

Lucro en profesionales liberales: un derecho humano y un impuesto inconstitucional

Profit in Liberal Professionals. A Human Right and an
Unconstitutional Tax

Juan Diego Sánchez Sánchez¹
Universidad Nacional

Costa Rica

Resumen

El presente artículo presenta un análisis de la definición del dinero como un bien objeto de apropiación privada, seguido por el concepto del derecho humano a la propiedad privada como protector del dominio de los bienes y, finalmente el impuesto que grava de forma directa la generación de lucro en profesionales independientes. Para la confección del artículo se extraen y se amplían los principales resultados y datos obtenidos de la tesis de licenciatura en Derecho realizada por el autor. Asimismo, en la investigación se hizo uso de un cuestionario, el cual se aplica a la muestra de abogados inscritos, activos o inactivos en el país, la cual se basa en una población dada por el mismo Colegio de Abogados para el 2018. También se realizó una 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 desarrolló y de las cuales se extraen los conceptos de mayor importancia. Los resultados del trabajo son confiables y argumentados, en especial, por la validación estadística del instrumento aplicado. Entre las principales conclusiones se detallan el dinero como bien

1 Doctor en Ciencias Empresariales, MBA en Finanzas, MBA en Mercado, MBA con mención en Gerencia Tributaria, post grado en Educación Virtual, Licenciado en Comercio Internacional, Finanzas y Derecho. Profesor universitario en instituciones públicas y privadas.
Correo electrónico: juan.sanchez6@ulatina.net



jurídico, objeto de propiedad privada, el lucro privado como forma de apropiación del dinero, la protección jurídica del dinero, principios de razonabilidad, proporcionalidad y no confiscación, el hecho generador del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa y por último el lucro privado como derecho humano.

Palabras clave: Derecho Tributario; Derechos Humanos; Derecho Constitucional; lucro privado; impuesto de renta; persona física; propiedad privada; dinero.

Abstract

The present article first analyses the definition of money as an object of private appropriation, then, the concept of the human right to private property as a protector of the domain of goods and, finally, the tax directly levied on the generation of profit by independent professionals. For the preparation of the article, the main results and data obtained from the author's bachelor's thesis in Law are extracted and expanded. Likewise, during the research process a questionnaire was used, which was applied to the sample of active or inactive lawyers registered in the country. The sample was based on information given by the Bar Association for 2018 about the lawyers associated. A documentary review was also conducted to analyse the tax and legal doctrine, textbooks, laws, and other national and supranational norms, such as the Declaration of Human Rights, related to the work carried out and from which the most important concepts were extracted. The results of the work are reliable and well-argued, in particular, thanks to the statistical validation of the applied instrument. Among the main conclusions, details are given on money as a legal good, object of private property, private profit as a form of appropriation of money, legal protection of money, principles of reasonableness, proportionality and non-confiscation, the fact generating income tax to individuals with lucrative activity, and, finally, private profit as a human right.

Keywords: Tax Law; Human Rights; Constitutional Law; private profit; income tax; natural person; private property; money.

Introducción

El artículo estudia las definiciones etimológica, epistemológica y jurídica que conlleva la definición del dinero como un bien susceptible de propiedad privada, *ergo* generador de este derecho en las personas físicas, lo que conlleva consigo toda la gama de protecciones legales que este debe tener en los individuos.

Una vez expuesto lo anterior, se analiza tanto la figura del lucro privado personal, así como el impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa, el cual pareciera basarse en el cobro sobre el ejercicio de un derecho humano, dado por la propiedad privada, lo que pudiese resultar inconstitucional. Esto a su vez, torna relevante el





planteamiento de una posible inconstitucionalidad que este tributo pudiera contener, en especial, si es analizado desde la perspectiva de los derechos humanos y cómo estos, particularmente la propiedad privada, pudiese verse conculcado.

Para estos efectos el artículo en cuestión está basado en una tesis de licenciatura en derecho, la cual aborda los conceptos antes detallados y los resultados más relevantes, por eso es citada en la bibliografía.

Metodología

Para la confección del artículo, se extraen y se amplían los principales datos obtenidos de la tesis indicada, presentándolos de forma explicativa.

En la investigación se hace uso de un cuestionario, el cual se aplica a la muestra de abogados inscritos, activos o inactivos en el país, basada en una población proporcionada por el Colegio de Abogados para el 2018. La fórmula utilizada para este 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

Se aplica de la siguiente manera:

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

$$n = \frac{\quad}{73} \quad x$$

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. Además, no se emplean todos los ítems del cuestionario, solamente aquellos de mayor





relevancia. Este cuestionario es validado con el Alfa de Cronbach, el cual se detalla seguidamente:

$$\alpha = [\text{Ítems} / (\text{Ítems} - 1)] * [1 - (\sum \sigma^2 N / \sigma^2 \sum \text{Ítems})]$$

Donde:

α = Alfa de Cronbach

Ítems = Cantidad de ítems

$\sum \sigma^2 N$ = Sumatoria de la varianza de los sujetos

$\sigma^2 \sum \text{Ítems}$ = Varianza de la sumatoria de los ítems

Al aplicar la fórmula para los datos específicos obtenidos mediante el cuestionario se tiene:

$$\alpha = [33 / (33 - 1)] * [1 - (53.47 / 483.34)] = 0.92$$

De esta forma, logra evidenciarse que los resultados del trabajo son confiables, en especial, por la correcta validación estadística del instrumento, en la cual se observa que el dato es muy cercano a 1, lo que indica su validación (Anderson, Sweeney y Williams, 2008).

Además, se recurre al uso de la revisión documental en términos del análisis de la 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 las nociones de mayor importancia.

Propiedad privada

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

Puede observarse que la tipificación de este derecho en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, revela una intencionalidad 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 supraestatal 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).





Cabe resaltar 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. (párr. 1)

El numeral anterior es bastante relevante, pues en primera instancia establece de forma clara que la propiedad privada es inviolable. En la segunda parte del artículo se detalla 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, de forma previa, a la persona por este bien sustraído. Al denotar la fuerza vinculante que la propiedad privada tiene para la vida humana.

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.

Dinero como bien objeto de propiedad privada

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, Wells y Olney (2008), es un recurso económico que tiene la función de





servir como herramienta de intercambio para la adquisición de bienes y servicios en la sociedad, 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.

Siendo así y analizado desde una óptica jurídica, puede definirse, según Acedo (2013), que el dinero 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 la capacidad de moverse entre personas físicas o jurídicas y de intercambiarse rápidamente, tema que también puede ligarse al denominado efecto multiplicador del dinero (Parkin, 2004), que básicamente señala la velocidad con que este puede cambiar de manos, lo que señala que es intercambiable entre los diferentes individuos de una sociedad.

Se considera también como un bien fungible, por el hecho de que el género prestado o transado, 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 \$50, el monto debe ser devuelto al prestamista, pero no hay obligación de devolver el billete original, sino que este puede ser cambiado por otro o incluso por varios, cuyo valor sumado sea igual al original.

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

Su concepción como un bien objeto de propiedad privada, no solamente responde a los conceptos doctrinarios tratados antes, sino además esta definición jurídica y aplicativa puede verse observada en los resultados obtenidos de la encuesta realizada a los profesionales en derecho, al mostrar la definición del dinero como un bien objeto de propiedad privada en la Figura 1, en la cual se presenta una clara interpretación jurídica de este bien, cual elemento que debe ser considerado como parte del haber propietario de los individuos.



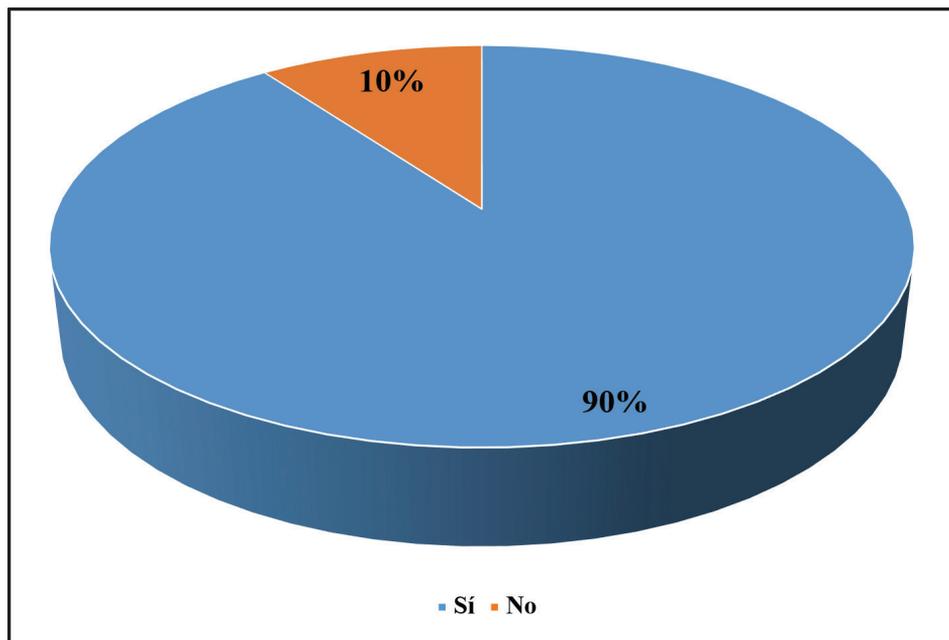


Figura 1. Definición del dinero como propiedad privada según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018. Fuente: Tesis licenciatura en Derecho, Sánchez, 2018.

Definida la idea referente a que el dinero es considerado como un bien en sí mismo, puede decirse también que 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, sin duda, por una relación de lógica deductiva, se genera propiedad privada sobre este, pues si tiene dueño, indudablemente es objeto de propiedad.

Reforzando estas ideas, Sánchez (2017) señala que la propiedad privada responde a la más alta escala de derechos fundamentales del ser humano. La cual 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, 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.

Estos conceptos se refuerzan por lo expresado en el artículo 277 del Código Civil (1887) al indicar que: “El derecho de posesión consiste en la facultad que corresponde a una persona de tener bajo su poder y voluntad la cosa objeto del derecho” y el 278 del mismo código que señala que: “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 y cuyas características como propiedad privada se observan seguidamente.

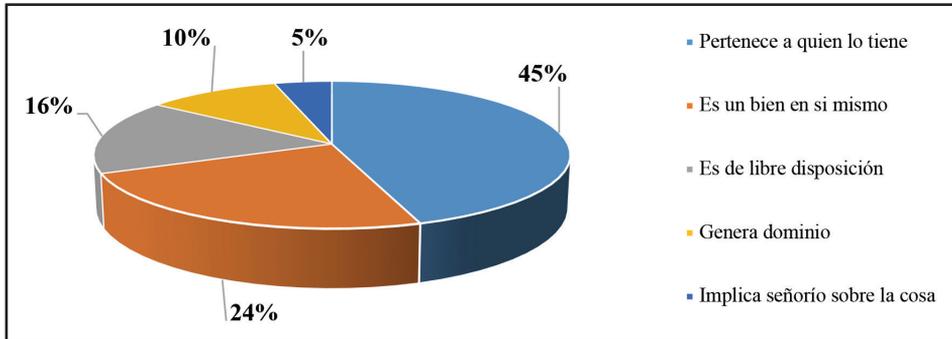


Figura 2. Característica que define al dinero como propiedad privada según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018. Fuente: Tesis licenciatura en Derecho, Sánchez, 2018.

Así puede precisarse que la apropiación del dinero y su correspondiente obtención se vinculan directamente con el lucro privado (Lacruz, Delgado y Parra, 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, y habiendo definido previamente que el dinero es objeto de propiedad privada, sin duda debe ser resguardado jurídicamente 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 sea sustraída del haber administrado sin que exista un precio de resarcimiento. Si el dinero fuera removido del haber de la persona, debe resarcirse, mediante un concepto de pago de interés (Parkin, 2004), el cual debería cancelarse a quien se le quitó el dinero de su haber patrimonial.

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 incorpóreas.” (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, que indica que: “Todas las demás cosas son privadas y objeto de propiedad particular”, por lo que el dinero debe ser considerado como elemento de apropiación privada, *ergo*, de generación del derecho de propiedad privada, esto al señalarse que todas las otras cosas son privadas y objeto de generación de propiedad privada, lo que permite contemplar al dinero dentro de este caudal de cosas, al demostrar entonces que 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”.

Derecho tributario e impuesto de renta

De manera que pueda analizarse la posible conculcación del derecho a la propiedad privada ligada al dinero, es necesario analizar la materia tributaria nacional, la cual, aunque en el país presenta 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 Gobierno es significativa en esta materia.

Un ejemplo de lo mencionado es la aplicación del principio *solve et repete*, (Torrealba, 2009) cuya traducción señala algo similar a primero se paga y después se reclama, y en caso de darse la razón al administrado, el dinero cobrado no es devuelto, sino que se deja acreditado para futuros pagos del mismo tributo, aspecto que permea todo el ordenamiento jurídico tributario del país y que es utilizado por parte de estas autoridades al encontrar o presumir una posible deuda en la materia por parte del sujeto pasivo tributario, observándose la potestad imperio del Estado.

Un ejemplo del funcionamiento del Derecho Tributario en Costa Rica se observa en el siguiente texto:

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)

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 en obligado del pago y, en caso contrario, no habría tan siquiera nacimiento de dicha obligación.

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 lo usual en una obligación tributaria es que el Estado tiende a presumir la culpabilidad del administrado, al aplicar el principio *solve et repete* antes señalado, 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.

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)

Esta materia 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, la aplicación y en algunos casos la definición de los montos dados para las bases imponibles a los





tributos, 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. 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 de ley referente al impuesto de la renta, debe señalarse que este arancel responde al principio de territorialidad, es decir, es 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 no aplica si un costarricense genera rentas fuera del país. 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)

De esta forma puede definirse entonces que el impuesto de renta consiste en el gravamen específico que se realiza por parte del Estado hacia la generación de las ganancias dadas por una persona física o jurídica en función de su ejercicio comercial, personal, laboral, cognitivo o bien físico (Sánchez, 2018), las cuales son aplicables sobre las ganancias monetarias que esta persona genere de la actividad



que haya elegido ejercer, tema que al analizarse en relación con el concepto del dinero como propiedad privada, no deja de llamar la atención, pues parece ser que el cobro es directo al ejercicio de un derecho humano en el caso de la persona física, y no pudiese ser considerado como cobro por servicios estatales prestados para generar dicha actividad, pues estos son cancelados de forma independiente y ajena a la actividad profesional del individuo en particular, lo que pareciera denotar un abuso tributario, observado seguidamente:

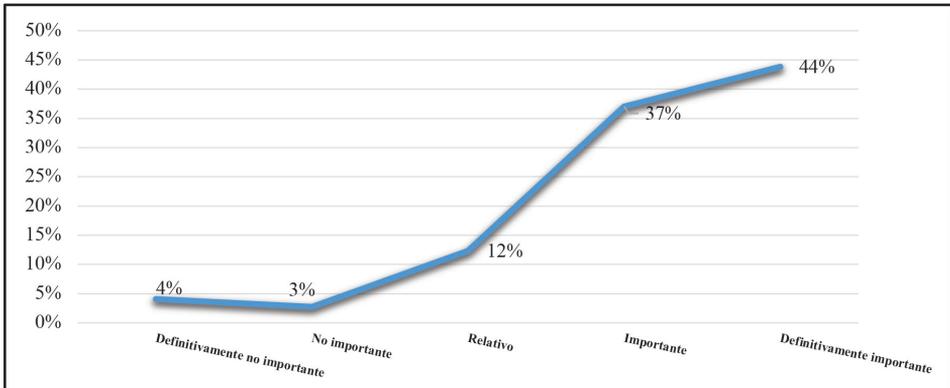


Figura 3. Importancia de la protección legal al dinero ante abusos tributarios según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018. Fuente: Tesis licenciatura en Derecho, Sánchez, 2018.

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, el cual dicho precepto al señalar que el dinero sí es considerado un bien que es propiedad privada de la persona.

Impuesto de renta personas físicas con actividad lucrativa

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.º 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)



Se observa así el ámbito de aplicación y el funcionamiento de esta ley y su objeto, donde la utilidad en sí misma es generada tanto por las personas físicas o incluso por las mismas empresas y sujeta al pago del impuesto. Este tributo viene a regular de forma específica la actividad de todas las personas físicas y jurídicas que son sujetas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (1988), tema que puede observarse en lo dispuesto en el numeral 2 de esta.

Los profesionales 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, los cuales no son ajenos al pago del tributo antes señalado. 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)

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

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 estén ligados a la prestación del servicio profesional comercializado.

Cabe señalar que 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 (Universidad Internacional de Valencia, 2016), por lo tanto y a partir de una evidente analogía jurídica para con el artículo 481 del Código Civil (1887), esto debe considerarse indudablemente parte del haber propietario de cada quien. Es así que puede definirse que el profesional privado en Costa Rica es la persona que genera propiedad privada sobre el dinero, sobre la cual debe cancelar un impuesto.

Propiedad y lucro privados

La propiedad 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. Tema que debe ligarse a la propiedad privada, que de igual forma se define como un derecho humano, que debe ser respetado y tiene un rango de carácter supraconstitucional, de manera forma tal, 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).

Por otra parte, el lucro se entiende por 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 es respaldada 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).

Es decir, si el lucro privado se entiende como la obtención de una ganancia sobre la cual se tiene propiedad y es obtenida de buena fe, y si el dinero es considerado como





un bien jurídico objeto de apropiación y su correspondiente derecho de propiedad privada, indudablemente, por simple lógica deductiva, puede señalarse que el lucro dado de manera privada es una forma de generación de propiedad privada, la cual en personas físicas implicaría el génesis de un derecho humano fundamental.

Lucro privado como derecho humano

Primero es relevante definir los derechos humanos, mismos que 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)

Los derechos humanos, según Rodríguez (2010), pueden ser calificados en generaciones, las cuales han sido definidas de forma histórica y en función de los mismos derechos contemplados. Para efectos del presente trabajo, resalta la segunda generación de estos, explicada seguidamente:

- **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 generación, que cuenta además con derechos como el trabajo.

Resalta así 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.

Precisamente de la idea anterior es que se deriva la concepción de que el lucro privado en personas físicas debe ser definido y considerado como un derecho humano, esto porque sin duda, la existencia de un elemento lucrativo en una persona física, conlleva consigo la generación de propiedad privada, 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). La idea referente a que el lucro privado en personas físicas pudiese ser considerado como un derecho humano inherente a la persona, es observada en la Figura 4, en la cual se precisa la opinión jurídica de los profesionales en derecho encuestados, que detallan, una opinión mayormente favorable hacia la concepción descrita.

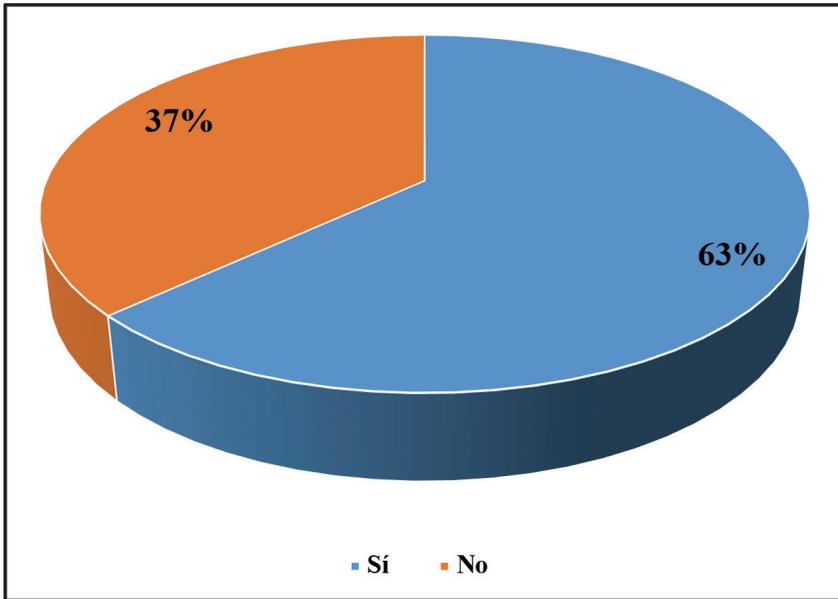


Figura 4. Lucro privado en personas físicas como un derecho humano según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018. Fuente: Tesis licenciatura en Derecho, Sánchez, 2018.

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.

Otro ejemplo del elemento referente a que el dinero debe ser definido como propiedad privada puede verse expresado en la siguiente referencia, donde se muestra una división interna en la Corte Suprema de los Estados Unidos, pues no se ha emitido oficialmente una resolución específica de 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. Giannoulis*). 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)

Las ideas anteriores se refuerzan con lo planteado en la Figura 5, en la que se detalla la generación del derecho de propiedad privada sobre el dinero, ligado al lucro privado en personas físicas.

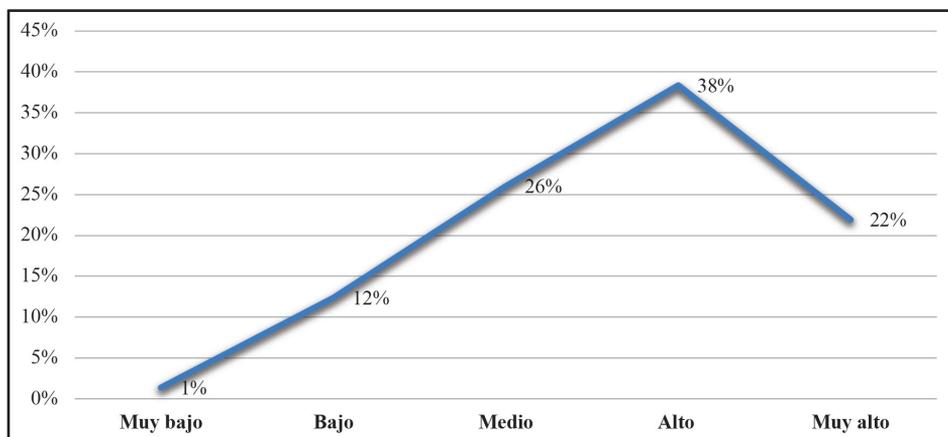


Figura 5. Generación de propiedad privada en el dinero por medio del lucro privado en personas físicas según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018. Fuente: Tesis licenciatura en Derecho, Sánchez, 2018.

Lo anterior es reconocido de forma expresa por la misma Sala Constitucional (2001) al reconocer que el dinero es parte del haber propietario, por tanto, genera un derecho adyacente de propiedad privada sobre sí mismo por parte de su poseedor, esto 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. (párr. 9)

Podría alegarse acá que 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) 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. (párr. 8)

Con base en lo anterior, debe indicarse que en función de un interés social previamente comprobado, el Estado puede remover la propiedad privada, no obstante, esta debe ser resarcida de previo al legítimo poseedor original. Esto debido a que el dinero es 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). Al ser la misma figura jurídica, solamente cambia la especie sobre la cual se aplica el pago resarcitorio.

Es así que puede señalarse que el dinero, en efecto, es parte del haber propietario de la persona, por consiguiente, 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 específicamente, 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, acacería





al pago del monto sustraído más los intereses que corresponden, al respetar así el costo del dinero en el tiempo y evidenciar la protección jurídica que este bien debe tener.

Inconstitucionalidad de impuesto a profesionales liberales

El concepto de inconstitucionalidad 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 adersiones en alguna determinada norma del ordenamiento jurídico en relación con la norma de rango constitucional, es decir, que sea contrario o perjudique los preceptos y el articulado propio de la Constitución Política de un determinado país.

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 y que también es un derecho humano, por lo cual un impuesto cuyo hecho generador sea un derecho humano directo, sería inconstitucional, pues parece ser que genera el impuesto de renta en personas físicas con actividad lucrativa es precisamente la tenencia del dinero en sí mismo, aspecto que revela el posible roce constitucional sobre el bien objeto de apropiación y dominio, que en esencia misma responde al libre ejercicio de la propiedad privada, la cual es un derecho humano aplicable por la simple condición de existir (García y Fabián, 2005).

La posición y opinión de los profesionales en derecho encuestados, referente al impuesto analizado, es observado en la siguiente figura.



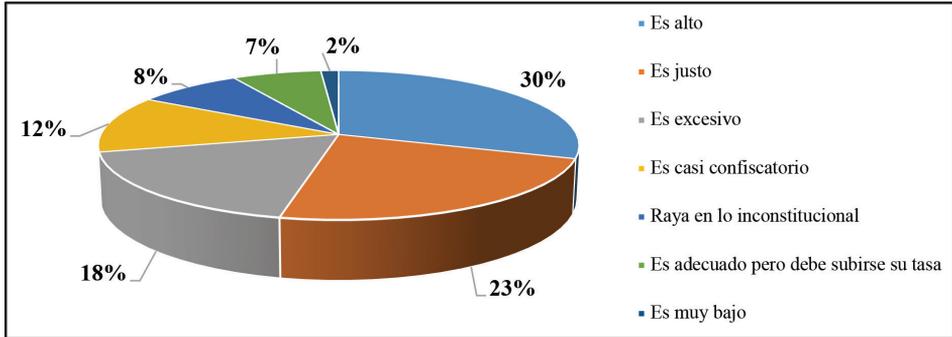


Figura 6. Posición con respecto al impuesto de renta a persona física con actividad lucrativa según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018. Fuente: Tesis licenciatura en Derecho, Sánchez, 2018.

Se observa que la mayoría de respuestas 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, sino que además su presunción y cobro parecen incluso revelar vicios constitucionales, debido a que su precisión se hace en función de un renta eventual, presuntiva y no segura, con lo cual se incumplen los principios antes señalados. Estas ideas reposan sobre la concepción de la propiedad privada del dinero como un derecho humano, las cuales son presentadas en la Figura 9, en relación con la opinión de los profesionales encuestados.

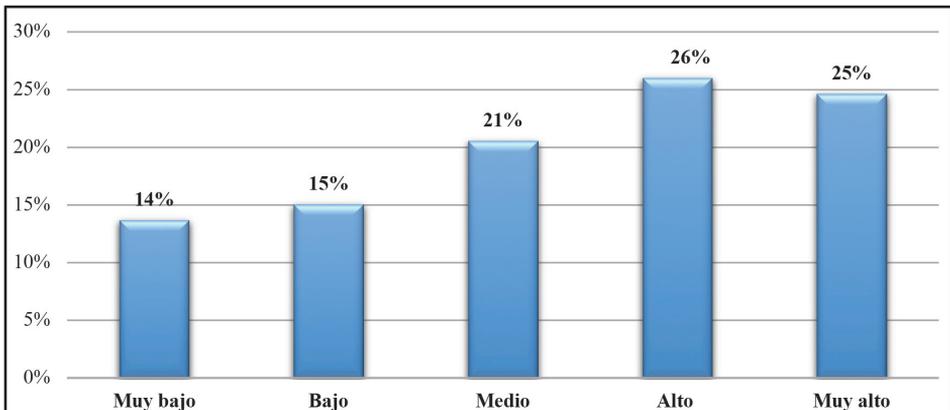


Figura 9. Consideración de la propiedad privada sobre el dinero como un derecho humano según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018. Fuente: Tesis licenciatura en Derecho, Sánchez, 2018.



Estas ideas son recalculadas tanto en la Declaración Universal 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 es un derecho humano, el cual y según Hernández (2015) se encuentra incluso por encima de la misma Constitución Política (1949).
- **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.

La relevancia de la propiedad privada como derecho fundamental en el ordenamiento jurídico es recalculada 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. (párr. 4)

Con base en la idea anterior puede señalarse una relación jurídica tripartita que sustenta la inconstitucionalidad del impuesto de renta a las personas físicas con actividad lucrativa, señalado seguidamente.

- 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.**



De esta forma y 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 debe ser igual al tratamiento que se le da a cualquier otro tipo de bien con capacidad de apropiación y generación de propiedad privada. La Figura 10, detallada seguidamente presenta los resultados obtenidos en relación con la hipótesis para este impuesto.

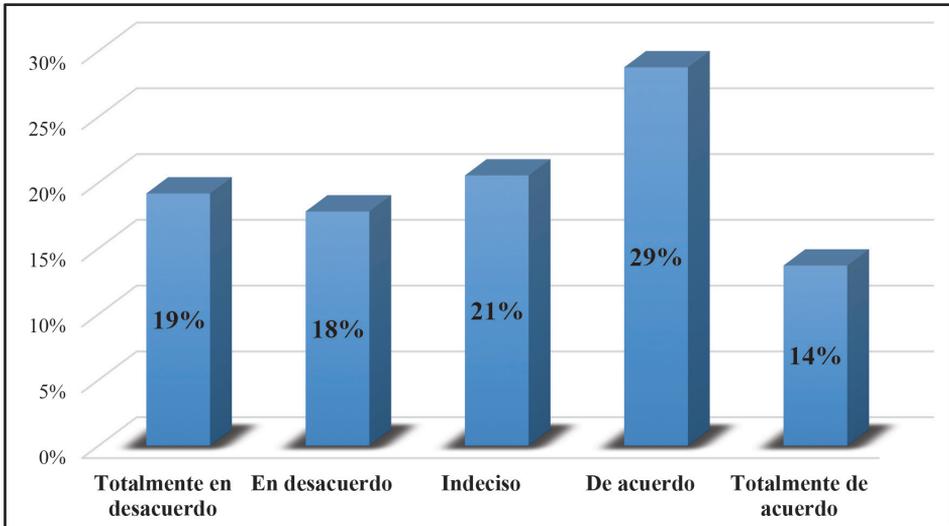


Figura 10. Opinión sobre la hipótesis (dinero = propiedad privada = derecho humano = inconstitucionalidad del impuesto) según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018. Fuente: Tesis licenciatura en Derecho, Sánchez, 2018.

Cabe señalar que la hipótesis mencionada establece que el dinero es un bien objeto de propiedad privada, el cual es obtenido por el lucro privado en personas físicas, que 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), lo que da pie a una eventual acción de inconstitucionalidad a ese tributo, señalado a continuación.

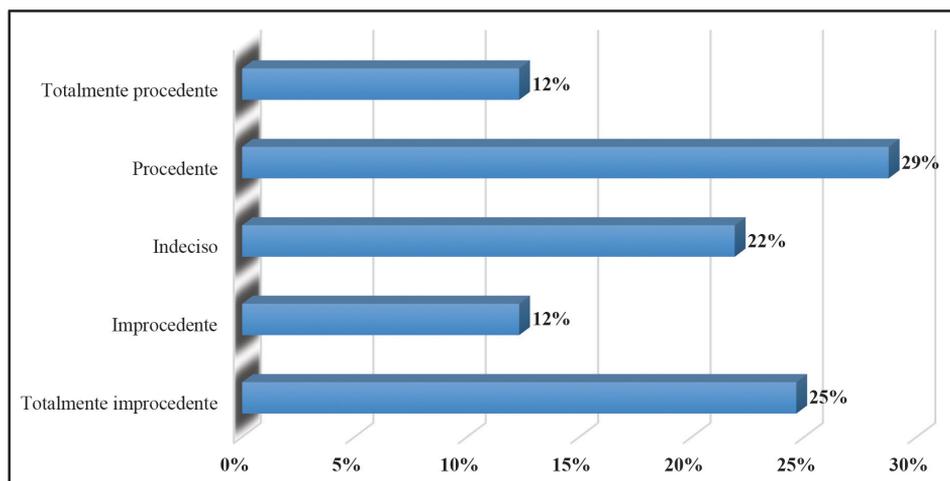


Figura 11. Pertinencia de la acción de inconstitucionalidad al impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa según la muestra de abogados encuestada durante el tercer cuatrimestre del 2018. Fuente: Tesis licenciatura en Derecho, Sánchez, 2018.

Es así que puede integrarse y sintetizarse en términos de la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa lo siguiente: primero debe indicarse que en este punto, es posible definir el dinero como un bien mueble, fungible y tangible (Acedo, 2013), que a la vez y con base en los numerales 481 y 278 del Código Civil (1887), este es objeto de apropiación, precisamente por ser una cosa mueble; situación que genera un derecho adyacente de propiedad privada, definido antes, como un derecho humano, establecido así en el numeral 17 de la Declaración Universal de Derechos Humanos (1948) y el 45 de la Constitución Política, en la cual claramente se define que nadie puede ser removido de su propiedad de forma arbitraria.

Siendo así, puede indicarse que una eventual acción de inconstitucionalidad al impuesto de renta, no sería contra el tributo como un todo, sino sería con la frase “y de las personas físicas” de la primera línea del artículo 1 de la Ley General sobre el Impuesto de Renta (1988) y para el inciso del artículo 2 de la misma norma que indica: “e) Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos”, debido a que son los elementos jurídicos del impuesto que gravan el derecho humano de lucrar.



Argumento de defensa del tributo en función social de la propiedad

El numeral 45 de la Constitución Política (1949) señala expresamente el derecho a la propiedad privada: No obstante, en su segunda parte indica que en caso de un interés social el Estado puede expropiar al individuo, empero debe resarcirse a la persona por este hecho, 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 señalarse 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, pero 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. Caso contrario se estaría irrespetando la misma norma constitucional que señala la obligatoriedad del pago resarcitorio si existe una remoción de la propiedad privada, como lo es el 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 el caso, pues el profesional para llevar a cabo su actividad lucrativa y por ende, su correspondiente apropiación del dinero, 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.





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 12.

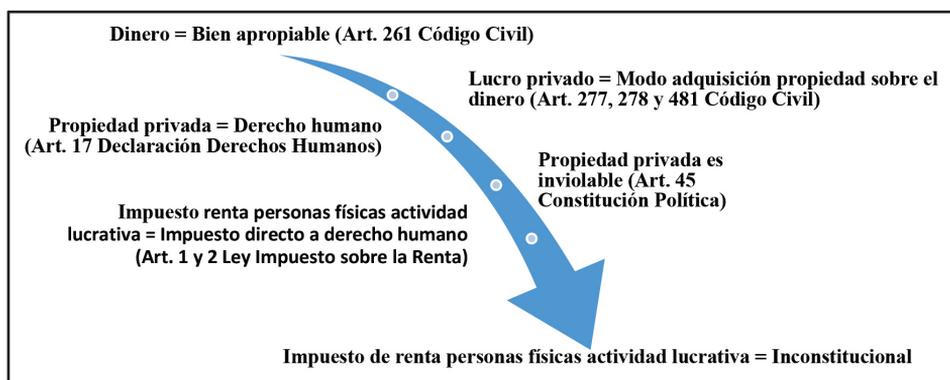


Figura 12. Diagrama de la inconstitucionalidad del impuesto de renta a personas físicas con actividad lucrativa. Fuente: Tesis licenciatura en Derecho, Sánchez, 2018.

De esta forma logra evidenciarse la inconstitucionalidad en el impuesto analizado, 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.

Conclusiones

- **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 este debe ser



considerado como un bien en sí mismo y, al ser definido así, debe ser tratado como una cosa sometida al ordenamiento jurídico y con la realidad implícita de la capacidad de apropiación sobre sí mismo.

- **Dinero como bien objeto de propiedad privada:** por ser el dinero un bien con características propias de una cosa mueble y apropiable (Acedo, 2013), 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.
- **Lucro privado como forma de apropiación del dinero:** como se señala en el Código Civil (1887) en los artículos 261 y 277, 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 de él. Lo que 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), en razón de esto, 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 los principios y a la vez, conculcatorio del derecho humano a 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 al ser básico 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, también, 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 indica que el lucro privado en personas físicas es una extensión del derecho humano de la propiedad privada. Esto parece apuntar 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).

Referencias

- Acedo, A. (2013). *Introducción al derecho privado*. Madrid: Dykinson.
- Anderson, D., Sweeney, D. y Williams, T. (2008). *Estadística para administración y economía*. (10.a 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*, XI (20). 35-49.
- Armijo, G. (2003). La tutela supraconstitucional de los Derechos Humanos en Costa Rica. Chile: Universidad de Talca. *Revista Iure et Praxis*, 9 (1). 39-62
- Arroyo, J. (2013). Régimen Tributario costarricense: Marco general y principales tributos. Costa Rica: Ulacit. *Revista Derecho en Sociedad*, (4). 3-52
- Asamblea Legislativa. (1949). *Constitución Política*. Costa Rica
- Asamblea Legislativa. (1988). *Ley General del Impuesto Sobre la Renta*. 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. Recuperado de: <https://www.elfinanciero-cr.com/economia-y-politica/con-la-ayuda-de-un-contador-ef-le-explica-como/MJGDAVD4YFEQ7CCBGMMME2BNQCM/story/>
- Avendaño. M. (2017). EF Explica: Cómo declarar y pagar el impuesto sobre la renta. Recuperado de: <https://www.elfinanciero-cr.com/economia-y-politica/ef-explica-como-declarar-y-pagar-el-impuesto-sobre-la-renta/B75JZMI52BC33LN3VBYZZD6JDA/story/>
- Ball, O. y Gready, P. (2006). Los derechos humanos. Reino Unido: Oxford
- Bravo, J. (2018). Derecho tributario. Reflexiones. Lima: Jurista Editores
- Calatayud, V. (2009). Temas de derecho privado. San José Costa Rica: V. Calatayud P. L.
- 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. El Financiero. Costa Rica: Grupo Nación.
- Díaz, P. (2012). El principio de confianza legítima en derecho tributario. España: Universidad de Almería
- Ehrhardt M. y Brigham E. (2007). Finanzas corporativas: México D. F. (2. a edición)-International Thompson Editores
- Fernández, J. (2006). La jurisprudencia constitucional y la regulación del mercado. Costa Rica: Universidad de Costa Rica. Revista de Ciencias Jurídicas, 110, 38-68.
- García, M. y Fabián, C. (2005). Manual práctico de legislación de la construcción. Buenos Aires: Nuboko.
- Gómez, J. (2005). La tributación a la renta en el Istmo Centroamericano: análisis comparativo y agenda de reformas. Chile: Naciones Unidas.
- Gullock, R. (2014). Derecho constitucional. San José, Costa Rica: EUNED.
- Hernández, R. (2015). Constitución Política de la República de Costa Rica. Costa Rica: Editorial Juricentro.
- 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*. (4.ta edición). Madrid: Dykinson
- 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?* Recuperado de: https://www.larepublica.net/noticia/como_calcular_el_impuesto_sobre_la_renta
- Menéndez, A. (2007). *Derecho financiero y tributario español*. Normas básicas. España: Lex Nova S. A.
- Miguez, I. y Padín, C. (2011). *Comercio internacional. Una visión general de los instrumentos operativos del comercio exterior*. España: Editorial Vigo.
- Ministerio de Hacienda Costa Rica. (2018). *Impuesto de la renta (régimen tradicional)*. Recuperado de: <http://www.hacienda.go.cr/contenido/12994-impuesto-sobre-la-renta-regimen-tradicional>
- Ministerio de Hacienda. (2017). *DGT 848-2017*. Costa Rica: Poder Ejecutivo
- 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*. (2.ª edición). Medellín: Universidad de Medellín.
- Mora, L. (2014). Constitución y sistema económico. Costa Rica: ULACIT. *Revista Derecho en Sociedad*. (6).
- 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 (ONU). (1948). *Declaración Universal de Derechos Humanos*. Recuperado de: http://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/1948-DeclaracionUniversal.htm?gclid=CjwKEAiAmOymBRD0_evS4aTh2hUSJAB7FkhysVofE1kZTCQRwffBFOa7A_nRTAQxIKuu-0RASL14tlBoCeILw_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*. Recuperado de: <https://www.elmundo.cr/cerrar-deficit-fiscal-no-aumentar-impuestos/>
- Rastrollo, J. (2013). *Poder público y propiedad privada en el urbanismo: La junta de compensación*. España: Editorial Reus, S. A.
- Rocha, C. (2006). *Manual de introducción al derecho*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario.
- Rodríguez, M. (2010). *La nueva generación de derechos humanos. Origen y justificación*. (2.ª ed.). Madrid: Dykinson S. L.
- Roveta, F. (2009). *El descubrimiento de los derechos humanos*. Madrid: IEPALA Editorial.
- Sala Constitucional. (1992). *Voto 03495-92*. Costa Rica: Poder Judicial.
- Sala Constitucional (2001). *Voto 12699-2001*. Costa Rica: Poder Judicial.
- Sala Constitucional. (2004). *Voto 05015-04*. 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. (2007). *Voto 11923-07*. Costa Rica: Poder Judicial.
- Sala Constitucional. (2013). *Sentencia 3750*. Costa Rica: Poder Judicial.
- Sala Constitucional. (2013). *Voto 10282-10. Acción de Inconstitucionalidad*. Costa Rica: Poder Judicial.
- Sala Constitucional. (2016). *Voto 12496*. Costa Rica: Poder Judicial
- Sala Constitucional Costa Rica. (2016). *Acción de inconstitucionalidad*. Recuperado de: <https://www.poder-judicial.go.cr/salaconstitucional/index.php/accion-inconstitucionalidad>
- 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>
- Sánchez, J. (2017). Aproximaciones del respeto a la esfera Individual del sujeto de derecho privado. Un enfoque constitucional. *Revista Contacto Global*, VIII. 8-21.





- Sánchez, J. (2018). *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* (Tesis Licenciatura). Costa Rica: Universidad Latina de Costa Rica.
- Sauri, G. (2014). *Derecho a defender los derechos humanos*. México: Flasco.
- Shapiro, I. y Wiggins, L. (2009). *When the Government Takes Your Money, It Takes Your Property*. Cato Institute. Recuperado de: <https://www.cato.org/publications/commentary/when-government-takes-money-it-takes-property>
- 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*. Recuperado de: <https://www.universidadviu.es/capacidad-volitiva-cognitiva/>.
- Wolter Kluwer S. A. (2007). *Todo procedimiento tributario*. España: Wolter Kluwer S. A.

