desarrolla de forma personal y en función de la guía estructural de preguntas previamente desarrollada, detallando las ideas presentadas por los profesionales entrevistados, las cuales se derivan de los ítems definidos en el instrumento y que son planteados en términos de las variables del trabajo.

La entrevista en cuestión presenta un desglose dado por ítems de naturaleza abierta, con reactivos referentes a las variables del trabajo y con indicadores de razón (Mendicoa, 2003).

El desglose de la entrevista, según ítems, reactivos y su correspondiente indicador, se detalla en la tabla 2.

Tabla 2

Desglose del cuestionario aplicado a la muestra de abogados

Ítem	Naturaleza	Reactivo	Indicador
1	Abierta	Especialidad y relación con las áreas temáticas del trabajo	De razón
2	Abierta	Definición jurídica del dinero	De razón
3	Abierta	Propiedad privada sobre el dinero	De razón
4	Abierta	Características del dinero como bien objeto de propiedad privada	De razón
5	Abierta	Relación entre el lucro privado en persona física y la propiedad privada en cuanto al dinero	De razón
6	Abierta	Protección de derechos derivados del dinero	De razón

7	Abierta	Propiedad privada sobre el dinero como derecho humano	De razón
8	Abierta	Posición con respeto a la hipótesis del trabajo	De razón
9	Abierta	Posición con respecto al impuesto de renta a personas físicas en términos de conculcación de derechos	De razón
10	Abierta	Procedencia de acción de inconstitucionalidad al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa.	De razón

Fuente: Elaboración propia.

Revisión documental

Entendida como la revisión de literatura, que básicamente consiste en la indagación y análisis de textos y otros documentos atinentes al trabajo (Martínez, 2014), de los cuales se extraen ideas relevantes para sustentar y reforzar el trabajo.

Se recurre al uso de la revisión documental en términos del análisis de doctrina tributaria y legal, libros de texto, leyes y otras normas tanto nacionales como de carácter supranacional, como la Declaratoria de Derechos Humanos, atinentes al trabajo que se desarrolla y de las cuales se extraen los conceptos de mayor importancia que permiten precisar las conclusiones propias del trabajo.

Confiabilidad y validez

La confiabilidad de los datos y la información obtenida, así como la validez de los instrumentos aplicados son parte importante de las investigaciones científicas. Estos aspectos se detallan los apartados siguientes.

Confiabilidad

La confiabilidad hace referencia al grado de certeza y veracidad de la información recopilada en el trabajo, así como a la viabilidad de replicar los datos obtenidos de una muestra de forma inferencial hacia la población completa (Díaz, 2009). Es decir, se enfoca en determinar si los

datos y resultados obtenidos en un trabajo investigativo son confiables y seguros en términos de la precisión de conclusiones.

Lo anterior se refuerza con lo explicado por Hernández *et al*. (2010), quienes determinan que es el*"Grado en que un instrumento produce resultados consistentes y coherentes"* (p. 200).

Para el presente estudio, la confiabilidad se logra gracias al hecho de que la muestra utilizada se obtiene por una fórmula estadística, en la cual se trabaja con un error muestral bastante bajo y acorde con parámetros investigativos aceptables: un 5 %. Esto implica que los resultados poblaciones no varían en más de esta proporción. Se cuenta adicionalmente con una precisión estadística de un 95 %, lo cual permiten asegurar que la inferencia poblacional contaría con una certeza dada, precisamente, en esa proporción.

Validez

En relación con la validez, este concepto presenta dos aristas de interés. La primera corresponde a la validez de contenido, entendida como el *"(...) grado en que un instrumento refleja un dominio específico de contenido de lo que se mide*" (Hernández *et al.,* 2010, p. 201). Asegura que los instrumentos planteados en un trabajo de investigación realmente midan y evalúen los objetivos y variables planteados en dicho estudio.

Para efectos del presente trabajo, esta validez se logra gracias al hecho de que los instrumentos (el cuestionario y la entrevista), son redactados con base en las normas estadísticas y metodológicas de investigación, además de que son confeccionados confrontados con base en los objetivos específicos y las variables definidas para el trabajo. Esto logra asegurar que lo medido y obtenido por estas herramientas es lo que precisamente se busca.

La segunda arista se refiere a la validez de constructo, la cual según Navarro (2011) pretende asegurar que el instrumento en cuestión se encuentre bien confeccionado y sus mediciones y escalas evaluativas tengan congruencia entre sí.

Para asegurar esta validez y para efectos del cuestionario, este es validado por medio del Alfa de Cronbach, coeficiente que valida la congruencia y confección de cuestionarios, tema fundamental en términos de validación estadística (Molina, Martínez, Ares y Hoffman, 2008)

y cuyo resultado se detalla en el trabajo, planteado el cálculo y la precisión de este coeficiente en función del cuestionario aplicado a los abogados seleccionados para el trabajo. Los resultados se presentan en el capítulo cuatro.

Adicionalmente, ambos instrumentos también son validados por el tutor previo a su aplicación, además de que se realiza una pequeña prueba de campo en la cual se corrige cualquier defecto de comprensión que los instrumentos pudiesen contener y que eventualmente distorsionen su aplicación.

Proceso de análisis

El proceso de análisis en trabajos de investigación se entiende por el: "*Análisis de textos. Descripción, análisis y desarrollo de temas. Significado profundo de los resultados"* (Hernández, 2010, p. 16). Consiste básicamente en la forma en que la información recolectada (primaria y secundaria) se trabaja, aborda y analiza.

El análisis planteado para este trabajo se basa en los datos recopilados del cuestionario aplicado a los abogados seleccionados en la muestra, la información recabada de la entrevista en profundidad aplicada para los profesionales expertos en Derecho Tributario. Todo se contrasta con la doctrina jurídica estudiada, así como con la normativa y jurisprudencia analizada para efectos del análisis de los elementos legales de relevancia en cada una de las variables.

La información primaria obtenida por los datos recolectados del cuestionario aplicado a los abogados inscritos se tabula para posteriormente presentarse de manera gráfica. Se ordena de acuerdo con las variables de estudio y se establecen cruces de variables de interés para el trabajo, por medio de coeficientes de correlación de Pearson (Anderson *et al.*, 2008).

Adicionalmente y con base en la información de las entrevistas a especialistas, esta es presentada en tablas resumen, ordenadas de igual forma de acuerdo con las variables del trabajo. Posteriormente se procede a su correspondiente análisis, se presentan los conceptos e ideas más relevantes y se realiza una contrastación bibliográfica para comparar los resultados obtenidos con el estudio de los textos legales utilizados para el trabajo.

Finalmente procede a establecerse un análisis jurídico de corte inductivo y cualitativo para estudiar las variables propias del trabajo. Así se logran definir los elementos de mayor relevancia sobre la naturaleza jurídica de estas unidades de estudio.

Además de los análisis específicos de cada variable, los tres análisis antes mencionados son cruzados entre sí de forma que puedan estudiarse sus correlaciones y posibles repercusiones que conllevan posteriormente al establecimiento de las conclusiones del trabajo. Este proceso se lleva a cabo mediante la confección de gráficos específicos en los cuales se utilizan al menos dos ítems diferentes del cuestionario aplicado a la muestra de abogados, definida para el trabajo, que permita el estudio de las posibles relaciones existentes entre estos elementos. Así se observan las posibles influencias y factores de interrelación existente entre los diversos indicadores presentados en el trabajo.

Operacionalización de variables

La última sección de este capítulo precisa la definición y operacionalización de las variables del trabajo, elementos básicos para la investigación, pues es con base en ellas que se estructuran los instrumentos, se plantean los resultados, las conclusiones y sus correspondientes recomendaciones, que posteriormente dan paso al establecimiento de la propuesta.

Primera variable: dinero como bien jurídico objeto de propiedad privada

Definición conceptual

Esta variable es entendida como la estipulación del dinero como un bien móvil, fungible y tangible, que cuenta con la particularidad de ser un bien en sí mismo, por lo que a su vez puede ser definido como objeto de apropiación, ergo, sujeto a la protección de la propiedad privada que el correspondiente derecho humano le otorgaría. Así resultaría susceptible la generación de señorío sobre este bien en cuestión.

El concepto puede observarse en lo expresado por Gómez (2010), quien señala que: *"Es la propiedad, en el sentido de privación al sujeto de todas las facultades inherentes al dominio.*

Se trata, pues, de un delito de apoderamiento ideal del dinero o cosa mueble ajena con quebranto de la confianza negocial" (p. 981). De esta manera se da el carácter de bien al dinero.

Definición instrumental

La primera variable del trabajo es evaluada y estudiada, primeramente por el cuestionario que se aplica a los abogados del país, esto por medio de reactivos ligados a la concepción del dinero, sus características jurídicas, la propiedad privada como un derecho humano y otros similares.

Esta variable es evaluada específicamente con el cuestionario aplicado a la muestra de abogados, por medio de los siguientes ítems:

- **Ítem 7:** naturaleza cerrada politómica tipo filtro, reactivo, dinero como bien objeto de propiedad privada.

- **Ítem 8:** naturaleza cerrada dicotómica tipo filtro, reactivo de características del dinero como bien objeto de propiedad privada.

- **Ítem 10:** naturaleza cerrada politómica, reactivo de justificante de no propiedad privada en el dinero.

- **Ítem 12:** naturaleza cerrada politómica, reactivo de la vulnerabilidad del dinero como bien jurídico.

Adicionalmente también se aborda por medio de la entrevista aplicada a los especialistas en materia tributaria, esto de forma profunda y por medio de reactivos enfocados hacia el ligamen que puede existir entre el dinero como un bien y su correlación con el derecho humano de la propiedad privada.

Los ítems específicos de la entrevista a expertos utilizados para esta variable son los siguientes:

- **Ítem 2:** naturaleza abierta, reactivo de definición jurídica del dinero.

- **Ítem 3:** naturaleza abierta, reactivo generación de propiedad privada sobre el dinero.

- **Ítem 4:** naturaleza abierta, reactivo de características del dinero como bien de propiedad privada.

De igual forma se recurre a la revisión documental para estudiar la variable, por medio del estudio de leyes, libros de texto y jurisprudencia que profundicen en los conceptos propios referentes a esta variable.

Definición operacional

Esta variable presenta una naturaleza cualitativa, pues su abordaje es estrictamente conceptual y filosófico, además de ser estudiada desde un punto de vista holístico y epistemológico.

El objetivo fundamental de estudiar esta variable radica en el hecho de sustentar las bases para el establecimiento del alcance que la propiedad privada tiene sobre aquellos elementos donde pueda ser aplicada, así como la relevancia que tiene sobre los bienes que cubre. Este este concepto se extiende al dinero como tal, lo que permite definirlo como un bien cobijado por este derecho.

Los indicadores específicos utilizados para la operacionalización de esta variable por medio del cuestionario aplicado a la muestra de abogados definida en el presente trabajo son los siguientes:

- **Ítem 7:** de razón.

- **Ítem 8:** de razón.

- **Ítem 10:** de razón.

- **Ítem 12:** de razón.

Adicionalmente y con referencia a la entrevista aplicada a expertos, se utilizan los siguientes indicadores:

- **Ítem 2:** de razón.
- **Ítem 3:** de razón.
- **Ítem 4:** de razón.

Segunda variable: propiedad privada como derecho humano aplicable al dinero

Definición conceptual

Esta variable está ligada de forma directa a la primera, pero estudia de forma específica el concepto del derecho humano a la propiedad privada, sus alcances y la fuerza vinculante que este tiene para la protección de diversos bienes, con especial énfasis al dinero en este caso.

El concepto se observa al indicarse, con base en la Declaración de Derecho Humanos: *"Artículo 17: 1. Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente. 2. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad."* (p. 1). Se define entonces para esta variable que la propiedad privada como un derecho humano es considerado como un derecho fundamental y debe ser respetado para todos los bienes objeto de la esfera privada de la persona, específicamente el dinero.

Definición instrumental

Esta variable se evalúa por medio del cuestionario aplicado a los abogados inscritos en el país, específicamente por medio de reactivos ligados a los alances de la propiedad privada, sus aspectos vinculantes y la protección que este tendría con el dinero.

Los ítems específicos del cuestionario aplicado a la muestra de abogados utilizados para esta variable son los siguientes:

- **Ítem 14:** naturaleza cerrada politómica de escala de Likert, reactivo de lucro en personas físicas como propiedad privada.

- **Ítem 15:** naturaleza cerrada politómica de escala de Likert, reactivo de propiedad privada del dinero como derecho humano.

- **Ítem 16:** naturaleza cerrada politómica de escala de Likert, reactivo de la conculcación de derechos humanos por materia tributaria.

- **Ítem 17:** naturaleza semicerrada dicotómica, reactivo de lucro privado en personas físicas como derecho humano.

Adicionalmente la variable se estudia por medio de la entrevista aplicada a los especialistas en materia tributaria, particularmente con reactivos que aborden la temática de la protección de la propiedad privada y su alcance al dinero como un bien, además del poder vinculante que este derecho tiene.

Los reactivos específicos asignados a esta variable en función de la entrevista aplicada a expertos, son los siguientes:

- **Ítem 5:** naturaleza abierta, reactivo de relación del lucro privado en persona física y la propiedad privada.

- **Ítem 6:** naturaleza abierta, reactivo de derechos derivados del dinero.

También se utiliza la revisión de literatura, específicamente mediante el estudio de la normativa legal y jurisprudencias referentes a la variable en cuestión, así como diferentes libros de texto y documentos doctrinarios que permitan el abordaje conceptual de la variable.

Definición operacional

La naturaleza de esta variable se define como mixta, pues se definen aspectos conceptuales y filosóficos en su abordaje, pero también se detallan aspectos métricos cuantificables para

efectos de la estipulación de la eventual protección en magnitud que la propiedad privada tendría sobre el dinero.

La variable se estudia con el objetivo de definir el alcance y la protección que la propiedad privada otorgaría al dinero desde una óptica en la cual este último es considerado como un bien sujeto de apropiación y el primero como un derecho humano fundamental, lo que permitiría definir que la apropiación privada de dinero responde a la capacidad cognitiva y volitiva de la persona y representaría un derecho que debe respetarse a toda costa, comparable con la salud, libertad e incluso la vida.

Para efectos de los indicadores específicos de esta variable, se recurre al uso de los siguientes indicadores del cuestionario aplicado a la muestra de abogados:

- **Ítem 14:** ordinal y de razón.
- **Ítem 15:** ordinal y de razón.
- **Ítem 16:** ordinal y de razón.
- **Ítem 17:** de razón.

Para los indicadores asignados a esta variable en relación con la entrevista aplicada a expertos, se tienen los siguientes:

- **Ítem 5:** indicador de razón.
- **Ítem 6:** indicador de razón.

Tercera variable: juridicidad y protección de la propiedad privada sobre el lucro privado

Definición conceptual

Para esta variable se entiende el alcance y protección que el derecho humano dado por la propiedad privada tiene sobre el concepto del lucro privado. Se consideran para la definición conceptual dos elementos básicos: el derecho humano y el lucro privado. Este último se aborda en el presente trabajo desde una perspectiva de la persona física con actividad lucrativa.

Estos conceptos son abordados por López (2017), quien indica que:

> *En este marco jurídico se encuentra ubicada la propiedad privada como un derecho de rango constitucional (…) En tal sentido, el ordenamiento jurídico tutela el derecho de propiedad, no solo desde el punto de vista de los intereses de los propietarios sino, también como parte de otros bienes jurídicos de interés general o social. Se parte de la premisa de que tanto propietario como propiedad se encuentran insertos dentro de una realidad política, económica, social y cultural que el Estado no puede soslayar.* (párr. 3-4)

Se observa el tema del lucro privado de forma evidente y su relevancia y se denotan la relevancia y estructuración de este concepto con una actividad propia de la persona y ligada a su esfera productiva y privada personal.

Definición instrumental

Al igual que para las otras variables, esta unidad de estudio es evaluada primeramente por el cuestionario que se aplica a la muestra de abogados inscritos, pero se plantea reactivos ligados a las aristas que la protección generada por el derecho humano a la propiedad privada pudiese tener sobre el lucro privado en particular de la persona física, así como la naturaleza de este último como actividad privada de la persona y el ligamen entre ambas.

Los reactivos específicos del cuestionario aplicado a la muestra de abogados son los siguientes:

- **Ítem 9:** naturaleza cerrada politómica de escala de Likert, reactivo de protección de los derechos derivados del dinero.

- **Ítem 11:** naturaleza cerrada politómica, escala de Likert, reactivo de protección del dinero en el ordenamiento jurídico.

- **Ítem 12:** naturaleza cerrada politómica, reactivo de la vulnerabilidad del dinero como bien jurídico

- **Ítem 13:** naturaleza cerrada politómica de escala de Likert, reactivo de la importancia de la protección legal del dinero.

Para la revisión de la variable, también se utiliza la entrevista a profundidad a los especialistas en Derecho Tributario. Para su aplicación, se consideran reactivos enfocados en la concepción y estructuración de la protección que la propiedad privada pudiese generar sobre el lucro privado. Se parte del concepto previo de que el dinero es un bien sujeto de apropiación, para lo cual se utilizan también ideas referentes a las formas y tipos de protección jurídica existentes.

Los reactivos específicos del cuestionario aplicado a la muestra de abogados para esta variable son los siguientes:

- **Ítem 6:** naturaleza abierta, reactivo de derechos derivados del dinero.

- **Ítem 7:** naturaleza abierta, reactivo de propiedad privada sobre el dinero como derecho humano.

- **Ítem 9:** naturaleza abierta, reactivo de impuesto de renta a personas físicas y conculcación de derechos.

Finalmente, para la evaluación de la variable, se utiliza la revisión documental tanto de normas jurídicas atinentes a la temática abordada (lucro privado y su protección jurídica,

jurisprudencia que se detalle en esta línea de pensamiento), así como libros de texto que refuercen el concepto tratado.

Definición operacional

La naturaleza de la variable es mixta, pues denota una estructuración cualitativa para efectos de su definición conceptual y epistemológica, sobre todo para efectos de su concepción aplicativa y valorativa. A su vez contempla elementos cuantitativos en función de la aplicación y magnitud de protección que el derecho humano de la propiedad privada tiene en el lucro privado.

La variable se estudia con el fin de determinar la aplicación específica del derecho humano de la propiedad privada al lucro privado. Esta última se define como la apropiación del dinero como un bien objeto de apropiación, con lo cual se logra establecer que el dinero si está cubierto por este derecho, ergo, es viable definir la posibilidad de su protección jurídica desde una óptica de los derechos humanos. Para efectos de la operacionalización específica de esta variable, se utilizan los siguientes indicadores del cuestionario:

- **Ítem 9:** de razón.
- **Ítem 11:** ordinal y de razón.
- **Ítem 12:** de razón.
- **Ítem 13:** de razón.

Con referencia a la entrevista aplicada a expertos, esta variable se evalúa con los siguientes indicadores:

- **Ítem 6:** indicador de razón.
- **Ítem 7:** indicador de razón.
- **Ítem 9:** indicador de razón.

Cuarta variable: inconstitucionalidad en el impuesto a personas físicas con actividad lucrativa

Definición conceptual

Para esta variable, de forma conceptual se entienden los elementos propios del impuesto de renta a personas físicas que pudiesen ser considerados como incompatible con la norma constitucional del país. Se detalla para estos efectos la inconstitucionalidad adyacente y pertinente que este impuesto pudiese tener, siempre a la luz del derecho humano referente a la propiedad privada

El concepto referido a la inconstitucionalidad puede analizarse en lo expresado por Universidad Estatal a Distancia de Costa Rica (2000) con base en una colección de Jurisprudencia Constitucional costarricense, en la que se indica con base en una sentencia específica que:

> *El vicio de inconstitucionalidad puede presentarse de dos maneras, a saber: a) Cuando le ley en sí misma es inconstitucional (vicio por emisión); y b) Cuando los Tribunales, sin que la ley contenga preceptos de aplicación retroactiva, la aplican de ese modo, lesionado derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas (vicio por aplicación).* (p. 353).

De esta forma se observa que no puede existir un roce entre una norma jurídica particular y un derecho específico, en especial si este consiste en un derecho humano. Este precepto se logra ver en el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, donde el hecho generador parece ser dado como un derecho humano en sí mismo.

Definición instrumental

Al igual que las otras variables, la presente unidad metodológica de estudio es evaluada por medio del cuestionario aplicado a la muestra de abogados en el país, específicamente con reactivos enfocados a los posibles elementos de la inconstitucionalidad existentes en el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, así como sus diferentes aristas de relevancia.

Los ítems específicos del cuestionario aplicado a la muestra de abogados utilizados para evaluar esta variable son los siguientes:

- **Ítem 18:** Cerrada politómica, reactivo de posición con respecto al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa.

- **Ítem 19:** Cerrada politómica de escala de Likert, reactivo de elementos de inconstitucionalidad en el impuesto de renta en personas físicas con actividad lucrativa.

- **Ítem 20:** Cerrada politómica de escala de Likert, reactivo de posición con respeto a inconstitucionalidad, impuesto y derecho humano.

- **Ítem 21:** Cerrada politómica de escala tipo Likert, reactivo de acción de inconstitucionalidad al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa.

De igual manera, la variable es estudiada por medio de la entrevista en profundidad aplicada a los especialistas en Derecho Tributario, utilizando para estos efectos reactivos enfocados en los elementos de roce constitucional que un posible cobro a la propiedad privada del dinero pudiese tener.

Los reactivos asignados para esta variable con base en el cuestionario aplicado a abogados, son los siguientes:

- **Ítem 8:** naturaleza abierta, reactivo de producencia de la hipótesis del trabajo.

- **Ítem 10:** naturaleza abierta, reactivo de producencia de la acción de inconstitucionalidad al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa.

Adicionalmente la variable es abordada por medio de la revisión documental tanto de las normas jurídicas de pertinencia, principalmente la Ley de Impuesto sobre la Renta (1988) y la Constitución Política (1949) del país, analizadas desde una óptica contrastiva hacia la Declaración de Derechos Humanos (1948). Para la evaluación de la variable, también se recurre al estudio de jurisprudencia atinente a la temática estudiada.

Definición operacional

La presente variable presenta una naturaleza cualitativa, pues los elementos de inconstitucionalidad que eventualmente pueden ser hallados en el impuesto de renta aplicado a las personas físicas con actividad lucrativa, responden a un análisis doctrinario y jurídico profundo y de corte analítico, basado principalmente en los elementos cualitativos propios de la variable.

El objetivo de evaluar esta variable se basa en sentar las bases para lograr determinar la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, o cual permite determinar los roces que pudiesen existir entre el derecho humando de la propiedad privada, la Constitución Política (1949) y el impuesto en cuestión.

Los indicadores específicos utilizados para esta variable, en relación con el cuestionario aplicado a la muestra de abogados, son los siguientes:

- **Ítem 18:** de razón.
- **Ítem 19:** ordinal y de razón.
- **Ítem 20:** ordinal y de razón.
- **Ítem 21:** ordinal y de razón.

En relación con la entrevista aplicada a expertos, los indicadores son los siguientes:

- **Ítem 8:** indicador de razón.
- **Ítem 10:** indicador de razón.

Quinta variable: acción de inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa

Definición conceptual

Una acción de inconstitucionalidad se entiende por:

> *La acción pública de inconstitucionalidad es un mecanismo procesal, de carácter constitucional, en virtud del cual los ciudadanos pueden acudir ante la Corte Constitucional por medio de una demanda, para solicitarle que declare la inexequibilidad de una reforma constitucional, de una ley o de un decreto con fuerza de ley, por considerar que los mismos son contrarios a la Constitución.* (Quinche, 2015, p.4)

La presente variable se define como la acción de inconstitucionalidad propiamente hacia una norma jurídica específica, la cual es propuesta para determinar la los roces constitucionales que el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa pudiese tener a la luz del derecho humano a la propiedad privada y en consideración del dinero como un bien sujeto de apropiación.

Cabe señalar que la acción de inconstitucionalidad señalada consiste en la propuesta final del trabajo de investigación desarrollado.

Definición instrumental

Para el estudio de la presente variable, se recurre al uso del cuestionario aplicado a la muestra de abogados inscritos en el país, por medio de todos los ítems y reactivos asignados para las variables anteriores, pues la variable en cuestión consiste en la propuesta final del trabajo. De igual forma, se utilizan todos los ítems y reactivos asignados para los ítems de la entrevista en profundidad aplicada a los especialistas en Derecho Tributario, considerando todos los elementos que pudiesen determinar la inconstitucionalidad en cuestión.

También se utiliza la revisión documental, con especial énfasis el escrutinio de normativa legal en materia constitucional, votos de la Sala constitucional, sin dejar de lado el análisis doctrinario. Claramente también se realiza una revisión a fondo de la declaratoria de

Derechos Humanos, principalmente del derecho a la propiedad privada y a los alcances que este tiene sobre los bienes y personas que se ven afectados por su aplicación.

Definición operacional

La variable denota una naturaleza mixta, pues contempla tanto elementos cualitativos como cuantitativos para efectos de su operacionalización, considerando factores analíticos y conceptuales, así como alcances que pueden presentar un enfoque mayormente cuantitativo en su aplicación. La razón de ser de esta variable consiste en ser la propuesta del trabajo, la cual engloba todos los aspectos investigados en el proyecto y que a su vez se convierte en el pináculo de la investigación y se torna en un elemento tangible por medio de la acción de inconstitucionalidad en sí misma.

Para esta variable, adicionalmente, se plantea la propuesta específica del trabajo, por lo cual su gestión específica se genera por medio de la creación de la acción en cuestión, presentada en el último capítulo del documento entregable. Para su gestión se recurre al uso de todos los indicadores nominales, ordinales, de intervalo y de razón de ambos instrumentos utilizados en el trabajo de investigación, es decir: el cuestionario aplicado a la muestra de abogados y de la entrevista aplicada a los especialistas en Derecho Tributario.

Capítulo IV

Análisis e interpretación de resultados

Análisis e interpretación de resultados

El presente capítulo muestra y detalla los resultados obtenidos durante la investigación, los cuales son definidos posterior a la aplicación de los instrumentos de campo, así como al estudio jurídico aplicado para cada variable de estudio previamente estipulada.

Los resultados presentados en este capítulo se presentan primeramente en orden consecuente a las variables de estudio del trabajo, que son las cinco unidades investigativas señaladas en el capítulo tres de la investigación. Estas variables son evaluadas en función de los instrumentos aplicados en el trabajo.

Los datos y resultados detallados en este capítulo se refieren en primera instancia a la información primaria de campo, recolectada por medio del cuestionario aplicado a la muestra de abogados dada por 73 individuos, además de la información pertinente a la entrevista aplicada a los expertos seleccionados para el trabajo. De igual forma, cada variable es analizada desde un contexto jurídico, según sus principales aristas en términos de los elementos legales que interesan al trabajo de investigación.

El capítulo se ordena primero con la presentación de los datos generales de estudio, posteriormente con lo pertinente a cada variable y luego se muestra un cruce de variables con datos contrastados entre sí. Se finaliza con la precisión del Alfa de Cronbach, coeficiente que permite mostrar la validación del cuestionario aplicado a abogados.

Para cada variable, los datos se presentan en función de los resultados obtenidos para el cuestionario, se muestran de forma gráfica y de acuerdo con su indicador particular, luego se pasa a la presentación de los resultados de la entrevista a expertos, se detallan en tablas resumen y se finaliza con el correspondiente análisis jurídico de mayor pertinencia para cada una de las variables. Debe señalarse que para los correspondientes análisis de datos de cada variable también se aplica una contrastación bibliográfica, con doctrina, normativa y jurisprudencia de relevancia para el trabajo de investigación.

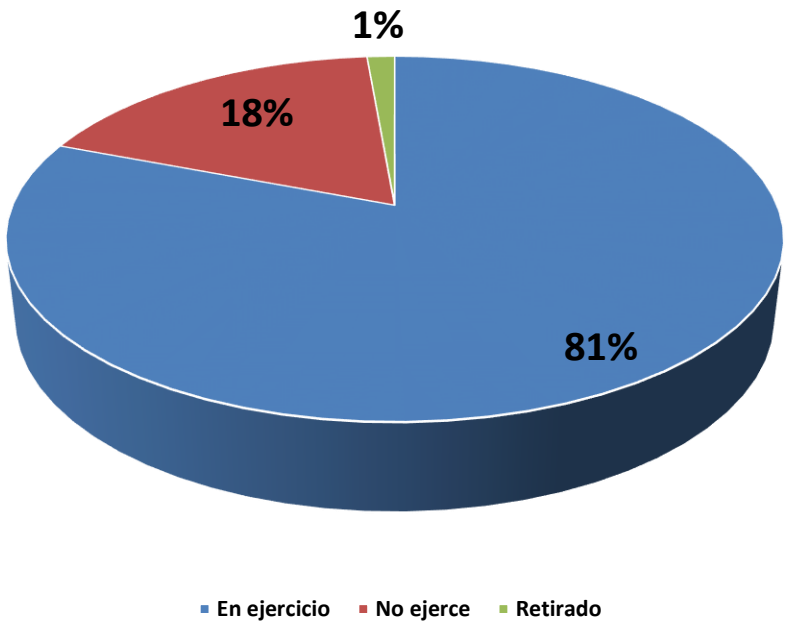
Análisis e interpretación de resultados generales

Los primeros resultados mostrados en este capítulo se refieren a los datos obtenidos para aquellos indicadores de carácter general, es decir, que no son aplicables a ninguna variable en particular, pero que son relevantes para el trabajo.

Resultados del cuestionario

Seguidamente se detallan los resultados del cuestionario aplicado a la muestra de abogados elegida para el trabajo.

Figura 1
Estatus profesional de la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



Fuente: Elaboración propia.

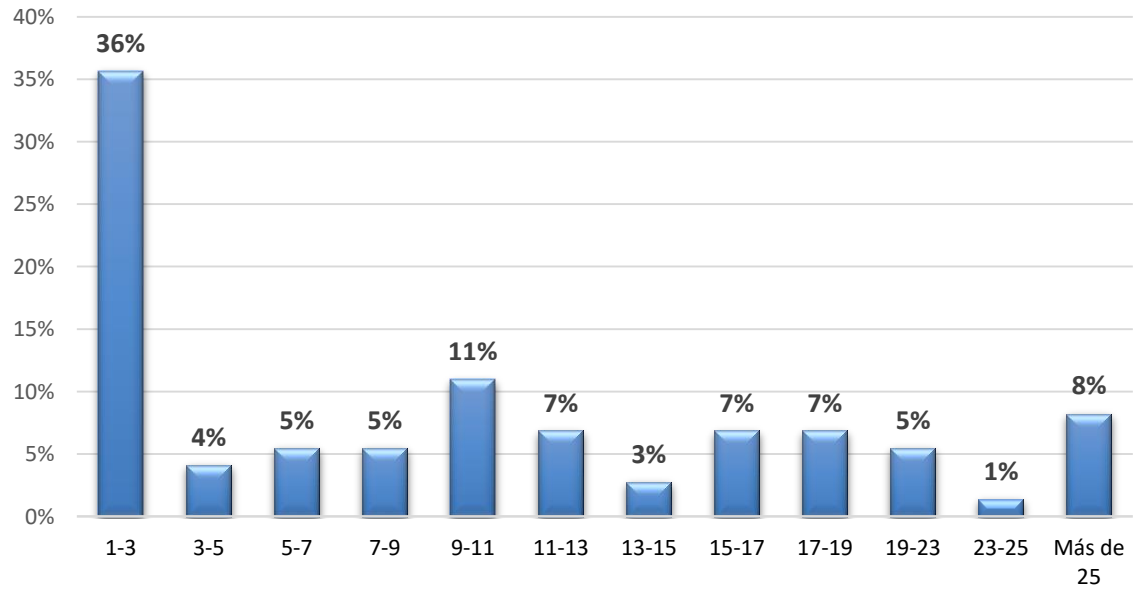
Para la figura 1 del trabajo, referente a los resultados obtenidos del instrumento aplicado a la muestra de abogados, logra evidenciarse que la amplia mayoría de los profesionales en Derecho encuestados se encuentran activos en su profesión. Se observa un 81% de los sujetos en labores activas propias de la profesión y que un 18% de los encuestados señala no ejercer la función abogadil, pero siempre se consideran como profesionales en la Derecho.

Finalmente se detalla que solamente un 1 % de los encuestados se encuentran retirados o pensionados.

Esta primera pregunta es fundamental para el trabajo, pues es gracias a ella que logra determinarse la homogeneidad estadística de la muestra, es decir, la respuesta a este ítem del cuestionario indica que en efecto, los encuestados son abogados, ergo, pueden ser sujetos de participar en la encuesta, aspecto que se define como la característica esencial de la muestra (Navarro, 2011), logrando así la consecución de la homogeneidad de la muestra definida para el trabajo.

Adicionalmente puede señalarse que la amplia mayoría de encuestados son profesionales activos, lo que implica que su conocimiento del tema de estudio es más proposicional, es decir, de contacto directo, lo que permite contar con información más cercana a la realidad jurídica del fenómeno de estudio que se analiza. No obstante, al contar con respuestas de profesionales que no ejercen o bien retirados, de igual modo logra evidenciarse una posición diferente, la cual también es de interés para el estudio.

Figura 2
Años de ejercicio de la profesión de la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



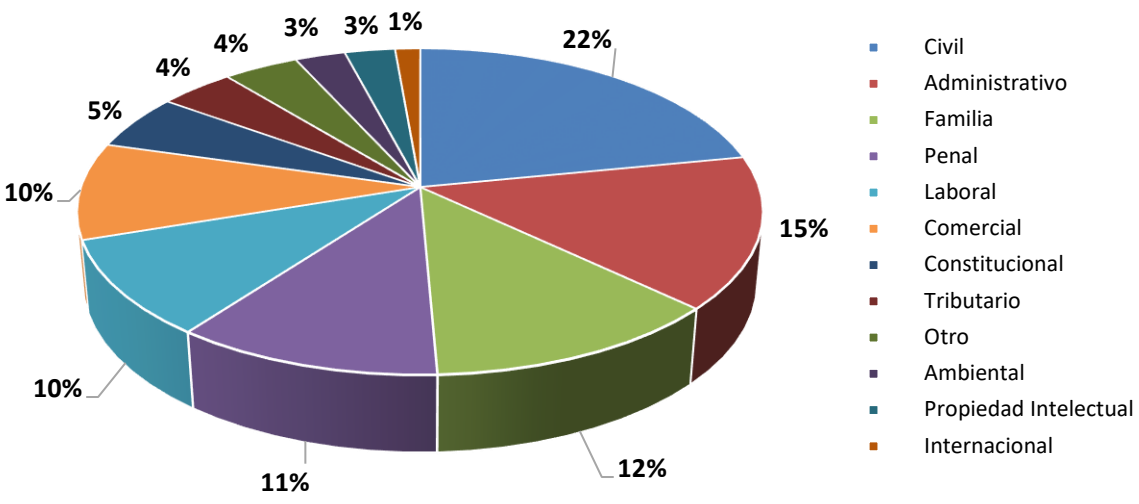
Fuente: Elaboración propia.

La figura 2 presenta la distribución de la muestra de abogados encuestada en términos de los años de ejercicio profesional de sus carreras, donde se detalla este indicador en términos del intervalo de la práctica abogadil.

Tal cual se observa en la figura 2, la mayoría de la muestra puede determinarse como una población más joven. Se evidencia que un 36 % de profesionales tienen entre uno y tres años de ejercicio profesional, lo que corresponde a la mayoría de la muestra encuestada. Esto muestra un segundo rango de interés en aquellos profesionales que tienen de 9 a 11 años de trabajar como abogados con un 11 % y que el tercer rango de relevancia es el dado por el ejercicio de más de 25 años con un 8 %. El resto de rangos demuestran porcentajes similares entre 3 % y 7 % y el de menor incidencia el de 23 a 25 años con un 1 %.

Los datos anteriores denotan que al parecer la población de abogados tiende a ser más joven, es decir, con pocos años de haber finalizado su carrera en Derecho, lo que contrasta con rangos mayores e implica a la vez que las respuestas obtenidas en el trabajo detallan todos los rangos de ejercicio.

Figura 3
Especialidad en Derecho de la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



Fuente: Elaboración propia.

La figura 3 presenta los resultados obtenidos para la muestra de estudio referente a los abogados encuestados, en términos del área de especialidad en la cual se desempeñan estos profesionales en el área del Derecho.

Resalta que el mayor resultado es dado para los profesionales en Derecho que cuentan con una especialidad en el área civil, con un 22 %. Este grupo mayoritario es seguido por los profesionales que se han especializado en el área del Derecho Administrativo con un 15 %, dato que denota una curiosa relación dicotómica, en la cual el primer grupo se especializa en el ejercicio privado de la profesión, mientras que el segundo se desenvuelve en el Derecho ligado al sector público.

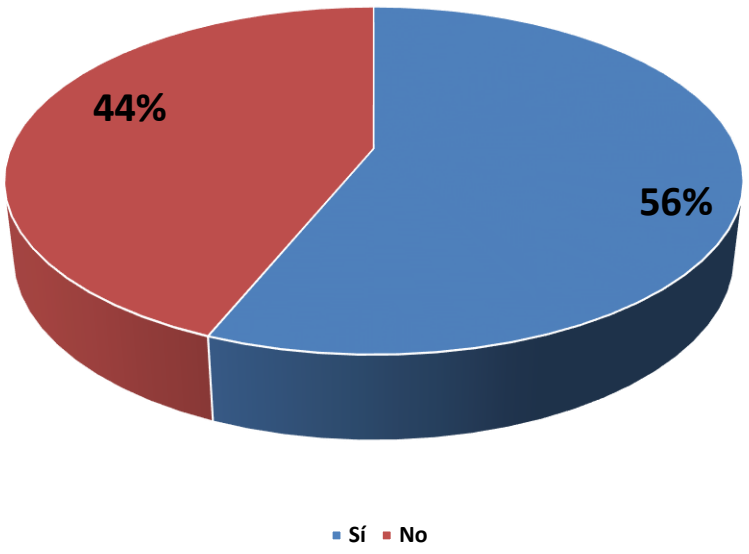
Los siguientes rangos de interés son el Derecho de Familia con un 12 %, el Penal con 11 %, seguidos de las áreas Laboral y Comercial, ambos con 10 %. Estos corresponden al segundo grupo de relevancia en cuanto a la especialización.

Un tercer grupo de especialización que agrupa varias especialidades del Derecho es dado por las áreas de Constitucional con un 5 %, Tributario y otro, ambos con 5 %. Otro se hace refiere al Notariado y está seguido por ramas del Derecho con resultados menores, tales como el Ambiental y la Propiedad Intelectual, ambos con 3 % y el Internacional con 1 %.

Resalta como dato de interés el primer grupo de especialización, en el cual se presenta la división en la especialidad, ya sea en el Derecho Privado o Civil o bien en contraproducencia, en el Derecho Público o Administrativo, lo que denota una bifurcación mayoritaria de las especialidades.

Cabe señalar además que las ramas en las cuales se enfoca el presente trabajo no presentan mayores resultados con base en los datos recopilados de la muestra encuestada, pues las ramas de Tributario y Constitucional no muestran porcentajes elevados en las respuestas y el área de los derechos humanos no es tan siquiera mencionada, lo que implica así que parece que el tema de estudio, al menos desde un punto de vista de las ramas de especialización y ejercicio profesional del Derecho, parece denotar un elemento de interés e innovación, al tratarse de áreas del Derecho que no indican contar con el mismo grado de profesionales practicantes, como si lo tienen las otras especialidades señaladas.

Figura 4
Desempeño profesional privado de la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



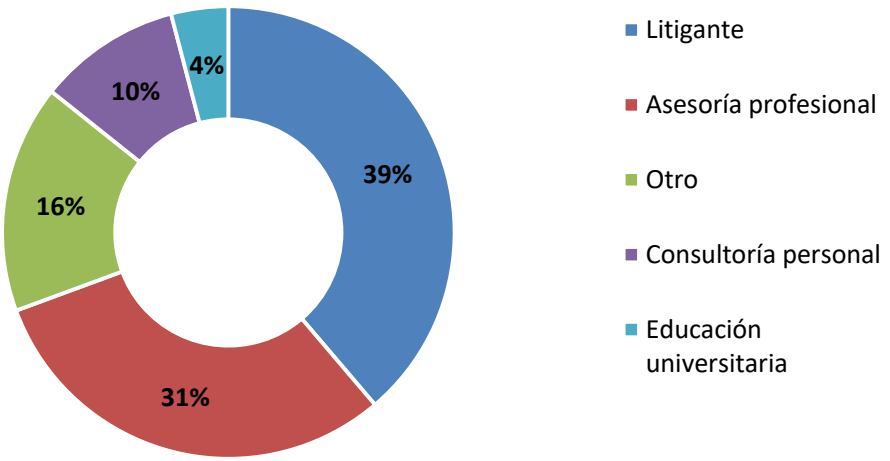
Fuente: Elaboración propia.

La figura 4 denota los resultados referentes al desempeño y ejercicio profesional de Derecho por parte de los abogados encuestados, en el área privada o bien en la generación de la actividad abogadil en temas ligados a la esfera privada del individuo (Sánchez, 2017).

Los resultados señalan que un 56 % de la muestra en efecto ejerce su profesión en lo privado, mientras que el 44 %, parece dedicarse profesionalmente, solamente en el sector público.

Este dato se torna relevante en relación al trabajo, en especial al considerar que la percepción y análisis que un profesional en Derecho puede variar dependiendo de su área de ejercicio profesional, por lo que una muestra bastante balanceada en términos del desempeño profesional en lo privado o lo público permite contar con una perspectiva más amplia y variada de las respuestas obtenidas y así obtener mejores conclusiones finales en el trabajo, las cuales cuentan con ambas perspectivas de importancia para el estudio.

Figura 5
Especialidad en lo privado de la muestra de abogados encuestada durante el tercercuatrimestre del 2018



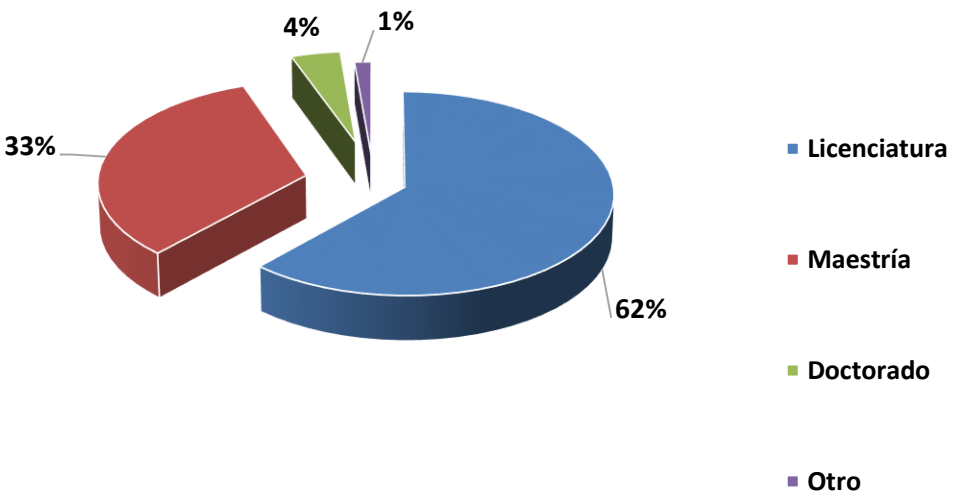
Fuente: Elaboración propia.

La figura 5 de los datos generales del trabajo detalla la distribución de resultados obtenidos para el instrumento aplicado a la muestra de abogados, en términos del área o función específica que realizan en el ejercicio privado de la profesión. Se consideraron para estos efectos solamente los encuestados que se desempeñan en lo privado.

Los resultados señalan que una mayoría del 39 % indica ser litigante, seguidos de un 31 % que se dedica a la asesoría profesional. Se presenta un tercer lugar de otro con un 16 %, que consiste en temas ligados principalmente al notariado. En cuarto lugar se observa la consultoría personal con un 10 % y finaliza con la educación universitaria con un 4 %

Aquellos profesionales que se desempeñan en lo privado suelen tener un contacto más directo con la gestión de impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, por lo cual es presumible que este tipo de abogado encuestado tenga una noción más real de lo que este tributo en particular significa en el ejercicio de la profesión, por lo cual su opinión puede ser un poco más favorable con referencia a la hipótesis de trabajo.

Figura 6
Grado académico de la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



Fuente: Elaboración propia.

La figura 6 de los datos generales del trabajo presenta los resultados referentes al grado académico de los abogados encuestados. Para estos efectos se parte de que el grado mínimo para el ejercicio de la profesión es la licenciatura.

Puede observarse que una amplia mayoría cuenta con el grado de licenciatura con un dato 62 %, seguido de un 33 % de profesionales con el grado de maestría, lo que muestra un tercer dato de abogados con el grado de doctorado, con un 4 % y finaliza con 1 % que señala tener el grado de espacialidad que no necesariamente es una maestría.

Pareciera observarse que muchos de los profesionales no desean ampliar su grado académico una vez que han llegado a la obtención de la licenciatura, tema que también va de la mano con el hecho de que la mayoría de la muestra tiene pocos años de ejercer la profesión. No obstante, también puede contrastare este dato al considerar que un 37 % de los encuestados denotan tener un grado de superior, en este caso la maestría o el doctorado. Esto supone que estos últimos cuentan con un enfoque investigativo más fuerte.

Resultados de la entrevista

Para efectos de los datos generales del trabajo, se presenta el resultado de un ítem en particular de la entrevista aplicada a expertos.

Tabla 3

Resultados generales derivados de la entrevista aplicada a expertos

Ítem	Reactivo	Sujeto 1: Miguel Ángel Quesada	Sujeto 2: Rosario Salazar	Sujeto 3: Fanny Ledezma	Sujeto 4: Elieth Sánchez	Sujeto 5: Natalia Rojas
1	**Especialidad y relación con las áreas temáticas del trabajo.**	Asesor legislativo, especialidad de Derecho Civil y Comercial. Profesor Derecho Tributario.	Litigante en Derecho Civil desde 1978. Maestría Derecho Tributario.	Maestría Derechos Humanos. Y labora en derecho tributario y constitucional. Profesora Derechos Humanos.	Especialidad de Derecho Registral y Notarial. Asesora legal en Derecho Comercial y Empresas.	Aduanas en Hacienda, Derechos Humanos en Ministerio de Trabajo y el Ministerio de Relaciones Exteriores.

Fuente: Elaboración propia.

La tabla 3 referente a la entrevista aplicada a los expertos elegidos para este trabajo, detalla las áreas de espacialidad académica y laboral de los sujetos en cuestión, detallando los ejes temáticos del ejercicio profesional y de la formación de los expertos que son sometidos a la entrevista.

Puede observarse que la mezcla de las especialidades de los expertos es pertinente para el trabajo, lo cual muestra un claro enfoque hacia los conceptos y materias que interesan para este trabajo, en donde resalta la formación en el Derecho Tributario, tema de fondo del trabajo, así como en las ramas del Derecho Constitucional y los Derechos Humanos. Esto permite contar de esta forma con el enfoque de eclecticismo jurídico necesario para el levantamiento de información pertinente para el trabajo.

Es imperante para efectos del trabajo que los entrevistados conozcan de los temas tratados, pues al contar con una base amplia de conocimientos, es presumible indicar que al análisis que estos profesionales pueden plasmar en sus respuestas es de mayor pertinencia y cuenta con un enfoque mucho más profundo en función de las variables contenidas en el trabajo. Implica, además, que la información cualitativa obtenida por medio de este instrumento cumple con los parámetros de interés para el estudio.

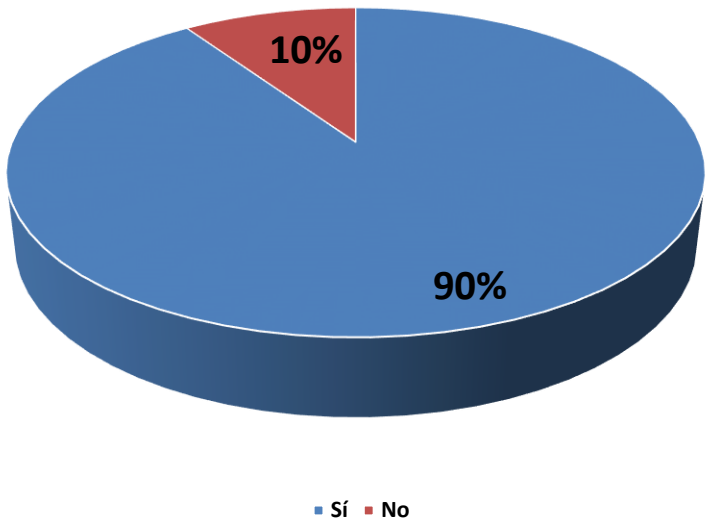
Análisis e interpretación de resultados de la primera variable: dinero como bien jurídico objeto de propiedad privada

Los resultados de la primera variable correspondiente a la definición del dinero y su propiedad privada se presentan seguidamente en función de los instrumentos de campo aplicados, así como su correspondiente análisis jurídico de interés.

Resultados del cuestionario

Los resultados específicos de los ítems del cuestionario aplicado a abogados asignados para esta variable se muestran a continuación.

Figura 7
Definición del dinero como propiedad privada según de la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



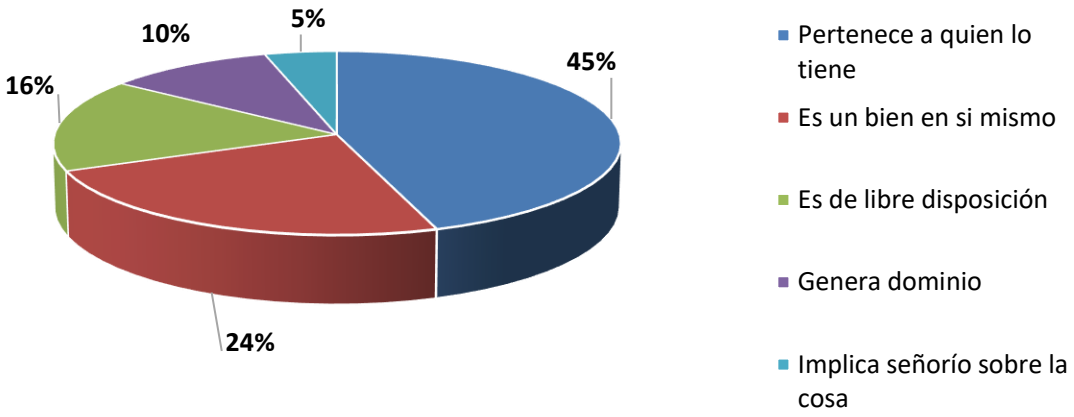
Fuente: Elaboración propia.

La figura 7 extraída de los resultados del cuestionario aplicado a la muestra de abogados presenta la definición del dinero como un bien que puede ser objeto de la generación de propiedad privada sobre sí mismo; es decir, contempla la posibilidad de definir el dinero en sí mismo como un generador del derecho a la propiedad privada sobre este bien en cuestión.

Claramente se observa que la gran mayoría considera de forma afirmativa la idea de que el dinero es propiedad privada, cuyo resultado se resalta con un 90 %, mientras que solamente un 10 % indica que el dinero no debe considerarse como un bien objeto de propiedad privada.

El dato en cuestión implica que el dinero, en efecto, parece ser un bien que puede ser apropiable y que su generación conlleva la creación de un derecho inherente de propiedad privada, dato que revela que la consideración de este bien como una cosa en sí misma. Esto demuestra dicha relación y es congruente con lo expresado por Ochoa (2008).

Figura 8
Característica que define al dinero como propiedad privada según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018

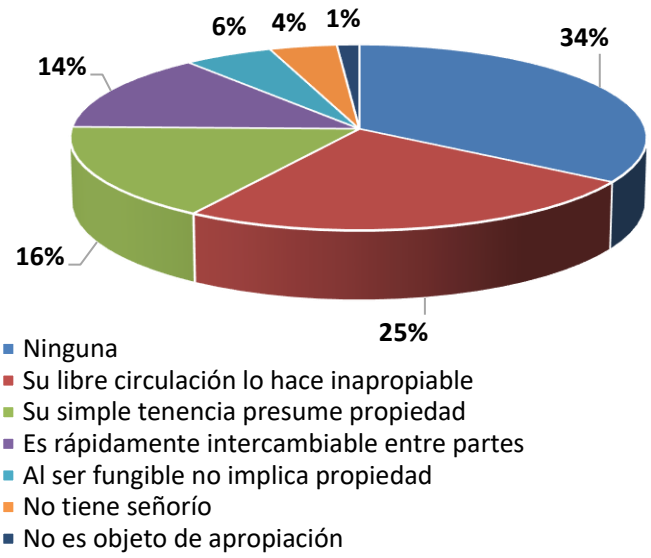


Fuente: Elaboración propia.

La figura 8 ahonda un poco más profundo en relación con las razones por las cuales el dinero sí pudiese ser considerado como un bien objeto de propiedad privada. Un 45 % señala que su simple tenencia genera pertenencia como la razón principal, seguido con un 24 % por el hecho de ser un bien en sí mismo y un 16 % que indica que se deriva de su libre disposición. Un 10 % y un 5 % responden en relación con el dominio y el señorío respectivamente.

Claramente los datos demuestran una marcada tendencia hacia las características enfocadas hacia la tenencia y la libre disposición, temas que parecen pueden ligarse al concepto de la autonomía de la voluntad (Soto, 2005), en la cual se señala, entre otras cosas, que cada quien puede disponer libremente de sus bienes, punto que también encuentra partida en el Código Civil (1887), particularmente en el artículo 261, que hace referencia a la capacidad de generar propiedad privada sobre las cosas y el dinero no está fuera de este haber de bienes jurídicos, lo que muestra así la fuerza de la propiedad privada sobre el dinero.

Figura 9
Justificante para que el dinero no sea propiedad privada según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



Fuente: Elaboración propia.

En contraproducencia directa a los datos mostrados antes, la figura 9 presenta las razones por las cuales el dinero no puede considerarse como un bien que genera un derecho de propiedad privada sobre sí mismo.

Para efectos de este indicador resalta que la primera respuesta dada por los abogados encuestados por medio del cuestionario, presenta un resultado de 34 % que indica que no

existe ninguna razón para no considerar al dinero como propiedad privada, lo que demuestra así la fuerza vinculante que el derecho propio que la propiedad tiene sobre este bien.

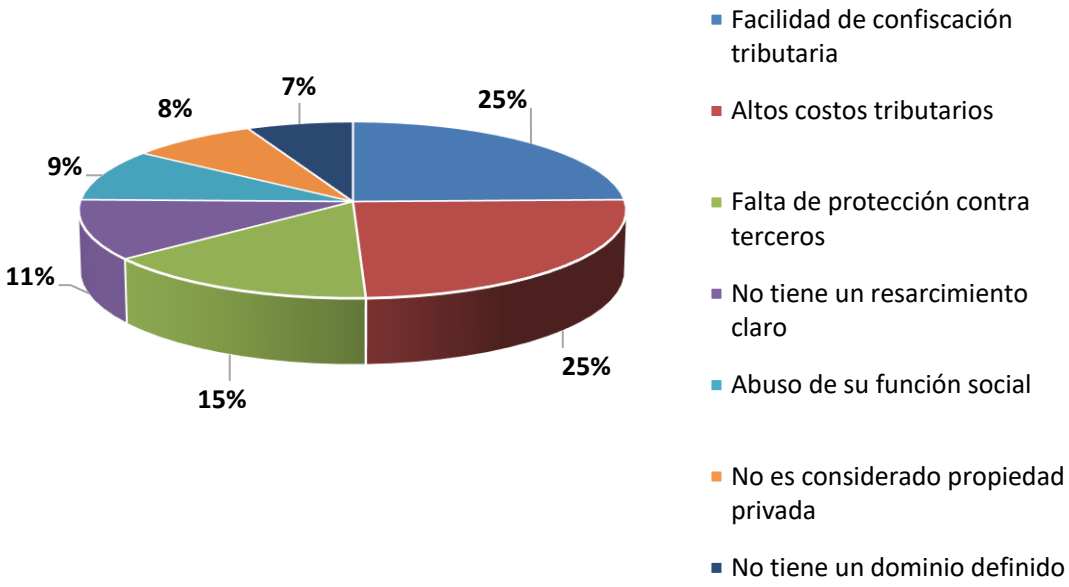
Seguidamente se observa que las razones que los encuestados consideran atinentes para indicar que el dinero no es un bien objeto de propiedad privada son, en primer lugar, con un 25 %, el hecho de que la libre circulación lo hace inapropiable, en segundo lugar, con un 16 %, la indicación de que su simple tenencia no le da propiedad y un 14 % que señala que la intercambiabilidad entre partes hace que este bien no tenga capacidad de la generación de propiedad privada.

Estas respuestas parecen ser contraproducentes por los expresado por Rastrollo (2013) quien señala que más bien la capacidad de tener y disponer libremente de un bien demuestra, precisamente, que el bien en cuestión es propiedad del individuo quien es dueño de él y tiene dominio y señorío sobre la cosa en cuestión. De igual forma, las respuestas denotan ser contraproducentes con lo expresado en el Código Civil (1887) en el artículo 481, en el que se detalla que la propiedad de las cosas muebles se adquiere con la simple tradición del bien específico

Con menor cuantía de respuestas logra evidenciarse el hecho de que es un bien fungible, con un resultado de un 6 %, una falta de señorío con un 4 % y una respuesta de un 1 % indica que no es objeto de apropiación. Sin duda estas respuesta parecen no ser muy congruentes con lo planteado en el numeral 261 del Código Civil (1887), en el cual se indica que todas las cosas de naturaleza privada, sin distinción de su naturaleza, pueden ser objeto de apropiación, entiéndase de propiedad privada.

Solamente la última respuesta pareciera ser válida, al indicarse que no es un bien que pueda apropiarse, es decir que no puede generase propiedad sobre este bien. No obstante, si la simple tenencia del dinero otorga la facultad de su uso por medio de una libre y absoluta disposición por parte de la persona, se evidencia que existe una capacidad intrínseca de generación del derecho referente a la propiedad privada sobre el dinero y se le considera cosa en sí mismo.

Figura 10
Mayor vulnerabilidad del dinero en el ordenamiento jurídico según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



Fuente: Elaboración propia.

La última figura asignada para esta variable, derivada del cuestionario aplicado la muestra de abogados, presenta los resultados referentes a la mayor vulnerabilidad que el dinero tiene en términos de las normas que lo regulan en el ordenamiento jurídico nacional.

Para estos efectos, se observa que tanto la facilidad de confiscación tributaria y los altos costos de esta naturaleza, ambas con un 25 %, denotan ser las principales vulnerabilidades del dinero en Costa Rica e implican una clara posibilidad de existencia de abusos en materia tributaria en relación con el haber monetario de las personas (Tribunal Contencioso Administrativo, 2016, voto 30-216), tema que sin duda parece expresar la preocupación por abusos tributarios.

El anterior tema es congruente con el principio *solve et repete*, que señala que en materia tributaria debe primero cancelarse la presunción de deuda y posteriormente proceder con el reclamo. Es decir, el Estado tiene la potestad de ejecutar de forma directa un cobro en materia tributaria con tan solo la simple presunción de su existencia y de la culpabilidad por parte del

sujeto pasivo de la relación tributaria, donde dicho sujeto se encuentra en la obligación de realizar el pago, pues en caso contrario, debido a su no cumplimiento, esta persona sería objeto del cobro de las multas y los intereses que sobre la obligación pudiesen existir y podría proceder con el reclamo correspondiente ante la Administración Tributaria, pero no hasta después de haber efectuado el pago. Y en caso de que dicho reclamo resulte ser procedente, el sujeto pasivo no recibe el dinero de vuelta, sino que este quedaría acreditado para el futuro pago del mismo tributo (Bravo 2018).

Sin dudas este principio parece denotar un abuso en el derecho y demuestra que el sujeto pasivo parece quedar en un estado de indefensión y debe compeler al pago solicitado, pues en caso contrario estaría siendo objeto de los castigos tributarios, monetarios o incluso penales, que este incumplimiento por presunción pudiese tener.

Posteriormente se tiene un 11 % de respuestas enfocadas hacia la falta de un resarcimiento claro, dato que va muy de la mano con el siguiente resultado que muestra un 9 % de abuso en la función social de la propiedad privada, ambos resultados enfocados al tema de la expropiación o el hecho de ser removido de un bien objeto de propiedad privada por parte del Estado, el cual es tutelado en la Constitución Política (1949) en el numeral 45, en donde se señala de forma explícita la obligatoriedad que el Estado tiene de resarcir la remoción de la propiedad privada del haber de la persona, figura comunicable al dinero por un simpe criterio de analogía y lógica inductiva, esto al considerar el dinero como bien que es definido como propiedad privada.

Estos puntos antes señalados implican una sensibilidad objetiva en el sentido de que el resarcimiento existente en el país no parece ser el adecuado y pudiese denotar un cierto abuso del poder imperio del Estado en cuanto a la conculcación de la propiedad privada se refiere, temas congruentes con lo señalado por Sánchez (2017), quien denota dicha situación.

Las dos últimas respuestas, que el dinero no es considerado como propiedad privada y que este no tiene un dominio definido, con 8 % y 7 % respectivamente, señalan precisamente la falta de protección que pudiese tener este bien, lo que implica un posible vacío legal en cuanto al aseguramiento y protección de dinero para los individuos administrados.

Resultados de la entrevista

A continuación se detallan y analizan los resultados de los elementos específicos analizados para esta variable en función de la entrevista a expertos.

Tabla 4

Resultados de la primera variable de estudio derivados de la entrevista aplicada a expertos

Ítem	Reactivo	Sujeto 1: Miguel Quesada	Sujeto 2: Rosario Salazar	Sujeto 3: Fanny Ledezma	Sujeto 4: Elieth Sánchez	Sujeto 5: Natalia Rojas
2	**Definición jurídica del dinero.**	Representación legalizada del caudal o patrimonio personal. Medio de capacidad adquisitiva. Índice de valor al portador no nominal.	Forma de pago aceptada, representado en moneda, billetes, depósitos, dinero electrónico, su valor surge del aval que le da el Estado.	Medio o instrumento cambio, facilita el intercambio de bienes y servicios. Encierra un valor producto de un sistema económico.	Como todo activo o bien aceptado como medio de pago en la sociedad.	Medio de cambio, que utiliza el gobierno para controlar las actividades económicas en el Estado y estandarizar los mercados nacionales.
3	**Propiedad privada sobre el dinero.**	Sí. Es un bien jurídico. Resultado de trabajo, esfuerzo, ahorro que se materializa en una medida de valor, el cual se considera y reconoce como caudal o patrimonio.	Sí. Bien fungible. Doctrinariamente no es posible aplicar propiedad privada por su naturaleza. Evidente propiedad sobre soporte físico de las monedas o billetes y propiedad especial en valor económico.	Sí. Permite el acceso a bienes o servicios de los que se genera un derecho a la propiedad privada. El dinero permite comprar bienes que parte del haber y se les puede fijar un valor en dinero.	Sí. Adquieren activos o bienes sobre los cuales pueden ejercer todos los derechos, adquirir, poseer, emplear, controlar, disponer, herencia y otras formas de propiedad.	Sí. El dinero ha sustituido el intercambio, si no existiese se tendría en lugar del papel o lo digital los bienes o servicios transados.
4	**Caracte-rísticas del dinero como bien objeto de propiedad privada.**	No tanto en sí mismo, sino representación de medida de valor. Son propiedad como derechos inmateriales (Derecho Intelectual), protegidos constitucional-mente. Medio de medir y valorar la propiedad privada.	Propiedad se justifica, satisface necesidades humanas, sin perjuicio, Derecho a obtener, poseer, disponer, heredar. Característica más relevante es la accesibilidad: depósito o medio de cambio, sin restricciones legales al uso y tenencia.	Libre disposición requiere elemento volitivo que se debe disponer del bien entre tanto este sea de libre comercio por lo sí es negociable presupone que tiene un amparo legal. Al ser de libre disposición debe tener protección legal.	Convertibilidad, multiplicidad de formas de adquisición. Portabilidad, billetes u otros instrumentos como tarjetas bonos, letras Generador de ingresos a su poseedor, intereses. Medio de pago por el trabajo y servicios.	Transable y comerciable, portación demuestra objeto de propiedad privada. Se ve amenazada por gestiones Estado, fiscales financieras y malas gestiones gobierno, que llegan a devaluar un bien adquirido.

Fuente: Elaboración propia.

Con base en las respuestas de los expertos entrevistados y mostradas en la tabla anterior, pueden detallarse varias opiniones de interés. Primeramente puede observarse una clara línea de pensamiento en referencia a la definición del dinero como un medio de cambio, es decir, como un instrumento que permite la adquisición de bienes y servicios en el mercado, tal cual detalla Calatyud (2009). Puede observarse que las opiniones, al menos en este punto, son bastante similares, lo que denota que el dinero en sí mismo parece ser un medio y no un fin, puesto que este es considerado como una herramienta que permite la adquisición de productos.

También se observa una línea similar de opinión que indica que el dinero también es un bien en sí mismo o bien un activo. También es considerado como una representación del valor o del caudal patrimonial de la persona. El dinero parece tener no solamente la función de ser un medio de compra de bienes y servicios, sino también ser un bien en sí mismo, lo que da pie a la idea de una apropiación sobre él (Gómez,2010). Por lo que no es un mero instrumento de cambio, sino además un bien o cosa con características propias, ergo, con una posibilidad implícita de lograr pasar a ser parte del haber propietario del individuo que logra su generación.

Por otra parte, es de resaltar el hecho de que todos los entrevistados concuerdan en que sí existe y debe respetarse el derecho de propiedad privada sobre el dinero. Esto denota una clara alineación a lo expuesto por la misma Sala Constitucional (2001) en el voto 12699-2001, donde se indica que el dinero sí es parte del haber propietario de la persona, lo cual implica así la existencia de dicho derecho.

En relación directa con lo anterior, pueden observarse diversos elementos justificantes de la generación del derecho de propiedad privada sobre el dinero: este se deriva del esfuerzo de la persona; existe propiedad sobre el soporte físico del circulante (monedas y billetes); el dinero es el elemento que permite adquirir bienes y servicios, los cuales se traducen en propiedad privada, de forma que este bien debe estar directamente ligado a este derecho; y sobre este dinero existen derechos como emplear, controlar, disponer e incluso heredar, además de ser el bien que ha sustituido al intercambio, por lo que es un bien en sí mismo que es objeto de ser apropiable, por lo tanto, de generación de propiedad privada.

Las anteriores ideas denotan un claro enfoque sobre el fin del dinero como el medio que este representa. Se evidencia claramente que el dinero es un medio de cambio, pues gracias a él se logra la adquisición de bienes y servicios, pero a su vez este pasa a ser parte de la propiedad de la persona, pues tiene características de cosa mueble (Calatayud, 2009), de forma que el derecho derivado de la propiedad privada parece estar implícito en su simple tenencia.

Uno de los entrevistados indica que el dinero doctrinariamente no es objeto de denotarse como propiedad privada, principalmente por su naturaleza fungible. Este tema parece ser contraproducente con lo indicado por Acedo (2013), quien denota que el dinero en efecto puede ser parte del haber propietario. Esto muestra una discrepancia de interés, en especial si esta se analiza a la luz de que las cosas fungibles claramente pueden ser apropiables y, consecuentemente, son susceptibles a la propiedad privada, por lo cual el dinero no debería ser una diferencia.

Adicionalmente, siempre con base en los resultados de la entrevista a expertos, pueden observarse que son características del dinero como objeto de propiedad privada la representación de valor, la idea de que este es un derecho inmaterial, un medio para medir la propiedad privada, la accesibilidad, la libre disposición, la convertibilidad, la portabilidad, entre otros. Se resalta el hecho de que estos derechos deben ser protegidos y tutelados por el Estado, siempre que su intervención sea para la mejora de los derechos del administrado (Sánchez, 2017).

Finalmente los entrevistados destacan que el dinero debe tener libre disposición, entiéndase en su capacidad de inversión, su ahorro, su uso en el sistema financiero. Se hace énfasis en que el Estado debe proteger estas facultades e incluso se señala que el ente en cuestión podría perfectamente dañar estos derechos, ergo, el derecho a la propiedad privada, por medio de malas gestiones. Esto repercute en temas de corte más económico, tales como la inflación y temas de carácter abusivo en materia fiscal.

Análisis jurídico

El análisis jurídico específico de esta variable se realiza mediante la revisión de la normativa jurídica y los documentos doctrinarios atinentes a la unidad de estudio, el cual se presenta seguidamente.

Para esta variable, el dinero es considerado y definido según Calatayud (2009) como un bien móvil, fungible y tangible, aspectos que sin duda lo definen como un producto o bien que a su vez es objeto de generar propiedad privada sobre sí mismo. Es decir, si este es considerado un bien, debe ser ligado a la posibilidad de ejercer un señorío con base en su libre disposición (Rastrollo, 2013) por parte de la persona que lo posee.

En este punto es necesario hacer referencia al Código Civil (1887), norma que señala en su numeral 253 que: *"Los bienes consisten en cosas que jurídicamente son muebles o inmuebles, corporales o incorporales."* (art. 253). Este artículo da característica de bien a aquellas cosas muebles y corpóreas, característica aplicable al dinero, según el artículo 261 de la misma norma, por lo que debe ser considerado como objeto de apropiación privada, ergo, de generación del derecho de propiedad privada sobre él, como se indica: *"Todas las demás cosas son privadas y objeto de propiedad particular"* (Código Civil, 1887, art. 261), esto al señalarse que todas las otras cosas son privadas y objeto de generación de propiedad privada, pudiendo contemplarse al dinero dentro de este caudal de cosas, demostrando entonces que este bien, en efecto, debe ser considerado como propiedad privada.

De esta forma puede determinarse que el dinero es un bien en sí mismo, el cual cumple con las características propias de una cosa mueble y fungible, por lo cual el tratamiento jurídico que se le dé no debiera ser diferente a cualquier otro bien de similares características, en especial si se considera que su apropiación básicamente se refiere a la generación de propiedad privada sobre sí mismo. Esto se refuerza en el numeral 256 del Código Civil (1887) *"Todas las cosas o derechos no comprendidos en los artículos anteriores, son muebles*".

Este tema debe ser ligado al concepto de bien o cosa privada, el cual es planteado como aquel objeto que tenga una utilidad y sobre el que pueda existir la capacidad de apropiación (Calatayud, 2009). Así se determina que el dinero cumple estos requisitos, pues su apropiación se da por la obtención de alguna remuneración por la prestación de un trabajo o servicio brindado. Además, su utilidad es evidente al ser este el medio de subsistencia necesaria para el comercio y adquisición de bienes y servicios por las personas, de forma que no parece haber razón para no considerar al dinero como un bien jurídico que pueda generar propiedad privada por su tenencia.

La tenencia del dinero parece ser tan potente en términos jurídicos que el simple hecho de tener y presentar el dinero en sí mismo denota mostrar el dominio sobre él, sin tener que recurrir a la probatoria de la propiedad sobre este dinero. Esto evidencia así su función de apropiación. Si este es objeto de esta figura, tiene también que ser susceptible de la generación de propiedad privada.

Aquí es necesario volver a mencionar el Código Civil (1887), numeral 481, el cual indica que *"La propiedad de los muebles se adquiere eficazmente respecto a terceros, por la tradición hecha en virtud de título hábil"* (art 481). Esto evidencia que el dominio, ergo, el derecho a la propiedad privada sobre las cosas muebles, se obtiene con la simple entrega del bien y parte del hecho de que el dinero es una cosa mueble. Su simple entrega y tenencia deberían ser suficientes para garantizar la existencia de propiedad sobre este bien. Estos conceptos se refuerzan por lo expresado en los artículos 277 y 278 del Código Civil (1887) en los cuales se define el derecho de posesión, específicamente en el 278 al indicar *"El derecho de posesión se adquiere junto con la propiedad y se hace efectivo por la ocupación o tradición del derecho o cosa de que se trata."* (Art. 278). Concepto aplicable al dinero y su derecho de propiedad. El anterior aspecto efectivamente debe generar su correspondiente derecho y sin duda debe ser salvaguardado por el Estado, en especial al ser este un derecho humano de primera relevancia (Rodríguez, 2010) en la escala de la vida humana, pues sin propiedad privada no existiría el desarrollo humano y es obligación de los Estados proteger y garantizar este derecho. Siguiendo con el análisis del dinero como un bien objeto de propiedad privada, como se menciona antes, este es considerado una cosa objeto de apropiación, ergo, genera propiedad privada. Este precepto es reconocido de forma expresa por la misma Sala Constitucional (2001), en su voto 12699-2001, donde se indica que:

> *Por otra parte, dado que entre la recurrente y la recurrida existe una relación contractual según la cual la recurrida administra dinero de la amparada y por ser el dinero parte de la propiedad privada de la recurrente, ésta tiene derecho a acceder a la información concerniente a la administración de ese dinero. De otra manera se estaría violentando el derecho de propiedad que garantiza la Constitución Política en su artículo 45*. (parr. 9)

Un ejemplo del elemento implícito referente a que el dinero debe ser definido como propiedad privada puede verse expresado en la siguiente referencia, donde se muestra un

división interna en la Corte Suprema de los Estados Unidos, pues no se ha emitido oficialmente una resolución específica en referencia a este tema, como se indica:

> *Courts are deeply divided over whether the Fifth Amendment applies to the taking of property by means of fees such as the ones the McClungs were assessed. They are also split as to whether legislatively imposed conditions allow a local government to avoid making individualized determinations of a development's impact. Courts like the Ninth Circuit rely on the fact that the Supreme Court has never actually spelled out that money is property (an issue also at the heart of an otherwise unrelated case seeking high court review, Empress Casino v. Giannoulias). Nor has the Court clearly stated that monetary conditions placed on development are subject to the same scrutiny as other restrictions and regulations. The Court now has a chance to correct this oversight and ensure that the standard for reviewing development conditions is uniform across the country. It should make clear that property right protections do not depend on ill-defined distinctions such as the form of property demanded or the manner in which a condition is imposed.* (Shapiro y Wiggins, 2009, parr. 6-7)

En la referencia anterior se hace referencia a un caso en particular donde la Corte Suprema de Estados Unidos avala un cobro abusivo por parte del Estado a un administrado en particular. No obstante, la crítica de interés radica en el hecho de que la persona ofendida apela dicho cobro alegando una conculcación a su derecho de propiedad privada y hace énfasis en que el bien tutelado por este derecho es el mismo dinero en cuestión, tema que parece generar una diferencia de opiniones en la Corte, pues el fallo muestra un voto dividido en cuanto a las posiciones que definen al dinero como parte del haber propietario de la persona. Con base en lo anterior, puede demostrarse el concepto del dinero como un bien objeto de propiedad privada, aunque no es expresamente definido aún por algunos ordenamientos jurídicos, sí parece denotar serlo, tema que sin duda pareciera y debiera establecerse de forma expresa en la normativa legal de los países, pues la existencia implícita del derecho a la propiedad privada puede ser observada.

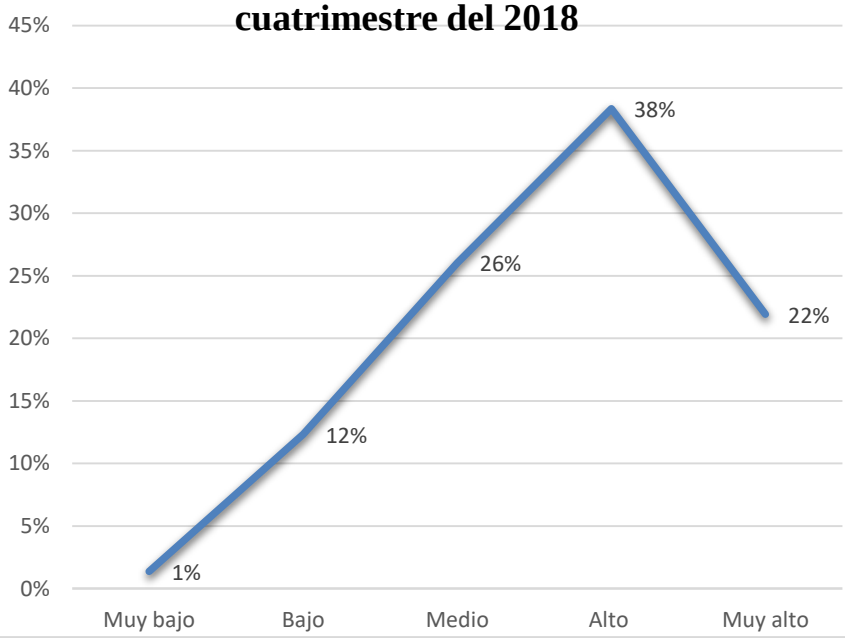
Análisis e interpretación de resultados de la segunda variable: propiedad privada como derecho humano aplicable al dinero

Seguidamente se precisan los resultados hallados para la segunda variable que consiste en la existencia de un derecho humano por la propiedad del dinero en sí mismo, en la cual se aborda su estudio tanto en términos de los instrumentos de campo, así como de su correspondiente análisis jurídico.

Resultados del cuestionario

El análisis de esta variable inicia con los resultados del cuestionario aplicado a abogados.

Figura 11
Generación de propiedad privada en el dinero por medio del lucro privado en personas físicas según la muestra de abogados encuestada durante tercer cuatrimestre del 2018



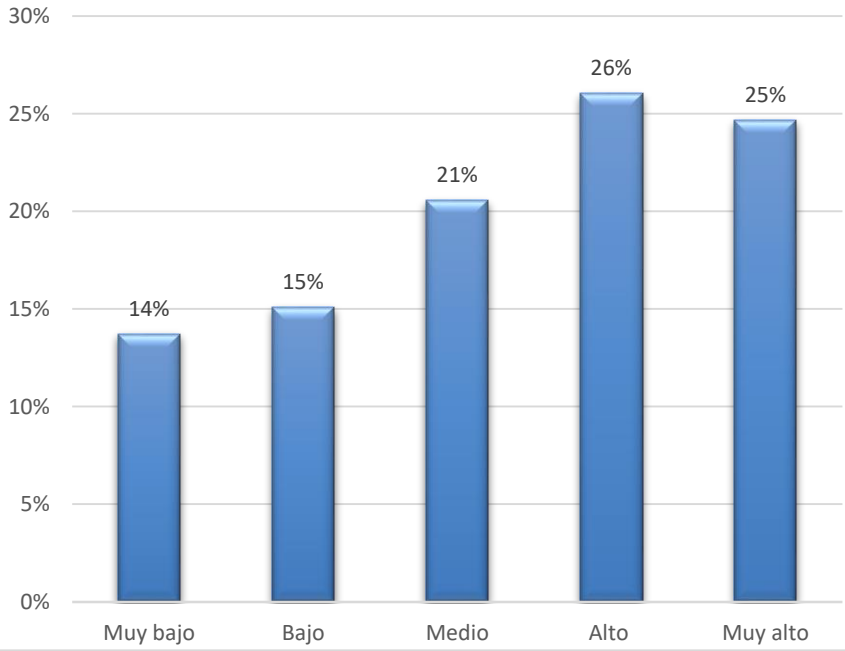
Fuente: Elaboración propia.

Para la tercera variable del trabajo y en relación con la primera figura generada del cuestionario aplicado a la muestra de abogados, se obtiene que la mayoría de profesionales encuestados considera que la pertinencia de la idea de que el lucro privado en personas físicas genera propiedad privada es alta, esto con un 38 %, seguido de muy alto con un 22 %, con un tercer lugar de respuestas de 26 % con un indicador de medio y finaliza con un 12 % de bajo y un 1 % muy bajo.

Los datos implican una clara relación entre la generación del dinero de forma privada por personas físicas y el derecho derivado de la propiedad privada sobre este bien, lo que denota el ligamen jurídico entre ellos y permite considerar que tanto el dinero y la forma en que este es generado (el lucro) pudiesen ser considerados un derecho humano, tema congruente con lo planteado por Ochoa (2008). La figura del lucro privado en personas físicas, aunque no es

tipificado actualmente como un derecho humano, parece cumplir con todas las características básicas que lo pudiesen definir como un derecho de los más elementales para el desarrollo del ser humano.

Figura 12
Consideración de la propiedad privada sobre el dinero como un derecho humano según la muestra de abogados encuestada durante tercer cuatrimestre del 2018



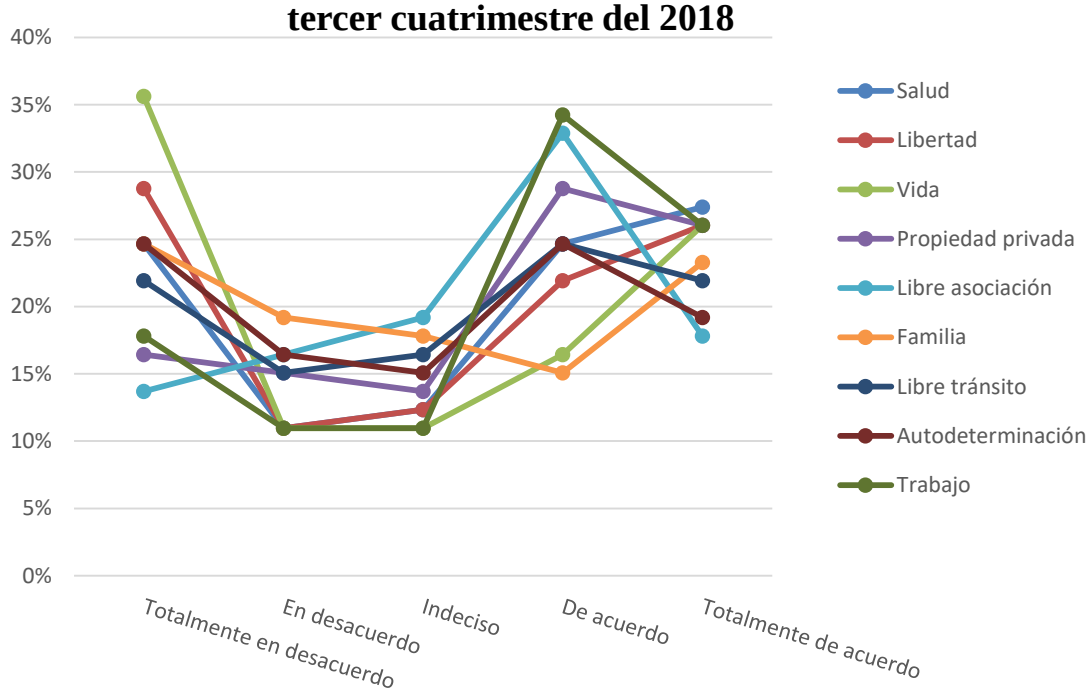
Fuente: Elaboración propia.

La figura anterior denota la relación existente entre la propiedad privada sobre el dinero y su consideración como un derecho humano. La muestra indica una respuesta de alto con un 26 %, seguido de muy alto con 25 %, un indicador medio de 21 %, bajo de un 15 % y muy bajo de 14 %.

El resultado en cuestión implica una clara relación de interés entre el dinero y el lucro privado, que básicamente es la obtención de este bien y su consecuente derecho derivado de propiedad privada sobre sí. Se observa una relación bastante interesante en términos jurídicos, en la cual pareciera indicarse que existe un derecho humano en el mismo lucro privado dado para las personas físicas con actividad lucrativa, quienes en esencia ejercen una actividad que les permite desarrollarse y crecer como seres humanos. Esto coincide con lo

indicado por Gómez (1999), quien plantea dicho concepto y señala que la obtención del dinero por los individuos, de forma privada y por medios legales, parece ser alcanzado por el derecho a la propiedad privada.

Figura 13
Conculcación de Derechos Humanos por parte del Estado según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



Fuente: Elaboración propia.

La figura 13 detalla la posible conculcación que el Estado costarricense puede efectuar en materia de derechos humanos. Se señala una clara diversidad de respuestas en esta materia, especialmente en el análisis de diferentes derechos humanos que pudiesen ser objeto de dicha conculcación.

A pesar de que los resultados son evidentemente variables entre los derechos analizados, resalta que los que son evaluados en mayor medida y en términos de más alta conculcación estatal son el trabajo, la libre asociación y la propiedad privada. De los tres, el último es punto medular del estudio que se lleva a cabo. Esto demuestra que sin duda parece existir una intromisión del Estado en materia de aquellos derechos que signifiquen la posibilidad de un cobro tributario por parte del Gobierno, específicamente aquellos ligados a la generación de

la actividad económica lucrativa por parte del individuo. Se puede demostrar una intromisión estatal en términos de un perjuicio a la esfera privada del individuo (Sánchez, 2017), ergo, una conculcación directa de los derechos humanos ligados a este tema en particular.

Un segundo grupo de derechos humanos que parecieran ser conculcados por el Estado en el país se refieren a la autodeterminación, el libre tránsito y la salud, los cuales, aunque no están ligados de forma directa con la hipótesis del trabajo, también representan un punto de análisis interesante, sobre todo el tema de la autodeterminación, el cual puede ligarse de forma directa a la escogencia que el individuo hace en términos del ejercicio de su libre autonomía y voluntad de autodefinirse como persona, tema que según el Voto 10282 de la Sala Constitucional (2013) debe ser respetado en todo momento por el Estado y no deberían haber intromisiones que conculquen dicho derechos.

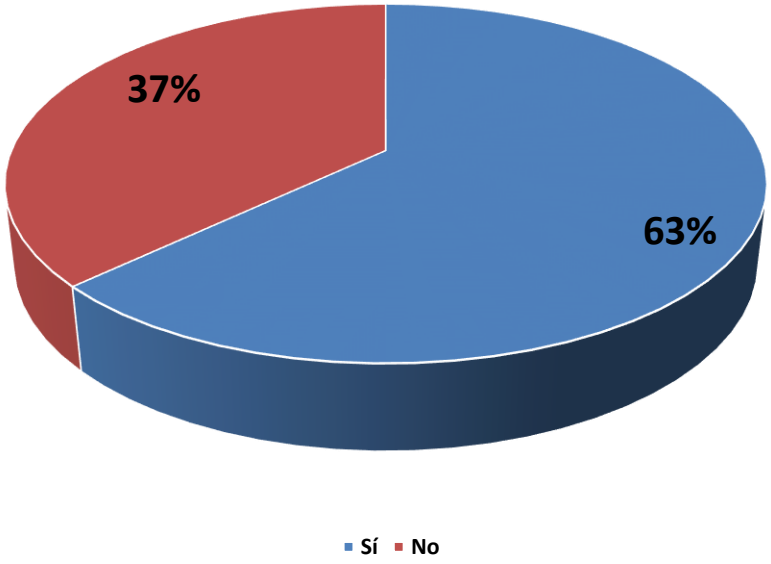
Los derechos humanos que parecen ser menos conculcados en el país corresponden a temas elementales y fundamentales de la vida misma, es decir al vida humana como tal, así como la libertad, derechos que no parecieran tener mayores problemas en cuanto a su respeto en el país.

Resulta interesante señalar que estos dos derechos no generan ningún cobro tributario por parte de Estado, por lo que resulta obligatoria la analogía deductiva en relación con el derecho de la propiedad privada, pues si todos son derechos fundamentales del hombre, ¿por qué este último sí debe cancelar tributos sobre su libre ejercicio? cuando en esencia, un impuesto al lucro privado en personas físicas básicamente señalaría un cobro directo al ejercicio de un derecho humano, los cuales, según detalla García (2003), deben ser respetados en todo momento y deben ser asegurados por medio del ordenamiento jurídico, sin abusos que más bien los vengan a conculcar y ocasionen lesiones al derecho en cuestión.

Sin duda la evaluación de la conculcación de los Derechos Humanos en el país es mucho más profunda y debe analizarse a la luz de la realidad socioeconómica del país. Claramente existe un elemento de contribución social de los administrados (Hernández, 2015). Sin embargo, no debe perderse la perspectiva de que los derechos humanos son la cúspide de la pirámide de jerarquía de leyes y estos son los únicos derechos que están incluso por encima de la misma Constitución (1949), por lo cual, sin duda, toda norma que los menoscabe, debe ser

revisada y ponderada en términos de si pudiese existir algún roce con la misma Constitución Política (1949) del país o bien con los mismos derechos humanos. Este tema que no debe ser ajeno al Derecho Tributario, sin importar el contexto económico y social en materia de ingresos y gastos del Estado.

Figura 14
Lucro privado en personas físicas como un derecho humano según de la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



Fuente: Elaboración propia.

La última figura presentada para esta variable de estudio señala la idea referente a la concepción de la generación del lucro privado en personas físicas como una figura generadora del derecho humano de la privada.

Con base en la información obtenida a esta pregunta y en función de la muestra de abogados encuestas, se observa claramente que una mayoría de un 63 % señala que sí, mientras que un 37 % indica que el lucro privado no debe ser considerado como un derecho humano.

Entre las principales razones para indicar que no puede considerarse un derecho humano destacan que no es una actividad esencial a la vida humana o bien que es una libertad y no

un derecho. También resalta la idea de que la ganancia del trabajo no es un derecho, pero el trabajo en sí mismo sí lo es.

Otras respuestas indican que cada persona elige si lucra o no, por lo cual no puede ser un derecho. Se observa también que se señala que el dinero es un medio y no un fin, por lo cual no es un derecho.

Por otra parte, en relación con las razones de considerarlo un derecho humano, se observa que este debe ser parte de la propiedad privada del individuo, además de que es parte del ejercicio de la autonomía de la voluntad. También se indica que es esencial para el crecimiento de la persona y para la generación de dignidad humana, además de que el dinero y su obtención es consustancial al esfuerzo y al trabajo de la persona, por lo que es necesario para el desarrollo humano y el crecimiento, temas que son ligados así mismo al hecho de que el lucro es considerado como parte del ejercicio de la libertad de comercio y emprendedurismo, por lo cual es esencial para la vida.

Sin duda las respuestas son variadas en términos de intereses; no obstante, se observa una clara línea de pensamiento enfocado hacia la precisa definición del lucro privado en personas físicas como un derecho humano ligado a la propiedad privada. Esta concepción es la que parece tener un resultado preponderante en la información recabada (Sauri, 2014).

Resultados de la entrevista

A continuación se presentan y analizan los resultados cualitativos específicos para esta variable, de acuerdo con la entrevista aplicada a los expertos elegidos.

Tabla 5

Resultados de la segunda variable de estudio derivados de la entrevista aplicada a expertos

Ítem	Reactivo	Sujeto 1: Miguel Ángel Quesada	Sujeto 2: Rosario Salazar	Sujeto 3: Fanny Ledezma	Sujeto 4: Elieth Sánchez	Sujeto 5 Natalia Rojas
5	**Relación entre el lucro privado en persona**	Es consecuencia una de la otra. El lucro privado se manifiesta en dinero, si son	Libertad permite al individuo perseguir afán de lucro por su	Si un bien público es estatal, un bien privado tiene que tener un dueño. Para la generación	Sí. Persona física, esfuerzo académico o físico y trabaja más que	Relación lucro privado convertido en patrimonio se convierte en mi

	física y la propiedad privada en cuanto al dinero.	bienes materiales, se miden en dinero, el dinero es privado por derivar de una actividad privada que genera lucro.	trabajo, contribuyendo al bien común, proveyéndole riqueza considerada propiedad digna de protección estatal con mercados libres.	de lucro puede recurrirse a la fuente primaria de propiedad privada. Quien por liberalidad da el instrumento o medio para adquirir el bien o lucro es una consecuencia de la propiedad privada.	promedio recibe pago adicional, genera ingreso mayor que podrá convertir en bienes, y genera aumento en propiedad privada. Su riqueza aumenta.	propiedad, Estado puede congelar fondos por investigaciones, elimina libertad a mi propiedad (no fallos, sino pesquisas sin fundamento).
6	**Protección de derechos derivados del dinero.**	Derecho a la libre posesión, ahorro y sobre todo el derecho a invertir y generar lucro, para estimular la economía y satisfacción de la demanda. El Estado debe protegerlo en lugar de confiscar mediante impuestos.	Proveniente del esfuerzo de los ciudadanos es un derecho humano, contribuye a la dignidad humana. El Estado debe proteger el uso y disfrute del dinero. El Convenio de Derechos Humanos, la Declaración Universal exigen modelo tributario que busque el desarrollo.	Los principales derechos serían la libre disposición, la no confiscación, el libre comercio.	No confiscación cuando provenga del trabajo realizado por personas físicas. Sana política monetaria. Libertad de disposición y uso. Medios e instrumentos seguros de fácil acceso para su portabilidad.	Inversiones a corto, mediano o largo plazo en instituciones financieras, adquisiciones y movimientos entre empresas vinculadas y/o en bienes o servicios, la facilitación del comercio en general para beneficiar su movilización y su inversión.

Fuente: Elaboración propia.

En relación con la tabla cinco se encuentran las respuestas brindadas por los expertos entrevistados y en función del análisis de la segunda variable de estudio. Aquí pueden observarse las opiniones específicas en términos de la relación existente entre el lucro privado en persona física y la propiedad privada sobre el dinero.

Para estos efectos, se detalla que el lucro es consecuencia del dinero, en especial al manifestarse ambos en bienes y derivarse de una actividad privada. Esto implica que esta generación lucrativa pertenece al individuo que lo obtiene por su trabajo y propiedad, congruente con lo expresado por López (2017). Se liga de forma directa a otra de las opiniones expresadas en la que se detalla que la libertad del lucro es dada para la persona y esta, aunque debiera responder a un principio de contribución, tal cual plantea Torrealba (2009), es riqueza de la persona y debe ser protegida por el Estado. De esta manera, si algo

es merecedor de protección, sin duda debe ser también un derecho, pues no puede protegerse aquello que no sea legalmente aceptado.

También puede analizarse una interesante analogía referente a la idea de que si un bien público es del Estado, entonces un bien privado forzosamente debe pertenecer a alguien. Esto se liga también al hecho de que la generación del lucro privado en la persona física es un aspecto que atañe de forma directa a la liberalidad de la persona, que utiliza el medio (el dinero) para generar su lucro, por lo cual esto inexorablemente debe repercutir en la creación de un derecho de propiedad privada, el cual recaería sobre el mismo dinero obtenido por este ejercicio liberal y libre, tema que denota un claro ligamen a un derecho económico de carácter humano (Roveta, 2009). Así se demuestra una existencia adyacente de propiedad sobre el dinero.

Siempre en el mismo enfoque, puede analizare un similar sentir de los entrevistados, al indicar que el lucro en la persona física proviene de un esfuerzo personal, académico, laboral, intelectual y físico, lo cual se vincula con la eficiencia económica (Krugman *et al*., 2008), en el cual el individuo puede obtener un mayor beneficio monetario y lucrativo, derivado de un esfuerzo mayor al promedio de la sociedad, el cual repercute en la conversión de esta obtención de dinero en parte de su patrimonio, tema que sin duda, al pasar a este caudal de bienes se torna consecuentemente en parte del haber propietario de la persona.

Con base en las ideas anteriores pude indicarse que parece haber una clara relación entre el lucro privado en personas físicas y el derecho de propiedad privada sobre el dinero, pues el primero no es otra cosa que una forma de apropiación de este bien, del cual y según el Código Civil (1887), por la simple tradición, se obtiene su propiedad, lo que refleja que la generación privada de dinero por una actividad volitiva, cognitiva, física y humana parece ser la adquisición de un bien mueble y fungible, en este caso el dinero. Se otorga a esta figura un contexto de propiedad privada aplicable al bien monetario en cuestión.

En relación con el otro ítem específico de la entrevista aplicada a expertos asignado a esta variable, se detallan aquellos derechos que se consideran más relevantes en términos de la derivación del dinero, es decir, los que son merecedores de una protección estatal de

relevancia dados por la adquisición del dinero de forma privada y en persona física con actividad lucrativa.

Para este concepto específico, destacan los derechos específicos de la libre disposición, el ahorro y la inversión, los cuales son propios de la misma función monetarista del dinero, que como lo indica Parkin (2004), responde a temas de uso y disposición para la maximización de beneficios, aspecto que confirma que la persona puede disponer libremente del dinero.

Este punto debe ligarse al otro derecho al cual los expertos entrevistados se refieren, entendido por la no confiscación, punto que en materia tributaria cobra especial relevancia, pues los tributos en sí no pueden ser confiscatorios ni abusivos (Torrealba, 2009). Se evidencia que pueden darse tintes de estos dos aspectos en cuanto al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, en especial si se analiza que el Estado debe proteger el uso y disfrute de la propiedad privada en las personas.

Adicionalmente pueden indicarse que los expertos señalan la relevancia de que el Estado, amprado en la Declaratoria de los Derechos Humanos (1948) defina y administre de manera efectiva un modelo tributario que fomente el desarrollo. Este es uno de los derechos derivados de importancia, como el impulso al comercio, el mercado, las inversiones y el fomento de la economía.

Análisis jurídico

El análisis jurídico pertinente para variable se presenta seguidamente.

Para esta variable y en términos tanto doctrinarios como jurídicos, es necesario retomar la definición misma de la propiedad privada, la cual y según Rastrollo (2013), hace referencia a aquel derecho sustantivo y formal que un ser humano puede generar sobre un bien o cosa mueble o inmueble. Consiste básicamente en la apropiación misma de un bien, el cual genera derechos *erga omnes,* es decir, contra todos los demás. Así se define que este es un derecho propio de la persona que posee el bien en cuestión y que debe ser respetado por terceros. No puede ser removida esta propiedad por ninguna persona, pues es propia del individuo, quien pasa a tener señorío y dominio sobre la cosa de la cual ha generado la apropiación previa.

Estas ideas son recalcadas tanto en la Declaración Internacional de los Derechos Humanos (1948), particularmente en su artículo 17, donde dicho derecho se encuentra tipificado y definido de forma expresa. Se señalan dos preceptos particulares, explicados seguidamente:

- **Derecho de propiedad:** la primera parte del artículo señala que toda persona tiene derecho a la propiedad privada, lo cual se define como un derecho humano, el cual y según Hernández (2015) se encuentra incluso por encima de la misma Constitución Política (1949) del país.

- **Derecho a no ser desposeído:** la segunda parte del numeral señala la idea de que nadie puede ser desposeído arbitrariamente de su propiedad privada y se señala así de forma implícita la función estatal de salvaguardar dicho derecho en las personas.

Este derecho permea el ordenamiento jurídico nacional, principalmente observable en el artículo 45 de la Constitución Política (1949), numeral que indica al inicio que la propiedad es inviolable, palabra que etimológicamente señala una fuerza tácita de absolutismo económico (López, 2017) y de posesión absoluta sobre la cosa objeto de propiedad. De esta manera, no se pueden crearse normas que contradigan este principio.

El mismo numeral continúa señalando que la única manera de poder privar a una persona de su propiedad privada es si se demuestra un interés social legítimo, concepto que se entiende por la función social de la propiedad (Armijo, 2003). No obstante, este artículo indica que la persona debe ser sujeto de resarcimiento en caso de quitársele la propiedad en cuestión, lo que implica el pago del valor, más daños o perjuicios que sean pertinentes. La relevancia de la propiedad privada como derecho fundamental en el ordenamiento jurídico es recalcado por la Sala Constitucional (1992), en su sentencia 3495-92, como sigue:

> *El Derecho de la Constitución, compuesto tanto por las normas y principios constitucionales, como por los del Internacional y, particularmente, los de sus instrumentos sobre derechos humanos, en cuanto fundamentos primarios de todo el orden jurídico positivo, le transmiten su propia estructura lógica y sentido axiológico, a partir de valores incluso anteriores a los mismos textos legislados, los cuales son, a su vez, fuente de todo sistema normativo propio de la sociedad organizada bajo los conceptos del Estado de Derecho, el régimen constitucional, la democracia y la libertad, de modo tal que cualquier norma o acto que atente contra*

> *esos valores o principios –entre ellos los de racionalidad, razonabilidad y proporcionalidad, que son, por definición, criterios de constitucionalidad–, o bien que conduzca a situaciones absurdas, dañinas o gravemente injustas, o a callejones sin salida para los particulares o para el Estado, no puede ser constitucionalmente válido*. (parr. 4)

Claramente logra observarse la importancia de este derecho como uno de los pilares en cuanto a la existencia misma de la libertad de apropiación y crecimiento económico de los individuos, lo cual sin duda puede y debe ser ligado al concepto del dinero, que como es definido previamente, es un bien en sí mismo. Con base en la idea anterior puede señalarse una relación jurídica tripartita, como la que se muestra:

1) El dinero es un bien mueble, tangible y fungible (Acedo, 2013).
2) La propiedad privada es dada para bienes de todo tipo.
3) Al ser el dinero un bien en sí mismo, evidentemente este es objeto de propiedad privada, la cual consiste en un derecho humano.

En efecto el alcance del derecho a la propiedad privada, por ser este un derecho humano, es aplicable en todos sus extremos al dinero y al igual que el tratamiento que se le da a cualquier otro tipo de bien con capacidad de apropiación y generación de propiedad privada debe ser dado para el dinero.

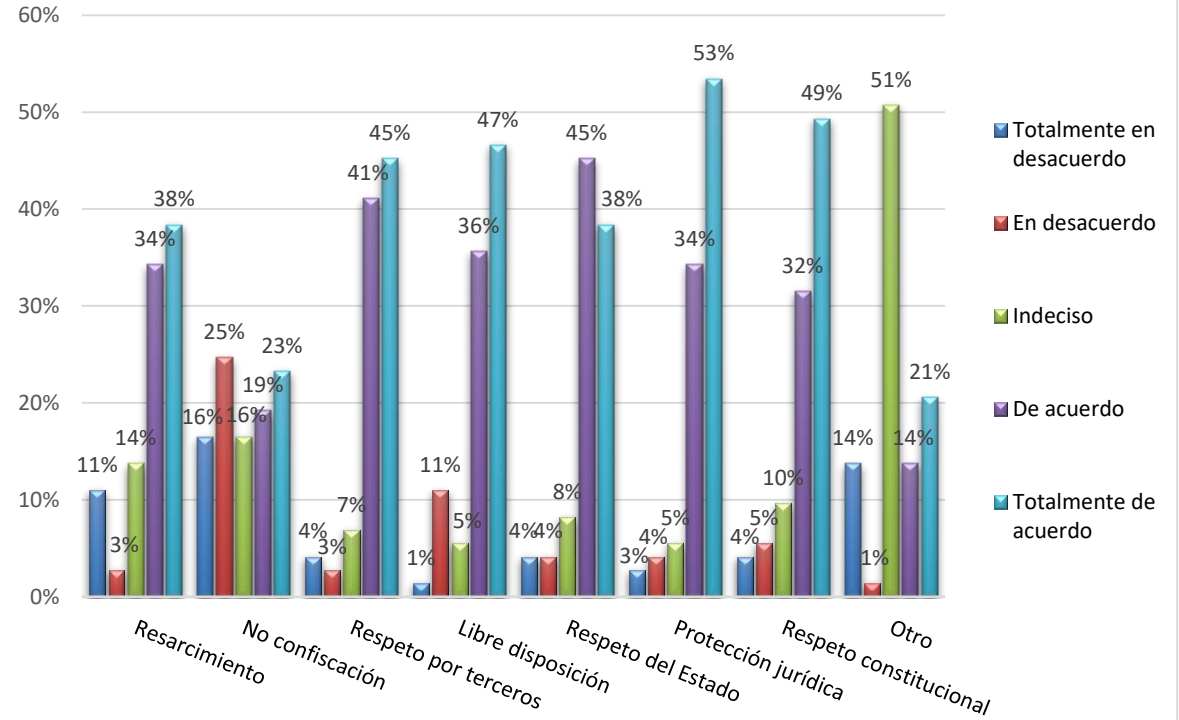
Análisis e interpretación de resultados de la tercera variable: juridicidad y protección de la propiedad privada sobre el lucro privado

En esta sección se presentan lo resultados pertinentes a la tercera variable del trabajo, en la cual se indaga en referencia a la protección que debe dársele al dinero como un bien objeto de propiedad privada.

Resultados del cuestionario

Los resultados pertinentes a esta variable en referencia al cuestionario aplicado a la muestra de abogados se presentan seguidamente y los datos de interés encontrados en el estudio de campo.

Figura 15
Elementos de protección jurídica derivados del dinero según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



Fuente: Elaboración propia.

La anterior figura presenta los elementos que deben ser protegidos jurídicamente como aspectos derivados del dinero en sí mismo, evaluados en una escala de Likert (Hernández, *et al*., 2010).

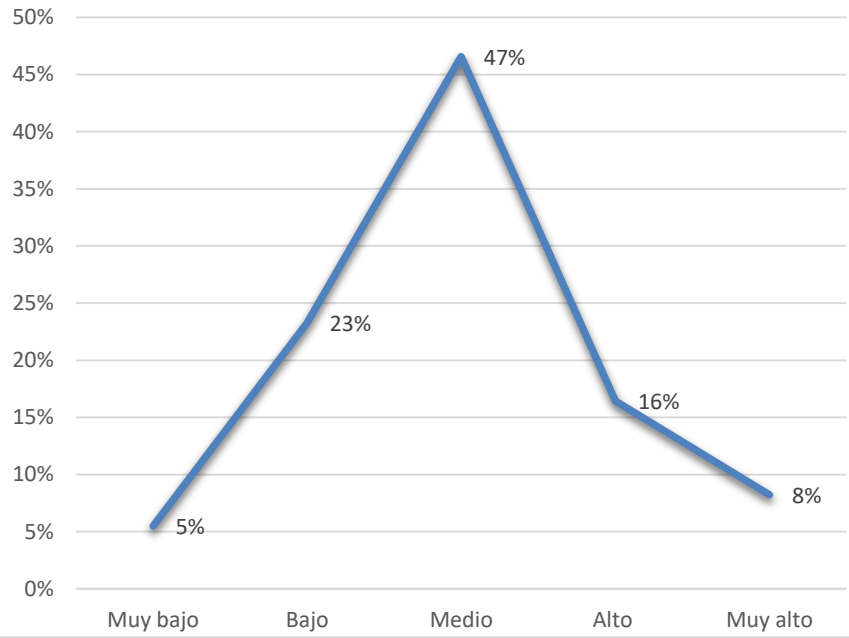
Para estos efectos logra observarse que los puntos de mayor evaluación, es decir que denotan parecer más relevantes en cuanto a la protección jurídica que el ordenamiento legal debe brindar, son, en primer lugar la protección jurídica como tal. Se señala el respeto por terceros, con una calificación de 53 % de totalmente de acuerdo, seguido por un 34 % con de acuerdo. Se continúa con los conceptos del respecto constitucional con un 49 % y 32 % en las mismas respuestas, lo que implica que el dinero como tal parece denotar un ligamen directo a los conceptos propios de su protección inherente por parte del Estado y con los particulares. Se denota a la vez tener un ligamen directo con la protección constitucional que este bien en sí mismo debe tener (Constitución Política, 1949, art. 46), tema que señalaría que su protección debe ser definida desde los derechos más altos en términos de la jerarquía jurídica en el país.

Entre otros elementos que denotan una protección relevante en el ordenamiento jurídico, se encuentran el respeto por terceros y la libre disposición. En ambos casos se señala una respuesta de totalmente de acuerdo de 45 % y 47 % respectivamente como dato mayoritario, seguidos de un 41 % y un 36 % con respuestas de acuerdo para ambos elementos. Estos datos son precedidos por el respeto que el Estado debe tener con el dinero de los sujetos administrados, que presenta un 38 % de respuestas en totalmente de acuerdo y un 45 % de acuerdo.

Lo anterior sin duda señala que el concepto de la libre disposición y el respeto ante terceros y ante el Estado mismo cobran especial relevancia. Se muestra así una relación tácita entre el dinero y concepto de propiedad privada, lo que le brinda una característica de cosa, tal cual se señala en el Código Civil (1887) y que es congruente a su vez con un concepto ligado a la autonomía de la voluntad, pues la idea de que el dinero debe ser respetado por terceros y que la persona tiene y debe tener la capacidad autonómica de decidir el uso que le da a este bien, claramente revela la idea de que sí existe señorío sobre la cosa mueble en cuestión (García y Fabián, 2005). Esto refuerza el establecimiento de un derecho de propiedad privada sobre el dinero y lo define a la vez como un bien objeto de este mismo derecho.

Finalmente puede señalarse que los elementos que son evaluados con una relevancia menor en cuanto a la protección legal que deben tener, se encuentran el resarcimiento, que aunque presenta un 38 % de respuesta en totalmente de acuerdo, también señala tener datos que indican estar totalmente en desacuerdo con 11 % y seguido de la no confiscación que muestra tener respuestas agrupadas hacia indeciso y en desacuerdo. Esta última con un 25 %. Esto sin duda revela que la protección jurídica del dinero parece tener un falencia en materia de confiscación y resarcimiento, lo que puede analizarse como un reflejo de la capacidad de imperio tributaria del Estado, en la cual se cobra al administrado en función de una presunción (Bravo, 2018), sin necesidad de un resarcimiento claro, debiendo verse este último como al pago compensatorio por haber removido del haber de la persona el bien en cuestión. Se revela así la debilidad evidente que el dinero tiene en esta materia, tema que debe ligarse al concepto del valor de dinero en el tiempo. Según Ehrhardt y Brigham (2007), este valor se deprecia gracias a la inflación, por lo cual una eventual confiscación monetaria a la persona, incluso por materia tributaria, debería traer consigo este pago.

Figura 16
Valoración sobre la protección que el ordamiento jurídico brinda al dinero según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



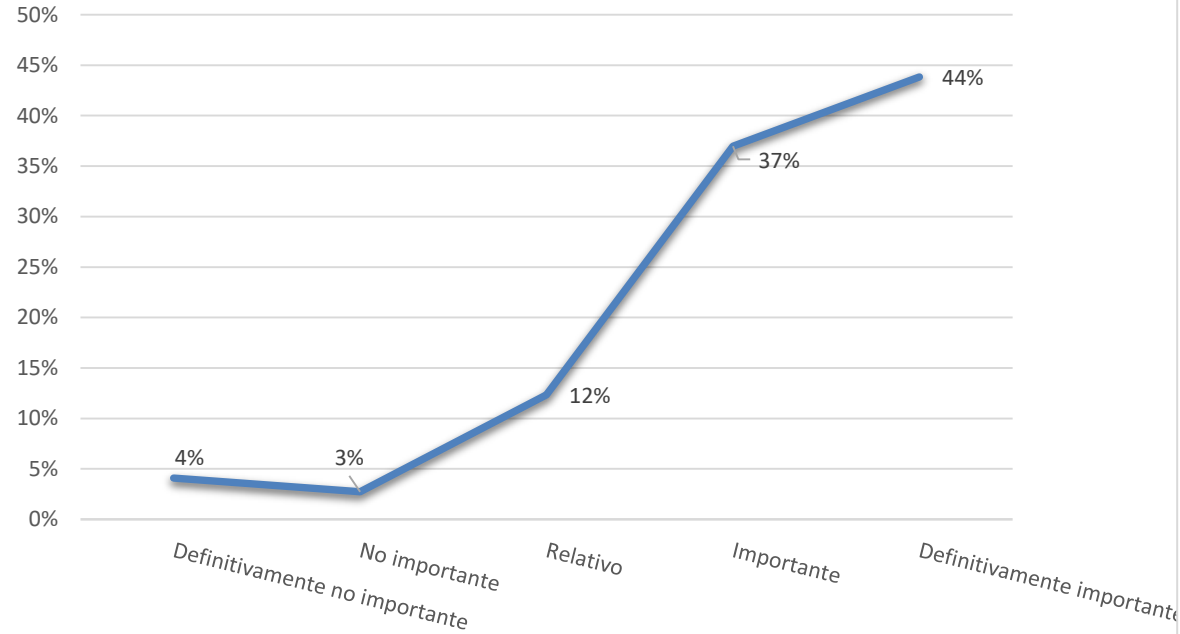
Fuente: Elaboración propia.

La figura 16 señala el grado de protección que el ordenamiento jurídico costarricense brinda al dinero como bien jurídico en el país.

Puede observarse que el 47 % de los encuestados indica que la protección es media, es decir, el dinero no parece estar tan protegido como se esperaría en un ordenamiento que debe respetar la esfera privada de las personas (Sala Constitucional, 2013. Sentencia 3750).

El 23 % indica que la protección es baja y un 5 % que denota señalar que la protección es muy baja. Esto evidencia una falencia en la normativa nacional en relación con la protección del dinero, tema que toma mayor fuerza al observarse que solamente un 16 % señala que la protección es alta, con un 8 % que presenta una respuesta de muy alto. Estos aspectos demuestran que los profesionales encuestados no parecen estar muy seguros de la protección que la normativa positiva del país otorga al dinero, lo cual implicando que la alta vulnerabilidad de este bien y su tenencia, aspectos que denotan una inseguridad jurídica que deben ser analizada, tal cual señala García (2003).

Figura 17
Importancia de la protección legal al dinero ante abusos tributarios según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



Fuente: Elaboración propia.

La figura 17, aunque sencilla en su interpretación, revela quizás uno de los datos más relevantes para el trabajo de investigación, pues denota la importancia que la protección legal debe dar al dinero como un bien jurídico, en términos de los abusos tributarios que el Estado pudiese generar para con los propietarios de este bien descrito.

Claramente se observa que una amplia mayoría señala la importancia de esta protección, dada por una respuesta de 44 % de definitivamente importante y 37 % de importante. Esto implica una clara necesidad generar certeza jurídica que proteja este bien, es decir, una protección sobre el dinero que es considerado como pate del haber propietario de la persona física tenedor del dinero y que sería el legítimo dueño del bien.

Lo anterior toma preponderancia especialmente si el dinero se considera parte del haber propietario del administrado, congruente con lo indicado por la Sala Constitucional (2001) en su voto 12699-2001. Esto denota dicha relevancia al señalar que el dinero sí es considerado un bien que es propiedad privada de la persona.

Puede indicarse que las ideas acá expuestas logran mostrar que el dinero es un bien esencial para la vida humana, al menos en términos de su relevancia en el crecimiento personal y social de las personas.

Adicionalmente un 12 % señala que la protección debe ser relativa y solamente un 3 % indica que no es importante, seguido de 4 % que presenta una respuesta de definitivamente no importante, lo que implica un resultado minoritario en este concepto. No se denota para casos mayor cuantía de porcentajes en las respuestas obtenidas por parte de los sujetos de la investigación.

Resultados de la entrevista

Seguidamente se muestran los resultados y el análisis correspondiente para la información obtenida de la entrevista aplicada a expertos para esta variable. Se resaltan los elementos que el ordenamiento jurídico debe dar al dinero como bien jurídico objeto de la definición de generador del derecho de propiedad privada.

Tabla 6

Resultados de la tercera variable de estudio derivados de la entrevista aplicada a expertos

Ítem	Reactivo	Sujeto 1: Miguel Ángel Quesada	Sujeto 2: Rosario Salazar	Sujeto 3: Fanny Ledezma	Sujeto 4: Elieth Sánchez	Sujeto 5: Natalia Rojas
7	**Propiedad privada sobre el dinero como derecho humano.**	Obtención requiere trabajo, estudio y competitividad, Impuestos y cargas sociales excesivos. Producto o propiedad privada es manifestada en dinero como patrimonio personal, es un derecho humano. Si es un esfuerzo, el Estado debe tutelar su protección, es mayor que el	El marco jurídico en este ámbito (Convenio de los Derechos Humanos, la Declaración Universal) otorga al valor dinero un régimen especial de protección, en razón de que la vida misma depende de este, por esto cualquier modelo tributario debe tener en	Medio adquirir bienes Estado debe tutelar y garantizar derechos. Corte Interamericana refiere a derecho propiedad sobre suelo, propiedad intelectual, instrumentos para garantizar, derecho faculta a ejercer dominio, no contra la ley o tercero, dinero puede asemejarse. Es derecho humano satisfacer necesidades con	Si. Dinero bien aceptado como medio de pago, adquisición por medios laborales, financieros, donaciones, premios, engrosa el patrimonio, forma parte del haber personal y es parte de su propiedad privada, sobre la cual tiene plena libertad de ejercer todos los derechos que la sociedad y la humanidad le otorgue.	Si, el dinero representa bienes, lo cual puede intercambiarse por esos bienes o servicios para la propia subsistencia, no importa si se obtiene mucho o muy poco, son necesarios para la supervivencia.

		trabajo mismo que sí está tutelado.	cuenta los derechos humanos.	dinero. Imponen obligaciones, son derechos económicos.		
9	**Posición con respecto al impuesto de renta a personas físicas en términos de conculcación de derechos.**	Materia tributaria recauda, educa, estimular, cobrando a personas con actividades lucrativas tramos distintos, estimulando a personas jurídicas. Estado da libertad al trabajo, leyes, seguridad, circulante. Lucro privado es derecho humano Estado necesita contribución. Debe rebajarse para el profesional.	Es deber solidario para con la sociedad que permite ese ingreso.	Grava lucro habitual dentro del territorio, es una potestad de imperio. Se reforma la Constitución o se diversifica actividades no habituales. Mecanismos jurídicos contenciosos, amparos (adecuado reparto riqueza, proporcionalidad omisiones legales, medidas confiscatorias, o Corte interamericana.	Personas físicas actividad lucrativa no, impuesto renta, ofrecen servicios independientes no gozan de la estabilidad y beneficios económico-salariales, ingreso solo mejora por el esfuerzo en perjuicio de su salud personal, largas jornadas, responsabilidades inversiones para poder competir, no subsidio del Estado cuando ellos no pueden ejercer sus funciones.	Toda actividad está llamada a compartir las cargas del Estado, impuesto de renta debería ser puesto en consideración a una tasa más baja. Función de una persona física es de subsistencia y tramitar aquellas personas que generan más como compañías que utilizan una persona física para disminuir sus impuestos, con otras tasas más acorde con su realidad.

Fuente: Elaboración propia.

La tabla 6 presenta las respuestas de los sujetos entrevistados en relación con la variable tres del trabajo, en la cual se muestra la información obtenida en relación al concepto de la propiedad privada sobre el dinero como un derecho humano y posteriormente sobre la posición del entrevistado con respecto al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa.

Sobre el primer ítem indagado, logra observarse que los entrevistados, en su totalidad señalan que sí parece haber una relación entre el dinero y su propiedad privada bajo una consideración de derecho humano, pues este bien debe ser considerado como parte del haber patrimonial y propietario del individuo, ideas congruentes con lo expresado por Shapiro y Wiggins (2009), quienes denotan dicha relación.

Parte de las justificantes de esta posición señalan que el dinero se deriva del esfuerzo personal y la competitividad, así como el hecho de del dinero depende la vida misma de la persona, esto al ser el medio necesario para la adquisición de bienes y servicios, además de ser este parte del patrimonio de la persona, lo cual lo hace ser objeto de libre disposición, aspecto que, según Rastrollo (2013), es un buen reflejo del concepto de autonomía de la voluntad.

Así se le da la connotación de propiedad privada al dinero como un bien en sí mismo, lo que se ve reflejando también en lo expresado por un sujeto al indicar que la tenencia del dinero le brinda dominio sobre la cosa.

Siempre en el mismo tema, se observa una analogía de interés hecha por uno de los sujetos, en la cual se indica que si la persona es objeto de ser sometida a obligaciones con base en su dinero, este bien debe congruentemente y, en sentido anfibológico, ser considerado propiedad privada, pues según García y Fabián (2005), al existir tenencia y dominio sobre una cosa, esta denota ser objeto de propiedad privada.

Es de interés también señalar que dos sujetos entrevistados resaltan primero que el dinero ganado por medios laborales pasa a ser parte del patrimonio, ergo, de su propiedad y, segundo, la idea de que es gracias a este dinero como tal que logran adquirirse bienes y servicios que permiten satisfacer las necesidades básicas humanas, lo que demuestra así un ligamen directo a los derechos humanos, incluso de primer generación, que según Olalla (2013), son inherentes a la vida misma. Por ello podría implicarse que el dinero resultaría ser un bien esencial para la existencia básica del hombre en la sociedad, pues, aunque no es inherente a su existencia misma, sí es necesario para el desarrollo y crecimiento de la persona dentro de la colectividad, lo que implica así su ligamen a la definición de lucro privado en persona física, como un derecho humano.

Ligado de forma directa al tema del primer ítem, se solicita a los entrevistados plantear su posición con respecto al impuesto de renta a persona físicas con actividad lucrativa, esto siempre en consideración de la idea del lucro como un posible derecho humano. Para estos efectos se obtienen opiniones variadas de interés.

Primeramente se detalla que el lucro privado es en efecto un derecho humano, por lo cual el Estado debe promover a aquellas personas que produzcan de manera independiente, en especial al considerarse como una actividad más riesgosa. Otra opinión señala que la persona que labora independientemente no obtiene ningún subsidio por parte del Estado. Este enfoque del impuesto en cuestión parece no ser del todo justo, pues no considera los riesgos inherentes a la actividad productiva del individuo (Ochoa, 2008).

Se señala también que la tasa de este impuesto es alta y no es necesariamente estándar o justa para la actividades realizadas, además se indica la relevancia de que los tramos deberían ser diferenciados, pero no necesariamente en temas progresivos (Rionda, 2006), sino en función de la actividad realizada, pues la persona en esta figura aporta y produce en la economía del país, además de que el ingreso de una persona que trabaja independiente solamente puede aumentar si su esfuerzo aumenta, de forma que el impuesto en cuestión estaría siendo una especie de castigo a la productividad, lo cual, según otro sujeto, debe ser evaluado a la luz de los pronunciamientos de la Corte Interamericana que ya ha emitido criterio en contra de la facultad de imperio que puede ser abusiva, que incluso plantea la idea de una posible modificación a la Constitución (1949) del país en esta materia, para efectos de evitar las actuaciones confiscatorias.

Cabe señalar que un sujeto entrevistado indica de forma expresa que este impuesto es necesario y que es un deber de las personas con actividad lucrativa contribuir con el Estado, tema que denota un enfoque ligado al concepto de solidaridad tributaria.

Análisis jurídico

Los resultados y la interpretación de la información de la tercera variable finaliza con su correspondiente análisis jurídico, presentado seguidamente.

A este punto puede definirse a ciencia cierta y con base en el Código Civil (1887) en su artículo 256 que el dinero es una cosa mueble y fungible y que según el mismo Código es sujeta de apropiación, ergo, de generación del derecho de propiedad privada sobre el bien en cuestión, así que de forma precisa el dinero debe ser definido como una cosa tangible, fungible y mueble (Calatayud, 2009). Si el ordenamiento jurídico lo reconoce como tal, por una simple analogía axiológica y ontológica, entiéndase por principio de valor y de cosa material, este debe ser definido como una cosa objeto de apropiación, que a su vez debe estar tutelada por el ordenamiento jurídico en términos de la protección al derecho de propiedad privada.

Debe señalarse acá que derecho a la propiedad privada responde al numeral 45 de la Constitución Política (1949), en el cual se señala que esta es inviolable, por lo cual, si el dinero es un objeto de apropiación, este debe estar sujeto a la protección que este numeral

otorga. Más aun, este bien encuentra una protección especial en materia de derechos humanos, al ligarse al artículo 17 de la Declaración de Derechos Humanos (Naciones Unidas, 1948), que denota precisamente la propiedad privada como un derecho fundamental del hombre en la sociedad, pues es en esencia es la capacidad de que este tiene de generar una acumulación de bienes en su haber, los cuales deben ser respetados tanto por terceros, así como por el Estado (Sánchez, 2017).

Si bien es cierto la propiedad privada no es absoluta, pues la misma Constitución (1949) así lo señala en el numeral 45, el Estado debe resarcir de previo al administrado en caso de que desee remover de su haber la propiedad del individuo, tema que es observable en la sentencia del Tribunal Contencioso (2016) en la sentencia número 00013-2016, en la cual se señala:

> *Por su parte, la Ley de Expropiaciones número 7495 del ocho de junio de 1995, en su ordinal primero, establece que el proceso especial expropiatorio tiene una naturaleza coactiva y forzosa, en la cual la Administración Pública utilizando su potestad de imperio y por razones de interés público legalmente comprobado, priva al particular de la propiedad privada o de derechos o intereses patrimoniales legítimos, cualesquiera sean sus titulares, mediante el pago previo de una indemnización que represente el precio justo de lo expropiado.* (parr. 8)

Con base en lo anterior, debe indicarse que si bien es cierto y en función de un interés social previamente comprobado el Estado puede remover la propiedad privada, esta debe ser resarcida de previo. En caso de que el dinero sea considerado un bien parte del haber propietario del individuo, este de igual forma debe ser objeto del resarcimiento en cuestión, pues basado en el principio de quien puede lo más puede lo menos, si el Estado aplica el pago indemnizatorio por la expropiación territorial, debe de igual forma aplicar dicho pago para efectos del cobro del impuesto al lucro privado en personas físicas, pues en esencia, le estaría removiendo su misma propiedad privada (Sauri, 2014). Esta es la misma figura jurídica, solamente cambia la especie sobre la cual se aplica el pago resarcitorio.

Con base en lo anterior puede señalarse que el dinero, en efecto, es parte del haber propietario de la persona, ergo, debe ser objeto de protección y tutela jurídica por parte del Estado, tema que implicaría que no podría sustraerse este dinero (que es propiedad privada), salvo el pago previo resarcitorio, que en el caso del dinero y con base en el concepto del dinero en el tiempo (Ehrhardt y Brigham, 2007) y el mismo Código Civil (1887), en su numeral 288,

acaecería al pago del monto sustraído más los intereses que corresponden, respetando así el costo del dinero en el tiempo y evidenciando la protección jurídica que este bien debe tener.

De igual forma puede definirse que la apropiación del dinero por parte de una persona física con actividad lucrativa representa el libre ejercicio de su capacidad física, volitiva, intelectual y cognitiva de generar ingresos (Universidad Internacional de Valencia, 2016), los cuales son necesarios para el crecimiento y desarrollo humano, característica atinente y esencial para el respeto de la dignidad humana. De esta forma, puede definirse que esta actividad es un derecho humano en sí mismo implícito en el numeral 17 de la Declaración de Derechos Humanos (1948) y que también va de la mano con el artículo 46 de la Constitución Política (1949) que señala en su parte final

> *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 apoyará los organismos que ellos constituyan para la defensa de sus derechos. La ley regulará esas materias*. (parr. 5)

Lo anterior señala la obligación del Estado a brindar protección sobre los intereses económicos de los individuos, donde la propiedad privada es el mayor interés económico posible. Por su parte, bajo está lógica, el dinero como parte del haber propietario también debe estar protegido.

La relevancia de que el Estado tutele este derecho fundamental de la persona, entiéndase el ejercicio económico de la persona física, lo cual conlleva la generación de propiedad privada, se observa en lo expresado por la Sala Constitucional (2006) en el voto 14642-06, como sigue:

> *De esta manera, una vez que la persona ha realizado el contenido esencial de este derecho fundamental, sea la escogencia de una determinada actividad económica, su funcionamiento debe sujetarse a los requisitos señalados en el ordenamiento, los cuales –en todo momento- deben superar el riguroso examen de razonabilidad y proporcionalidad, de forma tal que no haga nugatorio o imposible el ejercicio de este derecho fundamental, al impedir de manera arbitraria el desarrollo de una actividad económica.* (parr. 10)

De forma que si la propiedad privada es un derecho humano y el dinero es parte de esta propiedad, el Estado debe apegarse al ordenamiento jurídico existente y a los principios

expresados antes y debe brindar la categoría de bien objeto de propiedad privada al dinero y, por tanto, las protecciones de ley correspondientes. Esto demostraría el alcance jurídico que el dinero entendido como propiedad privada tiene, al ligarse al haber propietario del individuo, que en esencia es el ejercicio de un derecho humano por parte de la persona específica.

Cabe señalar que estos preceptos que definen al dinero como un bien jurídico objeto de propiedad privada aplican únicamente a persona físicas y particularmente al dinero que ha sido generado por el ejercicio del lucro privado, el cual básicamente es la generación de propiedad privada sobre este bien, de forma que un impuesto directo sobre esta figura implicaría que el hecho generador del tributo sería el mismo derecho humano en cuestión, aspecto que claramente sería contraproducente contra todo principio de razonabilidad, proporcionalidad e incluso ante los mismos derechos humanos de la persona afectada por el cobro.

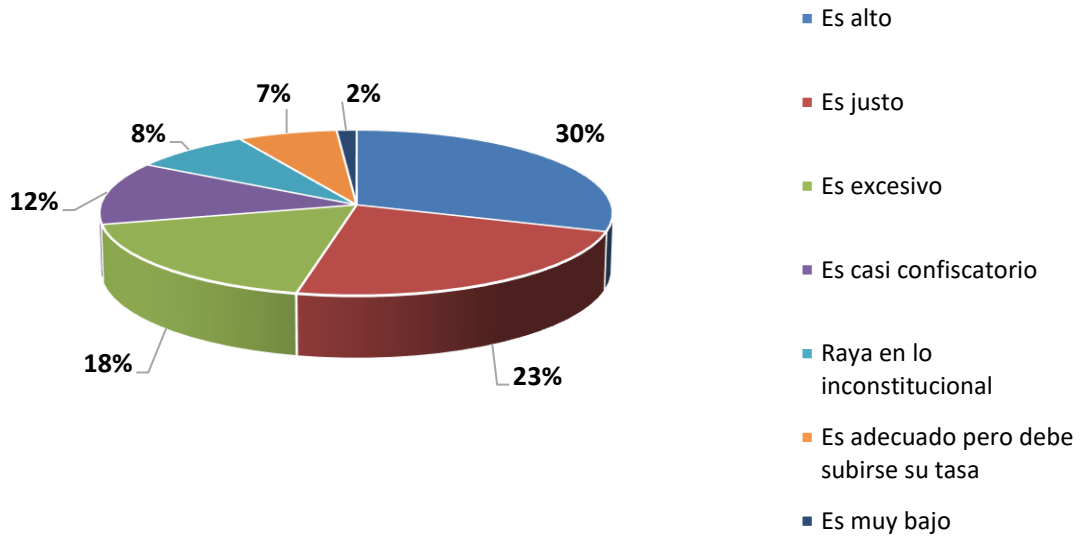
Análisis e interpretación de resultados de la cuarta variable: inconstitucionalidad en el impuesto a personas físicas con actividad lucrativa

En este punto se detallan los resultados referentes a la cuarta variable de la investigación, la cual se refiere a la inconstitucionalidad que pudiese existir en el impuesto de renta a las personas físicas con actividad lucrativa en el país, elemento fundamental para la propuesta del trabajo.

Resultados del cuestionario

Seguidamente se detallan los resultados obtenidos para esta variable en relación con los ítems específicos del cuestionario aplicado a la muestra de abogados.

Figura 18
Posición con respecto al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018

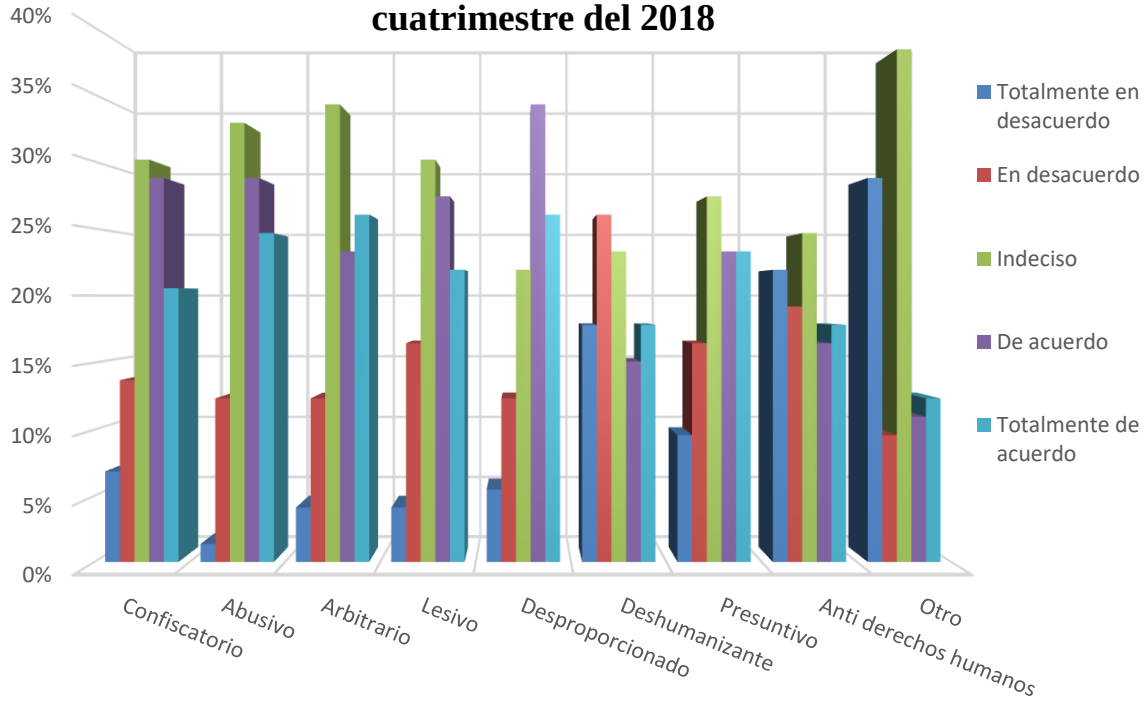


Fuente: Elaboración propia.

En la figura 18 se muestran los resultados para el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, tributo que es el tema de fondo en el presente trabajo. Puede observarse que la mayoría de respuestas señalan con un 30 % que este es alto, seguido de un 23 % que indica que es justo, mientras que el 18 % señala que es excesivo, seguido de dos respuestas que denotan situaciones más extremas, tales como excesivo, confiscatorio e inconstitucional. Se cierra con el hecho que debe subirse la tasa y que es muy bajo.

Sin duda la mayoría de respuestas y de forma agrupada señalan que el tributo presenta aspectos abusivos y casi confiscatorios, pues según la Sala Constitucional (2016) en el voto 12496, los cobros estatales en materia tributaria deben respetar los principios de proporcionalidad y razonabilidad, punto que pareciera dejarse de lado en este impuesto, no solamente porque su cobro se deriva de un derecho humano (hipótesis del trabajo), sino que además su presunción y cobro parecen incluso revelar vicios constitucionales, pues su precisión se hace en función de un renta eventual y no segura, con lo cual se incumplen los principios antes señalados

Figura 19
Elementos de roce de inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



Fuente: Elaboración propia.

La figura 19 del trabajo muestra los resultados referentes a los posibles aspectos que pudieran definir algún roce de inconstitucionalidad de impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa.

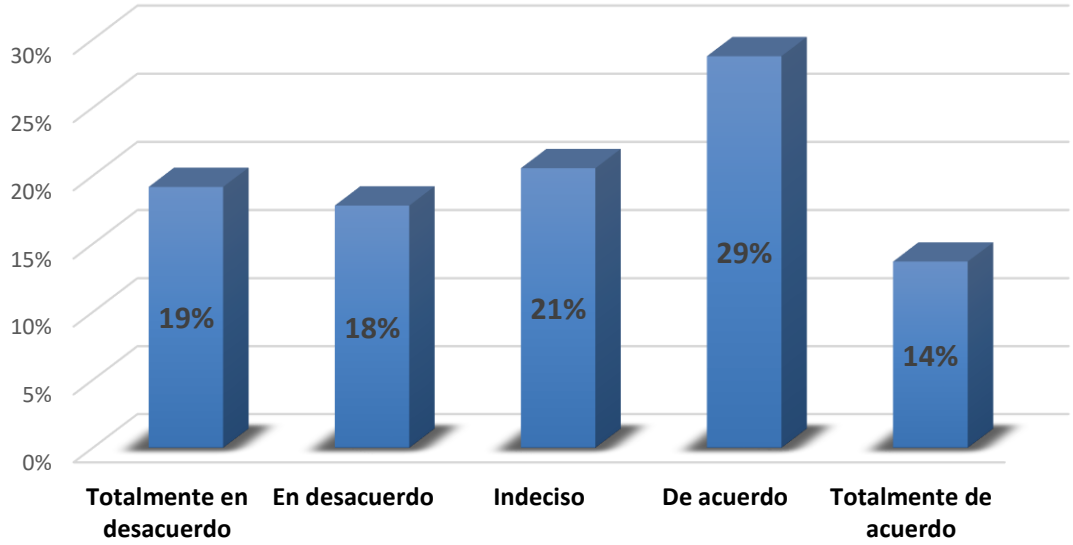
Para estos efectos se observan que los elementos del tributo en cuestión que pudiesen considerarse con mayor medida como puntos que reflejan un roce de inconstitucionalidad son el hecho de que puede ser desproporcionado, arbitrario y abusivo, puntos que van de la mano por lo establecido por la Sala Constitucional (1992) en su sentencia 3495-92, donde se señala la importancia de que los cobros estatales en materia tributaria no deben irrespetar los principios de razonabilidad y proporcionalidad. En ellos está implícita la no arbitrariedad, lo que muestra un punto de partida para el establecimiento de una posible inconstitucionalidad del impuesto que es analizado en el trabajo, en especial al detallar la existencia de una arbitrariedad y presunción en el cobro específico del impuesto en cuestión.

Adicionalmente se detalla que los conceptos de confiscatorio y lesivo denotan tener también aspectos que pudiesen denotar roces de inconstitucionalidad en el tributo, en especial al partir de la hipótesis de que el dinero es un bien objeto de propiedad privada (Shapiro y Wiggins, 2009) y que su cobro pudiese, en esencia ser una confiscación directa a esta propiedad, más aun si se considera que esta se define del ejercicio de un derecho humano específico, como propiedad en sí misma.

Con base en lo anterior ser analiza que parece ser que el hecho generador del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa pudiese estar dado por el cobro directo al ejercicio libre de un derecho humano. La ostentación de la propiedad privada en sí misma es el hecho generador del tributo en cuestión (Torrealba, 2009), por lo cual se definiría que el cobro se estaría dando por la obtención del lucro privado sobre el dinero. Como se indicó antes, esto es básicamente una forma de adquisición de la propiedad privada sobre el dinero, al ser este una cosa mueble, planteado así por el Código Civil (1887) en su numeral 261. Se observa otro punto que revela un posible roce inconstitucional en el impuesto que se somete a análisis, pues este numeral permite la adquisición de las cosas muebles con la simple tradición.

Por otra parte, resulta interesante analizar que los conceptos de deshumanizante y anti-derechos humanos, así como el concepto de presuntivo, demuestran tener respuestas más balanceadas a favor y en contra, lo que implica una especie de dicotomía jurídica entre la idea de que este tributo puede y no puede presentar roces de inconstitucionalidad, al menos en cuanto a estos tres elementos en particular se refiere. Se resalta el hecho de que el elemento de la renta presuntiva sí parece tener algunos aspectos que pudiesen denotar la inconstitucionalidad en cuestión, pues básicamente esto implica que se presume de antemano que la persona genera renta en su actividad y por eso se procede al cobro. Aun si se deja de lado el hecho de que si el impuesto conculca o no el derecho a la propiedad privada, ya por sí mismo parece ser abusivo, pues se basa en una presunción del hecho tributario a futuro, lo cual es congruente con lo señalado por la Sala Constitucional (2016), en el voto 12496, al plantear estos conceptos, al menos en materia de la peligrosidad que la presunción de renta pudiese tener en relación con su cobro y que podría denotar un posible roce inconstitucional, pues estaría siendo confiscatorio sobre una actividad futura e incierta de la persona.

Figura 20
Opinión sobre la hipótesis de trabajo (dinero, propiedad privada, derecho humano, inconstitucionalidad impuesto) según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



Fuente: Elaboración propia.

La figura anterior detalla los resultados referentes a la posición con respecto a la hipótesis de trabajo, que constituye quizás uno de los resultados más relevantes del trabajo. Se puede observar que una mayoría del 29 % dice estar de acuerdo con la idea central del trabajo, seguido por un 14 % que señala estar totalmente de acuerdo, lo que representa un 43 % de opiniones favorables.

La hipótesis en cuestión establece que el dinero es un bien objeto de propiedad privada, el cual es obtenido por el lucro privado en personas físicas. Esto es básicamente la generación de propiedad privada sobre el dinero. Esta obtención de lucro no es otra cosa que un derecho humano en sí mismo, dado por la propiedad privada sobre el dinero y así, por definición tributaria básica, no puede existir un impuesto de renta cuyo hecho generador se derive de un derecho humano directo, pues estos son esenciales (Armijo, 2003). Con base en lo anterior, estaría consistiendo en este caso el impuesto de renta a personas físicas un impuesto directo a un derecho humano; por lo tanto, demostraría ser inconstitucional, pues se está gravando el ejercicio de un derecho fundamental de la persona ligado a un derecho humano.

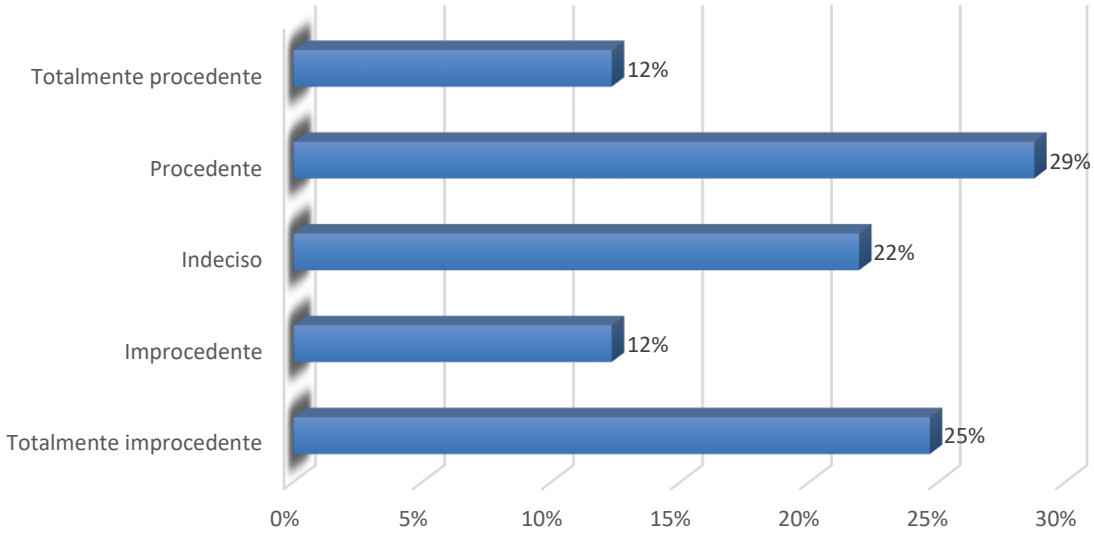
Puede señalarse que las respuestas en cuestión denotan un claro enfoque hacia la posibilidad de la declaratoria de la inconstitucionalidad del impuesto en cuestión, en especial al considerar que este es definido sobre el lucro en sí mismo, que pareciera ser un derecho humano.

En este punto podría discutirse que el cobro de este impuesto al ejercicio profesional hace referencia a una especie de retribución por parte del profesional por los servicios que el Estado le brinda para realizar su ejercicio y, por ende, la obtención de su ganancia, tal cual detalla Torrealba (2009). No obstante, debe indicarse que estos servicios que el profesional requiere para el desarrollo de su profesión ya son cancelados por aparte en cada uno de los pagos que se realizan al Estado, entiéndase agua, luz, uso de carreteras, seguridad, entre otros. Entonces no pareciera justificarse un cobro por este elemento de servicios estatales, puesto que ya son cancelados de forma específica y no están ligados directamente a la generación de renta, se realice o no la actividad profesional, de manera que no podría señalarse que estén ligados al ejercicio profesional generador de lucro.

De igual forma y en contraproducencia a las respuestas favorables, se precisan datos de un 19 % para resultados totalmente en desacuerdo para con la hipótesis del trabajo y de 18 % en desacuerdo, lo que señala que también se presenta un resistencia a la idea de la liberalización del lucro en profesionales independientes.

Adicionalmente debe indicarse que hay un 21% de respuestas que señalan estar indecisos, tema que sin duda implica que un sector de la población de profesionales en Derecho parece no estar seguro de la hipótesis en cuestión. Esto indica que el tema tratado en este documento en efecto denota un punto de vista innovador y quizás controversial, en especial si se considera que la idea central es lograr liberalizar el ejercicio profesional y evitar el pago de impuesto al lucro privado en personas físicas, tema que claramente trae consigo elementos de carácter polémico. Estos datos permiten hasta cierto punto, modelar una respuesta a la hipótesis del trabajo y proponer un punto medio de discusión, pero con cierta inclinación hacia la respuesta positiva de la idea hipotética planteada en el estudio que se lleva a cabo, dato que da pie a la propuesta del capítulo seis.

Figura 21
Pertinencia de la acción de inconstitucionalidad al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



Fuente: Elaboración propia.

La última pregunta del cuestionario aplicado a la muestra de abogados seleccionada para el trabajo de investigación coincide con la última figura asignada a las variables de estudio, en la cual se consulta sobre la procedencia de una eventual acción de inconstitucionalidad al impuesto de renta a persona físicas con actividad lucrativa vigente en el país. Para estos efectos se consideran todos los elementos antes evaluados en los indicadores presentados previamente.

En estos resultados logra observarse que la mayoría de respuestas se agrupan hacia la procedencia de dicha acción de inconstitucionalidad, tanto con un 29 % para las respuestas procedentes y un 12 % para las contestaciones de totalmente procedentes.

También, en términos contrarios a los datos de procedencia de la acción, se observa un 22 % de indecisos, un 12 % de improcedencia y un 29 % que señala que es totalmente improcedente. Se presenta así un porcentaje de abogados encuestados, también de interés, que denota no estar de acuerdo ni considera que este tipo de acción de inconstitucionalidad resulte ser procedente.

Los datos en cuestión muestran una división de criterios en cuanto a la acción en cuestión; no obstante, la inclinación hacia la procedencia presenta un nicho de acción y la existencia de una corriente de pensamiento en la cual pudiese considerarse dicho impuesto como un tema inconstitucional, esto a la luz de la conculcación del derecho a la propiedad privada que su aplicación y cobro genera en los administrados, lo cual fundamenta el estudio de los requisitos propios para el establecimiento de dicha acción.

Resultados de la entrevista

Los resultados particulares de la entrevista a aplicada a expertos, específicamente dados para esta variable, son señalados seguidamente. Se denotan las opiniones brindadas por los expertos entrevistados, en función de aquellos elementos que pudiesen denotar una inconstitucionalidad en el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa. Se considera para estos efectos la hipótesis del trabajo, en la cual se define al dinero como un bien objeto de propiedad privada, lo cual repercute en que su lucro en personas físicas sería considerado como un derecho humano y claramente no debe existir un impuesto directo a ejercicio de este tipo de derechos

Tabla 7

Resultados de la cuarta variable de estudio derivados de la entrevista aplicada a expertos

Ítem	Reactivo	Sujeto 1: Miguel Ángel Quesada	Sujeto 2: Rosario Salazar	Sujeto 3: Fanny Ledezma	Sujeto 4: Elieth Sánchez	Sujeto 5: Natalia Rojas
8	**Posición con respeto a la hipótesis del trabajo.**	Contexto para lucro generado por gobierno. Infraestructura, seguridad y estabilidad monetaria ayudan, deficiencia desestimula inversión. Requiere inversión estatal, este no produce dinero, necesita recolectar para mandato	Dinero bien fungible, la riqueza que representa si es procedente, es generada en sociedad y debe retribuirse. Política fiscal crea instrumentos para recolectar dinero para ejercer funciones,	Dinero amparado en norma para obtener ganancia. Propiedad es sobre bienes, Estado obligado a no interferencia en disfrute derecho, no medidas que interfieran o adoptar medidas lograr pleno derecho. Omisión daña derecho que son necesidades, eliminaría libre disposición.	Si. Siempre que este dinero se haya producido por medios laborales, que sean fruto del esfuerzo de la persona física, sacrifica su tiempo y fuerzas en trabajar más y, por lo tanto, genera para sí mayor ingreso económico.	El dinero es un bien jurídico para proporcionar estabilidad social y desarrollo a nivel de Estado-pueblo, si existe la propiedad privada para mantener ese bien jurídico, es necesario tener impuestos sobre este tipo de derecho, sin embargo, la relación debe ser mutua. Estado

		constitucional. Lucro es Derecho Humano legítimo, paradójico compartir, "peaje".	afecta patrimonio personal. No procede.	Impuestos directos gravan lucro, gravan destino para adquirir bienes, lo que afecta el derecho de propiedad. Principio de solidaridad merma ganancias en pro interés público (potestad estatal).		debe garantizar que el valor del mismo sea estable y de buen poder adquisitivo de lo contrario a parte del impuesto que elimina una parte de su propiedad, la inflación empeora esta condición.
10	**Procedencia de acción de inconstitucionalidad al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa.**	Se justifica y tiene fundamento, pero el derecho individual no puede privar (expropiación) Falta de credibilidad en la Sala, decisiones más políticas.	No se ve posibilidad de aplicación, no por criterio técnico ni jurídico.	Mejor amparo o contencioso por responsabilidad en conducta lícita o ilícita, Acción preocupa el fundamento contra norma, requiere proceso pendiente, ocuparía antes amparo.	Es procedente, pero el país basa su política estatal en la solidaridad, lo cual ha convertido en carga permanente del Estado y todos los ciudadanos. Sería casi imposible que la Sala Constitucional acogiera tal acción de inconstitucionali-dad.	Es procedente, Impuesto ¨mal necesario¨ sostén Estado, este mismo no ha cuidado esta propiedad, con malas gestiones menoscaba la propiedad privada, inflaciones y gastos excesivos, prohíbe cualquier otro medio de pago, canjes, salario en especie.

Fuente: Elaboración propia.

La tabla 7 se deriva de la entrevista aplicada a expertos detalla los resultados referentes la hipótesis del trabajo, en la cual se plantea la idea de que el dinero es un bien objeto de propiedad privada, en donde su lucro privado en personas físicas, al ser este parte del haber propietario, pasa a ser un derecho humano. Si se parte del hecho que no pueden haber impuestos directos a derechos humanos, el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa resultaría ser inconstitucional. Adicionalmente se indaga la posición de los entrevistados en relación con la procedencia de una eventual acción de inconstitucionalidad contra dicho impuesto.

En relación con la posición sobre la hipótesis del trabajo, logra observarse que los entrevistados señalan que es necesario que las personas contribuyan, pero este resultado es paradójico, pues en efecto el dinero y su lucro parecen ser un derecho humano. Así el proceder del tributo en cuestión sería contraproducente, pues determinados cobros abusivos

contra el patrimonio personal no deberían proceder, en congruencia con lo señalado por Torrealba (2009), quien presenta dicha relación.

Por otra parte se señala que el dinero sí debería ser considerado como propiedad privada, por lo cual el Estado debe abstenerse de implementar conductas que afecten o interferían con el uso y disfrute del señorío sobre la propiedad (García y Fabián, 2005), pues el impuesto en cuestión lesiona el destino que la obtención del dinero tiene, entiéndase la compra de bienes, lo cual en efecto sería propiedad privada. Por lo tanto, sí se estaría viendo afectado el derecho a la propiedad. En una especie de contra balance, se señala la relevancia del principio de solidaridad, el cual sí parece menoscabar las ganancias, y afectar de forma directa la propiedad privada dada sobre el dinero, lo que implicando una evidente lesión sobre este derecho (López, 2017).

Adicionalmente se señala que sí existe propiedad sobre el dinero y sí parece que el impuesto de renta a personas jurídicas con actividad lucrativa induce a la afectación de este derecho. Además se señala que el dinero debe ser considerado como un bien jurídico de corte privado que permite a las personas generar estabilidad social, la cual irónicamente debe ser obtenida por medio del cobro de impuestos, en respuesta a un principio de solidaridad, como lo señalan Flores *et al*., (2006). Sin embargo, el Estado debe garantizar no solamente la seguridad sobre este dinero, sino también la consistencia y estabilidad de su valor adquisitivo, de forma que una eventual afectación por temas como la inflación, derivados de malas actuaciones del Estado, también repercute en una lesión, ergo, el impuesto también sería una conculcación directa a la propiedad privada de la persona.

Con base en lo anterior, puede interpretarse entonces que sí se evidencia un alcance del derecho de propiedad privada sobre el dinero, pero cobijado en un principio de solidaridad. El impuesto analizado parece ser necesario, pero esto no elimina la obvia señalización de que dicho tributo menoscaba y conculca el derecho a la propiedad privada. De esta forma se tiene por un lado un tributo denominado como necesario en aras de la solidaridad social en confrontación directa con un derecho humano, que consiste en la más alta esfera de la legalidad internacional (Ollala, 2013), tema que sin duda demuestra un posible roce de inconstitucionalidad en el impuesto sometido a análisis.

La segunda pregunta de esta variable corresponde a la entrevista aplicada a expertos, donde se indaga la procedencia de la acción de inconstitucionalidad contra el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa. De aquí se obtienen los siguientes resultados.

Cuatro de los cinco entrevistados señalan que la acción sí es producente y su interposición sí podría proceder, mientras que solamente uno de los expertos sometidos a la entrevista indica que no le ve una posibilidad de aplicación. No obstante, cabe resaltar que este profesional señala que esta respuesta no es tanto por un tema técnico, sino más bien por un aspecto contextual; es decir, implica que la situación económica y financiera del país parece privar aún por encima de la esfera privada de la persona (Olaso, 2008). Se observa que no sería tan preciso legislar bajo esta línea, pues se estaría menoscabando los derechos humanos del individuo.

Un experto considera incluso más procedente la interposición de un recurso de amparo o un contencioso administrativo por incumplimiento de la responsabilidad estatal en la salvaguarda del derecho en cuestión, así como por el posible cometimiento de una conducta determinada que pudiese conculcar este derecho, tema que también parece denotar la inconsistencia jurídica y constitucional que el tributo analizado parece tener, lo que fundamenta la procedencia del análisis acá realizado.

Análisis jurídico

Al igual que en las otras variables, procede a detallarse el análisis jurídico de la presente unidad de estudio.

En términos de la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, primero debe indicarse que a este punto es posible definir el dinero como un bien mueble, fungible y tangible (Acedo, 2013), que a la vez y con base en el numeral 481 del Código Civil (1887), este es objeto de apropiación, precisamente por ser una cosa mueble. Este artículo fortalece la posibilidad de que estas cosas sean apropiables por parte de los individuos, situación que genera un derecho adyacente de propiedad privada, el cual, tal y se ha definido antes, es un derecho humano, establecido así en el numeral 17 de la Declaración de Derechos Humanos (1948), en la cual claramente se define que nadie puede ser removido de su propiedad de forma arbitrara.

Definidos los temas anteriores, también debe hacerse mencionarse el hecho de que la forma de apropiarse del dinero es básicamente por la generación de lucro, el cual puede ser dado tanto para personas físicas como jurídicas. No obstante, estas últimas no son cubiertas por la protección de los Derechos Humanos, por lo que no son objeto de análisis acá. Los seres humanos al estar bajo esta protección, ostentan una cobertura especial en cuanto al cuidado que debe darse por parte de los Estados hacia los derechos inherentes y derivados de su condición humana.

Así el lucro es definido como la capacidad volitiva y cognitiva de apropiarse del dinero (Universidad Internacional de Valencia, 2016), ergo y por una evidente analogía jurídica para con el artículo 481 del Código Civil (1887). Esto debe considerarse indudablemente parte del haber propietario de la persona.

Se define este impuesto en el artículo 1 de la Ley General del Impuesto sobre la Renta (1988), como sigue:

> *Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas. El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense. Este impuesto también grava los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por la ley, entre ellos los ingresos que perciban los beneficiarios de contratos de exportación por certificados de abono tributario. La condición de domiciliado en el país se determinará conforme al reglamento. Lo dispuesto en esta ley no será aplicable a los mecanismos de fomento y compensación ambiental establecidos en la Ley Forestal, No. 7575, del 13 de febrero de 1996. Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley.* (parr. 1)

Para este trabajo interesa que se establece un impuesto sobre las utilidades a personas físicas, detallado al inicio, en función del lucro y ganancia final que una persona física pueda obtener en un año fiscal y en función del libre ejercicio de su actividad profesional. En este punto debe recalcarse que el lucro en persona física debe entenderse como la apropiación y generación de propiedad privada sobre el dinero. Parece ser que el hecho generador del impuesto en cuestión es dado con el ejercicio de un derecho humano, que consiste entonces

en un impuesto directo a un derecho humano como tal, tema que sin duda demuestra tener roces de inconstitucionalidad.

La determinación de que las personas físicas con actividad lucrativa son definidos como sujetos pasivos de pago por su ejercicio del derecho humano de la propiedad privada por la obtención de lucro privado, se define en el inciso e) del artículo 2 de la Ley General sobre el Impuesto de Renta (1988) cuando indica: *"e) Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos"* (art. 2).

Sobre la misma línea de análisis, el impuesto en cuestión debe ser ligado al artículo 45 de la Constitución Política (1949) del país, en el que se señala de forma expresa que a nadie se le puede remover su propiedad privada. Se indica que esta inviolable bajo la consideración de que el dinero es propiedad privada y que claramente habría un roce de inconstitucionalidad en este tributo.

El numeral en cuestión continua indicando que en caso de un interés social debe resarcirse a la persona por el hecho de haberle quitado su propiedad, tema que se conoce como el interés social de la propiedad privada (Roveta, 2009). Esta acción pareciera indicar, según el tributo que se analiza, que el cobro se hace por un interés social y en retribución a los servicios que el Estado brinda para poder desarrollar la actividad profesional, mas deben señalare dos aspectos de relevancia:

1. **El dinero tiene un valor en el tiempo:** según Parkin (2004), el dinero gana o pierde valor con el tiempo por los movimientos inflacionarios. Si se parte del supuesto de que este es un bien objeto del haber propietario privado del individuo, en caso de ser removido, por el cobro del impuesto de renta en cuestión y derivado de un interés social, este debería ser resarcido al administrado, mas no solamente con el mismo monto cobrado en primera instancia, sino además con el ajuste por inflación que ocasiona esta variable en el dinero. Así pues, un cobro tributario por este concepto y su posterior resarcimiento al administrado significaría un costo mayor para el Estado. Si no se da, se estaría irrespetando la misma norma constitucional que señala la obligatoriedad del pago resarcitorio si existe una remoción de la propiedad privada,

aplicable en este caso al mismo dinero. Un ejemplo de la obligatoriedad de pagar los intereses en caso de expropiación se observa seguidamente: *"Cuando hubiere expropiación de la cosa usufructuada por causa de utilidad pública, el precio de la finca se colocará a interés y el usufructuario gozará de la renta, durante el tiempo porque se constituyó su derecho"* (Código Civil, 1887, art. 363).

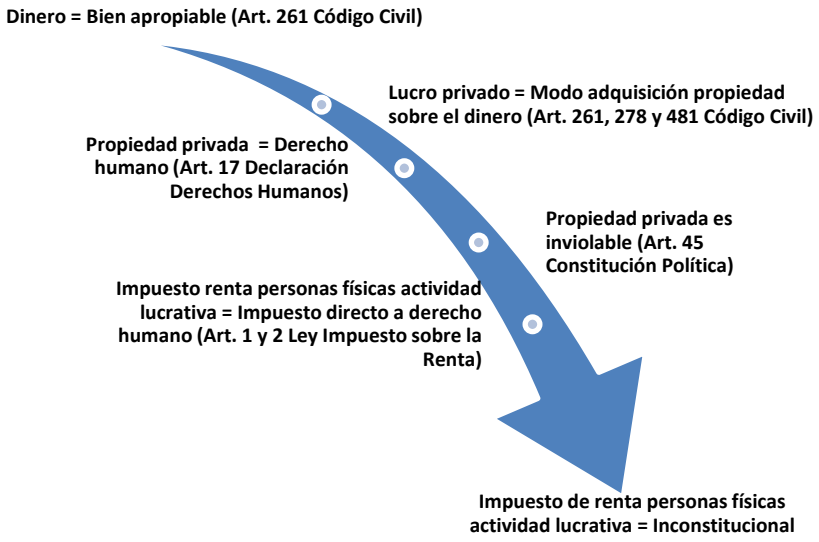
2. **El cobro de renta responde a la contraprestación de los servicios estatales necesarios para que la persona lucre:** esta lógica no resultaría ser muy aplicable para este caso, pues el profesional para llevar a cabo su actividad profesional y por ende su lucro privado, ya cancela por separado y de forma específica cada servicio que el Estado le facilita, entiéndase el uso de carreteras, la electricidad, servicios públicos y otros (Hernández, 2015), de forma que no pareciera haber un ligamen entre la generación del lucro privado y el uso de servicios estatales, por lo cual el cobro de dicho tributo, no parece justificarse bajo esta línea de análisis, en espacial al analizar que cada servicio público es cancelado de forma separada.

Es así y con base en los preceptos y conceptos antes mencionados que se define la siguiente relación:

- El dinero es un bien parte del haber propietario de la persona física. El lucro privado es un modo de adquisición de la propiedad sobre el dinero. El impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa es un impuesto directo a la propiedad privada, la cual es un derecho humano. Entonces, su hecho generador es el ejercicio de un derecho atinente a la condición humana, por lo cual este tributo debe ser considerado como una norma inconstitucional.

Esta relación explicada antes, se observa de forma resumida en la figura 22, detallada seguidamente

Figura 22
Diagrama de la inconstitucionalidad del impuesto de renta a persona físicas con actividad lucrativa



Fuente: Elaboración propia.

De esta forma logra evidenciarse la inconstitucionalidad el impuesto analizado, tanto por el hecho de que es un tributo, cuyo hecho generador es un ejercicio libre de un derecho humano, dado por la propiedad privada (Roveta, 2009), la cual en caso de ser removida, con base en la misma Constitución (1949), debe aplicar un resarcimiento, que en el caso de tratarse del dinero debería contemplar no solamente el pago del monto removido, entiéndase el impuesto como tal, sino también el interés correspondiente, de forma que logra evidenciarse los roces de inconstitucionalidad que este impuesto tiene.

Una vez detallado el análisis de la cuarta variable de estudio, la cual ha sido abordada en consideración de los resultados del cuestionario aplicado a los abogados seleccionados, las entrevistas a expertos y el correspondiente análisis jurídico, procede a precisarse el análisis de la última variable del trabajo, la cual contempla todos los conceptos presentados en las variables revisadas previamente.

Análisis e interpretación de resultados de la quinta variable: acción de inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa

Los resultados obtenidos para la última variable del estudio son presentados en esta sección los cuales, en esencia, constituyen una recopilación de todos los datos dados para las variables del trabajo, pues la quinta variable del trabajo consiste en la propuesta del trabajo, la cual engloba todos los indicadores de la investigación.

Resultados del cuestionario

A continuación se precisan los resultados para esta variable, en función de la información recabada del cuestionario aplicado a abogados.

La presente variable se analiza con base en todos los aspectos contenidos en los ítems del cuestionario. Esta última unidad de estudio consta de la propuesta del trabajo, elaborada con todos los elementos analizados mediante los instrumentos investigativos utilizados.

Para estos efectos se presentan los principales argumentos derivados del cuestionario aplicado a la muestra de abogados para esta variable.

- **Dinero como bien jurídico:** puede definirse que el dinero es una cosa mueble, fungible y tangible, como lo señala Calatayud (2009) y que su apropiación se da por los mismos medios de cualquier cosa mueble, tal cual se observa en el Código Civil (1887), en su numeral 481. Esto implica que el dinero debe ser considerado como un bien en sí mismo y, al ser este definido como tal, debe ser tratado como una cosa sometida al ordenamiento jurídico y con la realidad implícita de la capacidad de apropiación sobre sí mismo por parte de la persona.

- **Dinero como bien objeto de propiedad privada:** por ser el dinero un bien con características propias de una cosa mueble y apropiable (Acedo, 2013), este bien es claramente objeto de la generación de propiedad privada, por lo cual su tenencia, al

menos en personas físicas, deriva en la obtención de este derecho humano por parte del tener del dinero.

- **Lucro privado como forma de apropiación del diner**o: como se señala en el Código Civil (1887) en el artículo 261, el dinero, por ser una cosa mueble, es objeto de apropiación y simultáneamente se analiza que el lucro privado en personas físicas es la capacidad cognitiva y volitiva de apropiarse del dinero. Esto implica que esta figura es básicamente la generación de propiedad privada sobre el dinero (Shapiro y Wiggins, 2009), por lo cual el lucro humano no es otra cosa que el ejercicio del derecho de propiedad privada, por lo que debe ser protegido, según el artículo 46 de la Constitución Política (1949).

- **Protección jurídica del dinero:** por ser el dinero un bien con características de apropiación sobre su existencia que puede pasar a ser parte del haber propietario de la persona (Lacruz *et al*., 2004), este debe estar sujeto a la protección que el ordenamiento jurídico brinda a las cosas objeto de propiedad privada, por lo cual su remoción del haber propietario de un individuo debe ser hecho con base en un pago compensatorio y resarcitorio previo. No obstante, por tratarse de dinero, este se encuentra ligado al concepto del dinero en el tiempo (Ehrhardt y Brigham, 2007), por lo que el pago compensatorio debe también incluir los intereses que correspondan, lo que haría más onerosa una eventual expropiación sobre este haber monetario.

- **Principios de razonabilidad, proporcionalidad y no confiscación:** por ser el dinero un bien jurídico y estar ligado específicamente al lucro privado en personas físicas, hace referencia a lo que parece ser una extensión del derecho humano de la propiedad privada, por lo cual y según la misma Sala Constitucional (2006) en el voto 14642-06, debe ser objeto de la protección que los principios en cuestión señalan. Un impuesto que pretenda remover este del haber propietario del individuo pareciera ser contrario a estos principios y ser a la vez conculcatorio del mismo derecho humano de la propiedad privada.

- **Hecho generador del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa:** según la Ley General del Impuesto de Renta (1988) el lucro privado en personas físicas (seres humanos) es considerado como una actividad gravable. No obstante, por ser el dinero un bien objeto de apropiación, este es parte de la propiedad privada de la personas. Al ser el lucro privado en personas físicas una extensión del derecho de propiedad privada, parece ser que el hecho generador de este tributo es dado por un cobro directo a un derecho humano, lo que lo volvería inconstitucional por simple definición, pues un derecho humano y fundamental no puede ser objeto de cobro estatal (Olaso, 2008).

- **Lucro privado como derecho humano:** con base en las ideas antes expuestas, puede indicarse que por ser el dinero un bien con características apropiables, su tenencia genera un derecho tácito de propiedad privada (Lacruz *et al*., 2004), por lo cual este es parte del caudal patrimonial y propietario del individuo y al partir de la idea de que el lucro es la capacidad humana de apropiarse del dinero por medios intelectuales y físicos, la aplicación de una simple lógica es producente para indicar que el lucro privado en personas físicas es una extensión del derecho humano de la propiedad privada. Esto parece indicar que su respeto debe ser inherente en todos los ámbitos jurídicos, tema que no debe ser ajeno a la gestión tributaria, pues aunque es entendido que el Estado tiene una potestad imperio para el establecimiento de tributos, esta no puede estar por encima de los derechos humanos, en especial al considerar estos como la cúspide de la jerarquía legal en términos de los derechos que deben privar por encima de todos los demás aspectos legales de un determinado ordenamiento jurídico (Ollala, 2013).

Resultados de la entrevista

Para los resultados de la entrevista aplicada a expertos, se presentan los siguientes datos para esta variable. No se incluyen indicadores o ítems específicos para la evaluación, sino que se basa en todos los aspectos considerados en la entrevista, aplicables a la variable en cuestión.

- La mayoría de los expertos señalan que la acción de inconstitucionalidad es procedente, pues se prueban como ciertos los preceptos definidos en el trabajo, en los

cuales se plantea la idea de que el dinero es un bien objeto de propiedad privada y el lucro en personas físicas es básicamente una forma de apropiación del dinero, apropiable por la simple tradición (Código Civil, 1887), lo que demuestra que el establecimiento de la acción es aceptable.

- Aunque la acción de inconstitucionalidad se considera procedente con base en la opinión de los expertos entrevistados, debe indicarse también que uno de los sujetos sometidos al instrumento señala su improcedencia, lo cual implica una posible traba al instrumento de constitucionalidad. No obstante, resulta interesante en este punto indicar que este sujeto entrevistado se enfoca más en un aspecto de corte político y no se basa en el tecnicismo de la acción, sino en el contexto país, aspecto que de igual forma debe tomarse en cuenta para el planteamiento. Este tema también es señalado por otro experto, quien indica que al guiarse el país por un principio de solidaridad, es muy difícil que la acción sea acogida por la Sala Constitucional.

- Algunos de los elementos que pudiesen sustentar la acción son dados por la falta de cuidado que el Estado tiene con el uso de los recursos, así como el reforzamiento al concepto de que el dinero es en efecto propiedad privada, por lo cual la persona física con actividad lucrativa no debería ser objeto del cobro de este impuesto, pues estaría conculcando su derecho en cuestión (López, 2017).

- Aunque la propuesta del trabajo versa en la creación e interposición de la acción de inconstitucionalidad, es importante considerar los aspectos que los entrevistados señalan como posibles argumentos en contra a este instrumento. Se observa el concepto de la expropiación, que como se indicó antes, esto conllevaría un resarcimiento monetario por intereses (Ehrhardt y Brigham, 2007), así como la solidaridad y la contribución social, temas por considerar en el planteamiento, además de medios alternos, como un recurso de amparo o un juicio contencioso, en especial por conductas activas o pasivas estatales en perjuicio del administrado.

Análisis jurídico

El análisis jurídico de esta variables no se detalla en esta sección del trabajo, puesto que el establecimiento de la acción de inconstitucionalidad en contra del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa es la base del capítulo seis del trabajo, en el cual se incluyen los aspectos fundamentales que deben ser contemplados en dicha acción, así como la confección del instrumento como tal.

El capítulo seis del trabajo hace referencia a la propuesta del trabajo, la cual se enfoca en la confección de la acción de inconstitucionalidad en cuestión. Este instrumento jurídico es fundamentado en todos los aspectos que son analizados en este capítulo, considerando tanto los análisis jurídicos propios de cada variable, pero tomando en cuenta de igual forma aquellos aspectos de mayor relevancia obtenidos de los instrumentos de campo, los cuales cumplen la función de reforzar la acción en estudio y que hasta cierto punto revelan el pensamiento de diferentes juristas que pueden coadyuvar al establecimiento de la acción de inconstitucionalidad que desea presentarse.

Finalmente se indica que aunque el análisis de fondo de esta variable es detallado en el último capítulo del trabajo, debe indicarse que la acción de inconstitucionalidad que se propone es basada, según la Ley de Jurisdicción Constitucional (1989) en su numeral 73, en una acción contra ley o norma específica.

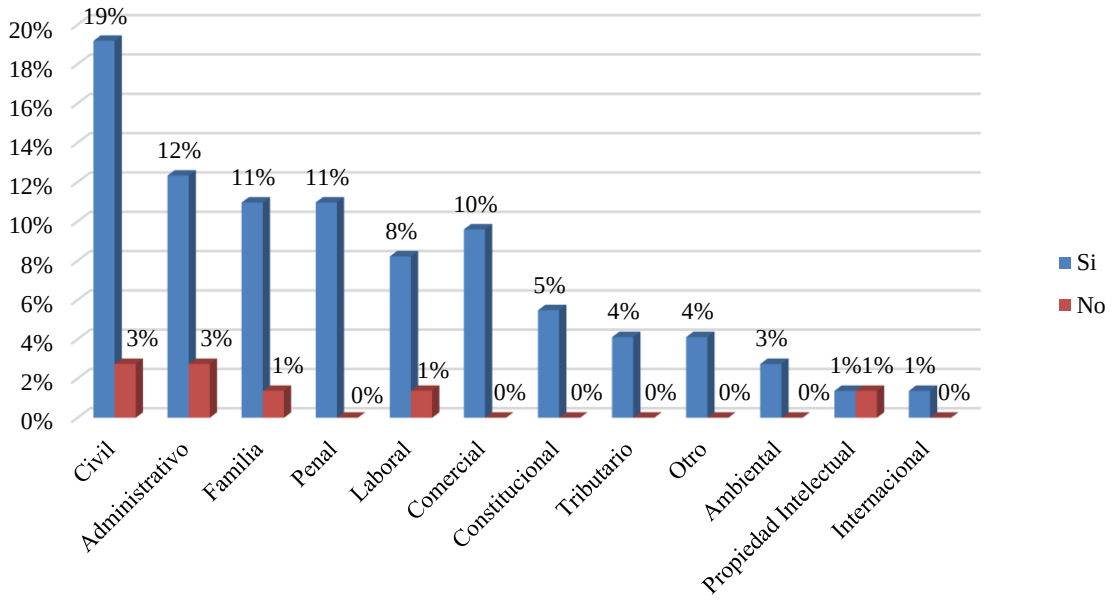
La acción indicada antes es interpuesta en contra del artículo 1 y el inciso e del artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (1988), en el cual se establece la obligatoriedad de las personas físicas que tengan una utilidad por el ejercicio de su actividad económica, precepto que significaría un hecho generador del pago de un tributo particular que se estaría cobrando por el ejercicio directo de un derecho humano. Este es el lucro de una persona física, entiéndase en seres humanos, sobre el dinero, que a su vez es la generación del derecho de propiedad privada sobre este bien particular.

Cruce de variables

En la presente sección se analizan los datos recopilados en el cuestionario aplicado a la muestra de abogados, se hacen diversos cruces entre ítems que permiten observar relaciones adyacentes e implícitas entre estos datos.

Estos resultados son presentados de forma gráfica, de manera que puedan evidenciarse las correlaciones que pudiesen existir entre las diferentes variables del estudio.

Figura 23
Especialidad en Derecho y consideración del dinero como propiedad privada según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



Fuente: Elaboración propia.

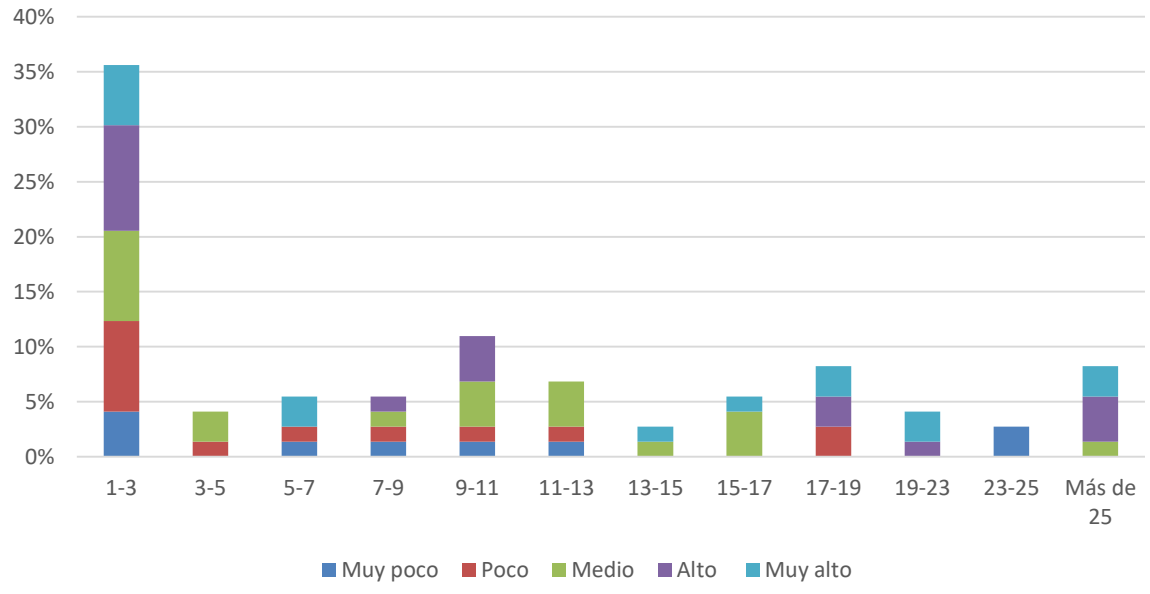
En la figura 23 logra observarse la relación existente entre la rama de especialidad de la muestra de abogados encuestada y la opinión referente a la idea el dinero es parte de la propiedad privada de la persona.

Puede observarse que en general y prácticamente en todas las ramas la opinión es marcada hacia la afirmación de que el dinero, en efecto, es parte del haber propietario del individuo.

Hay una clara mayoría en todas las especialidades analizadas en relación con este tema, lo que revela que en términos generales los profesionales en Derecho comparten la idea de que el dinero es un bien que es objeto de propiedad privada, ergo, generador de este derecho sobre sí mismo, lo cual es congruente con lo expresado por la misma Sala Constitucional (2001) en su voto 12699-2001.

En la rama de propiedad intelectual se da un empate en opiniones, tema que pudiese ligarse al objeto de estudio de esta especialidad, que se enfoca precisamente en la propiedad de derechos morales y patrimoniales, de forma que pudiese influir un poco la respuesta. De igual modo resulta interesante observar que es más balanceada la opinión de los profesionales encuestados hacia la concepción del dinero como propiedad privada en los abogados que se desempeñan en lo privado, por encima de los que se enfocan en áreas mayormente ligadas al sector público. Esto muestra un ligamen predefinitorio de la propiedad privada en función del enfoque público o privado del Derecho.

Figura 24
Propiedad privada desvirtuada por el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa con base a los años de ejercicio profesional según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



Fuente: Elaboración propia.

En la figura 24 se detalla la relación existente entre los años de ejercicio de la profesión abogadil por parte de la muestra encuestada y la concepción de que el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa desvirtúa la propiedad privada, datos que son presentados, tanto en el orden del intervalo de la edad, así como en la escala de Likert utilizada para la evaluación del tributo en cuestión y la propiedad privada.

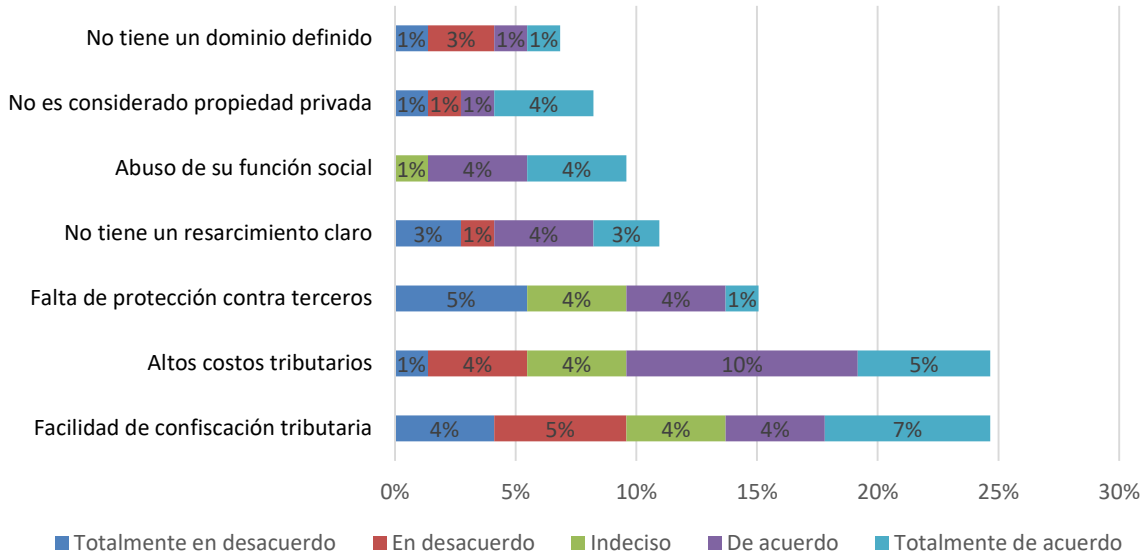
Como una de las relaciones de mayor interés, se observa que a medida que aumentan los años de haber ejercido la profesión por parte de la muestra de abogados encuestada, de igual modo se ve incrementada la idea de que el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa desvirtúa la propiedad privada, lo que muestra una relación de tipo inversa entre ambas variables.

De igual manera se observa que a menores tiempos de ejercicio profesional, las respuestas parecen agruparse más a hacia opiniones ligadas a que el tributo no desvirtúa la propiedad, una posición un poco más balanceada en los tiempos medios.

Curiosamente las opiniones que mayormente demuestran que la propiedad es desvirtuada son precisamente dadas para el rango de mayor tiempo. Este es el de más de 25, mientras que el que demuestra mayores opiniones negativas en términos de la idea relacionada con el tributo analizado es el rango de menor tiempo, dado por aquellos profesionales que solamente han ejercido la profesión de uno a tres años.

Sin duda la relación encontrada para estas dos variables es de interés, la cual pareciera demostrar que los profesionales más jóvenes parecen ser un poco más idealistas y quizás con enfoques más conservadores y sociales, ligados incluso a un pensamiento izquierdista en materia económica, mientras que aquellos profesionales que denotan tener mucho más años de ejercicio profesional parecen demostrar una concepción más liberal y derechista (Flores *et al*., 2006), en la cual el enfoque hacia el respeto que el Estado debe tener en relación al haber propietario y patrimonial de la persona debe privar por encima de elementos de carácter social. Estos temas encuentran cabida en las ideas expresadas por Sánchez (2017), quien denota esta relación de interés en materia de la propiedad privada de la personas y que pareciera revelar una relación directa a medida que el profesional en Derecho aumenta su tiempo de ejercer la profesión.

Figura 25
Principal vulnerabilidad del dinero en el ordenamiento jurídico nacional y conculcación del derecho a la propiedad privada por parte del Estado según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



Fuente: cuestionario de elaboración propia para tesis

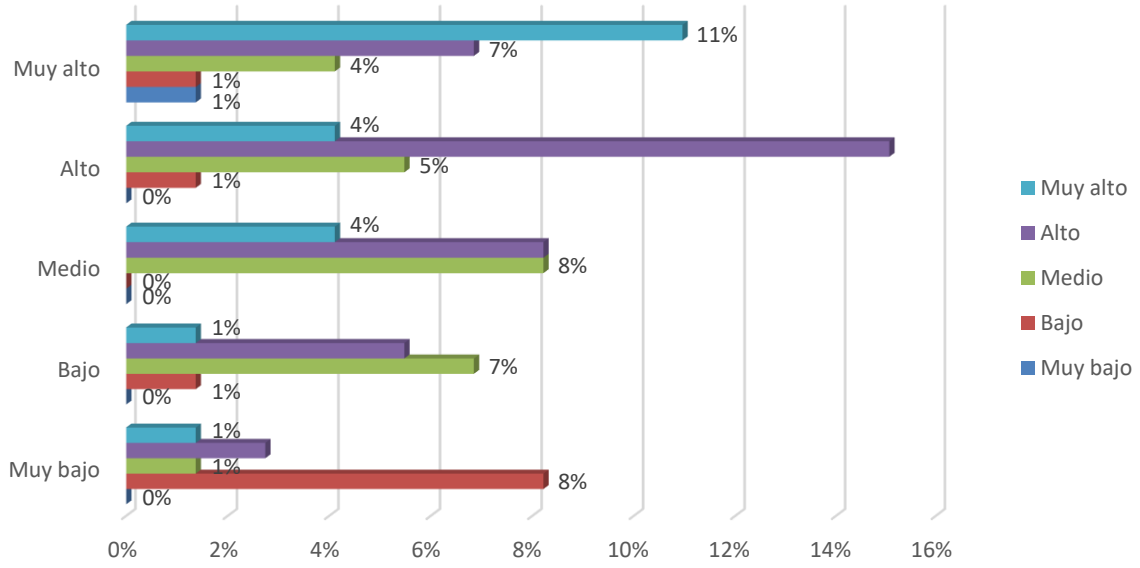
En la figura 25 se muestra la correlación existente entre la mayor vulnerabilidad el dinero en el ordenamiento jurídico y la conculcación que el Estado realiza en relación con el derecho a la propiedad privada.

Puede observarse que donde más respuestas afirmativas en términos de dicha conculcación se dan es precisamente en los elementos tributarios que vulneran al dinero como tal. Se observa que la facilidad de confiscación tributaria y los altos costos en esta materia, parecen ir de la mano con la conculcación al derecho a la propiedad privada, lo cual implicando un posible vínculo entre ambos en materia jurídica. Aunque debe señalarse que ambos elementos también denotan respuestas negativas, pero parece evidenciarse que existen posibles abusos tributarios que podrían representar daños al haber propietario dinerario del individuo, tal cual sostiene Rastrollo (2013), quien denota estas ideas.

Resaltan también otros dos elementos como aspectos que parecen ligarse a una conculcación directa de la propiedad privada en el ordenamiento jurídico nacional. Este es el abuso de su función social y el hecho de no considerar al dinero como un bien objeto de propiedad privada, al menos de forma expresa por las normas legales vigentes en el ordenamiento nacional. Estas relaciones denotan un claro enfoque hacia la existencia de una vulnerabilidad en cuanto al respeto que el Estado debe tener hacía el haber patrimonial de la persona, lo cual refleja que pueden existir abusos en cobros justificados en temas sociales, situaciones que según su enfoque y aplicación, pudiesen representar actuaciones ilegales y abusivas por parte de las autoridades gubernamentales (Torrealba, 2009), por lo cual deben ser evaluadas con cuidado pues pudiesen incluso denotar una conculcación directa a la propiedad privada.

El aspecto que parece presentar la menor correlación entre su vulnerabilidad dineraria y la conculcación del derecho a la propiedad privada es la falta de protección contra terceros, lo cual demuestra que este bien tiene una correcta protección jurídica en el país, lo que se liga a la idea de que es el Estado quien pudiese lesionar el derecho de propiedad sobre este bien

Figura 26
Lucro privado como propiedad privada sobre el dinero y generación de su derecho humano según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2008



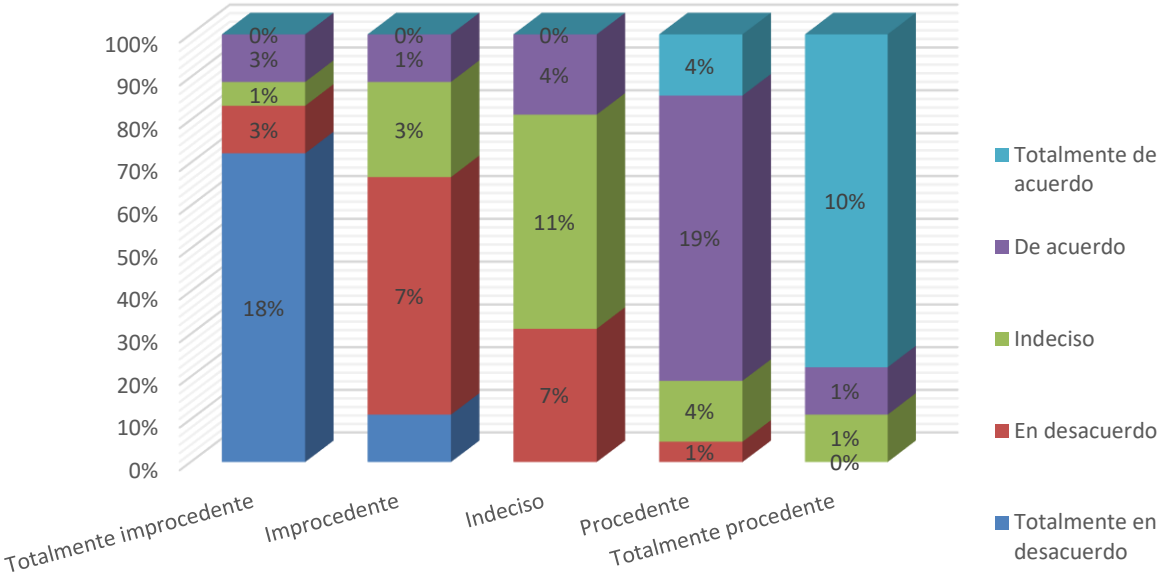
Fuente: Elaboración propia.

La figura 26 del presente capítulo muestra las correlaciones existentes entre el tema de que el lucro privado en personas físicas es una forma de apropiación y generación propiedad sobre este bien y su ligamen a la generación de su respectivo derecho de propiedad privada sobre el dinero. La relación en cuestión es mostrada para ambas variables en función de la escala de Likert, pues ambos conceptos son elementos cualitativos que desean mostrarse de forma cuantitativa (Anderson *et al.,* 2008).

La relación encontrada para este cruce de variables es bastante evidente, muestra que a mayores nociones de que el lucro privado en personas físicas, mayor concepción del derecho humano de propiedad privada se presenta, idea congruente por lo planteado por Lacruz *et al*., (2004). Mientras que a menores nociones del lucro humano como generador de propiedad privada, menos es el efecto y noción de que esta figura otorga el derecho de propiedad privada sobre el dinero, indiferentemente de que este sea o no considerado como un bien. No obstante, si se observa una clara mayoría de respuestas agrupadas hacia la evaluación positiva de estas variables, implica que sí parece existir una relación jurídica adyacente entre el lucro privado en personas físicas y la correspondiente generación de un derecho de propiedad privada sobre este dinero. Este es un derecho humano del más alto nivel jerárquico en términos jurídicos y permeable en todo el ordenamiento normativo (Ollala, 2013).

La relación antes explicada, sin duda viene a reforzar la hipótesis del trabajo, pues logra observarse un ligamen directo entre la concepción del dinero de como bien jurídico, en el cual su obtención por medio del lucro privado representaría una forma de apropiación de este bien, según indica el numeral 481 del Código Civil (1887). Por ser este un bien objeto de ser apropiable, es lógico señalar que es también objeto de generar y derivar en un derecho de propiedad privada sobre sí mismo, lo que implicaría que esta figura convergería en un derecho humano y demostraría y validaría la idea de que el dinero es un bien parte del haber propietario de la personas, formando parte de su esfera privada y denotando que la persona tiene dominio y señorío sobre este. Esto va de la mano con lo planteado por García y Fabián (2005), al plantear una idea similar a lo dicho, donde que la concepción del dinero como un simple medio de pago no pareciera ser correcta, sino más bien una cosa en sí misma, que es sin duda un bien susceptible a ser propiedad privada.

Figura 27
Relación entre la hipótesis de trabajo (lucro privado, dinero, inconstitucionalidad impuesto) y procedencia de la acción de inconstitucionalidad según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018



Fuente: Elaboración propia.

La figura 27 muestra la relación entre la hipótesis del estudio y la procedencia de la acción de inconstitucionalidad para con el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa.

Cabe señalar que la hipótesis se refiere a la idea de que el dinero es un bien objeto de propiedad privada y el lucro privado en personas físicas es básicamente la generación de propiedad privada sobre este bien, ergo, el impuesto a este lucro en particular resultaría ser inconstitucional, pues se estaría gravando el ejercicio de un derecho humano específico y no resultaría ser procedente gravar de forma directa esta figura, pues responde a un derecho de categoría superior incluso al Derecho Constitucional.

De esta forma, logra observarse que la relación más evidente derivada de la figura anterior denota que los profesionales que señalan compartir la hipótesis del trabajo claramente consideran que la acción ante el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa es procedente, lo que implica una clara correlación entre la concepción del dinero como un

bien apropiable y objeto de propiedad privada y la posible inconstitucionalidad del impuesto que grava su obtención volitiva y cognitiva por parte de los personas físicas que ejercen su ejercicio profesional (Universidad Internacional de Valencia, 2016).

En total contraproducencia a los datos antes señalados, resalta también la relación existente entre los abogados que indican estar en contra de la hipótesis del trabajo y la improcedencia de la acción de inconstitucionalidad contra el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa. Claramente la no consideración del dinero como bien apropiable parece implicar una mayor permisividad del profesional a ser susceptible de la remoción del dinero de su haber propietario y revela lo que pudiese ser un enfoque más social de la concepción del lucro privado (López, 2017), en el cual la función social de la propiedad privada, según el artículo 45 de la Constitución Política (1949) parece tomar mayor relevancia

Es interesante también indicar que en términos de los resultados observables en función de quienes señalan la total improcedencia de la acción de inconstitucionalidad al impuesto sometido a análisis, se presenta un grupo de interés que dice estar de acuerdo con la hipótesis de trabajo. Este dato sin duda demuestra que los contenidos y criterios expresados en este estudio son de consideración jurídica, es decir, no parece existir un rechazo *a priori* en su estudio, sino más bien parecen generar incluso dudas en referencia a la pertinencia o no de la definición del lucro privado en personas físicas como un derecho humano y su correspondiente impuesto como inconstitucional.

Finalmente debe indicarse que se presenta un agrupamiento de las respuestas dadas hacia la percepción positiva de la hipótesis, ergo, la procedencia de la correspondiente acción de inconstitucionalidad. Hay un sentir mayoritario enfocado hacia un pensamiento de corte más liberal (Pacheco, 2009), en el cual el Estado no debiera denotar intromisiones en la esfera privada de individuo salvo para beneficiar a la persona, tal cual señala Sánchez (2017) y ligado a la cognición de que el dinero ganado y obtenido de forma legal y en el ámbito privado es y debe ser definido así por el ordenamiento jurídico como parte del haber propietario del individuo, por lo cual un impuesto que grave esto sería un cobro directo al ejercicio de un derecho humano y no pareciera ser producente con los principios básicos de la dignidad de la persona.

Alfa de Cronbach

La última sección de este capítulo presenta el cálculo del Alfa de Cronbach, el cual cumple la función de validar el cuestionario aplicado a la muestra de abogados.

El concepto específico de este indicador, es detallado por Crisman (2016) al definir que: *"El alfa de Cronbach es un coeficiente que sirve para medir la fiabilidad de una escala de medida ya que se fundamenta en el promedio de las correlaciones entre los ítems"* (p.83).

Cuanto más cercano sea el resultado de este coeficiente a 1, mayor validez tiene el instrumento aplicado. Indica a su vez que las preguntas que se utilizan para efectos de su aplicación, son aquellas que están definidas en una escala con valoraciones ordinales de 1 a 5 o bien por medio de la escala de Likert. Para para este trabajo se utilizan los siguientes ítems:

- Ítem 9 (8 reactivos).
- Ítem 11.
- Ítem 13.
- Ítem 14.
- Ítem 15.
- Ítem 16 (9 reactivos).
- Ítem 19 (10 reactivos).
- Ítem 20.
- Ítem 21.

De esta forma y con base en los indicadores contemplados para el cálculo del coeficiente en cuestión, se trabaja con un total de 32 ítems.

El cálculo del Alfa de Cronbach se detalla seguidamente:

$$\alpha = [Ítems / (Ítems - 1)] * [1- (\sum \sigma^2 N / \sigma^2 \sum Ítems)]$$

Dónde:

α = Alfa de Cronbach

Ítems = Cantidad de ítems

$\sum \sigma^2 N$ = Sumatoria de la varianza de los sujetos

$\sigma^2 \sum$Ítems) = Varianza de la sumatoria de los ítems

Aplicando la fórmula para los datos específicos obtenidos en el cuestionario aplicado a los abogados de la muestra seleccionada y con base en los ítems antes señalados, se tiene lo siguiente:

$$\alpha = [33 / (33 - 1)] * [1- (53.47 / 483.34] = 0.92$$

De esta forma, logra evidenciarse que los resultados del trabajo son claramente confiables, en especial por la correcta validación estadística del instrumento aplicado, en la cual se observa que el dato es sumamente cercano a 1, lo que indica su validación.

Es importante señalar que la tabulación específica de los datos necesarios para la obtención del Alfa de Cronbach se presenta en los anexos del trabajo.

Capítulo V

Conclusiones y recomendaciones

Conclusiones

Finalizado el análisis se interpretación de resultados, se procede a presentar las principales conclusiones encontradas para el trabajo, en función de las ideas de mayor relevancia que se derivan del análisis previamente establecido.

Las ideas conclusivas presentadas en esta sección son desglosadas primeramente en términos de los datos generales obtenidos en la investigación, es decir, de aquellos indicadores que no son asignados de forma específica a ninguna variable en particular. Posteriormente las conclusiones son detalladas en función de las variables del trabajo, ordenadas y presentadas con base en estas unidades de estudio previamente definidas.

Una vez que se detallan las conclusiones referentes a las variables de estudio, proceden a mostrarse las referentes al cruce de variable, en las que logran observarse los datos concluyentes más relevantes en función de estos cruces, con sus implicaciones de interés para el documento.

Finalmente se detallan las conclusiones generales de la investigación, es decir las ideas finales de índole conclusiva para todo el trabajo, las cuales responden a una finalización general de los datos e información relevantes para cada variable definida de forma específica en la investigación.

Las conclusiones mostradas en el trabajo son planteadas tanto en relación con los datos del estudio de campo a abogados, así como de la entrevista aplicada a expertos y claro está, del análisis jurídico llevado a cabo para cada una de las variables de estudio antes precisadas. Estas ideas conclusivas y para los casos que se consideren de mayor relevancia para el trabajo, son contrastadas bibliográficamente, es decir, comparadas en términos bibliográficos, ya sea con la doctrina y elementos teóricos analizados o bien con la normativa estudiada, lo que brinda así un mayor enfoque de análisis.

Con base en estas conclusiones más adelante se plantean las recomendaciones del trabajo, las cuales son la base para la propuesta final de la investigación

Conclusiones de los datos generales

Las primeras conclusiones del trabajo son las referentes a los datos generales, entiéndase, de aquellos indicadores que no son asignados a alguna variable en específico, sino más bien hacen mención a características generales del trabajo.

- Se concluye que la muestra de abogados elegida para el trabajo cumple con el criterio de homogeneidad de la población requerida para lograr la confiabilidad esperada en sus resultados, según sostienen Anderson *et al.,* (2008), al señalar la importancia de lograr que la característica básica del estudio se cumpla, en este caso abogados. El hecho de que se presente una proporción de profesionales en Derecho que no esté en ejercicio o que se encuentran retirados, no desmejora en nada la validez estadística de la muestra, lo que implica que los resultados son válidos y confiables.

- Puede concluirse que los años de ejercicio profesional en el Derecho presentan diversos rangos de incidencia; no obstante, se observa que la mayoría de profesionales tienen una vida relativamente corta en el ejercicio profesional, de uno a tres años, seguido de dos grupos que denotan un tiempo de 9 a 11 años y posteriormente, profesionales con tiempos muchos mayores, siendo este el caso de los que han ejercido la profesión por más de 25 años. Los resultados obtenidos para esta muestra revelan las diferentes posiciones de la población de abogados, señalando que la representatividad de la muestra es aceptable y que los datos pueden aplicarse inferencialmente a toda la población (Levin y Rubin, 2004).

- Con referencia a las áreas de ejercicio profesional, puede concluirse que existe una clara inclinación casi dicotómica entre los profesionales que ejercen el Derecho en lo privado y en lo público. Estos son los dos primeros grupos de interés, seguidos de cuatro áreas que parecen agrupar la mayoría del ejercicio profesional de los abogados: Familia, Penal, Laboral y Comercial. Esto muestra que pocos profesionales se desenvuelven en las materias de fondo del trabajo de investigación llevado a cabo, es decir, Derecho Constitucional, Derechos Humanos y claro está el Derecho Tributario, lo cual coincide con lo indicado por Soto (2005). Parece denotarse que

particularmente esta última área es de suma especialización y constituye un enfoque bastante diferente a las otras ramas de Derecho, que contempla incluso el análisis numérico y matemático y revela así una posible razón en el poco enfoque de especialización en ella.

- Los abogados que se desempeñan en lo privado presentan una división de interés en cuanto a su ejercicio profesional, donde la primera área de trabajo es el litigio privado y en segundo lugar la asesoría profesional. Esto implica que parece haber una división entre aquellos que ejercen un poco más los aspectos de oralidad y defensa de intereses de su cliente en materia litigiosa y aquellos que se dedican más al ejercicio del asesoramiento en lo privado para su cliente. , Se observa una clara división entre el desempeño profesional, marcada por el ejercicio de la oralidad en contraproducencia al ejercicio del Derecho a manera del acompañamiento con clientes que parece tener un enfoque más comercial.

- Puede establecerse a manera de conclusión que el grado académico de la muestra es alto, con un mínimo de licenciatura, pero también muestra una proporción de relevancia en referencia a grados académicos de maestría y doctorado, lo que implica que el grado de análisis y profundización de las respuestas pareciera poder ser más alto, de forma que las respuestas encontradas pueden señalar posturas de corte más analítico y la relevancia de la información encontrada.

- La mezcla académica y experiencial de los expertos entrevistados es la apta para el trabajo, en función de la pertinencia que los enfoques de especialización que estos profesionales tienen para con el trabajo de investigación llevado a cabo, lo que demuestra que en todos los casos el enfoque y análisis dados para la esfera privada del individuo parece demostrar una mezcla de interés, según Sánchez (2017) quien plantea este análisis. Se observa la pertinencia de las respuestas obtenidas derivadas de los expertos, en función de los objetivos de la investigación.

Conclusiones de la primera variable: dinero como bien jurídico objeto de propiedad privada

En esta sección se detallan las conclusiones referentes a la primera variable del trabajo, la cual se refiere a la definición del dinero como un bien objeto de propiedad privada, mismas que son detalladas a continuación.

- Con base en las opiniones de la muestra de abogados se concluye que el dinero sí es considerado por estos profesionales como un bien objeto de propiedad privada, lo que evidencia que los elementos de mayor importancia para esta definición son la pertenencia por la simple tenencia, el hecho de que es definido como un bien en sí mismo y que cuenta con una libre disposición, lo cual implica que al ser un bien y al cumplir estas características, por una simple analogía puede definirse el dinero como un bien que es objeto de generar propiedad privada, ergo, tiene una posibilidad de apropiación, temas que son congruentes con las ideas expresadas por Ochoa (2008).

- Una proporción no representativa considera el dinero como un bien que no es objeto de ser parte del haber propietario, pues la libre circulación que este tiene como bien de intercambio y medio de compra lo hace imposible de ser apropiado, y no se puede generar un derecho de propiedad sobre esto, a pesar de ser considerado como una cosa mueble, tema que es contrario al Código Civil (1887) en su numeral 481, donde se indica que las cosas muebles son apropiables por la simple tradición. Por ello el hecho de que el dinero presente una libre circulación, no pareciera ser suficiente razón para no considerarlo parte del haber propietario de la persona.

- Las principales vulnerabilidades que el dinero presenta en el ordenamiento jurídico denotan tener un ligamen directo a su definición implícita de un bien objeto de propiedad privada, esto pues sus tres elementos de vulnerabilidad más relevantes son la facilidad de confiscación estatal, los altos cobros tributarios y la falta de protección ante terceros, conceptos que sin duda denotan estar estrechamente ligados al concepto de la propiedad privada. Según Lacruz *et al*., (2004), estos aspectos se refieren a bienes que deben ser parte del haber propietario para así poder ser removidos de dicha

propiedad, de forma que logra demostrarse que aún en términos de la vulnerabilidad que el dinero tiene en términos jurídicos en el marco normativo nacional, este parece responder a todas las características propias de un bien objeto de generación de propiedad privada.

- Siempre en relación con la vulnerabilidad jurídica del dinero, se concluye que dos características de relevancia hacen referencia al hecho de que no se tiene un resarcimiento claro y a un posible abuso de la función social sobre este, tema que debe ligarse a lo planteado por Ehrhardt y Brigham (2007), quienes denotan que el dinero pierde valor con el tiempo, por lo cual si este es removido del haber propietario de una persona, su resarcimiento debe incluir no solamente el monto original, sino además el pago de los intereses correspondientes que procedan del tiempo que este es sustraído de la propiedad del individuo. Cobra especial relevancia al ser analizado a la luz del artículo 45 de la Constitución Política (1949), donde se precisa la obligatoriedad del Estado de resarcir al individuo, cuya propiedad es sustraída en aras de un interés social comprobado y un cobro monetario directo implicaría un resarcimiento especial para la persona.

- En relación con la opinión de los expertos, puede concluirse que el dinero es considerado como una representación del caudal patrimonial de la persona, adicionalmente a una forma de pago socialmente aceptada y a un instrumento, aspectos que parecieran indicar que el dinero como tal pareciera ser más un medio que un bien; no obstante, se observa que estos individuos también coinciden en el hecho que el dinero representa un valor y un producto de corte económico, por lo cual tiene un valor y pareciera ser un bien en sí mismo, ideas congruentes con lo planteado por García y Fabián (2005), quienes denotan dichos supuestos, lo que implica que el hecho de que el dinero sea considerado como un instrumento de cambio para la compra y venta de servicios repercute en un valor económico representado por el mismo dinero, entiéndase los billetes y monedas, por lo cual este debe ser considerado como un bien apropiable y no como un simple medio de intercambio, porque su apropiación es posible por una simple tradición y tenencia.

- Siempre en relación con el análisis referente a la entrevista a los expertos, se concluye que el dinero sí es definido como un bien objeto de generación de propiedad privada, porque es un bien jurídico definido como fungible y a pesar de que la doctrina generalizada indica que por esta razón no pareciera ser objeto del haber propietario de la persona, su capacidad de ser una herramienta de alquiler de bienes o servicios para satisfacer necesidades humanas lo convierte en una especie de derecho inmaterial, y así es objeto de amparo legal, por lo que si cumple estas características, sin duda debe también ser considerado como propiedad privada. Estas ideas coinciden con lo indicado por Rastrollo (2013), quien plantea esta hipótesis en análisis e indica que la libertad de disposición sobre él le da una clara connotación de bien parte de la propiedad privada de la persona.

- Se concluye que el dinero es un bien móvil, fungible y tangible, el cual es definido por el Código Civil (1887) en su numeral 253 por analogía implícita, como cosa mueble, reforzando esto en el numeral 256. La misma normativa señala que este puede ser parte del haber propietario en el artículo 261 y muestra que la adquisición de un bien con las características del dinero es apropiable por medio de la simple tradición, lo cual implica que la simple tenencia del dinero en sí, presume dominio y señorío sobre este y demuestra así que, inexorablemente, el dinero es un bien objeto del generación del derecho de propiedad privada sobre sí.

- Puede concluirse que tanto la Sala Constitucional costarricense (2001), en su voto número 12699 – 2001 y la doctrina estadounidense (Shapiro y Wiggins, 2009), definen al dinero, de forma expresa, como un bien parte del haber propietario de la persona, enfoque que otorga de forma clara todas las protecciones legales y alcances jurídicos al dinero en términos de su definición como un bien parte del haber propietario del individuo, lo que demuestra que la generación del derecho de propiedad privada sobre este, se da de forma implícita en su obtención y tenencia.

Conclusiones de la segunda variable: propiedad privada como derecho humano aplicable al dinero

Esta sección presenta las conclusiones atinentes a la segunda variable del trabajo, referentes al alcance que el derecho de la propiedad privada puede tener sobre el dinero.

- Con base en la opinión de los abogados encuestados que sí parece existir un derecho de propiedad privada sobre el dinero, esto particularmente por el hecho de que existe una libre disposición sobre este para efectos de la escogencia propia del uso que la persona le da. Esto implica que al existir esta libertad de uso, claramente se evidencia un ligamen directo la apropiación que existe sobre el bien en cuestión, observando así el derecho implícito en la tenencia del dinero como tal, ideas congruentes con lo expresado por Shapiro y Wiggins (2009), quienes precisan la idea de existencia de propiedad privada sobre el dinero.

- Aunque parece haber consenso en la existencia de propiedad privada sobre el dinero, puede concluirse que aunque en términos mayoritarios la opinión se enfoca a que la tenencia del dinero y su correspondiente lucro pudiese ser considerado como un derecho humano, también hay ciertas opiniones que no parecen estar tan de acuerdo con esta aseveración. De esta forma, la obtención del dinero en personas físicas pudiese implicar la generación de un derecho del más alto nivel (Ollala, 2013), en especial si se considera que es gracias a su obtención que ser humano logra satisfacer necesidades y asegurar su dignidad en la sociedad. Así la incidencia de la propiedad sobre este bien puede ser considerada un derecho humano.

- Se establece la conclusión de que los derechos humanos mayormente conculcados en el país por parte del Estado son el trabajo, la libre asociación, la libertad de tránsito y precisamente la propiedad privada. A excepción de la libertad de tránsito, los otros derechos se ven lesionados por temas tributarios y confiscatorios principalmente, lo que implica un claro abuso en esta materia por parte del Estado, tema que sin duda vuelve a denotar la peligrosidad y arbitrariedad del concepto *solve et repete*, el cual según Bravo (2018), brinda una facultad casi acusatoria y presuntiva al Estado, de

forma que se observa una clara lesión a los derechos humanos ligados a la obtención de lucro privado en las personas físicas por temas tributarios, tema que puede ligarse a una eventual inconstitucionalidad.

- Con referencia a la opinión de los expertos, puede señalarse de forma conclusiva que la propiedad privada deriva de la libertad de la obtención de lucro que tienen las personas, así como de su propia capacidad física, volitiva y cognitiva de generar la capacidad de apropiación del dinero. Se señala a la vez claramente que al haber bienes que son por definición públicos y por una analogía simple en contrario, un bien privado debe tener dueño, de forma que al generarse el lucro de la capacidad de trabajo individual y facultativa de la persona, sin duda el dinero obtenido por este individuo pasa a ser parte del haber propietario de la persona, por lo que se evidencia la generación del derecho de propiedad privada sobre este circulante generado por la persona, ideas que son producentes con lo señalado por la Sala Constitucional (2001) en el voto 12699-2001, planteando dicha posición.

- Se concluye que la generación del lucro privado en personas físicas básicamente proviene de su capacidad y esfuerzo propios, los cuales son generados de forma voluntaria y sin afectación a terceros, por lo cual si este esfuerzo es voluntario, el dinero ganado gracias al trabajo realizado pasaría a ser parte del haber patrimonial del individuo, en este caso, el dinero obtenido, lo cual acrecentaría la masa dineraria de la persona, por lo que su haber de activos aumentaría. Desde un punto de vista jurídico, incrementaría el haber propietario, pero si se liga a una óptica financiera se incrementaría el acervo de activos (Parkin, 2004), por lo cual por una definición básica, el dinero sin duda es un bien que genera propiedad privada, pues si se suma a estos haberes, evidencia que es parte de la propiedad de la persona.

- Puede concluirse que los derechos del dinero que mayormente deben ser protegidos por el Estado y para con las personas físicas son la libertad de ahorro, la libre inversión del dinero, la libertad de lucrar de forma voluntaria y sin intervención estatal, la no confiscación de este bien de forma arbitraria, así como la libre movilización de capitales, temas que sin duda evidencian un claro enfoque hacia el

respeto que el Estado debe tener con la esfera privada de la persona, en congruencia con lo expresado por Sánchez (2017), quien denota la relevancia que debe darse a este aspecto y señala que el Estado debe garantizar la capacidad de lucrar y obtener dinero de forma libre, aspectos que coinciden con los derechos humanos.

- Con base en el artículo 45 de la Constitución Política (1949), la propiedad privada es inviolable y con respecto al artículo 17 de la Declaración de Derechos Humanos (1948), este derecho responde al más alto nivel de la pirámide jurídica en materia de derechos, la cual incluso se encuentra por encima de las mismas constituciones políticas de los países. No pueden existir leyes o normas específicas que conculquen este derecho y si se diera, la remoción de la propiedad privada de la persona requiere un resarcimiento previo dinerario a la persona, lo cual en el caso del dinero como propiedad privada implicaría el pago de intereses, por lo cual el cobro de un tributo al lucro privado generaría un resarcimiento sobre el capital cobrado y los intereses que esto conlleve, respetando así el valor del dinero en el tiempo (Ehrhardt y Brigham, 2007).

- Para efectos de la definición del dinero como propiedad privada y su correspondiente definición como derecho humano, existe una relación tripartita en la cual el dinero al ser un bien móvil, fungible y tangible, es un bien en sí mismo y, según el Código Civil (1887), todas las cosas privadas son objeto de apropiación, ergo si el dinero es una cosa y las cosas son apropiables, debe existir un derecho de propiedad privada sobre este bien y si esta es considerada un derecho humano sobre los bienes que la persona posea, no debe existir una diferencia particular que lesione este derecho con el dinero, pues en esencia se estaría conculcando dicho derecho en las personas físicas con actividad lucrativa.

Conclusiones de la tercera variable: juridicidad y protección de la propiedad privada sobre el lucro privado

A continuación se precisan las conclusiones pertinentes a la tercera variable de estudio, la cual se refiere a los elementos jurídicos y a la protección legal que el derecho de la propiedad privada tiene sobre el lucro privado.

- Los mayores elementos de protección jurídica que el dinero tiene en términos del ordenamiento jurídico nacional son la libertad de disposición y el respeto por terceros y los dos aspectos que parecen no ser tan adecuados en referencia a su protección jurídica son la no confiscación y el resarcimiento. Estos tienen un ligamen directo con temas de carácter arbitrario y confiscatorio, los cuales, según Quinche (2015) podrían ocasionar que una determinada norma jurídica pudiese tener vicios técnicos, lo que la haría ineficaz, tema que puede vincularse al impuesto de renta analizado, el cual pudiese contener elementos abusivos y presuntivos en su aplicación.

- Puede establecerse que la protección general que el ordenamiento jurídico otorga al dinero es considerada como media y puede haber debilidades en algunas normas y políticas que el Estado aplica en materia del respeto hacia el dinero de los administrados. La protección legal que debe dársele al dinero en relación con abusos tributarios es sumamente alta, lo cual implica que el flujo monetario de los particulares parece darse en un entorno de incerteza jurídica, pues pueden existir abusos en materia tributaria. Esto se encuentra ligado a una protección media de este bien, ideas que revelan falencias en materia de la libertad individual y la esfera privada de las personas (Sánchez, 2017) en relación con el ejercicio del derecho al lucro personal.

- El dinero debe ser considerado propiedad privada de la persona. El lucro privado en personas físicas es producto de su esfuerzo y competitividad, necesarios para la obtención del dinero en cuestión, el cual a su vez es esencial para el sustento de la vida misma al ser este la forma y medio para adquirir bienes, es decir, puede ejercerse dominio sobre este dinero. Además, si el Estado impone obligaciones sobre la

obtención y tenencia de este dinero, entonces consecuentemente este debe ser generador de derechos y a la vez parte del haber patrimonial de la persona, lo cual lo convierte en un bien objeto de propiedad privada, según con lo expresado por Shapiro y Wiggins (2009), quienes denota esta relación.

- El impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa es considerado como necesario por un tema de solidaridad definido implícitamente en la misma normativa; no obstante, este tributo resulta ser abusivo, alto e ineficiente en términos de la repartición de la riqueza, además de ser muy alto para la personas que generan lucro derivado de su propio esfuerzo. Parece ser un impuesto cuyo hecho generador es el ejercicio de un derecho humano, entiéndase la propiedad privada, necesaria en este caso para la subsistencia de la vida misma. El Estado puede caer en conductas confiscatorias o bien omisorias en materia del respeto del derecho de autodeterminación de la persona. Lo anterior es congruente con el Voto 10282 de la Sala Constitucional (2013), el cual plantea que estos elementos son perjudiciales para los administrados y peligrosos en materia jurídica.

- El dinero es un bien jurídico con capacidad de apropiación, definido así por el Código Civil (1887), lo cual lo vuelve parte del haber propietario de la persona, amparado por la Constitución Política (1949) en el numeral 45, donde se señala que la propiedad privada es inviolable y no puede ser removida de la persona, salvo un interés social comprobado y un pago resarcitorio previo. De esta forma, si el dinero es propiedad privada, también estaría sometido a este principio y tendría incluso una protección especial en el sentido de que este bien pierde dinero con el tiempo, precisamente por un tema inflacionario (Parkin, 2004) y, con base en el mismo Código Civil (1887), su remoción generaría una obligación de pago para con el administrado, no solamente del monto en sí, sino también de intereses, lo que le da carácter de bien objeto de propiedad privada.

Conclusiones de la cuarta variable: inconstitucionalidad en el impuesto a personas físicas con actividad lucrativa

Las conclusiones referentes a la cuarta variable del trabajo son establecidas en la siguiente sección y se refieren a la posible inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa en el país.

- El impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa en el país es considerado principalmente como alto y excesivo, lo que genera también aspectos confiscatorios y lesivos para los administraros. Aunque pareciera ser justo, contiene elementos que pudiesen ser considerados por sí mismos como inconstitucionales, pues dañan los derechos fundamentales de las personas, según lo señalado por Torrealba, (2009), quien precisa esta relación, esto sin considerar tan siquiera el hecho que si el dinero es definido como un bien objeto de propiedad humana, este impuesto estaría gravando un derecho humano en sí mismo.

- El impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa es un impuesto directo a la obtención dinero por parte del individuo. En esencia el ejercicio de un derecho humano, ergo, su principal elemento de inconstitucionalidad, radica en el hecho de que se estaría gravando con un impuesto directo el ejercicio del derecho de propiedad privada, el cual si bien es cierto no es absoluto, sí requiere, según la misma Constitución Política (1949), un pago previo de forma resarcitoria, a lo cual puede agregarse que también este impuesto presenta elementos de presunción de renta, pues su cobro es definido de forma previa a la obtención. Esto se puede vincular al principio *solve et repete* (Bravo, 2018) por medio de adelantos, lo cual cae a la vez en una figura lesiva, pues lesiona el haber patrimonial de la persona sin existir algún elemento resarcitorio que sopese dicha conculcación.

- La hipótesis del trabajo parece ser compartida por la mayoría de los sujetos de estudio. Se presentan mayores respuestas que señalan que el dinero es un bien y que este es apropiable, de forma que su obtención en persona física es básicamente la generación del derecho de propiedad privada sobre dicho bien y al no poder existir un impuesto

que grave el libre ejercicio de un derecho humano, este resultaría ser inconstitucional. Se revela así la existencia de propiedad privada sobre el dinero, idea compartida por Acedo (2013), quien precisa esta relación. Existe la posibilidad técnica del alegato en cuestión, pero también se presentan algunas opiniones que señalan que por la función social de la propiedad y el principio de la solidaridad la hipótesis no es sostenible. Sin embargo, no implica de forma directa que esté errada por completo.

- Se determina de forma conclusiva que las principales razones para considerar que la hipótesis del trabajo es válida se dan debido al hecho que el dinero es considerado como un bien que es obtenido de forma libre y privada, además su apropiación es garantizada por las mismas normas del ordenamiento jurídico, las cuales deben garantizar el mismo valor obtenido, de forma que si su obtención es permitida, su propiedad es implícita. No obstante, la razón principal por la que la hipótesis parece no ser aceptada es por la misma naturaleza fungible del bien, pero en congruencia con Calatayud (2009), la simple tenencia del dinero genera presunción de propiedad, de forma que al existir este reconocimiento se evidencia la existencia del derecho en cuestión.

- La procedencia de la acción de inconstitucionalidad contra el impuesto de renta a personas jurídicas con actividad lucrativa presenta diversas opiniones, pero su análisis detalla una mayoría relativa hacia las respuestas positivas en dicha procedencia. Esto coincide consecuentemente con todos los análisis cuyos argumentos técnicos y jurídicos de la hipótesis señalan que no son incorrectos. Sin embargo, debido a un entorno político y un principio abusivo de la solidaridad tributaria, es difícil que esta sea aceptada, mas se evidencia que puede existir dicha inconstitucionalidad en el impuesto (Quinche, 2015). Se observa también la posibilidad de que pudiese plantearse un recurso de amparo en su lugar, por el daño al derecho de la propiedad privada o incluso un contencioso por el hecho de una conducta ilícita y abusiva del Estado

Conclusiones de la quinta variable: acción de inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa

Las conclusiones de la última variable de la investigación se precisan en esta sección, las cuales se enfocan en la acción de inconstitucionalidad propuesta para el impuesto que se somete a análisis en el trabajo.

- El primer elemento que debe tener la acción de inconstitucionalidad contra el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa es la concepción de que el dinero es definido como un bien objeto de apropiación, ergo, conlleva consigo un derecho de propiedad privada. Estas ideas se sustenta en el hecho de que este es considerado un bien móvil, fungible y tangible y el Código Civil (1887) en el numeral 481 permite la apropiación de las cosas muebles por la simple tradición. La simple tenencia del dinero prueba pertenencia y muestra existencia de la propiedad privada sobre este bien, congruente con lo señalado por Sala Constitucional (2001) en su voto 12699-2001.

- Puede definirse que el dinero es en efecto parte del haber propietario de la persona, y su adquisición es de forma privada, lo cual se sustenta en el artículo 261 del Código Civil (1887). Su obtención es básicamente un modo de adquisición. Por una evidente analogía jurídica el lucro privado en personas físicas es una forma de apropiación del dinero, es decir, de la generación de propiedad privada sobre este bien, ideas que se sustentan en lo expresado por Sauri (2014) quien denota que el dinero es y debe ser considerado un bien parte del haber propietario del individuo, lo cual conlleva consigo la definición del derecho de propiedad privada sobre sí mismo detallada en los artículos 17 de la Declaración Internacional de los Derechos Humanos (1948) y el numeral, 45 de la Constitución Política de la República (1949). Este aspecto trae consigo los derechos derivados propios de un bien que se considere parte del haber propietario de la persona y se liga de forma directa al numeral 46 de la misma Constitución (1949) que precisa la idea de que el Estado debe proteger la generación de lucro y competencia.

- Adicionalmente se concluye que la acción de inconstitucionalidad debe también considerar el concepto del pago previo por resarcimiento obligatorio definido en el numeral 45 de la Constitución Política, pues según la misma Sala Constitucional (2001) en el voto 12699-2001, el dinero es parte de la propiedad privada del individuo, lo cual implicaría que si se cancela resarcitoriamente por una expropiación de tierra, el Derecho no debe discriminar al tratarse de bienes de distinta especie, pero amparados en un mismo derecho, de forma que el pago sería producente en el caso del dinero; sin embargo, este no se aplica en el caso del impuesto de renta sobre el dinero, que incluso al ser dinero, este debería acaecer el pago de interés por la pérdida del valor de la moneda en el tiempo, tal cual sugieren Ehrhardt y Brigham (2007).

- La acción de inconstitucionalidad debe basarse también en el no cumplimiento de los principios de razonabilidad, no confiscación y proporcionalidad (Sala Constitucional, 2006, voto 14642-06), pues se está gravando el esfuerzo de la persona y a medida que este produce más y aporta más al funcionamiento económico de la demanda agregada del país (Parkin, 2004), el Estado la castiga con cobros mayores. Se observa incluso que estos se hacen de forma presuntiva, donde el principio *solve et repete* claramente denota ser también inconstitucional, pues este presume una ganancia futura, lo cual por analogía podría señalarse que es básicamente una presunción del cometimiento del hecho generador previo y no respetaría el principio básico de presunción de inocencia.

- Finalmente se debe interponer una acción contra ley específica, con base en el artículo 73 de la Ley de Jurisdicción Constitucional (1989), interpuesta específicamente contra el artículo 1 y el inciso e del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (1988), numeral que determina la obligatoriedad de que las personas físicas cancelen el impuesto derivado de su lucro privado, lo que en esencia, con base en lo expuesto, representaría un cobro directo de un tributo cuyo hecho generador sería el ejercicio de un derecho humano, el cual no puede ser conculcado bajo ninguna circunstancia (Ollala, 2013).

Conclusiones del cruce de variables

Finalizada la presentación de las conclusiones para cada variable de estudio, proceden a detallarse las principales ideas conclusivas extraídas de los gráficos y correspondientes resultados dados para el cruce de ítems del cuestionario aplicado a abogados.

- La definición y opinión referente a la idea de que el dinero es un bien objeto de propiedad privada y, por lo tanto, generador de dicho derecho es bastante similar entre los profesionales en Derecho, indiferentemente del área de especialidad. Se destaca una leve diferencia de criterios en términos de aquellas personas especializadas en el área del Derecho Público, quienes parecen estar un poco más inclinadas a no considerar este bien como generador del derecho en cuestión, lo que implica quizás un ligamen filosófico entre el desempeño de la función abogadil en el sector público y un enfoque de corte más social en términos económicos, tema que puede ligarse a lo expresado por Flores *et al*., (2006), quienes denotan dicho enfoque.

- Los profesionales con menores edades, o bien, con tiempos más cortos de ejercicio de la profesión en Derecho parecen denotar un enfoque más idealista en términos de la definición y concepción del dinero como un bien parte de la propiedad privada, pues parece haber una mayor inclinación por este tipo de profesional a no considerar el dinero como parte del haber propietario del individuo, dato que va en contraproducencia con las opiniones expresadas por aquellos profesionales con tiempos mucho mayores de ejercicio de la profesión, quienes plantean opiniones más liberales que señalan al dinero, en efecto, como un bien que deriva en un derecho de propiedad privada. Parece haber una relación directa entre el tiempo de ejercer la profesión abogadil y la concepción del dinero como bien objeto de propiedad privada de las personas físicas.

- En términos de los derechos derivados del dinero, su obtención y tenencia, que mayormente se ven vulnerados y conculcados por parte del Estado, resaltan la facilidad de confiscación y la poca protección del administrado con este proceder estatal, así como el abuso de la función social de la propiedad privada por parte del

Gobierno. Existe a la vez una conculcación del Estado a la propiedad privada del individuo, lo cual denota una relación directa con lo planteado por el Tribunal Contencioso Administrativo, (2016) en su voto 30-216, donde se indica que los abusos estatales pueden perfectamente repercutir en lesiones directas a los derechos individuales y fundamentales de las personas, particularmente en este caso la propiedad privada, tema que implica que la misma vulnerabilidad que el dinero denota tener en el ordenamiento jurídico se deriva de un abuso estatal directo para con la confiscación de la propiedad privada, la cual, al menos en términos del dinero, no parece respetar el principio de resarcimiento previo al ser removida del haber de la persona.

- El concepto de que el lucro privado es considerado como un derecho humano y que este a la vez repercute en la generación de propiedad privada sobre el dinero es aceptado jurídicamente en términos mayoritarios y la obtención lucrativa del dinero y su tenencia parecen generar un correspondiente derecho de propiedad privada sobre sí mismo (Shapiro y Wiggins, 2009); sin embargo, puede concluirse que algunas opiniones señalan que la característica de la fungibilidad del dinero y la libre circulación imposibilitan su definición como un bien objeto de propiedad privada, aunque esta apreciación es minoritaria entre las personas encuestadas.

- Finalmente, sobre el cruce de variables, hay una clara relación entre la aceptación de la hipótesis del trabajo de investigación, en la cual se define el dinero como propiedad privada y el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa como inconstitucional, pues sería un tributo directo al ejercicio de un derecho humano y la acción de inconstitucionalidad con este impuesto. Un interesante grupo de profesionales señalan estar de acuerdo con la hipótesis más no con la interposición de la acción, pero no tanto por un tema técnico, sino más bien en respuesta a una situación político - social del entorno nacional, lo que denota que la acción pareciera ser procedente.

Conclusiones generales

La última sección atinente a las conclusiones del trabajo presenta las ideas conclusivas finales de corte general, es decir, aquellos enunciados finales para las variables de estudio.

- El dinero sí es un bien que debe ser considerado como parte del haber propietario de la personas; por lo tanto, genera un derecho implícito de propiedad privada, pues cuenta con las características de una cosa mueble, fungible y tangible, lo que refuerza la idea de que la simple tradición faculta su apropiación. Por lo tanto, la propiedad privada es inherente a su simple tenencia, de forma que puede señalarse que el dinero al ser un bien que cumple estas características y cuenta a su vez con una libertad tutelada a la libre disposición, así como un amparo legal dado por su valor económico para comprar bienes y servicios, debe indudablemente considerarse parte de la propiedad privada del individuo. Incluye los derechos y protección estatales adyacentes que este bien debe contemplar en el ordenamiento jurídico, como objeto de resarcimiento justo, con intereses incluidos, en caso de ser removido del haber propietario de la persona.

- El dinero es un bien con características propias que lo definen como una cosa objeto de apropiación, donde el lucro privado en persona física se deriva de la capacidad volitiva y cognitiva, así como del esfuerzo del individuo. A la vez este lucro es una forma de apropiación del dinero, lo cual le permite dar un alcance de propiedad privada sobre este bien e implica que la obtención voluntaria lucrativa del dinero genera de forma directa la propiedad privada sobre sí mismo. Y si este es un bien, evidentemente la tenencia del dinero y su obtención por medio del lucro privado en personas físicas implica la generación de un derecho humano sobre sí, es decir, la tenencia y apropiación lucrativa del dinero es efecto de un derecho humano. Claramente los derechos humanos son los que están por encima de cualquier otro derecho.

- El dinero es un bien en sí mismo porque tiene implícita la capacidad de ser objeto de apropiación, ergo, de generación del correspondiente derecho de propiedad privada,

por lo cual pueden derivarse en derechos específicos como el dominio, la libertad de disposición y uso, así como la capacidad de ser intercambiable por bienes y servicios. Su obtención genera el derecho, puesto que la tenencia del dinero permite producir el derecho de propiedad, de forma que el lucro privado en personas físicas debe ser considerado como una extensión de dicho derecho. Este deriva en una figura jurídica ligada al derecho humano de la propiedad, el cual puede verse conculcado por el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, que en esencia estaría siendo un abuso del poder tributario, por estar gravando un derecho humano en sí mismo.

- Logra determinarse que los principales elementos que pudiesen denotar roces de inconstitucionalidad en el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa radican en el hecho de que este tributo (si se parte de que el dinero es un bien objeto de propiedad privada), sería en esencia un cobro directo a un hecho generador dado por el ejercicio de un derecho humano. A esto se suma la desproporcionalidad que tributo tiene al castigar con mayores tasas a quienes realizan un esfuerzo mayor derivado de su quehacer volitivo y cognitivo, además que su presunción de cobro también revela una especie de culpabilidad previa de cometimiento del hecho generador.

- Por último se establece que la acción de inconstitucionalidad debe ser establecida contra ley específica, este caso contra el artículo 1 y el inciso e del artículo 2 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (1988), específicamente en la parte que señala que las personas físicas que realicen actividades lucrativas son sujeto del pago por su generación. Esta es la parte del artículo que estaría definiendo la obligatoriedad de cancelar un tributo, cuyo hecho generador estaría en función del libre ejercicio de un derecho humano, que está incluso por encima del mismo Derecho Constitucional y no puede haber un tributo específico a su ejercicio.

Recomendaciones

Una vez presentadas y detalladas todas las conclusiones del trabajo, tanto para los datos generales, las variables de estudio, así como para el cruce de variables y las consecuentes conclusiones generales de la investigación, se procede a presentar las recomendaciones del estudio.

Para estos efectos y siguiendo la línea de presentación del capítulo, la estructura de presentación de las recomendaciones del trabajo respeta el mismo orden estipulado para las conclusiones.

Se inicia con las recomendaciones referentes a los datos generales, es decir, aquellos indicadores que no son asignados a ninguna variable en particular, para posteriormente pasar al señalamiento de las recomendaciones específicas para cada variable de estudio, a las que se les da especial énfasis, puesto que consisten en la base de la propuesta que es presentada en el siguiente capítulo. Una vez finalizadas las recomendaciones referentes a cada variable investigativa, se muestran las referentes a los cruces de variables presentados en el capítulo cuatro del trabajo, para finalizar en último lugar con las recomendaciones generales, ideas que representan una especie de resumen como recomendación global para cada una de las unidades investigativas establecidas.

Las recomendaciones de este trabajo pretenden ser ideas orientadoras dirigidas a los diferentes actores y sujetos, entendidas también como alcances, de forma que puedan ser elementos que demuestren tener una posible aplicación en al campo práctico de Derecho y, en particular, ligado al fenómeno de estudio sobre el que se basa la investigación.

De igual forma es importante indicar que las ideas presentadas en las recomendaciones del trabajo y en todos sus extremos (cada variable o bien los cruces y las generales), son los insumos básicos para el desarrollo de la propuesta del estudio, en la cual pretende plantearse la posible acción de inconstitucionalidad al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, instrumento que es desarrollado con base en la información recolectada en el trabajo.

Recomendaciones de los datos generales

Las primeras recomendaciones del trabajo se dan para los datos generales obtenidos del estudio y se plantean sugerencias generalizadas para aquella información no asignada a las variables del trabajo.

- Se recomienda a los abogados en general considerar en su gestión profesional que el dinero puede y debe ser definido como un bien parte del haber propietario del individuo, para lo cual se deben tomar en cuenta las características propias de este bien. Estas le otorgan la categoría de bien o producto, ergo, lo definen como propiedad privada, por medio de la incorporación de estos preceptos en el ejercicio de su profesión, entiéndase de forma doctrinaria para efectos de sustentar el uso de instrumentos jurídicos o incluso basado en un análisis normativo, con base en los preceptos expuestos en este trabajo y considerando su refuerzo doctrinario.

- En términos generales y para aquellos abogados que se enfocan más en las áreas comercial y civil, se les recomienda la especialización y constante actualización en temas de índole tributaria, pues logra observarse que esta no parece ser un área de mayor relevancia en cuanto al ejercicio profesional de los abogados. Sin embargo, indiferentemente de la especialidad de los abogados, su profesión conlleva temas de naturaleza tributaria, sea pública o privada. Por ello se sugiere la especialización en cuestión ya sea por la matricula en especialidades universitarias o bien cursos de corte técnico ligados al área tributaria, pues sin duda la oportunidad de mejora en esta área es evidente, además de que su obtención es un excelente complemento en el ejercicio profesional del abogado.

- Particularmente y para los abogados que se desempeñan en lo privado, como en la actividad litigiosa y especialmente en la asesoría profesional, se debe promover el aprendizaje y la incorporación del concepto del resarcimiento financiero a su haber de conocimiento, sobre todo de aquellos cobros monetarios a sus clientes, por ser considerado el dinero como bien parte de la propiedad privada, de forma que su cobro implicaría el resarcimiento justo. Para este bien debe incorporarse el cobro de

intereses como elemento adyacente al concepto de la expropiación aplicable al dinero como bien objeto de propiedad privada y sumado al monto inicialmente removido del haber propietario de la persona, de forma que la actualización en cursos financieros libres parece ser relevante para estos profesionales, especialmente sobre los conceptos del interés y el dinero en el tiempo.

- A los estudiantes en Derecho se les recomienda la constante lectura y actualización en materia tributaria y correlacionar su estudio al concepto del Derecho Constitucional, así como la constante revisión de las leyes tributarias del país, particularmente en lo referente al hecho generador, la base imponible y la tasa impositiva. Se debe realizar para estos efectos una reiterativa revisión tanto de la normativa legal existente en el área, así como una constante lectura la doctrina publicada en el tema, en especial al considerar que esta materia evoluciona con rapidez y es aplicable a cualquier ejercicio profesional económico desarrollado por personas físicas o jurídicas, por lo que es importante la constante actualización en esta materia, de forma que su uso práctico sea expedito.

- Se recomienda a las instituciones de enseñanza del Derecho y a los profesores tanto universitarios como particulares dedicados a la enseñanza del Derecho que incorporen en sus programas y temarios académicos la concepción de la teoría del dinero como bien jurídico y objeto de generación de propiedad privada, por medio de la incorporación de este concepto a la temática de cursos en materia civil y tributaria especialmente. Ahí se debe incluir el alcance específico que estos preceptos pueden tener en el Derecho Constitucional, utilizando la concepción del concepto del dinero como bien apropiable como un elemento fundamental en la enseñanza de los Derechos Humanos, al menos desde un punto de vista doctrinario y filosófico, y vincular el tema a ejemplos en materia tributaria.

Recomendaciones de la primera variable: dinero como bien jurídico objeto de propiedad privada

A continuación se presentan las recomendaciones atinentes a la primera variable del trabajo de investigación, las cuales son derivadas de las conclusiones de esta unidad investigativa.

- Se recomienda a la Asamblea Legislativa costarricense incorporar en sus análisis jurídicos el concepto del dinero como parte de la propiedad privada, considerando la aplicación de este precepto en todos sus extremos, tanto para el sujeto activo de una relación jurídica, así como para el pasivo, tomando en cuenta que las leyes del país deben contemplar los conceptos de pertenencia, definición del dinero como bien y libre disposición como elementos fundamentales de la definición del dinero como un bien objeto de generación de propiedad privada. Para estos efectos debe efectuarse un análisis hermenéutico, normativo y doctrinario para la presentación de proyectos de ley y aprobación de normativa que permita tutelar los derechos derivados del dinero como un bien parte del haber propietario del individuo.

- Se recomienda a los diputados de la república legislar considerando que la mayor vulnerabilidad que el dinero parece tener en el ordenamiento jurídico es la fácil confiscación estatal, los altos costos tributarios y la falta de protección a terceros. Para estos efectos se deben determinar posibles reformas a la ley del impuesto sobre la renta, en la cual se precisen mayores elementos de amparo legal al derecho de propiedad privada derivada del dinero como parte del haber propietario de la persona, considerando como eje temático que el dinero es un bien apropiable y, por lo tanto, sus derechos requieren de protección en todos los extremos, señalando conductas activas o pasivas que el Estado deben realizar para respetar este derecho.

- Se plantea la recomendación a los abogados que desempeñan su función profesional, principalmente en lo privado, entiéndase en la actividad litigiosa o asesoría profesional, para utilizar e incorporar los conceptos del dinero como bien parte de la propiedad privada y sus derechos derivados en sus funciones abogadiles, aplicables tanto al uso de instrumentos jurídicos, tales como demandas, recursos, contratos y

otros, o bien en la asesoría como tal. A su vez se debe contemplar a incorporación del concepto del resarcimiento con intereses al darse situaciones jurídicas en las que se remueva del haber propietario de la persona montos dinerarios.

- A los abogados en general y profesores universitarios de Derecho se les sugiere el uso doctrinario del concepto del dinero como bien objeto de propiedad privada, para lo cual pueden recurrir al uso del precepto de que el dinero es un bien móvil, fungible y tangible, por lo cual es objeto de apropiación por la simple tradición, ergo, es generador de propiedad privada sobre sí mismo, ideas sustentadas incluso en el mismo Código Civil (1887) costarricense, donde se le da especial énfasis al concepto de que al ser este bien parte del haber propietario de la personas, debe ser considerado un derecho humano, utilizando para estos efectos un análisis normativo y doctrinario en el cual se muestre al dinero como un bien generador de este derecho. También se pueden correlacionar con los conceptos de Sala Constitucional en esta materia, particularmente al ser el dinero considerado como parte del haber propietario de la persona por este órgano constitucional.

- Se sugiere a los jueces de la república contemplar en sus fallos el análisis jurídico realizado en esta variable, en el cual se considera el dinero como un bien parte de la propiedad privada, donde fundamenten dichos razonamientos con el artículo 45 de la Constitución Política (1949), así como con los numerales 253, 261 y 481 del Código Civil (1887) del país. Esto permite brindar una perspectiva de mayor seguridad jurídica a la obtención del dinero por actividades lucrativas en las personas, particularmente en los individuos, pues el derecho en cuestión es tutelado desde las más altas esferas de la jerarquía jurídica: los derechos humanos, los cuales debe ser protegidos por el ordenamiento y deben ser tutelados en las normas internas de cada nación y no ser objeto de conculcación.

Recomendaciones de la segunda variable: propiedad privada como derecho humano aplicable al dinero

A continuación se presentan las recomendaciones atinentes a la segunda variable del trabajo de investigación, las cuales son sustentadas en las conclusiones previamente establecidas para esta misma variable y con base en los resultados obtenidos:

- Se recomienda tanto a los abogados litigantes como a los asesores enfocados en materias que tengan relación con contenidos tributarios y comerciales considerar el dinero como un bien que presenta y denota ser parte del haber propietario de los individuos, para lo cual se debe determinar la remoción de este bien del haber propietario de la persona para demandar indudablemente el pago de un resarcimiento específico para las personas. De esta manera, tanto para los procesos litigiosos así como las acciones interpuestas debería considerarse este elemento como parte de las pretensiones solicitadas en dichos procesos.

- Se recomienda al órgano legislativo del país reformar el Código Civil, particularmente los artículos 261 y 256 agregando la concepción específica de que todas las cosas, incluido el dinero, es objeto de apropiación, tema que permitiría definir de forma explícita y evidente la generación del derecho de propiedad privada sobre el dinero, pues no solamente daría pie a la obtención del dinero como un objeto o cosa específica, sino que también permitiría generar un alcance implícito del derecho de propiedad privada sobre el dinero, ergo, su libre obtención estaría ligada de forma directa a un modo de adquisición del dinero. Esta figura sería una forma de apropiación del dinero y daría incluso mayor fuerza a la idea de que la tenencia del dinero prueba su simple propiedad.

- Se plantea la recomendación directa a los jueces de la república, particularmente a aquellos ligados a las áreas civiles, tributarias y comerciales, para que consideren sustentar sus fallos en aquellos casos que tengan relación con el haber propietario dinerario de la personas, entiéndase en cobro de impuestos, pagos, confiscación de capitales y otros similares, y contemplar el principio de que el dinero es un bien en sí

mismo, de forma que la confiscación de este bien del haber patrimonial y propietario de la persona implicaría una expropiación directa de la propiedad privada del individuo. Esto es aplicable para personas físicas, de forma que en los extremos de los fallos en cuestión debe considerarse el pago resarcitorio que esto conlleva, entendiendo el valor como tal, así como los correspondientes intereses que esto conlleve.

- Se sugiere a los profesionales en Derecho, especialmente a aquellos que tienen relación con materia cobratoria en términos tributarios, utilizar el sustento jurídico en el cual se define al dinero como un bien, de forma que su obtención y tenencia generen un derecho de propiedad privada, el cual sin duda es un derecho humano, con fundamento en los artículos 261 y 481 del Código Civil (1887), así como en el numeral 45 de la Constitución (1949). Esto permite determinar petitorias ligadas al hecho de que los impuestos que remuevan del haber propietario el dinero ganado por personas físicas de forma privada pueden resultar confiscatorios y abusivos, de forma que sus procesos legales puedan tener mejores resultados monetarios en materia tributaria.

- Se recomienda a los jueces de la república velar de forma diligente por la no conculcación de los derechos derivados del dinero que parece estarse dando, particularmente en términos de la abusiva confiscación, altos costos tributarios, conculcación de la propiedad privada y el mismo derecho al trabajo, tomando en cuenta para estos efectos los conceptos jurídicos de la misma propiedad privada, el dinero como bien jurídico y la protección que el Estado debe tener con la esfera privada del individuo. Se resalta el hecho de que también deben protegerse la libre movilización de capitales, la libertad de ahorro e inversión, por medio de fallos juridiciales del dinero como bien objeto de propiedad privada que, por ende, debe estar tutelado y protegido como tal por el ordenamiento jurídico, con base en los artículos antes mencionados.

Recomendaciones de la tercera variable: juridicidad y protección de la propiedad privada sobre el lucro privado

Seguidamente se precisan las recomendaciones pertinentes a la tercera variable del trabajo, las cuales se derivan de las conclusiones específicas obtenidas.

- Se recomienda a los diputados de la república legislar tanto con normas nuevas, así como con la revisión de aquellas leyes y sus correspondientes articulados que pudiesen estar cayendo en acciones confiscatorias y no efectivas en términos del resarcimiento necesario que debe darse al haber una expropiación, dando especial énfasis a los impuestos que gravan el ejercicio de la propiedad privada, específicamente el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa y por extensión el impuesto territorial. Se sugiere una posible consulta de constitucionalidad o bien una reforma a su ejercicio, incluso una eliminación posible del ordenamiento jurídico del país.

- Se recomienda a los profesionales en Derecho en general, en especial a aquellos que se dedican principalmente a la asesoría tributaria y fiscal, tomar en cuenta que el cobro del impuesto de renta a personas físicas parece estarse dando por medio del cobro al ejercicio de un derecho humano directo, cual es la propiedad privada dada sobre el dinero como bien, de forma que puedan incorporar en sus procesos jurídicos estos preceptos y permitan generar precedentes de corte jurídico en materia tributaria que permitan establecer una corriente de pensamiento más liberal basada en la protección del haber patrimonial de los individuos, específicamente en relación a la obtención del lucro privado en personas físicas que trabajan independientemente.

- Se recomienda que los jueces que velan por la aplicación de la normativa tributaria incorporen en su pensamiento jurídico y en los sustentos en los que los fallos tributarios son basados, el concepto del dinero como propiedad privada, el cual debe ser considerado como elemento fundamental para efectos de determinar que este representa el ejercicio de un derecho humano, de forma que la línea jurisprudencial en relación con el impuesto en cuestión debiera contemplar la importancia de

considerar el valor del dinero como un bien parte del haber propietario, de forma que su cobro directo por el ejercicio del lucro privado sería en esencia una expropiación, la cual requeriría un pago resarcitorio previo, tema que invalidaría la norma analizada y respetaría los principios definidos en la Declaratoria de Derechos Humanos (1948) y la Constitución Política (1949).

- Se sugiere a los jueces de la república, especialmente a aquellos ligados al área civil, que consideren para la emisión de sus criterios jurídicos y fallos judiciales la concepción de que el dinero es definido de forma tácita por el Código Civil (1887) como un bien objeto de ser apropiable. Por lo tanto, su tenencia genera un derecho derivado de propiedad privada, para lo cual pueden recurrir a los artículos 261 y 481, tomando en cuenta a la vez que el numeral 288 del código en cuestión, el cual señala que las obligaciones requieren el pago de interés, lo que ligado al concepto de que el dinero pierde valor con el tiempo, una expropiación del dinero conllevaría obligatoriamente el pago de interés.

- Se sugiere en términos generales tanto a la Asamblea Legislativa, jueces tributarios, jueces civiles y profesionales en Derechos que consideren la posibilidad de la interposición de instrumentos jurídicos que planteen la idea de que el Estado puede estar cometiendo conductas abusivas por el cobro del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, pues su cobro estaría dado por el simple hecho del ejercicio de un derecho humano fundamental, de forma que la aplicación del tributo en cuestión parece tener serios vicios de inconstitucionalidad y contar con un abuso evidente del derecho por parte del uso del poder imperio tributario estatal, de forma que puedan considerarse la interposición, ya sea de acciones inconstitucionalidad contra la ley que define el impuesto señalado o bien, el planteamiento de recursos de amparo por el cometimiento de acciones abusivas estatales que estén lesionando el derecho a la propiedad privada por parte de los administrados, incluso considerando la idea de que el mismo gobierno pudiese estar cayendo en una conducta omisoria en términos de la no protección del derecho de propiedad privada señalado.

Recomendaciones de la cuarta variable: inconstitucionalidad en el impuesto a personas físicas con actividad lucrativa

Seguidamente se detallan las recomendaciones establecidas para la cuarta variable del trabajo, en la que se detallan los aspectos ligados a la inconstitucionalidad del impuesto analizado:

- Se recomienda a los profesionales en Derecho en general, sin importar su área de desempeño laboral, considerar que el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa parece tener en sí mismo elementos que pudiesen denotar roces de inconstitucionalidad, pues se grava directamente el ejercicio de un derecho humano, específicamente la propiedad privada sobre el dinero y que además es presuntivo y desproporcionado, pues básicamente viene a cobrar un tributo sobre la generación de propiedad e incremento del haber patrimonial del individuo que ha sido generado como fruto de su esfuerzo y desempeño profesional, de forma privada y su afectación a terceros o en contra de la ley.

- Se sugiere a los interesados en la defensa de los derechos humanos, particularmente el derecho a la propiedad privada, considerar que el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa parece conculcar este derecho, lo cual lesiona el principio constitucional definido en el numeral 45 referente al resarcimiento previo, además de ser impuesto sobre un derecho humano en sí mismo, es decir, la propiedad, dada particularmente sobre el dinero que tal y como se ha definido antes es objeto de apropiación, ergo, de la generación del derecho derivado de la propiedad privada. Por ello se plantea la recomendación de considerar estos principios para efectos de la eventual interposición que pudieran asegurar estos derechos en los administrados.

- A los profesionales independientes en Derecho se les recomienda la constante asesoría e indagación a fondo sobre el tema expuesto en este trabajo referente a la posibilidad de definir una posible inconstitucionalidad en el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, por medio de la consideración de la hipótesis del trabajo, la cual detalla que el dinero es un bien objeto de propiedad privada y el

lucro privado es su obtención y generación del derecho de propiedad derivado y no puede haber un impuesto directo a un derecho humano, de forma que su espectro ideológico pueda expandirse y contar con un horizonte cognitivo más amplio para el análisis de dicho tributo a la luz de su posible inconstitucionalidad.

- Se recomienda a los jueces de la república, principalmente a los encargados de la solución de conflictos en materia tributaria y civil, que consideren la posibilidad de la existencia de roces de inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa en el país, no solamente por un criterio basado en la hipótesis del trabajo, sino también en que este tributo parece presentar aspectos ligados a la desproporcionalidad en su aplicación y la presunción de renta, primero porque se grava el esfuerzo propio de la persona y su misma capacidad de subsistencia y crecimiento como persona, así como su dignidad, y segundo en porque este impuesto supone que la persona genera un lucro e incluso cobra el impuesto antes de ser generado, lo cual es producente con la posible inconstitucionalidad del mismo principio *solve et repete,* que no solamente presume el cobro sino que lo aplica sin posibilidad de devolución

- Se recomienda a los interesados en demostrar la posible inconstitucionalidad del impuesto de renta o bien, la demostración de que este tributo es lesivo y conculcatorio de derechos fundamentales, que basen su análisis en términos de la conculcación del derecho a la propiedad privada del haber monetario de la persona sin existir resarcimiento previo, la desproporcionalidad del cobro en función de que se basa en el esfuerzo de la persona, donde al trabajar y lucrar más, derivado de un mayor esfuerzo, el Estado ejerce una especie de castigo al cobrar un impuesto mayor y finalmente en la presunción casi obligada de forma previa del pago de adelantos de renta, los cuales no responden a un principio de realidad, sino más bien a una especie de presunción de cometimiento del hecho generador antes de su acontecer real.

Recomendaciones de la quinta variable: acción de inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa

Las recomendaciones de la última variable del trabajo hacen referencia propiamente a la acción de inconstitucionalidad que desea proponerse en relación con el impuesto analizado, las cuales son el fundamento para el desarrollo de la propuesta del trabajo.

- Se recomienda que el primer concepto que sea considerado en la confección e interposición de la acción de inconstitucionalidad sea la concepción de que el dinero debe ser definido como un bien objeto de apropiación, ergo, parte del haber propietario de la persona, el cual conlleva un derecho de propiedad y este es un derecho humano, el cual claramente, en su ejercicio libre, no pueden ser objeto de la imposición de un impuesto directo. Aunque la propiedad privada no es absoluta y se pudiese alegar que el pago es para efectos de que el Estado pueda prestar sus servicios, estos al menos desde la óptica del profesional independiente, son pagos de forma específica por separado a la actividad profesional, y no tiene una relación directa con el pago del impuesto en cuestión.

- De igual forma se recomienda para la interposición de la acción que esta sea sustentanda en el hecho de que el dinero es un bien apropiable y cuya generación de propiedad privada se logra con la simple tradición, lo cual genera un derecho derivado de propiedad, el cual es un derecho humano, consagrado en la Constitución Política (1949) y el la Declaración Universal de Derechos Humanos (1948), de forma que estos preceptos del más alto nivel jerárquico en términos jurídicos deben ser respetados por el Estado y deben verse reflejados en las leyes del ordenamiento jurídico, por lo cual debe indicarse en la acción los artículos que precisan este derecho, así como la conculcación que el impuesto causa.

- Se sugiere incorporar en la acción la idea de que el dinero es propiedad privada, por lo cual este debe respetar el principio constitucional dado en el numeral 45 de dicha norma, en el que se establece la obligatoriedad de un pago resarcitorio previo al existir una expropiación por un interés público demostrado, tema que claramente no se

cumple con este tributo, el cual en esencia remueve del haber patrimonial el dinero cobrado, mas no plantea ningún pago resarcitorio, aspecto que si es aplicable a la expropiación de bienes inmuebles, no debería ser discriminatorio en términos de bienes muebles, en este caso del dinero. Este acaecería no solamente el pago del monto removido del haber propietario, sino a la vez los intereses específicos generados, en aras de lograr mantener el valor del dinero en el tiempo.

- Para efectos de reforzar la acción de inconstitucionalidad interpuesta, se recomienda utilizar el alegato de que el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa no cumple los principios de razonabilidad, no confiscación y proporcionalidad, por ser este un impuesto directo al ejercicio intelectual, volitivo y cognitivo de la persona. A medida que este ejerza más a fondo y de forma plena su trabajo privado, mayormente es castigado por el Estado en términos del cobro y la tasa que se le aplica, además de que estos cobros son presuntivos y previos a la verificación del cometimiento del hecho generador, señalando así una presunción de la obligación de pagar el tributo por parte del administrado por un hecho generador futuro e incierto, revelando la poca razonabilidad del tributo analizado

- Finalmente en términos de la acción de inconstitucionalidad propuesta en contra del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, se recomienda que esta sea interpuesta bajo la figura de acción contra ley específica definida en la Ley de Jurisdicción Constitucional (1989), donde se defina que dicha acción es precisada contra la primera línea del numeral 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (1988), específicamente en el señalamiento que las personas físicas son sujeto de pago del impuesto a sus ganancias desarrolladas en el país, esto pues al definirse de esta manera, se está aprobando de forma expresa el ejercicio cobratorio de un tributo cuyo hecho generador es el libre ejercicio de un derecho humano, lo cual sin duda revela tener elementos claros de inconstitucionalidad, pues una ley específica estaría estableciendo un cobro a un derecho humano.

Recomendaciones del cruce de variables

De igual forma que para todas las variables del trabajo, proceden a plantearse las recomendaciones específicas detalladas para las relaciones encontradas en el cruce de variables previo.

- Se sugiere a los profesionales en Derecho considerar e incorporar en su haber intelectual el concepto del dinero como bien generador del derecho correspondiente de propiedad privada, esto indiferentemente del área de desempeño profesional. No obstante, se sugiere un especial énfasis de su uso y aplicación para aquellos profesionales que desarrollan su actividad profesional en el área privada, pues es acá donde quizás las materias que se desenvuelven permiten una aplicación más expedita de este concepto, entiéndase en su aplicación en demandas, cobros, acciones tributarias y otras de naturaleza similar, en la cual el aspecto civil del Derecho toma especial relevancia.

- Se recomienda a los profesionales en Derecho con pocos años de ejercicio de la profesión y a aquellos con edades consideradas inferiores, es decir a los profesionales jóvenes, que además de su enfoque social e idealista ligado a la función social del dinero, consideren también la concepción liberal del dinero como un bien individualizado y apropiable, basando estos preceptos tanto en la inviolabilidad de la propiedad privada, así como en la definición de este dinero como un bien que puede ser definido, incluso por el mismo Código Civil (1887) como un una cosa apropiable, de forma que se consideren ambos enfoques en su ejercicio profesional.

- Se plantea la recomendación directa tanto a jueces, abogados litigantes y asesores jurídicos de considerar que la confiscación del dinero y el abuso de la función social del dinero son las dos principales vulnerabilidades que el dinero y sus derechos derivados parecen tener en el país, ligadas al hecho de que el Estado en ambos casos ejerce una conculcación directa del derecho a la propiedad privada que se genera de la tenencia de este bien en cuestión, de forma que en términos de desempeño de sus funciones abogadiles, entiéndase litigiosas, privadas o bien en el caso de los jueces

en el establecimiento de sus fallos legales, consideren dichos preceptos y procedan a la protección inmediata de este derecho, pues en caso contrario se estaría ante una clara conculcación del derecho humano de la propiedad privada, lo que implica así un ejercicio ilegal del Derecho en las materias que no consideren estos principios.

- Se sugiere a todos los profesionales en Derecho, indiferentemente del área en la cual se desempeñen, tomar en cuenta e incorporar dentro de sus haber de conocimientos jurídicos la hipótesis del trabajo, en la cual se define que el dinero es una cosa en sí misma, ergo un bien, el cual es definido como fungible, móvil, intercambiable y tangible, de forma que es en esencia una cosa apropiable, definido así incluso por el Código Civil (1887), por lo cual este mismo dinero debe ser considerado como propiedad privada. Su adquisición lucrativa en personas físicas es básicamente una forma de apropiación y de generación de propiedad privada, de forma que un impuesto directo a esta adquisición, inexorablemente debe ser considerado como inconstitucional, de manera que dicha hipótesis sea considerada y pueda ser incorporada como una opinión jurídica de interés para estudio y puede ser aplicable tanto en términos académicos como prácticos.

- Como recomendación general se sugiere la confección y la interposición de la acción de inconstitucionalidad contra el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, indiferentemente de que por un aspecto político y social pueda ser rechazada, de forma que los aspectos técnicos contenidos en dicha acción puedan ser evaluados por el órgano constitucional competente, en este caso la Sala Constitucional, precisando dicha acción como un instrumento contra ley específica, con base en la Ley de Jurisdicción Constitucional (1989) y en los preceptos y conceptos evaluados en el presente trabajo de investigación. Esto permite establecer un precedente claro en cuanto a la posibilidad de la probatoria de la inconstitucionalidad del impuesto en cuestión y su eventual aceptación.

Recomendaciones generales

Por último se precisan las recomendaciones generales del trabajo, en las cuales se detallan las sugerencias finales por cada variable del trabajo.

- Se recomienda a los diputados de la república y a los abogados en general, considerar para el ejercicio de su función profesional y el desempeño de sus acciones y actividades abogadiles, el concepto del dinero como bien objeto de propiedad privada, lo cual inexorablemente genera un derecho derivado para este concepto. Resulta imperante su consideración jurídica, doctrinaria y normativa, considerando especialmente que al ser el dinero objeto del haber propietario del individuo, este debe ser sujeto al resarcimiento tanto monetario por el monto original, así como los correspondientes intereses derivados. Se sugiere tomar en cuenta esta concepción tanto en el desempeño en actividades públicas y privadas en el ejercicio del Derecho.

- Tanto a los abogados litigantes y asesores, a los jueces de la república, particularmente en materia tributaria y civil, así como a los mismos diputados del país, se les recomienda tomar las medidas jurídicas, axiológicas, interpretativas, hermenéuticas y prácticas, que permitan definir a dinero como una cosa apropiable, ergo, un bien objeto de propiedad privada, sustentando estos principios en los numerales antes mencionados 261 y 481 referentes al Código Civil (1887), así como los numerales de 45 de la Constitución Política (1949) y el 17 de la Declaración Universal de Derechos Humanos (1948) y tomar tomando en cuenta sus preceptos tanto en acciones legales, procesos, petitorias, fallos y la misma reforma de leyes que puedan precisarse. Esto permitirá derivar en la concepción de la idea del derecho humano existente en la generación de lucro privado en personas físicas con actividad lucrativa.

- Se recomienda de forma general a los profesionales en Derecho, jueces de la república, así como a los diputados de la Asamblea legislativa considerar y definir de forma táctica y expresa el dinero como un bien en sí mismo, que cuenta con todas las características de una cosa apropiable, el cual a su vez genera de forma derivada un

correspondiente derecho de propiedad privada que debe ser obligatoriamente respetado y definir a la vez que el cobro directo sobre el lucro privado de una persona física es en esencia una expropiación directa de este bien del haber propietario, por lo cual debe acaecer el pago resarcitorio y los intereses correspondientes, pues caso contrario se estaría irrespetando el derecho humano de la propiedad y los principios constitucionales correspondiente derivados.

- Se plantea la recomendación de que los elementos que se consideren con mayor relevancia para efectos de lograr definir la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa sean basados en el concepto del dinero como un bien parte del haber propietario de la persona, su desproporcionalidad al castigar más fuerte el esfuerzo lucrativo generador por el individuo, lo cual implica que a mayor trabajo personal, más alto es el pago por cancelar, así como los elementos presuntivos de cobro. Esto se relaciona con la confiscatoriedad de tributo, al ser este de pago obligatorio, aun antes de que sea generado de forma real por el individuo, pues se considera que los cobros anticipados de renta parecen seguir esta línea en su aplicación, siendo así que se logre la probatoria de la inconstitucionalidad en cuestión.

- Por último, se recomienda que la acción de inconstitucionalidad que se interponga se base en la acción contra ley específica, según todos los principios antes detallados, donde se resalte el concepto del dinero como bien objeto de propiedad privada y donde el hecho generador de este tributo se fundamente en el libre ejercicio de un derecho humano, por lo cual su simple existencia sería inconstitucional, al no poder darse un cobro tributario por el ejercicio de un derecho de esta índole. Se debe reforzar la acción en el incumplimiento que este tributo parece tener en relación con los principios de proporcionalidad, no confiscación y razonabilidad, los cuales deben estar incorporados en la acción que se presente, de forma que logre sustentarse, tanto en el análisis normativo realizado previamente, así como en los fundamentos jurisprudenciales y doctrinarios precisados.

Capítulo VI

Propuesta

Introducción

Una vez completado el trabajo de investigación y habiendo aplicado los instrumentos correspondientes, así como su respectiva presentación de resultados derivados, los cuales permiten el establecimiento de las conclusiones y recomendaciones atinentes, procede a plantearse la propuesta del trabajo, en este caso la acción de inconstitucionalidad que se sugiere presentar.

El instrumento de control de constitucionalidad específico presentado en este trabajo consiste en una acción de inconstitucionalidad contra el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, específicamente contra el artículo 1 y el inciso e del artículo 2 de la Ley del Impuesto de Renta número 7092, en el cual se precisa la obligatoriedad de las personas físicas, entiéndase seres humanos, de cancelar un impuesto específico a las ganancias o utilidades que generen en un periodo fiscal. Cabe señalar que la acción en cuestión que se sugiere presentar es enfocada contra la parte específica del artículo de la ley señalada, en el que se grava a las personas físicas a cancelar un impuesto sobre sus utilidades, y no se pretende declarar la ley como un todo o el impuesto en sí, como un aspecto inconstitucional, sino que se enfoca el instrumento contra la eventual inconstitucionalidad que el cobro del tributo en cuestión tiene con las personas físicas.

Lo anterior responde a las ideas establecidas en la hipótesis del trabajo, en la cual se señala que el dinero es un bien que es objeto de apropiación; por lo tanto, genera consigo un derecho de propiedad privada, la cual es considerada y definida tanto un derecho constitucional así como un derecho humano y, si paralelamente se analiza que la propiedad de las cosas muebles, siendo en este caso el dinero una cosa mueble, el lucro privado en personas físicas sería básicamente una forma de generación de propiedad privada sobre el dinero, de forma que el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa sería en esencia un tributo, cuyo hecho generador estaría siendo definido por el libre ejercicio de un derecho humano y claramente no puede existir un impuesto al ejercicio de un derecho humano.

Así se procede con la descripción de la propuesta del trabajo y la correspondiente presentación de la acción de inconstitucionalidad indicada.

Objetivos de la propuesta

Para efectos de la propuesta del trabajo, la acción de inconstitucionalidad, se establecen los siguientes objetivos específicos.

Para el primero se busca precisar los elementos de inconstitucionalidad que el impuesto de renta a personas físicas pudiese tener, el cual fundamenta el señalamiento de que el impuesto específico es inconstitucional con este sujeto pasivo tributario.

En el segundo objetivo de la propuesta se establecen los alcances de la acción que desea interponerse, tanto para efectos de las personas interesadas e involucradas en este proceso jurídico, así como sus alcances académicos e investigativos.

Para el último objetivo de la propuesta, se plantea de forma específica la acción de inconstitucionalidad, es decir esta se elabora y se presenta como parte de la propuesta. Se confecciona con base en la Ley de Jurisdicción Constitucional número 7135, la cual brinda los parámetros específicos de la acción.

Con base en lo anterior, se detallan los siguientes objetivos específicos para la propuesta del trabajo de investigación:

- Precisar los elementos de inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa.

- Establecer los alcances de la acción de inconstitucionalidad como instrumento legal e investigativo.

- Plantear la acción de inconstitucionalidad contra ley específica.

Puede observarse que los objetivos señalados hacen referencia específicamente a la acción de inconstitucionalidad que desea interponerse contra el tributo antes señalado, los cuales son enfocados en los elementos investigativos del trabajo y sustentados tanto en el análisis jurídico desarrollado en la investigación, así como en los resultados de campo.

Descripción

La acción de inconstitucionalidad que se plantea en este capítulo se basa en la Ley de Jurisdicción Constitucional y es definida como acción contra ley específica.

Los artículos accionados contra los cuales se interpone la acción en cuestión consiste en el primer párrafo del artículo 1 de la Ley del Impuesto de Renta, en la cual se señala que se declara un impuesto a las utilidades de las personas físicas, interponiendo la acción también contra el inciso e del artículo 2 de la misma ley, el cual también señala que las personas domiciliadas en el país son sujetos pasivos de la obligación tributaria de renta a sus utilidades.

Los anteriores elementos contenidos en los numerales señalados son atacados por medio de la acción, con base en la idea de que el dinero es un bien objeto de apropiación y que, por ende, es generador de un derecho de propiedad privada. Y si el dinero es un bien mueble que es apropiable con la simple tradición, el lucro privado en personas físicas sería básicamente una forma de generación de propiedad privada con el dinero, por lo cual el impuesto de renta que grave las ganancias en personas físicas estaría dándose básicamente sobre el ejercicio de un derecho humano, en este caso el derecho a la propiedad privada. Por ser este un derecho del más alto nivel jerárquico que se encuentra tanto inmerso en la Constitución Política así como en la Declaración Universal de Derechos Humanos, no podría existir un impuesto directo a su ejercicio.

A lo anterior puede señalarse que la propiedad privada no es absoluta; no obstante, su expropiación requiere un pago resarcitorio previo, el cual en el caso del dinero, pierde valor con el tiempo debido a la inflación y acaecería el pago del valor nominal expropiado así como el correspondiente ajuste por el pago inflacionario del pérdida del valor, de forma que no parecería lógico ejercer el pago en primer lugar.

Así, se recurre tanto al uso de la Constitución, la Declaración de Derechos Humanos, el Código Civil y varios votos de relevantes y ligados al concepto analizado, tanto de la misma Sala Constitucional como del Tribunal Contencioso Administrativo.

Alcances de la propuesta

En esta sección del capítulo se precisan y puntualizan los alcances específicos dados para la propuesta de la investigación, en los cuales resaltan tanto las personas beneficiadas con ella, así como los alcances académicos e investigativos

Alcances por sujeto involucrado

- **Profesionales liberales:** son quizás los más beneficiados con una eventual aceptación de la acción interpuesta, pues quedan exentos de cancelar el impuesto de renta derivado de sus actividades lucrativas en el país y cuentan a la vez con un sustento jurídico para una defensa más expedita de sus intereses ligados a la propiedad privada.

- **Profesionales en Derecho:** por la misma naturaleza del trabajo realizado y más allá de solo el tema de la exoneración del pago del impuesto de renta a sus actividades lucrativas, estos profesionales cuentan con un antecedente de interés en cuanto a la defensa de la propiedad privada, analizadas desde el punto de vista de su extensión al dinero.

- **Jueces tributaristas:** al contar con la acción y considerarla como un antecedente de interés en el estudio del Derecho Tributario, sus alcances pueden ser considerados como elementos de apoyo para el análisis jurídico que deben realizar para el sustento de sus fallos, para lo cual pueden disponer de los puntos tratados y expuestos en el trabajo y en la acción.

- **Jueces civilistas:** indudablemente al tratarse de una acción de inconstitucionalidad que se dirige a salvaguardar el derecho a la propiedad privada, este instrumento de constitucionalidad tiene un estrecho ligamen con el área civil, por lo cual los jueces encargados de solventar asuntos en esta materia cuentan a su vez con un antecedente de importancia en el estudio de los derechos civiles de los administrados, ligados al concepto de la propiedad privada sobre el dinero.

- **Magistrados de la Sala Constitucional:** al tratarse de un instrumento enteramente ligado al Derecho Constitucional y a la materia de la constitucionalidad de las normas

específicas, estos personeros tienen un estrecho ligamen con la investigación, pues son ellos quienes deben resolver en función de la acción interpuestas, entiéndase de forma positiva o negativa, obligados, en cualquier de los casos, a fundamentar su respuesta, de manera que dicha respuesta consista también en un antecedente de relevancia para el estudio del Derecho analizado.

Alcances académicos

- **Enseñanza del Derecho:** la hipótesis del trabajo en sí misma resulta innovadora e involucra el estudio de la propiedad privada y su ligamen al dinero desde una perspectiva que ha sido poco abordada previamente, por lo cual el antecedente investigativo detallado en este trabajo permite brindar a la docencia en Derecho un enfoque diferente y específico en cuanto al alcance del derecho de la propiedad privada con su ligamen al dinero, así como a la consideración de la inconstitucionalidad del impuesto señalado y sometido a análisis.

- **Filosofía de la propiedad privada:** es conocido que la propiedad privada es un derecho humano consagrado tanto en la Declaración Internacional de los Derechos Humanos, así como en la misma Constitución Política, la cual aunque no es absoluta, sí requiere de un pago resarcitorio previo para efectos de una expropiación; no obstante, su análisis jurídico y filosófico rara vez es dado sobre el dinero como un bien generador de este derecho, de forma que los resultados de la acción señalada implican una generación epistemológica de interés para su análisis y estudio.

- **Aceptación o rechazo:** indiferentemente de la aceptación o rechazo de la acción de inconstitucionalidad, la cual eventualmente se planea presentar, los argumentos que la Sala Constitucional establezca para su aceptación o rechazo deben ser considerados como aspectos doctrinarios y jurisprudenciales de interés para efectos de la definición de futuras acciones o bien recursos contra el impuesto analizado o bien contra tributos de naturaleza similar.

Acción de inconstitucionalidad

Expuestos los puntos anteriores, procede a presentarse la propuesta de acción de inconstitucionalidad, la cual es establecida de acuerdo con los requerimientos de la Ley de Jurisdicción Constitucional.

Acción de Inconstitucionalidad

Corte Suprema de Justicia

Sala Constitucional

Recurrente: Juan Diego Sánchez Sánchez

Norma recurrida:

- **Ley de Impuesto Sobre la Renta, Número 7092.**
  - **Artículo 1, párrafo 1**
  - **Inciso e del artículo 2**

Señores Magistrados

El suscrito Juan Diego Sánchez Sánchez, mayor, casado, doctor en ciencias empresariales y abogado, vecino de Getsemaní de Los Ángeles de San Rafael de Heredia, 50 metros norte y 50 metros oeste de la escuela Alberto Paniagua, calle Don Célimo, portador de la cédula de identidad número 401750263, y de conformidad con los artículos 73 incisos a y d, 75 siguientes y concordantes de la ley número 7135 del 11 octubre de 1989 (Ley de la jurisdicción constitucional), respetuoso me presento ante ustedes a interponer Recurso de Inconstitucionalidad contra la frase *"y de las personas físicas"* del **párrafo 1 del artículo 1** y el **inciso e del artículo 2 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Número 7092**, texto vigente, según reformas introducidas por ley, el cual literalmente dice:

*Artículo 1: Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas **y de las personas físicas** que desarrollen actividades lucrativas.*

Inciso e artículo 2: Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos.

Fundamentos de Derecho

Los artículos transcritos, los cuales han sido publicados en La Gaceta 96 el 19 de mayo de 1988, conculcan y se oponen a los derechos y principios constitucionales y de los derechos humanos, consagrados en los artículos 45 y 46 de la Constitución Política y artículo 17 de la Declaración Universal de Derechos Humanos. Por lo anterior, el objeto de esta acción consiste en los siguientes puntos:

- **Primero. Del dinero como un bien:** el dinero es considerado y definido como un bien móvil, fungible y tangible, el cual es estipulado como tal de forma tácita por el artículo 253 del Código Civil, el cual establece que "*Los bienes consisten en cosas que jurídicamente son muebles o inmuebles, corporales o incorporales"*, el cual aunque no señala de forma expresa la palabra dinero, es presumible entender que el dinero es una cosa en sí mismo, en especial al tener este consistencia material y utilidad propias, siendo a la vez objeto de apropiación. señalado así en el 256 (Código Civil) que indica que todas las otras cosas no señaladas antes son apropiables. Este principio de apropiación sobre el dinero es precisado en el artículo 261 del Código Civil, en el cual se indica *"Son cosas públicas las que, por ley, están destinadas de un modo permanente a cualquier servicio de utilidad general, y aquellas de que todos pueden aprovecharse por estar entregadas al uso público. Todas las demás cosas son privadas y objeto de propiedad particular",* el cual hace mención a todas las otras cosas exceptuando los bienes demaniales y al no ser el dinero considerado como un bien expresado de forma taxativa como público, es lógico considerarlo como bien de naturaleza privada, por lo cual es objeto de apropiación.

- **Segundo. De la propiedad privada sobre el dinero:** al considerar el dinero como un bien de naturaleza privada y una cosa mueble en sí misma, consecuentemente este es objeto de apropiación, como se indica en el artículo 481 del Código Civil: "*La propiedad de los muebles se adquiere eficazmente respecto a terceros, por la tradición hecha en virtud de título hábil",* por lo cual puede señalarse que, de forma evidente la simple tradición del dinero y su tenencia presumen propiedad sobre este, por lo cual el dinero en efecto es un bien objeto y generador del derecho de propiedad

privada, tema que es así definido por la misma Sala Constitucional en el voto 12699-2001, el cual detalla que: "(…) *dado que entre la recurrente y la recurrida existe una relación contractual según la cual la recurrida administra dinero de la amparada* ***y por ser el dinero parte de la propiedad privada*** *de la recurrente, ésta tiene derecho a acceder a la información concerniente a la administración de ese dinero. De otra manera se estaría violentando el derecho de propiedad que garantiza la Constitución Política en su artículo 45".* Esto evidencia que existe, en materia jurisprudencial, un reconocimiento expreso de que el dinero es en efecto un bien que pasa a ser parte del haber propietario del individuo. tema que se refuerza en los artículos 277 y 278 del Código Civil que señala expresamente que al existir posesión sobre una cosa, existe propiedad sobre ella, siendo aplicable este principio al dinero al ser este una cosa mueble, pues al haber posesión sobre él, se tendría por lógica la propiedad.

- **Tercero. Del lucro privado como medio de apropiación del dinero:** tal cual se señala antes, el dinero, al ser definido como una cosa mueble, es susceptible de ser apropiado por la simple tradición, tal cual se señalan los numerales 278 y 481 del Código Civil, lo que por una simple analogía jurídica señala que la apropiación de este bien otorga tenencia a quien lo obtiene y si la simple tenencia del dinero genera presunción de propiedad, su apropiación es un elemento generador de propiedad privada sobre este dinero, es decir, el lucro privado en las personas físicas sería básicamente definido como una forma de apropiación del dinero, por lo cual el lucro privado, libre, legal y dado para seres humanos debe ser entendido como una forma de generación de propiedad privada sobre el dinero, aspecto que esta

- **Cuarto: De la obligación estatal del resguardo de los intereses económicos:** el Estado está en la obligación de resguardar los intereses económicos de los administrados, tema observado en el numeral 46 de la Constitución Política del país: "*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 apoyará los organismos que ellos constituyan para la defensa de sus derechos. La ley regulará esas materias*.". Si bien es cierto este artículo no se refiere expresamente a los contribuyentes, no debe

discriminarse donde la ley no lo hace y, si se señala que el Estado está en la obligación de resguardar los intereses económicos de los consumidores, estos por definición son particulares, concepto extendible a los administrados, por lo que así que el Estado por norma constitucional está en la obligación de resguardar la actividad económica de las personas y no debe entorpecer la generación de derechos económicos sobre su propiedad privada.

- **Quinto. Del derecho de propiedad privada:** tal cual define el artículo 17 de la Declaración Universal de Derechos Humanos que señala que: *"1. Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente. 2. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad"* y el artículo 45 de la Constitución Política del país indica que "*La propiedad es inviolable; a nadie puede privarse de la suya si no es por interés público legalmente comprobado, previa indemnización conforme a la ley. En caso de guerra o conmoción interior, no es indispensable que la indemnización sea previa. Sin embargo, el pago correspondiente se hará a más tardar dos años después de concluido el estado de emergencia. Por motivos de necesidad pública podrá la Asamblea Legislativa, mediante el voto de los dos tercios de la totalidad de sus miembros, imponer a la propiedad limitaciones de interés social".* La propiedad privada y su consecuente derecho responden a la más alta esfera de interés personal, social y jurídico, pues su definición es dado por los niveles de jerarquía jurídica más altos, a lo que debe señalarse que si el dinero es un bien y este es objeto de apropiación, sin duda su tenencia tiene implícito el derecho a la propiedad privada, por lo cual, al igual que con cualquier otro bien, el dinero debe ser tratado como parte del haber propietario del individuo, lo cual deriva en el mismo respeto constitucional y legal que conllevaría cualquier otro bien y no puede existir en ningún caso ninguna norma que lesione o conculque este derecho, salvo, y tal cual lo señala el numeral 45 de la Constitución, exista un resarcimiento previo.

- **Sexto. De la expropiación del dinero.** Si se entiende el dinero como un bien objeto de propiedad privada. Como se indica antes, este no debería sufrir ninguna discriminación en términos de su tratamiento como parte del haber propietario de la

persona, esto pues queda claro que la misma Sala Constitucional en su voto 12699-2001 antes señalado, indica de forma expresa que el dinero es parte del haber propietario del individuo, de forma que al seguir el principio de que no debe discriminarse donde la ley no lo hace, y si se parte del hecho de que el dinero es un bien en sí mismo generador de propiedad privada, cualquier cobro monetario por concepto de interés estatal conllevaría consigo el pago resarcitorio previo que señala el numeral 45 de la Constitución. Es decir, en caso de expropiarse un bien a una persona, este debe conllevar consigo un pago por dicho cobro. Y si a una persona física se le aplica dicho cobro, este estaría lesionando de forma directa el haber propietario, lo que señala la necesidad y obligatoriedad constitucional de resarcir de previo por la sustracción del bien en cuestión, el cual en este caso es el dinero, por lo que un cobro tributario al haber ganancial de la persona implicaría un menoscabo de su propiedad privada. En la actualidad no se da, con base en la normativa tributaria existente, el pago resarcitorio necesario, lo que evidencia así una lesión a su derecho humano de propiedad privada y su derecho constitucional a recibir el pago compensatorio previo a la expropiación.

- **Séptimo. Del valor del dinero en el tiempo.** Al definir que el dinero es un bien parte del haber propietario del individuo, su extracción por parte del Estado del acervo propietario del individuo representaría en esencia una expropiación directa, la cual sin duda, y con base en el derecho constitucional de resarcimiento previo antes señalado, implicaría la necesidad de un pago compensatorio previo, tema que también es reforzado por lo expresado por el Tribunal Contencioso Administrativo que señala en su voto 00013-06 que: "*Por su parte, la Ley de Expropiaciones número 7495 del ocho de junio de 1995, en su ordinal primero, establece que el proceso especial expropiatorio tiene una naturaleza coactiva y forzosa, en la cual la Administración Pública utilizando su potestad de imperio y por razones de interés público legalmente comprobado, priva al particular de la propiedad privada o de derechos o intereses patrimoniales legítimos, cualesquiera sean sus titulares, mediante el pago previo de una indemnización que represente el precio justo de lo expropiado".*, Esto evidencia la obligatoriedad del pago en cuestión; no obstante, por tratarse en este caso del bien

en cuestión el dinero, su cobro no solamente implicaría el pago del valor nominal en sí mismo, pues es este el monto que es extraído del haber propietario de la persona, sino que además el dinero por su naturaleza cambiaria y debido a los efectos inflacionarios pierde valor con el tiempo, por lo cual el pago único del valor nominal extraído por el Estado no sería suficiente para compensar a la persona, pues requeriría también la compensación por la pérdida del valor inflacionario. Esto implicaría que el cobro tributario al lucro privado no solamente señalaría una expropiación de haber propietario generador, sino que además sería desproporcionado, pues no solamente no se estará resarciendo de forma previa a la persona, sino que además no se le reconocería el pago por pérdida inflacionaria del valor nominal del dinero.

- **Octavo. De la proporcionalidad, racionalidad y razonabilidad**: claramente las normas, y en particular aquellas que hagan referencia a gestión tributaria del Estado, deben respetar los principios de proporcionalidad, racionalidad y razonabilidad, temas observables en el voto 3405-92 de la Sala Constitucional, en el que se detalla que: "*de modo tal que cualquier norma o acto que atente contra esos valores o principios -entre ellos los de racionalidad, razonabilidad y proporcionalidad, que son, por definición, criterios de constitucionalidad-, o bien que conduzca a situaciones absurdas, dañinas o gravemente injustas, o a callejones sin salida para los particulares o para el Estado, no puede ser constitucionalmente válido*". Se observa claramente que las normas legales no pudiesen ser contrarias a estos principios, particularmente del impuesto analizado en esta acción, pues el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa no solamente es un impuesto directo al ejercicio del derecho humano de la propiedad privada, sino que además irrespeta el derecho constitucional, dado por la obligatoriedad del pago resarcitorio previo derivado de la expropiación del bien en cuestión. A esto se suma que el cobro tributario en cuestión tampoco reconoce el valor del dinero en el tiempo, por lo cual se estaría aplicando un cobro desproporcionado al libre ejercicio de la actividad económica elegida por el individuo (un ser humano), sujeto de protección de su propiedad privada, definida en este caso por el dinero mismo, cuyo cobro en este caso

resulta ser incluso presuntivo y que debe cancelarse aun antes de generar la renta real, elemento no razonable.

- **Noveno. Del hecho generador del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa.** Definido el dinero como un bien cuya obtención se logra por la tradición y este deriva en un derecho humano de propiedad privada, puede definirse por un simple criterio analógico y de conexidad asociativa que el lucro privado en personas físicas es en esencia una forma de apropiación del dinero, ergo, una acción generadora de propiedad privada sobre el dinero, por lo cual el libre ejercicio lucrativo de la persona física de forma legal, libre y sin afectación a terceros es básicamente el ejercicio del derecho humano de la propiedad privada, por lo cual al analizar el impuesto de renta, específicamente al gravarse las utilidades de las personas físicas, estaría evidenciando que este tributo estaría siendo un impuesto directo al libre ejercicio de un derecho humano, tema que claramente demostraría ser inconstitucional, pues no solamente se estaría antes un impuesto que grava un derecho humano, definido en el artículo 17 de la Declaración de Derechos Humano, sino también un derecho constitucional definido en el numeral 45 de la Constitución, evidenciado por la Sala Constitucional en su voto 14642-06, al señalar que: *"De esta manera, una vez que la persona ha realizado el contenido esencial de este derecho fundamental, sea la escogencia de una determinada actividad económica, su funcionamiento debe sujetarse a los requisitos señalados en el ordenamiento, los cuales –en todo momento- deben superar el riguroso examen de razonabilidad y proporcionalidad, de forma tal que no haga nugatorio o imposible el ejercicio de este derecho fundamental, al impedir de manera arbitraria el desarrollo de una actividad económica".* Cabe señalar que no se busca la inconstitucionalidad del impuesto en general, sino su aplicación a personas físicas, quienes están protegidas por los Derechos Humanos

- **Décimo. Del pago de servicios de forma separada.** Un aspecto que podría alegarse para efectos de justificar la existencia del impuesto de renta a personas físicas es dado por la necesidad del Estado de recolectar recursos para poder prestar los servicios que

la persona física necesita para lucrar, a lo cual debe señalarse, primeramente que la presente acción no busca la inconstitucionalidad del impuesto de renta como un todo, sino sus roces constitucionales al ser este aplicado a las personas físicas, quienes en esencia asumen un mayor riesgo al ejercer libremente su profesión sin la protección de un patrono, además de estar amparados por la normativa existente en materia de Derechos Humanos. Así, debe indicarse que cada servicio estatal que la persona física utiliza para lucrar ya es cancelado de forma específica y de forma separada, entiéndase la electricidad, el agua, otros servicios públicos, el uso de carreteras entre otros, de forma independiente, y no debería considerarse que al cobro y expropiación del dinero del haber propietario del individuo responde a la contraprestación por la recepción de estos servicios.

- **Undécimo. Del cobro al ejercicio del derecho humano a la propiedad privada.** Con base en todos los puntos antes tratados, puede definirse entonces que el dinero es un bien móvil, fungible y tangible, que a su vez es apropiable por la simple tradición y su tenencia presume propiedad y dominio, de forma que este bien es indudablemente parte del haber propietario de la persona, por lo cual su tenencia acarrea consigo la generación del derecho de propiedad privada, el cual es definido tanto como un derecho humano y un derecho constitucional, como de la más alta jerarquía jurídica, por lo que no pueden ser lesionados o conculcados por el Estado. A esto debe adicionarse que el lucro privado en personas físicas es básicamente la obtención de dinero, por lo cual es en esencia una forma clara de generación de apropiación sobre este bien y, por ende, su correspondiente derecho derivado de propiedad privada, de forma que puede evidenciarse que el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa es básicamente un tributo, cuyo hecho generador es el ejercicio de un derecho humano, que corresponde a la capacidad cognitiva, volitiva y física de la acumulación de dinero, ergo, de hacer crecer su acerbo propietario, de forma que este tributo específico denota tener un hecho generador dado por el ejercicio libre de un derecho humano. Así pues, el impuesto en sí mismo denota ser inconstitucional, pues estaría gravando y realizando un cobro de forma directa al ejercicio de un derecho humano, los cuales no pueden bajo ninguna

circunstancia ser conculcados por el Estado. En este caso se da un cobro a personas física por el ejercicio de su capacidad de generar propiedad privada, que tampoco está aplicando el pago resarcitorio obligatorio.

Pretensión

Por las razones expuestas, solicito que se declare la Inconstitucionalidad de la frase *"y de las personas físicas"* del artículo 1 y todo el inciso e del artículo 2 de Ley de Impuesto Sobre la Renta, número 7092 por violación a los artículos 45 y 46 de la Constitución Política.

Pruebas

Las pruebas aportadas para demostrar la inconstitucionalidad son:

- Copia textual de los artículos 45 y 46 de la Constitución Política
- Copia textual del artículo 17 de la Declaración Universal de Derechos Humanos
- Copia textual de los artículos 253, 261 y 481 del Código Civil
- Copia de los votos 12699-2001, 3495-92 y 14642-06 de la Sala Constitucional
- Copia del voto 00013-2016 del Tribunal Contencioso Administrativo

Notificaciones

Recibiré mis notificaciones en el correo electrónico: sanchez.juandiego@gmail.com

Ruego resolver conforme.

San José, a las once horas y treinta minutos del 10 del mes de Enero del año 2019

Juan Diego Sánchez Sánchez

Cédula 401750263

Autentica

Firma del abogado y sello

Consideraciones generales

Detallados y precisados todos los aspectos relacionados y atinentes a la acción de inconstitucionalidad propuesta, proceden a señalarse algunas consideraciones generales de la propuesta del trabajo.

Las consideraciones investigativas finales son las siguientes:

- **Presentación:** la acción propuesta, en el momento de presentar y defender la tesis desarrollada, no ha sido interpuesta ante la Sala Constitucional, de forma que su eventual presentación antes este órgano constitucional queda pendiente una vez que el trabajo haya sido presentado y debidamente disertado.

- **Asunto pendiente en tribunales:** tal cual señala el numera 75 de la Ley de Jurisdicción Constitucional (1989), es necesario que exista una situación pendiente de resolver en tribunales o bien, de agotamiento de vía administrativa para efectos de poder interponer la acción de inconstitucionalidad. Con base en este precepto, se señala que el reclamo pendiente se da en relación con el impuesto de renta a personas físicas, directamente con el Ministerio de Hacienda, y se plantea dicho reclamo en función del cobro del impuesto de renta del periodo 2018, gestión que contempla el cobro abusivo, presuntivo y desproporcionado del tributo, y sirve de base para la interposición de la posterior acción de inconstitucionalidad que se detalla en este trabajo, tema de fondo de la investigación.

- **Contexto político:** claramente, por tratarse de un tema de corte tributario desarrollado en un entorno político donde los conceptos ligados a un eventual plan fiscal y a una crisis de liquidez del gobierno, existe un elemento de resistencia por parte de las autoridades correspondientes, primordialmente con base en la idea de que el Estado requiere recursos para poder solventar dicha crisis, por lo cual el fallo final que dictamine el curso de la acción puede estar influido por este entorno social y político.

- **Inconstitucionalidad específica:** es importante señalar que el trabajo realizado pretende impugnar la inconstitucionalidad del impuesto de renta, pero no como un todo; es decir, no se ataca al tributo por sí mismo como impuesto inconstitucional, sino lo que se pretende mostrar es que su aplicación a personas físicas implicaría una lesión directa a un derecho humano, por lo cual su aplicación resultaría en una inconstitucionalidad evidente ante el derecho de propiedad privada.

- **Aplicación a otros impuestos**: aunque no son temas específicos de análisis en la presente investigación, los expuestos y conceptos analizados en este trabajo puede ser extrapolados a otros tributos, tales como el impuesto territorial o bien el impuesto a la tenencia específica de bienes, tributos que parecieran estar siendo aplicados al ejercicio del derecho de propiedad privada.

Referencias

Acedo, A. (2013). *Introducción al Derecho Privado.* Madrid: Dykinson.

Alonso, M. (2008). *Estrategias Empresariales y extinción colectiva de los contratos de trabajo*. Madrid: REUS S.A.

Álvarez, F y Varela, J. (2004). *Sociología, capitalismo y democracia.* Madrid: Ediciones Mora S. L.

Amnistía Internacional. (2018). *Relevancia e influencia de la declaración universal.* Tomado el 6 de Agosto del 2018 desde: http://www.amnistiacatalunya.org/edu/es/historia/dh-sirve.html

Anderson, D., Sweeney, D. y Williams, T. (2008). *Estadística para Administración y Economía.* (10ma ed.). México: Cengage Learning

Araya, C. (2011). *El sistema tributario costarricense: Análisis y contribuciones para su reforma*. Costa Rica: Intersedes. Revista de las Sedes Regionales. v. XI.

Argente, J., Arveras, C., Márquez, A. y Rodríguez, A. (2008). *Guía de la declaración de renta 2007*. España: Edición Fiscal CISS.

Argente, J., Arveras, C., Gil, M., Márquez, A., Martin, J., Mellado, F. y Rodríguez, M. (2007). *Guía Impuesto sobre la renta de las personas físicas*. (3era ed.). España: Editorial Fiscal CISS.

Arias, J. (2017). *Contraloría señala deficiencias de Hacienda en atención a contribuyentes.* Tomado el 5 de Agosto de 2018 desde: https://www.crhoy.com/nacionales/contraloria-senala-deficiencias-de-hacienda-en-atencion-a-contribuyentes/

Armijo, G. (2003). *La tutela supraconstitucional de los Derechos Humanos en Costa Rica.* Chile: Universidad de Talca. Revista Iure et Praxis. v.9. Num.1.

Arroyo, J. (2013). *Régimen Tributario costarricense: Marco general y principales tributos*. Costa Rica: Ulacit. Revista Derecho en Sociedad. Num. 4.

Asamblea Legislativa. (1989). *Ley de Jurisdicción Constitucional*. Costa Rica

Asamblea Legislativa. (1949). *Constitución Política*. Costa Rica

Asamblea Legislativa. (1988). *Ley General del Impuesto Sobre la Renta*. Costa Rica

Asamblea Legislativa. (1971). *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*. Costa Rica

Asamblea Legislativa. (1887). *Código Civil*. Costa Rica.

Avendaño. M. (2017). *Con la ayuda de un contador, EF le explica cómo llenar una declaración del impuesto sobre la renta.* Tomado el 7 de Agosto del 2018 desde: https://www.elfinancierocr.com/economia-y-politica/con-la-ayuda-de-un-contador-ef-le-explica-como/MJGDAVD4YFEQ7CCBGMME2BNQCM/story/

Avendaño. M. (2017). *EF Explica: Cómo declarar y pagar el impuesto sobre la renta.* Tomado el 7 de Agosto del 2018 desde: https://www.elfinancierocr.com/economia-y-politica/ef-explica-como-declarar-y-pagar-el-impuesto-sobre-la-renta/B75JZMI52BC33LN3VBYZZD6JDA/story/

Babbie, E. (2000). *Fundamentos de la investigación social*. México, D.F.: International Thomson Editores.

Ball, O. y Gready, P. (2006). *Los Derechos Humanos.* Reino Unido: Oxford

Beltrán, M. (2016). *Dramaturgia y Hermenéutica: para entender la realidad social*. Madrid: C.I.S.

Bernal, C. (2006). *Metodología de la investigación para Administración, Economía, Humanidades y Ciencias Sociales.* México, D. F.: Pearson.

Bisquerra, R. (2000). *Métodos de investigación educativa*. Barcelona: Grupo Editorial Ceac, S.A.

Boragina, G. (2011). *La democracia.* Argentina: Ediciones Libertad

Bravo, J. (2018). *Derecho Tributario. Reflexiones.* Lima: Jurista Editores

Bravo. J. (2008). *Derecho Tributario. Escritos y reflexiones.* Bogotá: Editorial Universidad del Rosario

Brenes, A. (2000). *Los trabajos finales de graduación. Su elaboración y presentación en las Ciencias Sociales.* San José: Editorial Universidad Estatal a Distancia.

Calatayud, V. (2009). *Temas de Derecho Privado.* San José Costa Rica: V. Calatayud P.L

Campiña, G. y Fernández, M. (2010). Empresa y Administración. Madrid: Editex.

Casal. (2008). *Los Derechos Humanos y su protección. (Estudio sobre Derechos Humanos y Derechos Fundamentales).* Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.

Cordero, E. y Aldunante, E. (2008). *Historia del pensamiento jurídico.* Chile: Universidad Católica de Valparaiso. Revista de estudios históricos-jurídico. Num. 30.

Cortés, F., Escobar, A. y González, M. (2008). *Método científico y política social. A propósito de las evaluaciones cualitativas de programas sociales.* México: El Colegio de México, A. C.

Crismán, R. (2016): *La construcción de escalas de medición para la investigación y sus aplicaciones didácticas*. España: ACCI ediciones

Cruz. A. (2011). *Intervención del Estado colombiano en el sector solidario.* Bogotá: Editorial Universidad del Rosario.

Delgado, E. y Cisneros, M. (2018). *Déficit fiscal de Costa Rica superó las proyecciones y cerró en 6,2% del PIB en 2017.* Costa Rica: Grupo Nación.

Díaz, P. (2012). *El principio de confianza legítima en Derecho Tributario.* España: Universidad de Almería

Díaz, A. (2009). *Diseño estadístico de experimentos*. (2nda ed.). Colombia: Editorial Universidad de Antioquia.

Dirección General de Presupuesto Nacional. (2014). *El presupuesto nacional de Costa Rica.* Costa Rica: Ministerio de Hacienda.

Ehrhardt M. y Brigham E. (2007). *Finanzas Corporativas*: México D.F.2da. Edición- International Thompson Editores

El Financiero. (2016). *56% de los profesionales declaró cero impuestos sobre las utilidades de 2011 al 2015.* Costa Rica: Periódico el Financiero.

Enciclopedia de Derecho On Line (2016). *Tasa impositiva.* Tomado el 20 de Julio del 2018 desde: https://leyderecho.org/tasa-impositiva/

Fernández, J. (2006). *La jurisprudencia constitucional y la regulación del mercado*. Costa Rica: Universidad de Costa Rica. Revista de Ciencias Jurídicas. v. 110. pp. 38-68.

Flores, L. (S.F). *Vías de protección de los derechos fundamentales en Costa Rica (Parte I)*. Costa rica: Procuraduría General de la República.

Flores, C., Martínez, J. y Padillla, A. (2006). *La economía. Virtudes e inconvenientes. Manual básico para no economistas.* Chile: RIL editores.

García, M. y Fabián, C. (2005). *Manual práctico de legislación de la construcción.* Buenos Aires: Nuboko.

García, C. (2003). *El derecho a la intimidad y dignidad del Tribunal Constitucional*. Murcia, España: Universidad de Murcia

Goldschmidt, R. (2008). *Curso de Derecho Mercantil*. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello

Gómez, F (1999). *El derecho al desarrollo como Fiderecho humano en el ámbito internacional jurídico*. España: Universidad de Deusto

Gómez, G. (2018). *Tratamiento fiscal de las asociaciones en participación*. Tomado el 5 de Agosto del 2018 desde: http://www.eumed.net/libros-gratis/2011a/912/Historia%20de%20los%20impuestos.htm

Gómez, J. (2005). *La tributación a la renta en el Istmo Centroamericano: análisis comparativo y agenda de reformas*. Chile: Naciones Unidas.

Gómez, M. (2010). *Comentarios al Código Penal.* Valladolid: Lex Nova.

Gómez, M. (2006). *Introducción a la Metodología de Investigación científica*. Argentina: Editorial Brujas.

Gullock, R. (2014). *Derecho Constitucional.* San José, Costa Rica: EUNED.

Hernández . (2015), *Constitución Política de la República de Costa Rica.* Costa Rica

Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2010). *Metodología de la investigación* (5ta ed.). México, D.F.: Editorial McGraw-Hill.

Jaramillo, D. (2011). *Del Derecho laboral al Derecho del trabajo.* Bogotá: Editorial Universidad del Rosario.

Krugman, P., Wells, R. y Olney, M. (2008). *Fundamentos de economía*. Barcelona: Reverté S.A

Lacruz, J., Delgado, J. y Parra, M. (2004). *Nociones del Derecho Civil Patrimonial e Introducción al Derecho*. (4ta ed.). Madrid: Dykinson

López, F. (2017). *El patrimonio cultural en Europa y Latinoamérica*. España: Instituto Nacional de Administración Pública.

López, M. y González, L. (2008). *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Cometario artículo por artículo*. España, Bilbao: Fundación BBVA.

Madrigal, K. (2015). *¿Cómo calcular el impuesto sobre la renta?.* Tomado el 9 de Agosto desde: https://www.larepublica.net/noticia/como_calcular_el_impuesto_sobre_la_renta

Martínez, C. (2014). *Técnica e instrumentos de recogida y análisis de datos*. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia.

Meléndez, D. (2018). *¿Reforma tributaria a cambio de que?.* Costa Rica: Periódico la Nación, 3 de Marzo.

Menéndez, A. (2007). *Derecho financiero y tributario español.* Normas básicas. España: Lex Nova S.A.

Mendicoa, G.E. (2003). *Sobre tesis y tesistas. Lecciones de enseñanza – aprendizaje*. Buenos Aires: Espacio Editorial

Miguez, I. y Padín, C. (2011). *Comercio internacional. Una visión general de los instrumentos operativos del comercio exterior*. España: Editorial Vigo.

Millet, E. (2014). *12 años clave en la vida de Juan sin tierra.* Tomado el 7 de Agosto desde: https://www.lavanguardia.com/historiayvida/la-vida-de-juan-sin-tierra_12014_102.html

Ministerio de Hacienda Costa Rica. (2018). *Factura electrónica.* Tomado el 7 de Agosto del 2018 desde: http://www.hacienda.go.cr/contenido/14350-factura-electronica

Ministerio de Hacienda Costa Rica. (2018). *Impuesto de la renta (régimen tradicional).* Tomado el 19 de Julio del 2018 desde: http://www.hacienda.go.cr/contenido/12994-impuesto-sobre-la-renta-regimen-tradicional

Ministerio de Hacienda Costa Rica. (2018). *Información general, misión, visión y valores institucionales.* Tomado el 5 de Agosto del 2018 desde: http://www.hacienda.go.cr/contenido/20-mision-vision-y-valores-institucionales

Ministerio de Hacienda. (2017). *DGT 848-2017*. Costa Rica: Poder Ejecutivo
Mir, S. (2003). *Introducción a las bases del Derecho Penal*. (2nda ed.) Bdef: Buenos Aires
Molina, L. (2011). *La teoría del justo precio.* Valladolid, España: Editorial Maxtor.
Molina, C., Álvarez, M., Peláez, F. y Botero, L. (2006). *Derecho Constitucional General*. (2nda ed.). Medellín: Universidad de Medellín.
Molina, F., Martinez, M., Ares, M y Hoffman, V. (2008). *La estructura y naturaleza del capital social en las aglomeraciones territoriales de empresas. Una aplicación al sector cerámico español*. España: Fundación BBVA.
Mora, L. (2014). *Constitución y sistema económico*. Costa Rica: ULACIT. Revista Derecho en Sociedad. Num. 6.
Mundoantiguo. (2018). *La revolución francesa.* Tomado el 8 de Agosto del 2018 desde: http://mundoantiguo.net/la-revolucion-francesa/
Muñoz, C. (2011). *Cómo elaborar y asesorar una investigación de tesis*. (2nda ed.) México: Pearson.
Namakforoosh, M. (2005). *Metodología de la investigación.* (2nda ed.)México, D.F.: Limusa.
Navas, A. (2014). *Izquierda y derecha: ¿Una tipología válida para un mundo globalizado?*. España: Dialnet. Revista de Comunicación. Num. 13.
Navarro, J. (2011). *Epistemología y metodología*. México: Grupo editorial Patria
Ochoa, O. (2008). *Bienes y Derechos Reales.* Derecho Civil II. Venezuela, Caracas: Editorial Texto C.A
Olaso, L. (2008). *Introducción al Derecho. Introducción filosófica al estudio del Derecho. Tomo I.* Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.
Organización de Naciones Unidas. (1948). *Declaración de Derechos Humanos.* Tomado el 3 de Junio del 2018 desde: http://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/1948-DeclaracionUniversal.htm?gclid=CjwKEAiAmOymBRD0_evS4aTh2hUSJAB7FkhysVofE1kZTCQRwffBFOa7A_nRTAQxlKuu0RASL14tlBoCeILw_wcB
Ollala. T (2013). *Los Derechos Humanos: un comentario filosófico*. España: Miguel Santa Ollala Tovar
Parkin, M. (2004). *Economía.* México: Pearson Education.
Pacheco, F. (2009). *Introducción a la teoría del estado.* Costa Rica: UNED.
Poder Judicial. (2008) *El daño moral en la jurisprudencia de la Sala Primera.* Costa Rica: Sala Primera
Peña, J. (2018). *Para cerrar el déficit fiscal no hay que aumentar impuestos*. Tomado el 7 de Agosto del 2018 desde: https://www.elmundo.cr/cerrar-deficit-fiscal-no-aumentar-impuestos/
Psicología y Empresa. (2010). *El profesional independiente.* Tomado el 10 de Junio desde: https://psicologiayempresa.com/el-profesional-independiente.html
Quinche, M. (2015). *La acción de inconstitucionalidad.* Colombia: Universidad del Rosario Editorial.
Rastrollo (2013). *Poder público y propiedad privada en el urbanismo: La junta de compensación.* España: Editorial Reus S.A.
Rionda, J. (2006). *Economía de la empresa. Ideas clave*. España: Eumed
Rocha, C. (2006). *Manual de Introducción al Derecho*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario.
Rodríguez, O. (2016). *Profesiones liberales tributan ¢41.000 al mes en promedio.* Tomado el 9 de Agosto del 2018 desde:

https://www.nacion.com/economia/finanzas/profesiones-liberales-tributan-c-41-000-al-mes-en-promedio/X4BUYFNSB5EZTKT5ZVEI6EF5DE/story/

Rodríguez, A. (2001). *Izquierda y derecha en política*. El Salvador: UCA. Revista de Ciencias Sociales y Humanidades. Num. 82.

Rodríguez, M. (2010). *La nueva generación de Derechos Humanos. Origen y justificación.* (2nda ed.). Madrid: Dykinson S.L

Romero, J. (1999). *Derecho Administrativo general.* Costa Rica: UNED.

Rosanía, G. (2015). *La historia de los impuestos.* Tomado el 7 de Agosto del 2018 desde: https://www.elcomercio.com/cartas/historia-impuestos-opinion-ecuador.html

Roveta, F. (2009). *El descubrimiento de los Derechos Humanos.* Madrid: IEPALA Editorial.

Sala Constitucional Costa Rica. (2018). *Recurso de amparo.* Tomado el 25 de Julio del 2018 desde: https://www.poder-judicial.go.cr/salaconstitucional/index.php/recurso-amparo

Sala Constitucional Costa Rica. (2016). *Acción de inconstitucionalidad.* Tomado el 25 de Julio del 2018 desde: https://www.poder-judicial.go.cr/salaconstitucional/index.php/accion-inconstitucionalidad

Sala Constitucional. (2016). *Voto 12496.* Costa Rica: Poder Judicial

Sala Constitucional. (2013). *Voto 10282-10. Acción de Inconstitucionalidad.* Costa Rica: Poder Judicial.

Sala Constitucional. (2013). *Sentencia 3750.* Costa Rica: Poder Judicial.

Sala Constitucional. (2007). *Voto 11923-07.* Costa Rica: Poder Judicial.

Sala Constitucional. (2006). *Voto 04205-06.* Costa Rica: Poder Judicial.

Sala Constitucional. (2006). *Voto 14642-06.* Costa Rica: Poder Judicial.

Sala Constitucional. (2004). *Voto 05015-04.* Costa Rica: Poder Judicial.

Sala Constitucional (2001). *Voto 12699-2001*. Costa Rica: Poder Judicial.

Sala Constitucional. (1992). *Voto 03495-92.* Costa Rica: Poder Judicial.

Sánchez, J. (2017). *Aproximaciones del respeto a la esfera Individual del sujeto de derecho privado. Un enfoque constitucional*. Revista Contacto Global. Costa Rica: Universidad Autónoma de Centroamérica. Edición VIII. pp. 8-21

Sauri, G. (2014). *Derecho a defender los Derechos Humanos.* México: Flacso.

Shapiro, I. y Wiggins, L. (2009). *When the Government Takes Your Money, It Takes Your Property*. Cato Institute. Tomado el 9 de Setiembre desde: https://www.cato.org/publications/commentary/when-government-takes-money-it-takes-property

Servicio de Impuestos Internos. (2018). *Diccionario básico tributario contable. Tomado* el 23 de Julio del 2018 desde: http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_r.htm

Sierra., R. (2005). *Tesis doctorales y trabajos de investigación científica.* Madrid: Thomson.S.A.

Soto, M. (2005). *Nociones básicas del Derecho.* (2nda ed.). Costa Rica: UNED.

SUNAT Perú. (2016). *Determinación de la renta neta.* Tomado el 24 de Junio del 2018 desde: http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/impuesto-a-la-renta-empresas/regimen-general-del-impuesto-a-la-renta-empresas/calculo-anual-del-impuesto-a-la-renta-empresas/2899-02-determinacion-de-la-renta-neta

Torrealba, A. (2009). *Derecho Tributario: Principios generales y derecho tributario material.* Costa Rica: Editorial Jurídica Continental

Tribunal Contencioso Administrativo (2016). *Proceso de conocimiento.30-216 II.* Costa Rica: Poder Judicial

Tribunal Contencioso Administrativo (2016). *Sentencia 0001-2016.* Costa Rica: Poder Judicial

Universidad Autónoma de México. (2014). *Evolución histórica de los impuestos en México.* México: Facultad de Economía UNAM.

Universidad Estatal a Distancia. (2000). *Jurisprudencia constitucional. Recopilación de las sentencias de constitucionalidad dictadas entre 1890 y 1990 por la Corte de Casación y la Corte Plena.* Costa Rica: UNED Editorial.

Universidad Internacional de Valencia (2016). *Capacidad volitiva y cognitiva*. Tomado el 7 de Junio del 2018 desde: https://www.universidadviu.es/capacidad-volitiva-cognitiva/.

Wolter Kluwer S.A (2007). *Todo procedimiento Tributario.* España: Wolter Kluwer S.A.

Anexos

Anexo 1

Cuestionario aplicado a abogados

Cuestionario

El presente cuestionario tiene el objetivo de recolectar información para la confección de una tesis de Licenciatura en Derecho, referente a la definición del dinero como objeto de propiedad privada, así como la definición del lucro privado en personas físicas como un derecho humano y una posible inconstitucionalidad del impuesto correspondiente. La información suministrada es exclusivamente para efectos académicos y no comerciales**. Favor marcar solo una opción para cada pregunta.** De antemano se le agradece su colaboración.

Datos generales

1) ¿Cuál es su estatus actual como abogado?

a. ( ) En ejercicio
b. ( ) No ejerce
c. ( ) Retirado

2) Años que ha ejercido o ejerció la profesión

a. ( ) 1 - 3
b. ( ) 3 - 5
c. ( ) 5 - 7
d. ( ) 7 - 10
e. ( ) 10 - 13
f. ( ) 13 - 15
g. ( ) 15 - 17
h. ( ) 17 - 20
i. ( ) 20 - 23
j. ( ) 23 - 25
k. ( ) Más de 25

3) ¿Cuál es el área de especialidad en Derecho a la que más se dedica?

a. ( ) Civil
b. ( ) Administrativo
c. ( ) Penal
d. ( ) Familia
e. ( ) Laboral
f. ( ) Comercial
g. ( ) Aduanal
h. ( ) Tributario
i. ( ) Bancario
j. ( ) Agrario
k. ( ) Ambiental
l. ( ) Propiedad Intelectual
m. ( ) Constitucional
n. ( ) Internacional

o. ( ) Derechos Humanos
p. ( ) Otro

4) ¿Se desempeña como profesional en el ámbito privado?

a. ( ) Sí
b. ( ) No (Favor pasar a la pregunta 6)

5) ¿En qué área se desempeña mayormente en el ámbito privado?

a. ( ) Litigante
b. ( ) Asesoría empresarial
c. ( ) Consultoría personal
d. ( ) Educación universitaria
e. ( ) Capacitación profesional
f. ( ) Publicaciones
g. ( ) Otro

6) Grado académico.

a. ( ) Licenciatura
b. ( ) Maestría
c. ( ) Doctorado
d. ( ) Otro

En relación con el dinero como bien jurídico

7) ¿Considera el dinero como bien objeto de propiedad privada?

a. ( ) Sí
b. ( ) No (Favor pasar a la pregunta 9)

8) ¿Cuál de las siguientes características considera que más define al dinero como un bien objeto de propiedad privada?

a. ( ) Es un bien en sí mismo
b. ( ) Genera dominio
c. ( ) Pertenece a quien lo tiene
d. ( ) Implica señorío sobre la cosa
e. ( ) Es de libre disposición

9) Desde su punto de vista, evalúe los elementos que deben protegerse como derecho derivado del dinero.

Elemento	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
Resarcimiento					
No confiscación					
Respeto por terceros					
Libre disposición					

Respeto del Estado					
Protección jurídica					
Respeto constitucional					
Otro					

10) ¿Cuál sería una justificante para que el dinero no sea definido como objeto de propiedad privada?

a. ( ) No es objeto de apropiación
b. ( ) Su libre circulación lo hace inapropiable
c. ( ) No tiene señorío
d. ( ) Al ser fungible no implica propiedad
e. ( ) Su simple tenencia presume propiedad
f. ( ) Es rápidamente intercambiable entre partes
g. ( ) Ninguna

11) Indique la valoración que usted otorgaría a la protección que el ordenamiento jurídico actualmente brinda al dinero como bien jurídico en manos de particulares.

a. ( ) Muy alto
b. ( ) Alto
c. ( ) Medio
d. ( ) Bajo
e. ( ) Muy bajo

12) ¿Cuál es la mayor vulnerabilidad que el dinero como bien jurídico tiene actualmente en el ordenamiento jurídico nacional?

a. ( ) No tiene un resarcimiento claro
b. ( ) No es considerado propiedad privada
c. ( ) Facilidad de confiscación tributaria
d. ( ) Abuso de su función social
e. ( ) Falta de protección contra terceros
f. ( ) No tiene un dominio definido
g. ( ) Altos costos tributarios
h. ( ) Falta de dominio registral

13) Señale que tan importante es que el dinero sea protegido por normativa legal contra abusos tributarios por parte del Estado

a. ( ) Definitivamente importante
b. ( ) Importante
c. ( ) Relativo
d. ( ) No importante
e. ( ) Definitivamente no importante

En relación a los derechos derivados del dinero

14) Señale que tanto considera que la generación de lucro privado en personas físicas implica la generación de propiedad privada sobre el dinero

a. ( ) Muy alto
b. ( ) Alto
c. ( ) Relativo
d. ( ) Bajo
e. ( ) Muy bajo

15) Señale que tanto considera que la propiedad privada sobre el dinero es un derecho humano

a. ( ) Muy alto
b. ( ) Alto
c. ( ) Relativo
d. ( ) Bajo
e. ( ) Muy bajo

16) Evalúe los siguientes derechos humanos en términos de que tanto pueden ser conculcados por el Estado en materia tributaria

Característica	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
Salud					
Libertad					
Vida					
Propiedad privada					
Libre asociación					
Familia					
Libre tránsito					
Autodeterminación					
Trabajo					

17) ¿Considera que el lucro privado en personas físicas pudiese considerarse un derecho humano?

a. ( ) Sí
b. ( ) No

Indique la razón de su respuesta:_____

En relación al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa

18) ¿Cuál es su posición con respecto al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa?

a. ( ) Es casi confiscatorio
b. ( ) Es excesivo
c. ( ) Raya en lo inconstitucional
d. ( ) Es alto
e. ( ) Es justo

f. ( ) Es adecuado pero debe subirse su tasa
g. ( ) Es muy bajo

19) En relación al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, valore los siguientes elementos en términos de si pudiesen denotar o no roces de inconstitucionalidad.

Elemento	Muy Poco	Poco	Medio	Alto	Muy Alto
Confiscatorio					
Abusivo					
Arbitrario					
Lesivo					
Desproporcionado					
Deshumanizante					
Desvirtúa la propiedad privada					
Presuntivo					
Anti derechos humanos					
Otro					

20) Asumiendo la siguiente idea "El dinero es un bien jurídico objeto de apropiación y propiedad privada y el lucro privado es la generación del derecho de propiedad privada sobre el dinero, lo cual es un derecho humano, y no puede existir un impuesto cuyo hecho generador sea un derecho humano" ¿Qué tan de acuerdo de está con esta afirmación?

a. ( ) Totalmente de acuerdo
b. ( ) De acuerdo
c. ( ) Indeciso
d. ( ) En desacuerdo
e. ( ) Totalmente en desacuerdo

21) Con base en la idea de la pregunta anterior ¿Qué tan descabellado considera la presentación de una acción de inconstitucionalidad contra el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa considerando que este sería un impuesto directo a un derecho humano?

a. ( ) Totalmente descabellado (Fin de la encuesta)
b. ( ) Descabellado (Fin de la encuesta)
c. ( ) Indeciso
d. ( ) Pertinente
e. ( ) Totalmente pertinente

Anexo 2

Entrevista aplicada a especialistas

Entrevista

La presente entrevista tiene el objetivo de la recolección de información para la confección de une tesis de Derecho, referente a la definición del dinero como objeto de propiedad privada, así como la definición del lucro privado en personas físicas como un derecho humano y una posible inconstitucionalidad del impuesto correspondiente. La información suministrada es exclusivamente para efectos académicos y no comerciales**.** De antemano se le agradece su colaboración.

Indique su área de especialidad en Derecho y si tiene o ha tenido alguna relación y desempeño profesional en las áreas de Derecho Tributario, Derechos Humanos, o Derecho Constitucional

En términos jurídicos ¿Cómo definiría al dinero?

¿El dinero genera un derecho de propiedad privada? Explique

¿Cuáles características considera más relevantes en relación al dinero como un bien objeto de propiedad privada?

¿Encuentra alguna relación entre el lucro privado en persona física y la generación de propiedad privada en cuanto al dinero?

Explique cuales derechos derivados del dinero deben ser mayormente protegidos por el Estado mediante el ordenamiento jurídico.

¿Considera que la propiedad privada sobre el dinero podría considerarse un Derecho Humano? Explique

En relación a la siguiente hipótesis "El dinero es un bien jurídico y su obtención por el lucro privado en personas físicas genera propiedad privada sobre él, siendo esto un derecho humano y no pueden existir impuestos directos a este tipo de derechos" ¿La considera procedente?

En términos de posibles elementos conculcatorios de derechos ¿Cuál es su posición con respecto al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa?

¿Qué tan procedente consideraría la interposición de una acción de inconstitucionalidad contra el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa basada en que este conculca un derecho humano derivado de la propiedad privada sobre el dinero?

Anexo 3

Cálculo del Alfa de Cronbach

Item	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33		
Sujeto 1	5	3	5	5	5	5	5	3	2	5	4	4	1	1	1	1	1	1	1	1	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4	3	5		117
Sujeto 2	2	3	3	2	4	4	4	3	3	4	3	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	3	4	4	4	3	3	3	3	3	3	4		86
Sujeto 3	5	5	5	5	5	5	5	3	4	5	5	4	4	4	4	5	4	3	4	4	4	3	3	3	3	3	1	2	2	2	2	1	1		118
Sujeto 4	5	2	4	5	4	5	5	4	3	5	2	5	5	5	5	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	3	3		134
Sujeto 5	1	1	1	5	4	4	4	4	2	5	5	5	5	5	5	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	1	1		134
Sujeto 6	4	4	4	4	4	4	4	1	1	5	1	5	1	1	1	1	1	1	1	1	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5		110
Sujeto 7	5	1	5	2	4	5	5	3	5	4	5	3	1	1	1	4	4	4	4	4	4	2	2	2	2	2	1	2	2	1	3	1	1		95
Sujeto 8	1	1	5	5	5	5	5	5	3	4	4	3	5	5	5	5	5	5	5	5	5	3	3	3	3	3	1	2	1	1	1	3	4		119
Sujeto 9	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3		99
Sujeto 10	5	4	5	5	5	5	5	3	3	5	4	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	2	5	4	4	1	1	4	4	4	1	5	5		139
Sujeto 11	5	5	5	4	3	4	5	3	3	5	5	4	5	5	4	5	5	3	2	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4	4		148
Sujeto 12	5	1	5	5	5	5	5	3	3	5	3	3	3	5	5	5	4	5	5	3	5	5	5	3	5	4	1	4	5	3	3	3	3		132
Sujeto 13	3	4	2	4	4	4	4	4	2	4	4	5	4	4	5	4	4	3	4	4	4	4	4	3	5	4	2	3	3	3	3	4	4		122
Sujeto 14	3	3	4	3	4	3	4	3	3	5	4	3	5	5	5	4	4	5	5	4	5	3	4	5	3	2	2	2	2	1	3	3	2		116
Sujeto 15	1	1	1	1	1	1	1	1	2	5	4	2	1	1	1	2	2	2	1	1	1	4	4	4	4	2	2	4	4	2	1	4	3		71
Sujeto 16	5	1	5	4	4	5	5	3	4	4	5	2	1	1	1	4	4	1	1	4	4	2	2	2	2	4	2	2	4	2	3	1	1		95
Sujeto 17	5	5	5	5	5	5	5	5	3	5	4	5	4	4	4	5	4	4	4	4	4	4	5	5	5	5	3	5	5	5	5	4	4		149
Sujeto 18	5	5	5	5	5	5	5	5	4	5	5	5	1	1	1	1	2	1	2	1	2	3	3	5	4	3	2	2	4	2	3	2	2		106
Sujeto 19	4	4	4	4	4	4	4	4	3	4	2	1	2	1	1	2	1	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1		76
Sujeto 20	5	1	5	5	5	5	5	3	4	5	4	2	1	1	1	4	4	1	1	1	1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	1	1		96
Sujeto 21	4	3	4	5	4	5	5	4	4	3	3	4	3	2	2	2	3	2	2	2	4	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	2	2		104
Sujeto 22	4	3	4	4	4	4	4	3	3	4	3	4	4	3	4	4	4	3	3	4	4	3	3	3	3	4	1	3	2	2	3	3	3		110
Sujeto 23	5	2	5	2	4	4	4	3	3	2	2	1	3	2	1	2	2	3	5	2	1	2	4	5	5	5	5	4	4	4	1	3	1		101
Sujeto 24	5	5	5	5	5	5	5	5	3	5	4	3	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4	4	3	4	5	2	2	2	2	2	3	4		137
Sujeto 25	5	5	5	5	5	5	5	5	3	5	5	5	4	5	3	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	2	5	4	4	3	4	3		139
Sujeto 26	5	5	5	3	5	5	5	3	3	4	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	4	4	4	4	4	4	4	4	5	4	3	3		123
Sujeto 27	4	3	4	4	4	4	3	3	3	4	2	1	3	1	1	4	3	1	1	1	4	5	5	4	4	5	5	3	3	5	3	1	1		102
Sujeto 28	1	1	5	5	5	5	1	1	5	4	5	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	1	1	2	1	1	2	1	1	1	1		64
Sujeto 29	3	4	5	4	5	2	3	3	2	1	2	2	1	1	1	1	3	1	1	1	3	3	3	3	3	4	4	3	3	3	3	4	1		86
Sujeto 30	4	4	4	4	4	4	4	1	2	4	4	4	1	1	1	3	2	2	2	4	2	3	3	3	4	4	2	4	3	3	1	3	3		97
Sujeto 31	4	2	4	4	4	4	4	3	3	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4		128
Sujeto 32	5	4	4	5	4	5	5	4	4	4	4	5	5	4	5	5	4	5	4	4	4	3	3	3	3	4	1	1	1	1	4	4	4		125
Sujeto 33	5	1	4	5	4	4	5	5	2	5	4	4	5	2	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4		149
Sujeto 34	4	5	4	5	5	5	5	4	3	4	4	3	2	2	2	4	2	2	2	2	4	4	4	3	4	4	2	3	3	3	3	4	4		114
Sujeto 35	4	2	4	2	4	4	4	3	4	4	4	4	2	2	2	2	2	2	5	2	2	4	4	4	4	4	4	4	4	3	1	4	4		108
Sujeto 36	4	2	4	4	1	4	4	3	2	4	3	2	4	2	2	4	4	4	4	2	4	4	4	4	3	4	4	4	4	3	3	4	4		112
Sujeto 37	3	1	5	5	5	5	2	3	4	1	2	1	2	2	1	2	2	2	2	1	2	2	3	1	3	2	1	1	1	1	3	2	1		74
Sujeto 38	5	5	5	5	5	5	5	3	3	4	3	5	1	1	1	1	2	1	1	1	1	3	5	5	5	5	5	3	3	3	1	4	3		108
Sujeto 39	4	3	4	4	4	4	2	3	4	3	4	1	4	3	3	4	4	3	3	3	3	3	2	3	2	2	2	3	2	1	1	1	1		93
Sujeto 40	1	4	4	4	4	4	4	1	3	2	2	1	4	4	4	2	3	2	4	4	4	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1		77
Sujeto 41	4	2	4	2	4	4	4	3	2	4	4	3	4	4	2	4	4	2	4	4	4	2	3	3	3	3	2	3	3	2	1	2	2		101
Sujeto 42	5	5	4	2	3	4	4	3	3	3	2	1	4	4	2	5	4	5	4	3	5	3	4	3	4	3	1	1	2	1	2	2	3		104
Sujeto 43	5	5	5	5	3	5	5	5	1	5	5	3	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5		157
Sujeto 44	5	5	5	4	2	2	2	2	1	5	4	1	5	3	4	2	2	4	2	2	4	1	2	2	2	3	2	2	1	1	3	2	2		89
Sujeto 45	4	4	5	5	5	5	4	3	3	4	4	4	4	4	4	5	4	5	3	3	5	5	3	3	1	1	1	1	1	1	1	3	2		110
Sujeto 46	4	2	3	5	4	3	3	3	2	4	3	2	4	4	4	3	3	2	2	2	2	4	5	4	4	4	3	4	3	2	2	2	3		104
Sujeto 47	4	2	4	4	5	5	5	5	3	3	3	2	4	1	1	3	3	1	1	1	1	3	3	2	3	5	4	3	3	3	3	2	4		99
Sujeto 48	4	2	4	2	4	5	5	5	3	5	5	4	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	5	5		143
Sujeto 49	5	5	5	5	5	5	5	3	5	4	5	5	2	4	1	4	1	1	4	1	4	3	3	3	2	3	2	3	3	1	3	1	1		107
Sujeto 50	5	2	5	5	5	5	5	3	3	5	5	5	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	4	3	3	5	5	4	3	3	3	4	4		106
Sujeto 51	3	3	3	5	3	5	5	3	2	4	3	1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	5	5	4	3	4	3	3	3	1	3	3	3		107
Sujeto 52	4	2	4	5	4	5	3	3	4	3	4	2	1	1	1	2	2	1	1	2	2	3	3	5	3	3	3	3	4	2	1	1	1		88
Sujeto 53	3	3	5	5	5	5	5	1	3	5	4	4	5	5	5	5	3	3	3	3	5	4	4	2	3	4	2	3	5	2	1	3	3		121
Sujeto 54	4	2	2	4	2	2	2	3	4	5	4	4	3	3	3	3	3	3	3	3	3	2	2	2	2	2	2	1	1	1	1	4	1		86
Sujeto 55	5	2	4	4	4	4	3	4	3	3	4	2	2	1	1	3	4	1	1	1	1	3	3	2	3	4	3	1	4	1	2	1	2		86
Sujeto 56	4	2	4	4	4	5	4	3	3	4	4	4	4	3	4	4	3	3	3	3	3	3	3	3	3	4	3	2	3	4	3	2	3		111
Sujeto 57	4	4	4	5	5	5	5	1	3	5	3	3	1	1	1	1	1	2	2	2	1	4	3	5	3	4	3	4	5	3	1	4	2		100
Sujeto 58	1	1	1	2	1	1	1	1	3	2	5	5	3	4	3	1	1	4	4	4	5	5	4	5	3	5	3	5	5	5	3	5	5		106
Sujeto 59	5	3	5	5	5	5	5	5	3	5	3	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	3	3	2	3	3	3	3	4	3	5	4		140
Sujeto 60	3	4	5	3	4	4	4	3	3	5	4	4	5	4	3	4	2	2	3	3	4	4	4	3	2	3	2	4	3	2	1	4	4		112
Sujeto 61	5	5	5	5	5	5	5	5	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5		161
Sujeto 62	4	5	5	4	4	4	4	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4	4	4	5	5	3	3	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4		143
Sujeto 63	3	2	5	4	4	5	5	3	2	5	3	4	1	1	1	4	4	2	2	4	4	2	4	3	3	4	3	3	2	3	3	2	3		103
Sujeto 64	5	5	5	5	5	5	5	5	2	5	3	3	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4	5	5	5	5	5	4		156
Sujeto 65	4	3	4	5	4	4	5	5	3	4	3	2	5	5	5	2	5	5	5	5	5	4	4	5	3	4	3	3	3	4	4	1	4		129
Sujeto 66	2	5	3	5	5	3	3	3	2	3	5	3	5	5	5	5	5	5	5	5	5	1	3	5	5	5	3	5	5	3	3	2	1		128
Sujeto 67	3	2	4	4	2	5	4	1	2	4	3	4	2	4	2	4	4	2	3	2	4	1	2	3	2	3	3	2	2	3	1	4	4		95
Sujeto 68	4	4	4	4	4	4	4	4	2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4		130
Sujeto 69	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	3	3	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2		88
Sujeto 70	5	1	4	4	3	4	4	3	5	3	3	5	1	5	1	3	3	3	1	1	1	4	2	4	2	1	1	1	4	1	1	1	1		86
Sujeto 71	1	2	4	4	4	5	5	3	3	5	4	5	1	3	1	1	1	1	3	1	3	5	5	5	5	5	5	5	5	5	3	5	5		118
Sujeto 72	4	2	5	4	5	5	5	1	5	5	4	3	4	1	1	3	3	1	4	2	4	4	4	4	4	3	2	2	3	2	1	2	3		105
Sujeto 73	1	4	5	5	5	5	5	5	2	5	2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	5	5	5	5	5	5	5	5	4	5		142
Promedio	**3.86**	**3.08**	**4.21**	**4.15**	**4.10**	**4.32**	**4.16**	**3.26**	**2.99**	**4.15**	**3.67**	**3.33**	**3.19**	**3.05**	**2.86**	**3.33**	**3.25**	**2.93**	**3.10**	**2.97**	**3.40**	**3.42**	**3.63**	**3.55**	**3.47**	**3.63**	**2.89**	**3.19**	**3.34**	**2.89**	**2.68**	**3.00**	**2.92**		**Sum Item**	**8174**
Varianza	**1.60**	**2.02**	**0.96**	**1.06**	**0.99**	**0.90**	**1.15**	**1.45**	**0.95**	**0.95**	**0.99**	**1.84**	**2.40**	**2.52**	**2.72**	**2.03**	**1.69**	**2.26**	**2.14**	**2.16**	**2.05**	**1.34**	**1.05**	**1.26**	**1.26**	**1.33**	**1.82**	**1.63**	**1.60**	**1.93**	**1.75**	**1.78**	**1.88**		**Prom Items**	**111.97**
																																			Var Sum Items	**483.34**
																																			Sum Var N	**53.47**

Items	**33**
n	**73**

Primer Parte	**1.0313**
Segunda Parte	**0.8894**
Alfa de Cronbach	**0.9172**

Apéndices

Apéndice 1

Carta del tutor

Heredia, Diciembre del 2018.

Señores

Miembros del Comité de Trabajos Finales de Graduación

Escuela de Derecho

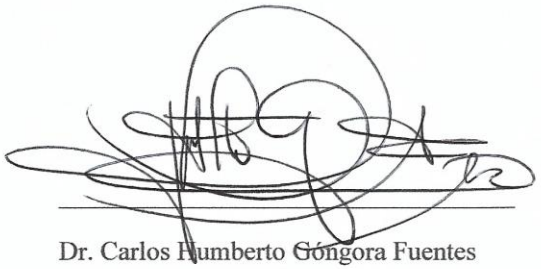
Universidad Latina de Costa Rica

Estimados señores:

He revisado y corregido el Trabajo Final de Graduación, denominado: **Estudio para la definición del lucro privado en profesionales liberales como un derecho humano y propuesta de la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa en Costa Rica en el 2018**, elaborado por el estudiante: Juan Diego Sánchez Sánchez, como requisito para que el citado estudiante pueda optar por el grado de **Licenciatura en Derecho**.

Considero que dicho trabajo cumple con los requisitos formales y de contenido exigidos por la Universidad y por tanto lo recomiendo para su defensa oral ante el Consejo Asesor.

Suscribe cordialmente,



Dr. Carlos Humberto Góngora Fuentes

Cédula: 3-0341-0335

Tutor

Apéndice 2

Carta del Lector

Heredia, Diciembre del 2018.

Señores

Miembros del Comité de Trabajos Finales de Graduación

Escuela de Derecho

Universidad Latina de Costa Rica

Estimados señores:

He revisado y corregido el Trabajo Final de Graduación, denominado: **Estudio para la definición del lucro privado en profesionales liberales como un derecho humano y propuesta de la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa en Costa Rica en el 2018,** elaborado por el estudiante: Juan Diego Sánchez Sánchez, como requisito para que el citado estudiante pueda optar por el grado de **Licenciatura en Derecho**.

Considero que dicho trabajo cumple con los requisitos formales y de contenido exigidos por la Universidad y por tanto lo recomiendo para su defensa oral ante el Consejo Asesor.

Suscribe cordialmente,

Lic. Jose David Segura García

Cédula:4-0199-0584

Lector

Apéndice 3

Carta del Filólogo

Heredia, Diciembre del 2018.

Señores

Miembros del Comité de Trabajos Finales de Graduación

Escuela de Derecho

Universidad Latina de Costa Rica

Estimados señores:

He revisado y corregido el Trabajo Final de Graduación, denominado: **Estudio para la definición del lucro privado en profesionales liberales como un derecho humano y propuesta de la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa en Costa Rica en el 2018**, elaborado por el estudiante: Juan Diego Sánchez Sánchez, como requisito para que la citada estudiante pueda optar por el grado de **Licenciatura en Derecho**.

Considero que dicho trabajo cumple con los requisitos formales y de contenido exigidos por la Universidad y por tanto lo recomiendo para su defensa oral ante el Consejo Asesor.

Corregí el trabajo en aspectos, tales como: construcción de párrafos, vicios del leguaje que se trasladan a lo escrito, ortografía, puntuación y otros relacionados con el campo filológico y desde ese punto de vista considero que está listo para ser presentado como Trabajo Final de Graduación, por cuanto cumple con los requisitos establecidos por la Universidad.

Suscribe cordialmente,

Dra. Olga Patricia Arce Cascante

Cédula: 401470666

Número de carné: 15247

Apéndice 4

Carta del CRAI

UNIVERSIDAD LATINA DE COSTA RICA
LAUREATE INTERNATIONAL UNIVERSITIES®

"Carta Autorización del autor(es) para uso didáctico del Trabajo Final de Graduación"

Vigente a partir del 31 de Mayo de 2016

Instrucción: *Complete el formulario en PDF, imprima, firme, escanee y adjunte en la página correspondiente del Trabajo Final de Graduación.*

Yo (Nosotros):
Escriba Apellidos, Nombre del Autor(a). Para más de un autor separe con " ; "
Juan Diego Sánchez Sánchez

De la Carrera / Programa: Licenciatura en Derecho
autor (es) del (de la) *(Indique tipo de trabajo):* Tesis de Licenciatura
titulado:
Estudio para la definición del lucro privado en profesionales liberales como un derecho humano y propuesta de la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa en Costa Rica en el 2018

Autorizo (autorizamos) a la Universidad Latina de Costa Rica, para que exponga mi trabajo como medio didáctico en el Centro de Recursos para el Aprendizaje y la Investigación (CRAI o Biblioteca), y con fines académicos permita a los usuarios su consulta y acceso mediante catálogos electrónicos, repositorios académicos nacionales o internacionales, página web institucional, así como medios electrónicos en general, internet, intranet, DVD, u otro formato conocido o por conocer; así como integrados en programas de cooperación bibliotecaria académicos dentro o fuera de la Red Laureate, que permitan mostrar al mundo la producción académica de la Universidad a través de la visibilidad de su contenido.

De acuerdo con lo dispuesto en la Ley No. 6683 sobre derechos de autor y derechos conexos de Costa Rica, permita copiar, reproducir o transferir información del documento, conforme su uso educativo y debiendo citar en todo momento la fuente de información; únicamente podrá ser consultado, esto permitirá ampliar los conocimientos a las personas que hagan uso, siempre y cuando resguarden la completa información que allí se muestra, debiendo citar los datos bibliográficos de la obra en caso de usar información textual o paráfrasis de esta.

La presente autorización se extiende el día *(Día, fecha)* 13 del mes Diciembre del año 2018 a las 18 horas . Asimismo declaro bajo fe de juramento, conociendo las consecuencias penales que conlleva el delito de perjurio: que soy el autor(a) del presente trabajo final de graduación, que el contenido de dicho trabajo es obra original del (la) suscrito(a) y de la veracidad de los datos incluidos en el documento. Eximo a la Universidad Latina; así como al Tutor y Lector que han revisado el presente, por las manifestaciones y/o apreciaciones personales incluidas en el mismo, de cualquier responsabilidad por su autoría o cualquier situación de perjuicio que se pudiera presentar.

Firma(s) de los autores *Según orden de mención al inicio de ésta carta:*

Apéndice 5

Acta de Clausura

UNIVERSIDAD LATINA DE COSTA RICA
LAUREATE INTERNATIONAL UNIVERSITIES®

SEDE HEREDIA

LICENCIATURA EN DERECHO

ACTA DE CLAUSURA DE DEFENSA DEL TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

DE 01-201803

En calidad de Presidente de este Tribunal Calificador, hago lectura del acuerdo a que este Tribunal ha llegado:

Este Tribunal, integrado por el **Dr. Harold Humberto Góngora Fuentes,** en su calidad de tutor, el **Lic. José David Segura García,** en su calidad de lector y el **Lic. Alejandro José Ugalde Núñez,** en su calidad de Representante de Rectoría, reunidos en la ciudad de Heredia a las 18:30 horas del día 13 de diciembre de 2018, hace constar que la disertación bajo el título: ***"Estudio para la definición del lucro privado en profesionales liberales como un derecho humano y propuesta de la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa en Costa Rica en el 2018."*** Presentada por:

Juan Diego Sánchez Sánchez

Firma del estudiante
N° de Cédula 4-0175-0263

Por lo que acuerda: Aprobar con calificación 100 esta disertación y defensa.

FIRMAS:

REPRESENTANTE

TUTORA

LECTOR

OBSERVACIONES: Se recomienda remisión a biblioteca y a publicación. –