

**PARTE PRIMERA:
PROBLEMAS PREVIOS**

CAPÍTULO UNO: DEFINICIÓN DE JUSTICIA TRIBUTARIA

SECCIÓN UNO: LA JUSTICIA TRIBUTARIA Y SUS DOS DIMENSIONES

A. DEFINICIÓN DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y PODER TRIBUTARIO

La potestad tributaria o el poder tributario consisten en la facultad que tiene el Estado para detraer coactivamente de la esfera privada - individual del contribuyente cierta cantidad de riqueza para con ella financiar los gastos públicos.

Más preciso aún, “la potestad tributaria, es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, es decir, que estamos en presencia de un “poder coactivo estatal” de compeler a los particulares para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir, las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas. Tal potestad, es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los particulares y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención...”¹

¹ **VILLA JIMENEZ (Francisco José)**, “La potestad tributaria y el contrato ley” en Revista de la procuraduría General de la República, Número 11, Mes: marzo, Año: 1979, p. 155.

De la definición anterior, es menester distinguir dos momentos distintos en que se efectúa la actividad financiera del Estado. El primero consiste en la “potestad tributaria normativa” que fundamenta el derecho del Estado de postular normas generales y abstractas que prevén las contribuciones de los particulares, potestad que la doctrina mayoritariamente fundamenta en la soberanía del Estado y unos cuantos disidentes la justifican simplemente en el poder de imperio estatal, y el segundo se refiere a la “potestad de imposición” o potestad administrativa a través de cuyo ejercicio el ente público pretende concretamente la prestación tributaria de parte del sujeto pasivo, es decir, se alude a la potestad de la Administración Tributaria para aplicar las normas tributarias.²

Ahora bien, ambas potestades se pueden reunir en el término “poder tributario del Estado”³, poder que necesita ser regulado para que no se cometan

² Cfr. **MICHELI (Gian Antonio)**, “Premisa para una Teoría de la Potestad de Imposición” en Revista de Ciencias Jurídicas, número: 11, mes: julio, año: 1986, ps 47 - 50.

³ “Para que el Estado pueda exigir contribuciones a las personas que se hallan en su jurisdicción, se le dota del llamado poder tributario. Este poder es de naturaleza política, como expresión de la soberanía del Estado. Es un poder inherente al de gobernar porque no hay gobierno sin tributos, y su contrapartida es el deber ético - político - social del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado. No es una relación de fuerza, ni tampoco una relación de poder discrecional o arbitrario, sino una relación de derecho.” **VILLEGAS (Héctor B.)**, “El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria” en: **GARCIA BELSUNCE (Horacio) y OTROS**, Estudios de Derecho Constitucional Tributario. En Homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1994, 228. Poder tributario o potestad tributaria: “Consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de *crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales*, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, (...). Comprende también el poder de *eximir y de conferir beneficios tributarios*, así como el poder de *tipificar ilícitos tributarios* y regular las *sanciones* respectivas.” **GARCÍA VIZCAÍNO (Catalina)**, “Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la legislación, doctrina y

abusos en contra del contribuyente y para que el mismo Estado no atente contra los ingresos que lo mantienen. Es así, como surge la inquietud de buscar en qué forma se puede realizar una justa distribución de las cargas tributarias y a la vez limitar dicho poder, planteándose en forma directa el tema de la justicia tributaria.⁴

Pero, ¿qué se debe entender por justicia tributaria? En una primera aproximación a su definición, se puede decir que justicia tributaria es el conjunto de valores y principios jurídicos que derivados de la Constitución limitan la tributación, a saber, el poder tributario del Estado.

Para nuestra Sala Constitucional: *"El llamado "Poder Tributario" -potestad soberana del Estado de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien conceder exenciones- **no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política** (la negrita no es del original). Esa potestad de gravar, es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar, la obligación de pagar un tributo o de respetar un*

jurisprudencia.", Tomo I, PARTE GENERAL, **Buenos Aires**, Ediciones Depalma, 1996, p 225.

⁴ Al respecto se cita lo siguiente: "Que cada ser humano tiene derecho a un desarrollo pleno y efectivo parece ser la punta de lanza del remozado sistema de valores. Para ello es necesario un orden social basado en los valores de libertad e igualdad que se plasmen en un orden sustancial y no se limite a su enunciación meramente formal. Así también, sobresale el valor solidaridad, en función del cual debe propiciarse el desarrollo de los objetivos comunitarios en procura de una redistribución justa en concordancia con los derechos de libertad e igualdad." **TORREALBA NAVAS (Adrián) y RODRIGUEZ VINDAS (Ramón)**, "Importancia de la incorporación de principios de justicia tributaria en las constituciones políticas", Revista IVSTITIA, **San José**, n. 65, mayo 1992, p. 13.

límite tributario y entre los principios constitucionales de la Tributación, se encuentran inmersos el Principio de Legalidad o bien, Reserva de Ley, el de la Igualdad o de Isonomía, de Generalidad y de No Confiscación. Los tributos deben emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (artículos 33, 40, 45, 121 inciso 13 de la Constitución Política).” (Voto número 2273 - 93 de las dieciséis horas del veintiocho de mayo de mil novecientos noventa y tres, Sala Constitucional). “La sistemática y unitaria interpretación de las normas constitucionales (...), y en forma especial los conceptos subrayados por la Sala, obliga a tener en cuenta que además del contenido literal e inmediato del texto expreso, en el texto (...) subyacen algunos de los principales valores que sostienen nuestra realidad social y que orientan la comunidad hacia niveles superiores de convivencia, los cuales deben ser respetados, necesariamente, en procura del bien general”. (Voto número 969 - 90 de las dieciséis horas treinta minutos del veinte de agosto de mil novecientos noventa, Sala Constitucional).

Como bien ha sido señalado en la introducción de esta investigación, al positivizar la Constitución una determinada visión de justicia, es a ella a la que se debe acoger todo intérprete del Derecho y no especular respecto a su significado.

Una Constitución rígida y un tribunal constitucional que la desarrolle y la haga respetar, dan pleno valor jurídico a la concepción de justicia por la que el legislador constituyente optó. Por lo tanto, no se considera conveniente tratar de reproducir en este trabajo los extensos estudios que el tema ha provocado en otras disciplinas tales como la Política y la Filosofía y mucho menos volver a plantear la discusión que particularmente se ha dado en el campo del Derecho entre los positivistas y los iusnaturalistas con respecto al valor y significado de la justicia ⁵.

En lo conducente, conviene reiterar aquí las palabras de los profesores **FERNANDO SAÍNZ DE BUJANDA** -"una vez que los principios de justicia tributaria son recogidos en la Constitución Política, plantean un **problema estrictamente jurídico**, lo que hace que el jurista tenga que enfrentarse con la **interpretación de los principios**, considerarlos como parte integrante de la normativa con que ha de operar; en definitiva descubrir su eficacia." ⁶ - y **J. MARTIN QUERALT**⁷ - la

⁵ En forma breve se cita que: "Para el positivismo, la justicia no tiene valor jurídico en tanto modelo autónomo con el cual contrastar las normas de Derecho positivo, lo que implica que cualquier valoración (positiva o negativa) que de ellas pueda hacerse cae en el terreno de lo extrajurídico. Para el iusnaturalismo, en cambio, el postulado de la existencia de un derecho natural constituye, precisamente, ese conjunto de principios o valores a partir de los cuales pueden vislumbrarse mandatos generales que han de ser realizados o, al menos, no contrastados por las normas producidas de acuerdo con el sistema de fuentes formales del Derecho. Esto implica que, independientemente de que existan mecanismos concretos para controlar la adecuación, las normas del Derecho Natural formarían parte del mundo jurídico". **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, "USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad", Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, p. x.

⁶ Cfr. **SAINZ DE BUJANDA (Fernando)**, "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español", en: Hacienda y Derecho, t. III, Instituto de Estudios Fiscales, **Madrid**, 1963.

*incorporación constitucional de los principios de justicia tributaria permite “un conocimiento jurídico que no se vea reducido a la mera técnica normativa ni a la especulación filosófica sobre la justicia “, precisamente porque no se ha dado otra cosa que una verdadera positivación de lo justo -; ya que ambas afirmaciones dan fundamento a lo expuesto. En igual sentido el jurista costarricense **R. HERNÁNDEZ** indica que “la interpretación constitucional es siempre jurídica, pues interpretar significa transmitir y comprender el sentido de un disposición o principio jurídico. Es decir, el intérprete que utiliza el método jurídico está siempre obligado a motivar y razonar su interpretación, pues la fundamentación deberá encontrarla siempre en el Derecho.”⁸*

De acuerdo con lo descrito, se puede extraer la siguiente conclusión: la justicia tributaria corresponde a una especificación de la concepción de justicia que recoge la Constitución. Su finalidad es la de regular la soberanía del Estado en el ejercicio del poder tributario, delimitar su contenido y alcance y a la vez establecer los derechos y garantías constitucionales del contribuyente. La Constitución no es un mero agregado de principios jurídicos, sino que ella misma señala un sistema de principios dotados de cierta jerarquía, por lo que las garantías del contribuyente no deben verse aisladamente, sino enhebradas cada una con las demás normas y

⁷ **MARTIN QUERALT (Juan)** , “La Constitución española y el Derecho Financiero” en Hacienda Pública Española, número: 63, **Madrid**, 1990, p. 100.

⁸ **HERNÁNDEZ VALLE (Rubén)**, “El Derecho de la Constitución”, vol. I, primera edición, Editorial Juricentro, **San José**, 1993, p. 197.

principios constitucionales. “Es más, puede decirse que la justicia tributaria nunca será tal si se la aísla del resto de los objetivos de justicia que con carácter general persigue la Constitución”.⁹

Al derivar el contenido de la justicia tributaria de la Constitución se espera que normas jurídicas ordinarias no alteren ciertos principios a los que se atribuye un carácter configurador del sistema tributario. De ahí, resultan una serie de límites materiales a la normativa jurídica y consecuentemente, también, se señalan límites materiales a la discrecionalidad del legislador, pues, cuando se habla de límites materiales se hace referencia a los criterios impuestos por la Constitución a los que debe amoldarse la legislación tributaria ordinaria.

“Establecer límites sustanciales, sean éstos negativos o positivos, al ejercicio del poder tributario obedece a los principios fundamentales que se persiguen con cualquier sistema normativo: la seguridad jurídica y la justicia. La discrecionalidad ilimitada del legislador (...) deja al individuo en una posición de absoluta incertidumbre y, además, consagra la injusticia del privilegio; por ello, se procura que el legislador actúe en función de la consecución de fines y respete las garantías

⁹ **LEJEUNE VALCÁRCEL (Ernesto)**, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria” en: Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, España, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978-79, p.179.

que constitucionalmente han sido establecidas para la realización del programa político propuesto en la Carta Fundamental.”¹⁰

B. LAS DOS DIMENSIONES DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA

Los límites materiales o sustanciales delimitan las dos dimensiones que doctrinalmente se le atribuyen a la justicia tributaria. “Respecto de la primera - denominada formal - el elemento básico a considerar es que la tributación sea reflejo de la voluntad popular expresada a través del órgano representativo por excelencia: el Parlamento. En esta dimensión, la producción de las normas tributarias a través de un procedimiento de índole legislativa, en el que se cumplan con los requisitos formales para la aprobación de leyes, constituye un elemento de legitimidad del tributo.

La segunda - conocida como justicia tributaria material - se interesa porque el ejercicio del poder tributario por parte del Estado - y la inherente afectación de riqueza a fines de solidaridad - se respeten ciertos valores y principios de índole sustancial. Así, se hace referencia no al proceso que tuvo como resultado el

¹⁰ **TORREALBA NAVAS (Adrián) y RODRIGUEZ VINDAS (Ramón)**, "Importancia de la incorporación de principios de justicia tributaria en las constituciones políticas", Revista IVSTITIA, San José, n. 65, mayo 1992, p. 14.

establecimiento de un tributo, sino a las características mismas de ese resultado”.¹¹

Estas dos dimensiones de la justicia tributaria se pueden perfectamente relacionar con la distinción que se hizo entre la “potestad tributaria normativa” y la “potestad de imposición” a cuya limitación corresponden la justicia tributaria formal y la justicia tributaria material. Así tenemos que la justicia tributaria formal se encuentra compuesta por el principio de legalidad o reserva de ley, que constituye una garantía formal de competencia del órgano productor de la norma (en nuestro caso la Asamblea Legislativa, en virtud de la disposición constitucional del inciso 13 del artículo 121). Y, la justicia tributaria material, que se rige por los principios de generalidad, igualdad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, proporcionalidad, progresividad y racionalidad, los cuales vienen a constituirse en límites materiales en cuanto al contenido de la norma tributaria.¹²

C. CARACTERÍSTICAS DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Es importante destacar que los principios de justicia tributaria contenidos en las normas constitucionales han sido configurados como derechos fundamentales o garantías constitucionales del contribuyente. Derechos y garantías que poseen

¹¹ **TORREALBA NAVAS (Adrián) y RODRIGUEZ VINDAS (Ramón)**, ídem, p. 13.

¹² Cfr. Voto número 2273 - 93 de las dieciséis horas del veintiocho de mayo de mil novecientos noventa y tres de la Sala Constitucional, citado supra.

determinadas características¹³, las cuales confirman su valor normativo. (v. gr. el impuesto debe estructurarse de manera que grave a cada uno según su capacidad contributiva).

Esas características son:

° directa aplicabilidad: los principios de justicia tributaria, vinculan a los órganos del Estado y a los particulares a título de derechos directamente aplicables, lo que significa que tales principios no necesitan de una ley o reglamento que los desarrolle, no son meros criterios directivos u orientadores, son inmediatamente aplicables.

° reserva legal: característica que específicamente se puede encauzar dentro del principio de legalidad o de reserva de ley en materia tributaria¹⁴.

¹³ Cfr. **RODRIGUEZ OCONTRILLO (Pablo)**, Curso de Derecho Constitucional Económico, Universidad para la Cooperación Internacional, 1998, p. 5.

¹⁴ “El principio de legalidad o de reserva de ley es un instituto de carácter constitucional que constituye el eje de las relaciones entre el poder legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas, que persigue precisamente excluir para ciertas materias la posibilidad de normación por vía distinta de la legislativa.” **SAINZ DE BUJANDA (Fernando)**, “Lecciones de Derecho Financiero”, Madrid, Sección de publicaciones, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Décima Edición, 1993, p. 102 Al respecto se remite a otras obras : **GARCIA BELSUNCE (Horacio) y OTROS**, Estudios de Derecho Constitucional Tributario. En Homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui, **Buenos Aires**, Ed. Depalma, 1994, pp. 111 - 215; **SPISSO (Rodolfo)**, Derecho Constitucional Tributario, **Buenos Aires**, Ed. Depalma, 1993, pp. 187 - 220; **MARTIN QUERALT (Juan) y OTROS**, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Ed. Tecnos S.A., 6a. ed., 1995, p.122 - 126; **PÉREZ DE AYALA (José Luis) y GONZÁLEZ (Eusebio)**, “Los límites a la potestad tributaria normativa del Estado” En : Derecho Tributario I, **Salamanca**, Ediciones Plaza Universitaria, 1994, pp. 145 y ss.

° salvaguarda del contenido esencial: ni siquiera el legislador puede violar el contenido mínimo de los derechos fundamentales o principios. El contenido esencial viene determinado por la relación armónica del precepto constitucional con el resto de las normas constitucionales, relación fijada prudencialmente por el juez constitucional.

° “razonabilidad”, “racionalidad”: semejantes conceptos “admiten divergentes usos: Fines inconstitucionales (“irrazonables”) de una norma, “razonabilidad” del medio (relación teleológica entre el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica), “irracionalidad” en el sentido de que empíricamente un medio no conduce al fin perseguido”, en otras palabras la razonabilidad y racionalidad se corresponden con la constitucionalidad de los fines, de los medios y de los hechos. Ya nuestra Sala Constitucional ha indicado que el sentido de justicia contenido en la Constitución conlleva la protección del marco de racionalidad, razonabilidad y proporcionalidad (Voto número 1739 -92 de la Sala Constitucional).

° cauces procesales adecuados: acceso del contribuyente a la jurisdicción constitucional para hacer valer sus derechos y exigir que se respeten los principios de justicia tributaria.

Mencionadas tales características, se debe resaltar que este trabajo se centra en la dimensión material de la justicia tributaria como justicia sustancial de

hecho y sus principios, por constituir estos el punto medular sobre el cual girará el desarrollo del tema de investigación.

SECCIÓN DOS: AMBITO DE APLICACION DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA MATERIAL

A. FIN FISCAL - FIN EXTRAFISCAL

La actividad tributaria estatal obedece a dos fines:

° el **recaudatorio o fiscal**: meta tradicional de los tributos que consiste en procurar al Estado ingresos suficientes para atender y satisfacer las necesidades públicas, es decir, recaudar impuestos para financiar los gastos públicos, y

° el **extrafiscal**: fenómeno que encierra gran cantidad de situaciones (v. gr. tributos, subvenciones, exenciones y cualquier otra clase de beneficios o agravaciones fiscales).

El uso extrafiscal del tributo, como claramente lo señala el profesor **TORREALBA**, se refiere “al empleo intencional del instrumento tributario, sea agravando o favoreciendo el tratamiento fiscal, para la obtención directa (esto es, sin acudir al iter tradicional de la actividad financiera de recaudar primero para luego gastar), de determinados fines sociales y económicos, más allá, e incluso

eventualmente a contrapelo, del fin meramente recaudatorio (o fiscal)¹⁵, tal es el caso de los tributos que se utilizan como instrumentos de política económica.

A raíz de esta doble finalidad que persigue el Estado con la actividad recaudatoria, doctrinalmente, se ha discutido si la justicia tributaria material abarca tanto los tributos con fines fiscales como aquellos que pretenden obtener fines extrafiscales, cuestión que se examinará a continuación.

Conviene observar actualmente, que el Estado interviene cada día más en la economía ya sea propiciando las circunstancias adecuadas para atraer y fomentar la inversión de nacionales y extranjeros, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza, creando fuentes de empleo y orientando el desarrollo de la sociedad en armonía con la naturaleza, fines económicos y sociales que enmarcados dentro del programa constitucional expuesto por nuestra Carta Fundamental (arts. 50, 56 y 74, por ejemplo), procuran alcanzar el bienestar común y la justicia social. El Estado utiliza así, los tributos, las exenciones y subvenciones, entre otros incentivos fiscales, como instrumentos de política económica.

¹⁵ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, "El control de constitucionalidad de los derechos económicos y sociales a través de principios de justicia financiera material", Revista IVSTITIA, **San José**, n. 75, marzo 1993, s.n.p. Para un análisis mucho más detallado sobre las características del uso extrafiscal del tributo se remite a la tesis doctoral de este mismo autor: **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, "USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad", Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, pp. 6 - 14.

En el acontecer nacional se presentan frecuentes ejemplos del uso constante de ciertas figuras tributarias con efectos extrafiscales, v. gr.: las exenciones que se les otorgan a los regímenes de zona franca, el aumento o disminución de impuestos y aranceles para incrementar o reducir la importación o exportación de determinados productos.

En los tributos extrafiscales puede coexistir la finalidad extrafiscal con la recaudatoria o fiscal¹⁶. Al respecto, **CASADO OLLERO** afirma que constituye una “ficción jurídica, además de financiera, plantear el establecimiento de tributos que responden exclusivamente a una concepción fiscal, esto es, recaudatoria y cuyos efectos y resultados se reduzcan a la mera obtención de ingresos, ya que con la

¹⁶ El tributo extrafiscal se diferencia netamente del tributo finalista o afectado (es decir, del tributo creado con una finalidad específica donde el fin recaudatorio continúa incorporando a la cadena de instrumentos establecida para la obtención de dicha finalidad específica) en el iter financiero ya que con el tributo extrafiscal se elimina la intermediación de la actividad administrativa (de recaudación) de la cadena de instrumentos de consecución de la finalidad extrafiscal, y, ulteriormente, se elimina la intermediación misma del gasto público, en su clásica acepción de erogación por parte de un ente público. Por tanto, la medida tributaria (extrafiscal) equivale a una subvención a favor de una actividad económica privada necesitada de aportaciones financieras externas o a un gasto de transferencia. Ello no obsta, de que en el tributo extrafiscal pueda coexistir la finalidad fiscal con la extrafiscal, pero éstas finalidades “son independientes entre sí, en el sentido de que no aparecen integradas en un procedimiento puesto en función de una finalidad pública en común. En fin, el tributo afectado, antes - y esto en sentido también cronológico- de alcanzar el fin específico, debe alcanzar el fin recaudatorio; el tributo extrafiscal, según la finalidad específica de que se trate, puede alcanzar tal finalidad prescindiendo de la recaudatoria (caso de la exención o del tributo disuasorio), sea en forma coincidente con ésta (caso del tributo diseñado con fines redistributivos o estabilizadores de absorción de liquidez). Esta coincidencia es, por tanto, meramente accidental”. Tomado de: **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, pp. 7, 8 y 9.

aplicación, o el simple anuncio de cualquier medida tributaria, se desencadenan directa o indirectamente, consecuencias no fiscales.”¹⁷ Por su parte, el profesor **TORREALBA** afirma: “Es pacífico en doctrina el que un mismo tributo puede atender, a la vez, a finalidades fiscales y extrafiscales, lo que implica que la actividad financiera puede desarrollarse según procedimientos distintos al interno de cada figura tributaria. (...) Es innegable que todos los tributos, aun el más estrictamente “fiscal o recaudatorio”, en alguna medida producen efectos y resultados más allá de la mera obtención de ingresos. No obstante, en un sentido estricto la utilización extrafiscal del tributo implica la búsqueda consciente y querida de determinados objetivos con el instrumento del tributo, como fruto de una política intervencionista del legislador.”¹⁸

Al establecerse como “pacífico” en doctrina que puede haber tributos con fines fiscales y extrafiscales, se señala que la consecución de los objetivos sociales y económicos contemplados por nuestra norma suprema y aceptados por la colectividad, constituyen un mandato constitucional, al igual que la consecución de la justicia tributaria derivada de la concepción general de justicia positivizada por el legislador constituyente. Así, al responder el uso extrafiscal del tributo a determinados fines constitucionales, también, debe corresponder con la justicia

¹⁷ **CASADO OLLERO (Gabriel)**, “Los fines no fiscales de los tributos” en : Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Madrid, vol. XLI, s.a, p. 455.

¹⁸ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTOS Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad” , Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, pp. 9 y 11.

tributaria material, aplicándose a los tributos extrafiscales los principios que informan la justicia tributaria. Aquí subyace la idea de tomar al tributo como un medio eficaz para lograr los objetivos económicos y sociales constitucionales.

B. TESIS DOCTRINALES QUE CONSIDERAN INCOMPATIBLE EL CONCEPTO DE JUSTICIA TRIBUTARIA CON EL USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO

Generalmente las tesis doctrinales que consideran incompatible el concepto de justicia tributaria con el uso extrafiscal del tributo, obedecen a dos líneas de argumentación. La primera se inclina por vincular los tributos con fin recaudatorio al principio de capacidad económica y, a la vez, establece una relación de necesaria contradicción entre los tributos extrafiscales y el principio de capacidad económica al desvincularlos de ese principio. La segunda, señala a la justicia tributaria como un concepto autónomo respecto a las concepciones generales de justicia, donde subyacen dos ideas esenciales: la idea de justicia tributaria como aquella que se refiere sólo al fin fiscal y la idea del tributo en sí mismo considerado como objeto de justicia tributaria. Se hará mención a ambas tesis retomando conceptos de la tesis doctoral del profesor **TORREALBA**.

La primera argumentación presenta algunas debilidades:

° el principio de capacidad económica¹⁹, como principio de justicia tributaria material, lo que hace es introducir un criterio para distribuir la carga tributaria entre los contribuyentes y un límite a la potestad impositiva del Estado, es decir, el principio de capacidad económica disciplina y limita al ente público a la hora de perseguir la finalidad recaudatoria, la cual podría alcanzarse en forma ajena o con violación de dicho principio.

° el principio de capacidad económica siempre se ha visto como fundamento de la imposición por lo que si el tributo consiste en una detracción coactiva de riqueza, se considera que éste lo que debe gravar es riqueza, como señala el profesor **CASADO OLLERO**: “mal puede devengarse un tributo allí donde no hay riqueza”. De ahí, que muchas veces se tienda a establecer una relación lógica entre el fin recaudatorio y el principio de capacidad económica (no es posible obtener ingresos ahí donde no exista capacidad económica). No obstante, que efectivamente se llegue a gravar la riqueza, ello no implica que se esté en presencia de un principio de justicia distributiva o un límite individual al poder tributario, sino que más bien conlleva la implementación de una regla utilitaria destinada a maximizar la recaudación.

Como principio de justicia tributaria, es deseable que el presupuesto de hecho de un tributo sea la presencia de una riqueza, pero tal situación no acredita la

¹⁹ Los alcances y contenido de dicho principio se establecerán más adelante, en su momento oportuno.

tesis de que el tributo fiscal está necesariamente vinculado al principio de capacidad económica, es más, podría existir un tributo fiscal que viole dicho principio, circunstancia a la que se aludió anteriormente, lo cual no elimina las posibilidades de que dicho tributo sea ilegítimo. Así, “al legislador o al soberano, para obtener el máximo de recaudación, podrá convenirle estructurar los presupuestos de hecho -de un tributo- sin referencia a una fuerza económica, porque de esa forma podría tener acceso a una riqueza a la que es más sencillo y eficaz llegar. Por ejemplo, podría elegir como presupuesto de hecho el paso por ciertos lugares públicos que sea prácticamente ineludible para el grueso de la población. En tal caso, ciertamente estaría teniendo acceso a la riqueza de todos los que pasen por tales lugares, sin erigir la fuerza económica en presupuesto de imposición.”²⁰

En conclusión, no se puede tomar al principio de capacidad económica como un elemento intrínseco y exclusivo de lo que es un tributo fiscal, ya que puede existir un tributo fiscal que no tome en cuenta la capacidad económica como presupuesto de hecho, y estructurarse y aplicarse en violación de dicho principio. Consecuentemente, no podemos caracterizar el uso extrafiscal del tributo en relación de necesaria contradicción con dicho principio.

²⁰ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTOS Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, p. 17.

La segunda línea de argumentación, que no considera compatible la justicia tributaria con el uso extrafiscal del tributo se desprende de la idea que supone una especie de autonomía lógico-conceptual de la justicia tributaria, independientemente de la concepción general de justicia prevaleciente en la sociedad a la que pertenece un determinado sistema tributario. Dicha autonomía circunscribe a la justicia tributaria al tributo en sí mismo considerado y la liga a su finalidad fiscal o recaudatoria, al margen de que la utilización del tributo por parte del Estado, como medio para la obtención de fines económicos y sociales consagrados en la Constitución, sea considerada como una opción más de justicia²¹ aceptada por la colectividad.

A manera de ejemplo, **L.V. BELIRI**, respalda la autonomía conceptual de la justicia tributaria respecto de las concepciones generales de justicia apuntando que “el problema de la justicia tributaria se presenta muy claro en sus términos elementales: ¿Con qué criterios y con arreglo a qué principios se debe repartir entre los distintos contribuyentes, según justicia, el gasto de los servicios públicos, cuando al reparto no se le atribuya otro fin que el de cubrir, precisamente, aquel gasto?” Luego al definir el “impuesto justo” “como la cuota individual correspondiente al reparto justo de los gastos de un determinado grupo de servicios públicos, cuando el reparto se conciba como un fin en sí mismo, es decir, sin asignarle otro objetivo que

²¹ El intervencionismo, la justicia tributaria, la justicia en la distribución de la propiedad son opciones de justicia.

no sea el de asegurar la cobertura del gasto público.”²² Ciñe la autonomía de la justicia tributaria al impuesto que en sí mismo es considerado como justo cuando persigue fines recaudatorios o fiscales.

Ahora bien, el mismo autor señala, “junto a, o si se quiere, por encima del problema de la justicia tributaria se sitúa el de la política económica, que en sus términos más generales puede resumirse así: ¿Con qué criterios, según qué principios, dentro de qué límites y con qué medios debe intervenir el Estado en el proceso de distribución de la riqueza nacional?” Situando al fenómeno de la extrafiscalidad como una opción de justicia junto a, o por encima, de la justicia tributaria. Llega a definir “como impuesto “político” y redistribuidor al que provoca una desviación del impuesto “justo”, dirigida a utilizar el reparto de los gastos públicos como un medio para la consecución de un fin ulterior, sea político, social o económico.”²³ Es decir, un impuesto con fines extrafiscales (que obvia el iter financiero tradicional de recaudar para luego gastar y que busca la consecución de un fin ulterior, sea político, social o económico diferente al recaudatorio) sería un impuesto “político”, distinto del impuesto justo. “Se parte de que existe una autónoma justicia del impuesto considerado en sí mismo, (el impuesto es justo en sí mismo cuando persigue fines fiscales o recaudatorios) que puede subsistir, tal cual

²² **BERLIRI (Lugi Vittorio)**, El impuesto justo, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986, pp. 45 y 47.

²³ **BERLIRI (Lugi Vittorio)**, ídem, pp. 45, 46 y 47.

y sin contaminaciones, aún dentro de un sistema impregnado de las concepciones generales de justicia (donde se incluye el uso extrafiscal del tributo como una de las concepciones generales de justicia).”²⁴

“Para que fuera aceptable el concebir una justicia tributaria no determinada externamente en su contenido por la concepción general de justicia imperante en cada momento y en cada lugar, sino internamente por la naturaleza intrínseca del fenómeno tributario, de estas dos ideas -la del tributo en función sólo del fin fiscal y la del tributo en sí mismo considerado- habría de desprenderse lógicamente -no históricamente- tal contenido”.²⁵ En resumen, la segunda tesis calificaría a la justicia tributaria como un valor inmutable, inmanente, de carácter dogmático, un concepto autónomo implícitamente ajeno a las concepciones históricas de justicia. De ahí, que sea incorrecto tal planteamiento, por cuanto a la autonomía conceptual de la justicia tributaria no le puede corresponder una autonomía histórica, ya que al derivar el contenido de la justicia tributaria de la Carta Fundamental, la justicia así considerada constituye un valor coyuntural. El contenido de la justicia tributaria dependerá de la opción de justicia plasmada por el legislador en cada constitución.

²⁴ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, p. 24.

²⁵ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, ídem, p. 25.

Además, la idea de la justicia tributaria como aquélla que se refiere sólo al fin fiscal iría en contra de la definición adoptada en este trabajo, que coincide con las concepciones tradicionales de que la justicia tributaria constituye un límite a la forma en que se satisface el fin fiscal, introduciendo a los principios de justicia tributaria material como garantías de los derechos individuales del contribuyente. Garantías que defienden al particular ante el empleo por parte del Estado del tributo como medio para obtener ingresos (fin fiscal) o como instrumento para conseguir objetivos económicos y sociales contemplados en la Constitución (fin extrafiscal).

C. JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

Por otra parte, nuestra Sala Constitucional ha admitido en varias de sus resoluciones el uso extrafiscal del tributo para la consecución de fines económicos y sociales consagrados en nuestra Carta Fundamental. Así lo consideró en los votos referentes al Depósito Libre de Golfito, a los CATS y a la Ley de Fomento Avícola número 4981 del veintiséis de mayo de mil novecientos setenta y dos, que citamos a continuación:

"VII.- Como segundo tema, los accionantes consideran discriminatorio para los comerciantes del resto del país, el hecho de que a los comerciantes del Depósito se les permita vender con precios más bajos al disminuir los aranceles de importación de las mercancías que allí se venden y permitirles un margen de utilidad

mayor. Estima la Sala que no procede acoger esta pretensión por las siguientes razones: el hecho de que el legislador haya creado un régimen fiscal especial para el funcionamiento del Depósito Libre de Golfito no constituye una limitación irrazonable o desproporcionada a la libertad de comercio, en tanto, como se expuso en puntos anteriores, la Ley, al tender a solucionar un grave problema socio-económico producido por la retirada de las compañías que se dedicaban al cultivo del banano en la zona del Pacífico Sur del país, permitiendo la importación de mercancías bajo aranceles menores y su consiguiente venta a precios más bajos que en el resto del país, lo que hace es garantizar la operación de esa especial zona de exención fiscal con el fin de cumplir el propósito social descrito. Es decir, la operación del Depósito Libre no es un fin en sí mismo. No se pretende con esto crear adrede un régimen de privilegio en perjuicio de los demás comerciantes, discriminándolos por omisión, o como se denomina en doctrina, por discriminación negativa, al otorgar un privilegio que se niega a los demás, sino que este régimen constituye un medio de solución de los problemas socioeconómicos de una zona deprimida para alcanzar la igualdad, no para perjudicarla.

VIII.- Bajo este concepto, es posible dentro del Derecho de la Constitución, estimular el desarrollo de aquellas zonas del país que no hayan sido beneficiadas por otros medios como sería infraestructura, y la prestación de servicios básicos, el disfrute, en fin, de condiciones materiales de igualdad en relación con otras zonas, poblados o ciudades del país que gozan de un grado de desarrollo mayor, sobre

todo por la tendencia a la concentración de las inversiones estatales y privadas en ciertas zonas, en detrimento de otras. Así analizado el caso, el Estado está legitimado para fomentar el desarrollo de lugares alejados, en particulares circunstancias económico-sociales, como las de la zona sur-pacífica del país. Esto es lo que la doctrina ha denominado políticas de fomento de polos de desarrollo, en los cuales se incentiva la instalación de industrias y de empresas que logren compensar la desigualdad real de esas zonas. De manera que el propósito de tales programas o de legislación, como la aquí analizada, es el de, no sólo evitar la desigualdad individuo versus individuo, sino también la desigualdad entre diversos grupos humanos. Las disposiciones dispares de la Ley, frente al régimen común, tal cual la disminución de aranceles de importación o de la admisión de márgenes de utilidad son medidas compensatorias que favorecen la igualdad real, empleando como herramienta una desigualdad formal, en tanto no se alcance la primera. Gracias a que el trato preferencial para una zona deprimida no es fin sino el medio ideado por el legislador para ayudar a los habitantes de ésta, no se produce un quebranto a la Constitución, en materia de igualdad jurídica y de libertad de comercio. Además, mientras los beneficios no sean de tal entidad como para convertirse en una competencia ruinosa para las empresas del resto del país; lo cual, obviamente, no ha ocurrido ni está ocurriendo en el caso de marras, en que durante el funcionamiento del Depósito Libre de Golfito no ha causado la ruina ni el cierre masivos de negocios que los impugnantes vaticinaron. Por otra parte, tómesese en cuenta que la Ley supone ciertas cargas para el comprador, como la obligación

de hospedarse en la zona, el tener que desplazarse hasta el lugar, incurriendo en gastos de transporte, alimentación, de flete de las mercaderías adquiridas en el Depósito, etc. en los que no tendría que incurrir al comprar en cualquier otra parte del país." (Voto de la Sala Constitucional, número 321 - 95 de las catorce horas y cuarenta y ocho minutos del diecisiete de enero de mil novecientos noventa y cinco).

En cuanto a los CATS la Sala dijo:

"En el caso bajo examen, lleva razón la Procuraduría al señalar que el Poder Legislativo tiene la potestad de introducir regímenes de fomento de los distintos sectores productivos en función de las particularidades que los caracterizan. Además, no estamos en presencia de un uso desproporcionado o irrazonable de dichas atribuciones, máxime si se toma en cuenta que dichos beneficios fueron otorgados por 12 años, es decir, se trata de incentivos temporales, lo que a su vez imprime mayor razonabilidad y proporcionalidad a la política legislativa adoptada mediante las normas impugnadas. Estos beneficios e incentivos, de manera especial el Contrato de Exportación, el Certificado de Abono Tributario (CAT) y el certificado de incremento a las exportaciones (CIEX), constituyen instrumentos idóneos, razonables y proporcionados para colocar en condiciones de competitividad internacional a los exportadores de productos no tradicionales. Con el fin de incrementar las exportaciones de nuestro país, el Estado costarricense buscó una alternativa viable para compensar las limitaciones internas y externas

con las que topaban los exportadores de productos no tradicionales a terceros mercados. Además, los exportadores de productos no tradicionales se encontraban en una situación de hecho muy distinta en relación a los exportadores de productos tradicionales. Porque el aventurarse en la producción y exportación de un producto nuevo e incursionar en el mercado internacional sin tener experiencia, presenta varios inconvenientes, entre ellos: alta inversión y costos, desconocimiento de la tecnología y falta de apoyo técnico, desconocimiento del mercado y la comercialización, alto riesgo y competitividad internacional, dificultades en las gestiones de pago y cobro. Por otra parte, debe tenerse presente el efecto multiplicador del Certificado de Abono Tributario. Los CATS son normas compensatorias en el ámbito fiscal que generan beneficios para todo el país, en virtud de que generan muchos millones de colones en mano de obra, garantías sociales y consumo de materia prima nacional, esto último permite el desarrollo de actividades paralelas. En general, los incentivos a la producción de productos no tradicionales y el incremento de las exportaciones del país tiene varias consecuencias positivas, por ejemplo: el país tiene claras posibilidades de salir de la crisis económica, hay mayor disponibilidad de divisas para pagar las importaciones, aumenta el nivel de empleo (el sector privado absorbe mano de obra), existe transferencia de tecnología, desarrollo de nuevas áreas de producción no sujetas a los caprichos del mercado internacional y finalmente, por la ubicación de los proyectos y el tipo de trabajo, permite un desarrollo económico, social, cultural y tecnológico de las áreas rurales del país.(...)

C).- *En relación a la supuesta violación al artículo 50 de la Constitución Política, la Sala considera que los beneficios e incentivos que establecen las normas aquí impugnadas, lejos de atentar contra el artículo 50, más bien vienen a dar cumplimiento a dicha norma programática. El Estado debe promover y procurar el mayor bienestar a todos los habitantes del país, mediante la organización y el estímulo de la producción, así como el más adecuado reparto de la riqueza. Sobre este tema la Sala se pronunció en la sentencia 550-95 de las 16:33 horas del 31 de enero de 1995, señalando que:*

"El Estado puede, entonces, intentar plasmar sus fines y objetivos socio-económicos impulsando la iniciativa privada, o fomentando, por medio de incentivos, la actividad a que se dedica; o bien, mediante la imposición de ciertos deberes a los particulares con el fin de mantener en un mínimo aceptable el bienestar económico de la población. La Constitución vigente, en su artículo 50, consagra un criterio importante en esta materia, dando fundamento constitucional a un cierto grado de intervención del Estado en la economía, en el tanto no resulte incompatible con el espíritu y condiciones del modelo de "economía social de mercado" establecido constitucionalmente, es decir, se postula en esa norma, y en su contexto constitucional, la libertad económica pero en un cierto grado, razonable, proporcionado y no discriminatorio de intervención estatal, permitiéndose al Estado, dentro de tales límites, organizar y estimular la producción, así como asegurar un

"adecuado" reparto de la riqueza. Esta Sala en su sentencia # 1441-92, de las 15:45 horas de junio de 1992, dispuso:

"El principio general básico de la Constitución Política está plasmado en el artículo, al disponer que "el Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza" lo que unido a la declaración de adhesión del Estado costarricense al principio cristiano de justicia social, incluido en el artículo 74 ibídem, determina la esencia misma del sistema político y social que hemos escogido para nuestro país y que lo definen como un Estado Social de Derecho."

Con el establecimiento de los beneficios e incentivos bajo examen, el Estado costarricense procura varios objetivos, entre ellos: diversificación de los productos de exportación, aumento del ingreso de divisas, lo que implica una sustancial mejora en la balanza de pagos, porque los incentivos se otorgan a aquellas empresas que entreguen sus ingresos generados por la exportación en moneda extranjera al Banco Central de Costa Rica (bajo la obligación de informar a dicho Banco anualmente sobre las exportaciones realizadas), aporte significativo al producto interno bruto del país, lo que trae aparejado: el aumento del nivel de empleo, el aumento de la riqueza nacional -nuevas inversiones y proyectos desarrollados-, el desarrollo de nuevas tecnologías y la especialización de mano de obra. Todo ello lógicamente implica un mayor desarrollo económico y social del

país. A juicio de la Sala, resulta evidente que el establecimiento de los beneficios e incentivos impugnados significan el aumento del bienestar de todos los habitantes del país, porque por su efecto multiplicador el CAT se transforma en muchos millones de colones en empleo, cargas sociales, consumo de materia prima -lo que implica el surgimiento de toda una actividad paralela- y el incremento de las exportaciones, que a su vez viene a significar la posibilidad de salir de la crisis económica que atraviesa del país, con el beneficio adicional de la mayor disponibilidad de divisas para poder cubrir las importaciones de productos indispensables, que deben necesariamente comprarse en el extranjero. El Estado costarricense tiene la obligación constitucional de buscar las fórmulas económicas que permitan el mejor y mayor desarrollo del país y que lógicamente signifiquen el incremento del bienestar de todos los habitantes, siempre y cuando esa herramienta económica se encuentre en un todo conforme con las normas y principios constitucionales, según se dijo ocurre en este caso. Por lo anterior, las normas impugnadas no violan el artículo 50 de la Constitución Política.” (Voto de la Sala Constitucional número 3327 - 95 de las quince horas y cuarenta y dos minutos del veintisiete de junio de mil novecientos noventa y cinco).

En lo referente a la Ley de Fomento Avícola la Sala expresó: *“Ahora bien: en el caso concreto, las exenciones tributarias permitidas -más que permitidas, ordenadas por la Ley de Fomento Avícola- se inscriben en el marco de una política estatal de fomento, desarrollo y fortalecimiento de la actividad avícola, esto es, son*

medios para los fines de esa política, o lo que es igual, instrumentos al servicio de ella. Se trata de exenciones tributarias con fines extrafiscales. Sin que esto constituya un juicio acerca de las bondades de esa política o del beneficio que la comunidad obtiene de ella, lo cierto es que la ley, para realizarla, no puede emplear cualquier tipo de medios, o, más precisamente, no puede convocarlos en auxilio de esa política de cualquier manera, sin apearse a la regulación constitucional de esos medios. Esto equivale a decir que la política estatal de que aquí se trata, al requerir también la exención de los tributos municipales, exige de paso sumar o reclutar la aquiescencia de las municipalidades para esa política, porque sin esta conformidad el empleo instrumental del poder eximitorio municipal sería jurídicamente imposible.” (Voto de la Sala Constitucional número 2311-95 de las dieciséis horas doce minutos del nueve de mayo de mil novecientos noventa y cinco).

En un reciente voto, retomando parte del pensamiento de **LEJEUNE**²⁶, “IV. La Sala entiende que también es perfectamente posible, la finalidad extrafiscal, paralelamente también a la fiscal que puedan perseguir algunos tributos, **a pesar de que tal finalidad extrafiscal no tiene un expreso respaldo constitucional como ocurre en el ordenamiento jurídico costarricense.** El problema de los fines extrafiscales no puede encontrar una solución satisfactoria si el tributo se considera,

²⁶ **LEJEUNE VALCÁRCEL (Ernesto)**, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria” en: Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario,

entre otras cosas, como una institución cerrada en sí misma y que se agota en sus funciones en cuanto cumple con la finalidad que le es típica: la obtención de recursos con criterios de capacidad contributiva. (...) Por otra parte, ningún impuesto puede ser considerado exclusivamente como extrafiscal, dada la intrínseca "susceptibilidad" de todo impuesto para procurar ingresos al erario público. De lo expuesto se deduce la dificultad de pronunciarse sobre la naturaleza de un tributo en razón de los fines que persigue: La diferencia entre tributos fiscales y extrafiscales, es decir la diferencia jurídica, sólo puede obtenerse a través del examen caso por caso de como el principio de capacidad contributiva es asumido por el legislador en el momento de creación del tributo y la estructura de cada una de sus normas. Por lo tanto no debe, considerarse el fin extrafiscal de una norma tributaria, como una situación que va en contra de la misma naturaleza de la norma, sino que lo que ocurre en realidad, es un desplazamiento del fin intrínseco de ésta - el de llevar recursos al Estado- por otra primordial que es el que persigue la ley." (Voto de la Sala Constitucional número 3444 - 96 de las quince horas doce minutos del nueve de julio de mil novecientos noventa y seis).

Por la tanto, al señalar la Sala que es conforme al Derecho de la Constitución la utilización de tributos e incentivos fiscales para lograr fines económicos y sociales constitucionales como los descritos y a pesar de que la finalidad extrafiscal no tiene un expreso respaldo constitucional, se puede afirmar,

aunque la Sala no lo diga expresamente pero lo deja entrever implícitamente, que los principios de justicia tributaria son aplicables a los tributos con fines extrafiscales, ya que, como se apuntó anteriormente: la consecución de los objetivos sociales y económicos contemplados por nuestra norma suprema y aceptados por la colectividad, constituyen un mandato constitucional, al igual que la consecución de la justicia tributaria derivada de la concepción general de justicia positivizada por el legislador constituyente y en este caso desarrollada por nuestro Tribunal Constitucional. Así, al responder el uso extrafiscal del tributo a determinados fines constitucionales, también, debe corresponder con la justicia tributaria material, aplicándose a los tributos extrafiscales los principios que informan la justicia tributaria.

Una vez definida la justicia tributaria y su ámbito de aplicación se hará lo propio con la delimitación del método apropiado para definir el contenido de los principios de justicia tributaria.

CAPÍTULO DOS: ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

SECCIÓN UNO: MÉTODOS PARA LA DELIMITACIÓN DEL CONTENIDO DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Para establecer cuál es el método apropiado para definir los principios de justicia tributaria material se debe recurrir al Derecho Comparado por poseer mayor tradición y estudios respecto al tema, especialmente el caso de España y de Italia donde sus constituciones incorporan expresamente tales principios:

La Constitución italiana en su artículo 53 establece como criterios concretos de justicia tributaria material que el concurso de los gastos públicos corresponde a todos en razón de su capacidad contributiva y que, además, el sistema tributario ha de informarse según criterios de progresividad.

Por su parte, la Constitución española en su artículo 31.1 indica que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

De igual manera que el profesor **TORREALBA** y siguiendo el planteamiento de su tesis doctoral, a estos conjuntos de principios se les asignará el nombre de *bloque constitucional de justicia tributaria material*²⁷, bloque al que se hace referencia para resolver el problema planteado en este capítulo -qué método es el indicado para definir los principios de justicia tributaria-. Una vez establecido el método para su definición, se señalará si es posible derivar o encontrar un bloque de justicia tributaria material en nuestra Constitución, por cuanto, a diferencia de las constituciones mencionadas nuestra Carta Magna no consagra expresamente tales principios.

Para definir cuál método es el apropiado, se analizará principalmente los estudios referidos al principio de capacidad contributiva o económica ya que doctrinalmente dicho principio se ha visto como la estrella en torno a la cual gira la justicia tributaria, provocando un tratamiento extenso del tema, De ahí, que éste capítulo se desarrolle con base en las tres grandes posturas doctrinales relativas al método de determinación del contenido del principio de capacidad contributiva.

²⁷ “La expresión “bloque de constitucionalidad” (“bloc de constitutionnalité”) procede de la doctrina francesa, en la que se utiliza para designar el conjunto de normas que el “Conseil Constitutionnel” aplica en su control previo de constitucionalidad de determinadas normas (...)La expresión “bloque de constitucionalidad” es una “noción compleja” “que hace referencia a un conjunto de disposiciones utilizables como parámetro de la constitucionalidad de las leyes”; y de cualesquiera otros actos o hasta de la “simple vía de hecho” de los poderes públicos...” **SÁNCHEZ SERRANO (Luis)**, Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1997, pp. 167 - 168.

A. DETERMINACIÓN DEL CONTENIDO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA POR LA TEORÍA DE LA CIENCIA FINANCIERA

Según una primera línea doctrinal, el contenido del principio de capacidad contributiva es determinado por ciencias ajenas al Derecho, especialmente en la Ciencia Financiera, por ello, su adopción en la Constitución, específicamente para el caso español e italiano, implica el otorgamiento de relevancia jurídica a un principio cuyo contenido hay que buscarlo en estudios foráneos al jurídico, v.gr., el financiero.

Así autores como **GRIZIOTTI**²⁸ y **MAFFEZZONI**²⁹ derivan el contenido del principio de capacidad contributiva del concepto previamente establecido de las

²⁸ **GRIZIOTTI** concibió el principio de capacidad económica como un límite racional al poder financiero del Estado según el cual el tributo sólo es legítimo cuando tiene por causa jurídica los beneficios que deriva el individuo de los servicios públicos. Es decir, cada persona debía pagar tributos en una medida correspondiente a aquella parte de su riqueza consecencial respecto de tales servicios. **GRIZIOTTI (Benvenuto)**, "Il principio della capacita contributiva e sue applicazioni", Saggi sul rinnovamento dello studio della Scienza delle Finanze e del Diritto Finanziario, Milán, Giuffrè, 1953, p. 48. "Algunos autores (v. gr. Giuliani Fonrouge) consideran que la doctrina de Griziotti y sus seguidores, con relación a la capacidad contributiva como modo de evitar la arbitrariedad, introduce "un elemento extraño a la juridicidad de la tributación y, por lo demás, de muy difícil determinación. Responde a un encomiable propósito de justicia tributaria a ser tenido en cuenta por el legislador, según su libre apreciación, pero no puede ser erigido en condición o dogma jurídico." **GARCÍA VIZCAÍNO (Catalina)**, "Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia.", Tomo I, PARTE GENERAL, **Buenos Aires**, Ediciones Depalma, 1996, p 55.

²⁹ **MAFFEZZONI** desarrollando la tesis de **GRIZIOTTI** mantiene el concepto relativo a las ventajas de los servicios públicos, aunque se aparta de la idea de concebir el principio de capacidad contributiva como causa jurídica de la obligación tributaria, asignándole simplemente la función de principio general del ordenamiento tributario. **MAFFEZZONI (Federico)**, Il principio di capacita contributiva nel diritto finanziario, Turín, UTET, 1970, p. 326.

ventajas obtenidas por el contribuyente en atención a los servicios públicos que goza y que el Estado le proporciona. De ahí, que ambos autores una vez positivizado el principio de capacidad contributiva en el artículo 53 de la Constitución italiana traten de hacer calzar su concepto previamente elaborado con la conexión ingresos-gastos establecida en dicha constitución al señalar que todos deben contribuir con los gastos públicos del Estado, “sancionándose la consecuencialidad o relatividad de la capacidad contributiva respecto de los gastos públicos”.³⁰

A los autores mencionados se les critica que parten de una petición de principio al considerar que la Constitución italiana acoge el concepto de capacidad contributiva relativo al goce de los servicios públicos, sin demostrar que ello sea así. De esta forma se critica también, el hecho de atribuirle al concepto de capacidad contributiva un contenido previamente elaborado, importado de una concepción teórica ideada en el ámbito de la Ciencia Financiera.

³⁰ **GRIZIOTTI (Benvenuto)**, "Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni", Saggi sul rinnovamento dello studio della Scienza delle Finanze e del Diritto Finanziario, **Milán**, Giuffrè, 1953, pp. 357-359.

Otro ejemplo de esta opción metodológica, lo constituye **GIARDINA**³¹, quien a través de un análisis económico del principio enmarca su contenido dentro de la línea teórica del sacrificio refiriéndolo a la utilidad subjetiva, -concepto económico aparejado al incremento patrimonial-, equivalente a “placer” o “deseos” del individuo; así, “partiendo de las respectivas utilidades totales que extraen de sus riquezas los distintos contribuyentes, el tributo debe reducirlas en forma proporcional, de modo que las posiciones relativas a las utilidades totales, después del tributo, mantengan su proporción original”³², es decir, “cada causante debería entregar la misma proporción de la utilidad total de sus ingresos”,³³ dándose la igualdad en el efecto marginal de la actividad tributaria o mejor dicho, una igualación de los sacrificios producidos por el tributo, manteniéndose en forma análoga una igualdad relativa, no real, de las situaciones de los contribuyentes anteriores al impuesto. Punto sobre el cual se volverá al tratar el principio de igualdad tributaria.

³¹ Para este autor “Es el contenido mismo del principio de la capacidad contributiva entendido en sentido subjetivo, que sugiere recurrir a la noción de sacrificio. Tal principio de hecho tiene como presupuesto filosófico el concepto de justicia distributiva, el cual, como es notorio, de las relaciones sociales considera el aspecto subjetivo que tiene que ver con los méritos, las necesidades, los sacrificios de los individuos. La repartición de las cargas públicas en razón de la capacidad contributiva, que quiere ser conforme al criterio de justicia distributiva, debe ser correlacionada necesariamente con la noción de sacrificio. **GIARDINA (Emilio)**, Le basi teoriche del principio della capacita contributiva, Milán, Giuffrè, 1961, pp. 258-259. Esta teoría hace referencia a una noción de justicia individual, de igualdad relativa y no sustancial, que no ve las situaciones económicas en su conjunto, sino sólo en su efecto marginal.

³² **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, p. 31.

³³ **GARCÍA VIZCAÍNO (Catalina)**, “Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia.”, Tomo I, PARTE GENERAL, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996, p 54.

Por su parte, la doctrina española ha referido el contenido del concepto de capacidad económica, a su formulación meramente objetiva, entendiéndolo como mera riqueza, así, afirma **MARTIN DELGADO** que en la historia tributaria española, “la capacidad económica (...), desde ahora y desde siempre, se le ha identificado con la titularidad de riqueza, con la disponibilidad de medios económicos”³⁴. Ahora bien, al incorporar el artículo 31.1 de la Constitución española otros principios, además del de capacidad económica, ello indica que no toda titularidad de riqueza justifica y legitima la imposición tributaria, que a distintos niveles de titularidad de riqueza corresponde una tributación distinta y que a niveles de riqueza iguales pero cualitativamente diferenciadas, corresponde también una diversa tributación.³⁵ Razón por la cual, el autor diferencia los conceptos de capacidad económica y capacidad contributiva, agregando que “mientras la primera se concreta en la titularidad de medios económicos, la segunda incluiría las valoraciones necesarias y obligadas para calificar a la riqueza como susceptible de imposición”.³⁶ Concluyendo que la formulación del artículo 31.1 de la Constitución Española conduce al término capacidad contributiva empleado por los italianos, a saber, la capacidad económica cualificada por los demás principios constitucionales. Apunta el profesor

³⁴ **MARTIN DELGADO (José María)**, "El control constitucional del principio de capacidad económica", El Tribunal Constitucional, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, vol. II, 1981,p. 1586.

³⁵ **MARTIN DELGADO (José María)**, Ibid, p. 1587.

³⁶ **MARTIN DELGADO (José María)**, Ibid, p. 1588.

TORREALBA que este autor parte de un concepto previamente dado de capacidad económica como mera fuerza económica cuantitativamente considerada, pero a la hora de definir el contenido de la capacidad contributiva, es decir, de la capacidad económica cualificada a la luz de los otros principios constitucionales, el profesor **MARTIN DELGADO**, se aparta de la línea doctrinal aquí descrita, en cuanto al método para determinar el contenido de la capacidad contributiva.³⁷

B. DETERMINACIÓN DEL CONTENIDO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO SÍNTESIS DE LAS MOTIVACIONES DEL LEGISLADOR

La segunda línea metodológica corresponde a la delimitación del contenido de la capacidad contributiva como síntesis de las motivaciones del legislador en cada momento histórico. “Diversos autores de esta corriente ya desde hace mucho subrayaban, en el terreno teórico de la Ciencia Financiera, que la capacidad contributiva no es sólo un concepto económico-financiero, sino que constituye también un concepto jurídico-político. Por ello, presenta manifestaciones diversas de tiempo en tiempo y de lugar en lugar, en correspondencia a las ideas jurídicas y

³⁷ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, pp. 55 - 56.

políticas dominantes en la época y los países considerados. En suma, destacan el carácter esencialmente histórico del concepto.”³⁸

Al respecto, reproduzco la síntesis que el profesor **TORREALBA** hace en cuanto a los argumentos del principal expositor de esta tesis: **VANONI**, quien observaba que “la selección de los índices de la aptitud para pagar tributos, y los criterios de valoración de estos índices, a fin de establecer la concreta capacidad contributiva, están en función de los principios políticos que inspiran el Estado. La capacidad contributiva, por tanto, no puede configurarse como una cualidad objetiva e inmutable de la persona o de la cosa, sino que va considerada como el resultado de la valoración de la posición del sujeto contribuyente, operada sobre la base de los principios que informan determinada orientación política en torno a la actividad pública y el deber tributario del individuo. En el ámbito de esta valoración asumen relevancia el sujeto que juzga, los criterios de los juicios, el objeto de la valoración. El juez en última instancia es el legislador, el cual interpreta el equilibrio de los diversos factores influyentes sobre la vida pública y elabora la valoración que se afirma en el momento histórico particular; (...) Los criterios de juicio descienden de los principios políticos que el juzgador acoge en torno a la función, a la vida, a la actividad del ente público.

Objeto de la valoración es la situación objetiva de los individuos o de los grupos sometidos a la imposición, o sea, aquel complejo de elementos que

³⁸ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, *Ibid*, pp. 57 - 58.

identifican o diferencian entre sí las posiciones de los sujetos o de los grupos considerados: la riqueza, sea poseída, adquirida, consumida, y las relativas particularidades; las condiciones de familia, de estado civil, de edad, etc., del contribuyente; y de un complejo de índices integrativos.³⁹ “

La principal crítica que se le realiza a esta posición es la irrelevancia de la Constitución en el método planteado, por cuanto el contenido de los principios de justicia tributaria vendría a ser determinado por las motivaciones del legislador en un momento histórico dado y respondiendo a determinada orientación política, restándole “importancia a los preceptos constitucionales establecidos, en favor de una discrecionalidad más amplia del legislador común”⁴⁰.

C. LA DERIVACIÓN DEL CONTENIDO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA O ECONÓMICA DE LA CONSTITUCIÓN Y EL MÉTODO ADECUADO PARA DETERMINARLO

³⁹ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, pp. 58 - 59. Quien nos remite a **VANONI (Ezio)**, Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze, Padua, vol. I, 1937, pp. 88 y ss , y **FORTE (Francesco)**, “Note sulle norme tributarie costituzionali italiane” en Jus, 1957, p.419 quien ha sostenido que la fórmula de la capacidad contributiva es lo suficientemente amplia como para admitir en la formación de su contenido no sólo elementos económicos sino también factores de orden político, social, técnico.

⁴⁰ **TORREALBA NAVAS (Adrián) y RODRIGUEZ VINDAS (Ramón)**, “Importancia de la incorporación de principios de justicia tributaria en las constituciones políticas”, Revista IVSTITIA, San José, n. 65, mayo 1992, p. 15.

La tercera y última postura doctrinal en cuanto al método de delimitación del contenido del principio de capacidad contributiva y de los demás principios de justicia tributaria se refiere a la derivación de su contenido del entramado constitucional. Particularmente, en el caso de la doctrina de los países tratados, al ser positivizado en sus Constituciones el principio de capacidad contributiva en Italia y el de capacidad económica en España, varios autores indican que se elimina de una vez por todas el problema de la ambigüedad y del contenido abstracto de la capacidad contributiva o capacidad económica, y se crea una categoría jurídica con características propias independientemente del significado de dicho principio en la Ciencia Financiera.

Para el italiano **MANZONI**, “pese a lo vaga e inconsistente que pueda parecer, en abstracto, la fórmula de capacidad contributiva, ésta viene necesariamente a asumir un contenido concreto y específico cuando del plano de las especulaciones teóricas se desciende a expresar el resultado de una elección legislativa. (...) En consecuencia, lo que interesa es sólo definir aquel determinado concepto resultante de la específica previsión constitucional (...) En estos términos, la investigación se plantea en un plano de estricta interpretación jurídica, en forma no diversa que para cualquier otra formulación normativa.”⁴¹ En análogo sentido, en

⁴¹ **Cfr. TORREALBA NAVAS (Adrián), “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”**, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, pp 62-

la doctrina española, se recalca la posición del profesor **SAINZ DE BUJANDA**, para quien, una vez que los criterios de justicia tributaria son consagrados en normas constitucionales, el jurista tiene "que enfrentarse con la interpretación de tales principios, considerarlos como parte integrante de la normativa con que ha de operar; en definitiva descubrir su eficacia."⁴²

Dentro de la misma alternativa metodológica, **GAFFURI** y **MOSCHETTI** posteriormente, lanzan la idea de que los principios fundamentales del ordenamiento constitucional cumplen una función cualificante de la fuerza económica, referencia a la cual se vincula el del principio de capacidad contributiva pero que no agota su significado. Así, la capacidad contributiva no es cualquier manifestación de riqueza, sino sólo aquella fuerza económica que deba juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en la Constitución.⁴³ Idea que también expresa **MARTIN DELGADO**⁴⁴ en España, que si bien formalmente se enmarca en la primera línea comentada, sustancialmente concuerda con las reflexiones indicadas.

63 y **MANZONI (Ignazio)**, "El principio de la capacidad contributiva en el ordenamiento constitucional italiano", Turín, G.Giappicheli Ed, 1965, pp. 57 -58.

⁴² **SAINZ DE BUJANDA (Fernando)**, "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español", en: Hacienda y Derecho, t. III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1963, p.190.

⁴³ Cfr. **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, Ibid. pp. 63-64; **GAFFURI (Franco)**, L'attitudine alla contribuzione, Milán, Giuffrè, 1969; y **MOSCHETTI (Francesco)**, Il principio della capacità contributiva, Padua, CEDAM, 1973, p. 27.

⁴⁴ Cfr. a lo expuesto en las páginas 31 y 32 de esta investigación.

En conclusión, la tercera línea doctrinal expuesta “toma de la primera la atribución de un contenido constitucional al concepto de capacidad contributiva pero rechaza que el mismo sea adoptado de ramas ajenas al derecho. Igualmente, de la segunda acepta la relatividad del concepto pero no en relación a las vicisitudes e intereses de cada momento histórico, a los cuales sustituye por la síntesis de las motivaciones constitucionales. De este modo, la idea de fondo es que la justicia tributaria no es una categoría autónoma e independiente de la concepción general de la justicia que en un determinado momento o lugar prevalezca, no siendo más que su especificación en el campo tributario. Por lo tanto, la determinación de los principios debe hacerse sobre la base de una interpretación sistemática de la Constitución que se trate.”⁴⁵

Como bien ha sido señalado, la justicia tributaria corresponde a una especificación de la concepción de justicia que recoge la Constitución, es a ella a la que debe acogerse todo intérprete del Derecho y no especular respecto a su significado o tratar de derivar el contenido de sus principios de campos teóricos diferentes al jurídico. Una Constitución que contemple implícita o expresamente los principios de justicia tributaria les da pleno valor jurídico, ya que su finalidad consiste en limitar el ejercicio del poder tributario del Estado y a la vez otorgar garantías

⁴⁵ **TORREALBA NAVAS (Adrián) y RODRIGUEZ VINDAS (Ramón)**, "Importancia de la incorporación de principios de justicia tributaria en las constituciones políticas", Revista IVSTITIA, **San José**, n. 65, mayo 1992, p. 15.

fundamentales al contribuyente. Al derivar el contenido de los principios de justicia tributaria de la Constitución se espera darles un carácter vinculante, de tal manera que al dictar el legislador la normativa tributaria ordinaria, no altere los criterios impuestos por la Constitución. Por lo que para delimitar su contenido, es necesario realizar una interpretación sistemática y finalista⁴⁶ de las normas constitucionales que consagran derechos económicos y sociales y/o definir que se entiende por riqueza calificada en la Constitución.

⁴⁶ “El método precedente -para interpretar la Constitución, es- hacer siempre prevalecer el contenido teleológico de la Constitución, sea en tanto instrumento de gobierno, sea en tanto restricción de poderes (...) -Este método se llama dinámico-, según el cual las normas genéricas de la Constitución sólo determinan un contorno o marco dentro del cual caben diversas soluciones posibles que se ofrecen a elección de los intérpretes -especialmente legisladores y jueces-, quienes deben optar por la que estimen más adecuada a las necesidades de la vida contemporánea, por lo que se interpreta no la Constitución en abstracto sino la Constitución en concreto, que pone a los principios y preceptos en relación directa con las circunstancias actuales de la vida (...) Las disposiciones de la Constitución, en su mayor parte, sólo establecen marcos muy amplios y deliberadamente imprecisos, de donde resulta que el sistema efectivo y real es el que proviene de las soluciones concretas que los intérpretes estatales extraen de aquellos marcos normativos genéricos e imponen mediante leyes, decretos y sentencias.” En cuanto a la interpretación sistemática: “cualquiera que sea la acepción del vocablo sistema que se adopte, apuntamos a vinculación, a engarce, a armonía, a sincronía, a integración, a no contradicción, a funcionalidad, a coordinación entre normas de un ordenamiento jurídico, y en particular de la Constitución (...) La Constitución es un conjunto de normas y principios que conforman un sistema orgánico, en el cual cada parte debe ser interpretada en función de su relación con las demás, y no de manera aislada sino en función del conjunto y los propósitos que lo inspiran, de forma de no enfrentar a las disposiciones las unas con las otras, prefiriendo siempre la inteligencia que las armonice y las deje a todas con valor y efecto.” **BULIT GOÑI (Enrique G.)**, “El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario” en: **GARCIA BELSUNCE (Horacio) y OTROS**, Estudios de Derecho Constitucional Tributario. En Homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1994, pp. 53-56. También **Cfr. HERNÁNDEZ VALLE (Rubén)**, “El Derecho de la Constitución”, vol. I, primera edición, Editorial Juricentro, San José, 1993, pp. 197-200; 208- 211..

Establecido el método apropiado para la delimitación del contenido de los principios de justicia tributaria resta identificar el bloque de justicia tributaria material presente en nuestra Constitución y como ha sido abordado el tema por nuestro Tribunal Constitucional.

SECCIÓN DOS: BLOQUE DE JUSTICIA TRIBUTARIA MATERIAL EN LA CONSTITUCIÓN COSTARRICENSE

A. DETERMINACIÓN DEL BLOQUE DE JUSTICIA TRIBUTARIA MATERIAL

Ahora bien, al no contar en nuestro país con una Constitución Política que consagre expresamente los principios de justicia tributaria material, a diferencia de las constituciones mencionadas, nuestra Sala Constitucional, dentro de la lógica de un régimen constitucional, ha derivado los principios de la Carta Fundamental mediante una interpretación sistemática y finalista de la misma. Aunque la Sala no se haya abocado a analizar las tres líneas doctrinales estudiadas respecto al método adecuado para la determinación del contenido de tales principios, es notorio que ha empleado una interpretación sistemática y finalista de la Constitución para llegar a establecerlos. Ejemplo de ello son sus resoluciones en las que admite el uso extrafiscal del tributo cuando es acorde a los preceptos económicos y sociales señalados en el texto constitucional (Votos 321 - 95, 3327 - 35 y 3444 - 96 anteriormente estudiados) y los numerosos votos en que desarrolla dichos principios. Votos, de los cuales en esta sección simplemente se enunciarán unos pocos para determinar el bloque constitucional de justicia tributaria material, ya que en la Segunda Parte o Parte Especial de esta investigación se detallará el contenido que les ha asignado nuestro Tribunal Constitucional a estos principios.

Se debe aclarar que, a pesar, de que nuestra Carta Magna no contiene una fórmula constitucional que expresamente contemple los principios de justicia tributaria material, por ello no se puede afirmar que estén ausentes del ordenamiento constitucional. Es más, al ser configurados estos principios como derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, correspondiendo con la idea de que los derechos económicos y sociales son considerados como derechos humanos inherentes al individuo, se puede indicar que, basta que una Constitución reconozca derechos económicos y sociales para que estén implícitos en el entramado constitucional. Así, la Sala Constitucional ha señalado que la Constitución incluye no sólo lo que dice su texto, sino también todo lo que deriva de la corriente filosófico-política que encarna:

“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 orden jurídico positivo, le transmiten su propia estructura lógica y sentido axiológico, a partir de valores incluso anteriores a los mismos textos legislativos, los cuales son a su vez, fuente de todo sistema normativo propio de una 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 los valores o principios -entre ellos los de racionalidad, razonabilidad y proporcionalidad-, 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". (Voto 3495 - 92 de la Sala Constitucional)

De ahí que, siendo la justa distribución de las cargas tributarias y la limitación del contenido y alcance del poder tributario del Estado, los fines principales de la justicia tributaria a los que debe aspirar cualquier sociedad, nuestro Tribunal Constitucional, apoyándose en los principios de justicia tributaria reconocidos en el Derecho Comparado, ha extraído mediante una interpretación sistemática y teleológica de las normas constitucionales que consagran derechos económicos y sociales los principios de justicia tributaria material que se enunciarán a continuación.

Según la Sala: *"III- Desde el punto de vista de la doctrina del Derecho Tributario, sus principios jurídicos más importantes son : a) el de **legalidad de la tributación**, conocido también, como **reserva de ley**; o lo que es lo mismo, la **exclusiva regulación de la actividad tributaria por la ley formal**; b) el **principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas**, que alude a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones (**concepto relacionado más con la materialidad, que con la formalidad**); este principio permite la formación de distintas categorías, en la medida que éstas sean razonables, lo que a su vez exige que sea con total exclusión de discriminaciones*

arbitrarias; c) el de **generalidad**, que implica que no deben resultar afectadas con el tributo, personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquieren carácter persecutorio o de discriminación odiosa o ilegítima. Dicho en otra forma, el tributo debe estar concebido de tal forma, que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador, será sujeto del impuesto” (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 2197 - 92, de las catorce horas y treinta minutos del once de agosto de mil novecientos noventa y dos).

“„entre los principios constitucionales de la Tributación, se encuentran inmersos el **Principio de Legalidad o bien, Reserva de Ley**, el de la **Igualdad o de Isonomía**, de **Generalidad** y de **No Confiscación**. Los tributos deben emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (artículos 33, 40, 45, 121 inciso 13 de la Constitución Política).” (la negrita no es del original) (Voto número 2273 - 93 de las dieciséis horas del veintiocho de mayo de mil novecientos noventa y tres, Sala Constitucional)

A grandes rasgos la Sala de estos dos votos enuncia cuatro principios tributarios: el de reserva de ley (principio sobre el cual no se referirá este trabajo por tratarse de un principio de justicia tributaria formal), el de igualdad, generalidad y no

confiscatoriedad, estos últimos, típicos principios de justicia tributaria material. Asimismo, se debe señalar que en otras resoluciones, nuestro Tribunal Constitucional, de la relación armónica de las normas constitucionales mencionadas en el voto 2197 - 93 (artículos 33, 40, 45, 121 inciso 13 de la Constitución Política) e incluyendo otros numerales del texto constitucional (arts 18, 50, 74, 57 y 46) extrae otros principios de justicia tributaria material, a saber, el principio de capacidad económica y el principio de progresividad. En cuanto al principio del mínimo exento o mínimo vital, ampliamente reconocido por la doctrina, nuestra Sala, en un principio, lo menciona en pocas de sus resoluciones pero no lo llega a erigir como principio, es recientemente que lo admite como tal.

Por lo anterior, se considera conveniente desatacar de cada uno de los artículos de la Constitución Política a los que se hizo alusión en el párrafo precedente, lo que interesa para efectos de esta investigación; se procura así establecer más específicamente de cuáles preceptos la Sala sustrae cada principio o de cuáles resulta evidente derivarlos:

El artículo 18 constitucional impone el deber de los costarricenses de **contribuir para los gastos públicos.**

El artículo 33 recoge el **principio de igualdad**: “todo hombre es igual ante la ley y no podrá hacerse discriminación alguna contraria a la dignidad humana.”

El artículo 40 prohíbe que persona alguna sea sometida a la **pena de confiscación**.

El 45 consagra el **derecho fundamental a la propiedad privada**: “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..”

El 46 propugna por la **libertad de empresa y de comercio** y la interdicción de monopolios de carácter particular.

El artículo 50 apela al Estado para que procure el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el **más adecuado reparto de la riqueza**.

El 57 constitucional consagra el derecho a un **salario mínimo** que procure bienestar y existencia digna al trabajador.

El 74 habla del **equilibrio entre capital y trabajo**, propugna por la justicia social y la solidaridad nacional.

Por último, el artículo 121 inciso 13) consagra el **poder tributario** del Estado, para establecer impuestos y contribuciones por medio de la Asamblea Legislativa.

Así, del artículo 18 deriva el principio de generalidad; de los artículos 18 y 33 los principios de igualdad de las cargas tributarias, proporcionalidad, razonabilidad y capacidad económica; del 40 y 45 el principio de no confiscatoriedad; del 57 en relación con el 40 y 45, a pesar de que la Sala no lo ha señalado expresamente se puede sustraer el principio del mínimo exento o mínimo vital; y de la interpretación armónica de todos estos artículos más el 46, el 50, el 74 y el 121 inciso 13, los principios de capacidad contributiva y progresividad.

B. JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

Para respaldar lo anterior se citan una serie de resoluciones de la Sala Constitucional:

“Cabe recordar que nuestro ordenamiento jurídico reconoce la potestad tributaria del Estado a nivel constitucional, de manera que corresponde a la Asamblea Legislativa la facultad de:

"Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, ..." (artículo 121 inciso 13.) de la Constitución Política),

*constituyendo así, obligación para los costarricenses pagar las cargas públicas establecidas por el Estado para contribuir con los gastos públicos, obligación que tiene rango constitucional en los términos del **artículo 18** Constitucional, y que en virtud del principio de igualdad, consagrado en el **artículo 33** Constitucional, no cabe hacer excepciones ni establecer situaciones de privilegio por la que se establezcan exenciones de pago de los impuestos establecidos, correspondiendo al Poder Ejecutivo disponer la recaudación de las rentas nacionales (artículo 140 inciso 7.) de nuestra Carta Magna).” (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 5398 - 94 de las quince horas veintisiete minutos del veinte de setiembre de mil novecientos noventa y cuatro).*

*“... El principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su **capacidad económica**, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base **razonable**. De manera que resulta contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sólo clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. **El principio de igualdad constitucional genera el***

principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. **La generalidad es una condición esencial del tributo**; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra. El **artículo 18** de la Constitución establece que los costarricenses deben contribuir a los gastos públicos, y el **artículo 33** constitucional consagra el principio de igualdad, de manera que no podrá hacerse discriminación contra la dignidad humana.” (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 580 - 95 de las dieciséis horas dieciocho minutos del primero de febrero de mil novecientos noventa y cinco.; en sentido similar votos: 5749 - 93 y 2197 - 92)

“La Constitución asegura la **inviolabilidad de la propiedad privada**, así como su libre uso y disposición y **prohíbe la confiscación**, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo **razonable y proporcionado**. El impuesto es un medio de política económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. **La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos**, debiendo ser las cuotas desiguales para

*producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, **debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar.** Si la Constitución en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías.” (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 633 - 94 de las quince horas dieciocho minutos del treinta y uno de enero de mil novecientos noventa y cuatro; en sentido similar votos: 554 - 95).*

*“... **Lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas; en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente, que cada uno contribuya para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva o económica (...)** Los principios constitucionales (...) sirven de fundamento y límite a toda potestad impositiva y establecen las **garantías de la inviolabilidad del patrimonio,** así como la **prohibición de dictar normas confiscatorias,** contenidos en las normas 18, 40 y 45 de la Constitución Política. (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 2197 - 92, de las catorce horas y treinta minutos del once de agosto de mil novecientos noventa y dos).*

Respecto a los principios de razonabilidad, proporcionalidad y progresividad la Sala ha dicho:

*“El trato es **proporcional**, en la medida que se aplica una norma general para todas las personas que se encuentran bajo los mismos presupuestos de hecho, o lo que es lo mismo, para un sector; el medio es racional, porque crea un nexo evidente entre la finalidad y los supuestos de hecho, por medio del trato y es **razonable**, porque hace efectivo el principio constitucional de igualdad frente a las cargas públicas. (...)*

***El artículo 18 de la Constitución Política dispone que es obligación de los costarricenses contribuir para los gastos públicos, lo que significa que tal deber se cumple por medio de los tributos que el Estado establezca o autorice, según sea el caso y que en todo caso, deben fundamentarse en los principios generales del Derecho Tributario, que están implícitos en esa norma. Por ello se dice que el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos según su capacidad económica y debe responder a los principios de igualdad (analizado en los Considerandos anteriores) y progresividad. Este último principio responde a una aspiración de justicia, que se refleja en la máxima de que pague proporcionalmente más impuestos quienes cuentan como un mayor nivel de renta, lo que lleva implícito, desde luego, el principio de la **interdicción del tributo confiscatorio.**”** (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional*

número 4788 - 93 de las ocho horas cuarenta y ocho minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres).

Por su parte, se debe recalcar que si bien la Sala en un principio, no reconocía como principio de justicia tributaria material al mínimo vital o mínimo exento, sí había hecho alusión a la necesidad de su existencia en la resolución de varios casos, eso sí, viéndolo en íntima relación con el principio de no confiscatoriedad; tal vez, en ello residía que la Sala no lo hubiera distinguido como un principio aparte del de no confiscatoriedad ya que lo tomaba como parte fundamental de éste. Las sentencias más representativas respecto al tema las analizaremos en la segunda parte o parte especial donde se estudiarán los casos concretos en que la Sala se refirió al mínimo exento o mínimo vital, aunque a mi juicio resulta evidente que dicho concepto perfectamente se puede derivar de la consagración en el numeral 57 constitucional de un salario mínimo que le procure bienestar y existencia digna al trabajador.

En cuanto a los artículos 50 (adecuado reparto de la riqueza), 74 (equilibrio entre capital y trabajo) y 46 (libertad de empresa y de comercio) constitucionales se remite a los votos sobre el Depósito Libre de Golfito y los CATS (Votos 321 - 95 y 3327 - 35) anteriormente citados.

En conclusión, el bloque de justicia tributaria material en nuestra Constitución se encuentra conformado por los artículos 18 y 33 (base fundamental de los

principios de igualdad de las cargas tributarias, generalidad, proporcionalidad, razonabilidad, progresividad y capacidad económica), 40, 45 y 57 ⁴⁷ (principios de no confiscatoriedad y mínimo vital) en relación con las demás normas constitucionales que consagran derechos económicos y sociales: 46, 50, 57 y 74, sin dejar por fuera el artículo 121 inciso 13 que establece el poder tributario.

Una vez delimitado el bloque de justicia tributaria material, queda por definir la función que cumplen sus principios, a saber, su ámbito de eficacia jurídico constitucional.

⁴⁷ Respecto al artículo 57 constitucional, posteriormente se analizará en la parte especial, cómo de él perfectamente deriva el principio del mínimo exento o mínimo vital.

CAPÍTULO TRES: LA FUNCIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA MATERIAL

El ámbito de eficacia jurídico constitucional de los principios de justicia tributaria material se ha referido fundamentalmente a la función que cumplen tales principios como límite a dos relaciones: la primera, responde a la confrontación del interés del Estado y el interés común de los contribuyentes; la segunda, trata del conflicto de intereses que se da entre los mismos contribuyentes. Así, la primera relación (y sección de este capítulo) obedece a la manifestación en el campo tributario, de la relación autoridad-libertad; la segunda expresa las relaciones de igualdad de los contribuyentes frente al tributo⁴⁸.

Al igual que en los apartados anteriores, para desarrollar este capítulo, se debe recurrir a la doctrina italiana y a la española, haciendo la salvedad de que para el caso italiano la función de los principios de justicia tributaria material ha sido enfocada en términos unívocos, en relación con el principio de capacidad contributiva junto al de progresividad, mientras que en España al mencionar el artículo 31.1 de su Constitución otros principios aparte del de capacidad económica, como el de igualdad y progresividad, la definición de la función de tales principios ha resultado un poco más difícil, sobre todo a la hora de considerar al principio de

⁴⁸ Cfr. BERLIRI (Lugi Vittorio), El impuesto justo, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986, pp. 70-72.

capacidad económica como un principio no exclusivo en materia de justicia tributaria.

SECCIÓN UNO: LA FUNCIÓN ENTRE EL ENTE PÚBLICO Y EL CONTRIBUYENTE.

En doctrina, existe un consenso casi general, de que el principio de capacidad contributiva ejerce eficacia jurídico-constitucional en el ámbito de la relación ente público/ contribuyente, o en otros términos, en el ámbito de la relación autoridad-libertad.

“Baste con indicar que la función que a este nivel se le asigna al principio de capacidad contributiva (en la doctrina italiana) y al de capacidad económica (en la española) se resume en su consideración de límite en la selección de los presupuestos de hecho, de las bases imponibles y de la incidencia de la medida del tributo en la economía individual del contribuyente. Así, en cuanto a los presupuestos y las bases imponibles, éstas deben provenir de una fuente de naturaleza económica; en cuanto a la medida, ésta debe respetar el mínimo de existencia y la no confiscatoriedad, cumpliendo así una función garantista del contribuyente.”⁴⁹

⁴⁹ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTOS Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad” . Tesis para optar al grado de Doctor en

Al respecto cabe mencionar la posición de los siguientes autores españoles en cuanto a la función del principio de capacidad económica como fuente y sustrato de la imposición, (o mejor dicho, como límite a los presupuestos de hecho del tributo y las bases imponibles), y su función como medida del tributo.

Así, **CASADO OLLERO**⁵⁰ habla de la función del principio como fuente o sustrato de la imposición, en el sentido de que éste prescribe que el tributo habrá de basarse siempre en la fuerza o potencialidad económica del sujeto y sin afectar, de una parte, el mínimo de subsistencia y, por otra, el límite de la no confiscatoriedad.

En ese mismo sentido, los profesores **PÉREZ DE AYALA** y **EUSEBIO GONZÁLEZ** expresan que dentro de las posibles funciones del principio de capacidad económica o contributiva, se encuentran la funciones de la capacidad económica como "causa" del impuesto y la capacidad económica como "medida" del impuesto.

Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, pp 75-76.

⁵⁰ **CASADO OLLERO (Gabriel)**, "Los fines no fiscales de los tributos" en: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, **Madrid**, vol. XLI, s.a, p.120 y "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición directa (II). El contenido constitucional de la capacidad económica.", Revista Española de Derecho Financiero, **Madrid**, CIVITAS, números 32 y 34, 1982, p. 191 y ss.

Así, cuando se habla de “capacidad” “se está aludiendo a una *aptitud*, y a una aptitud *para*”; significa, la *aptitud* de los ciudadanos *para* enfrentarse con los impuestos que les gravan”. Ahora bien, la capacidad económica o aptitud económica de los ciudadanos para ser contribuyentes, puede definirse por dos motivos:

° **la aptitud del ciudadano *para soportar el impuesto***... En ese primer sentido, “la capacidad económica del contribuyente es, sólo, la razón de ser, la *causa*, de que el impuesto exista y le grave. Allí donde no exista tal capacidad, no puede existir el impuesto (...)”

° “**una entrega coactiva de recursos económicos** que, por los poderes públicos y con arreglo a la ley, se exige del ciudadano **a título definitivo**. Es decir, sin que el ente público asuma ninguna obligación concreta de devolver nada al contribuyente a cambio del impuesto que él cobra. Ello significa que como el impuesto es una transferencia de recursos a *título definitivo*, sólo puede exigirse en *justicia*, a quienes tienen a su disposición recursos económicos a *título definitivo*, o sea, que no se deben a nadie, y de los que el contribuyente pueda disponer con total *libertad jurídica y moral* para entregarlos al Ente Público.”

De ahí, que una primera función del principio de capacidad económica consista en “la que tiene *como causa justa* de *cualquier* impuesto, sin la que el

impuesto no puede *justificarse* (...) Sólo poseen aptitud para ser gravadas por impuestos las situaciones económicas que ponen de manifiesto la existencia de *unos recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo para alguien*” (v. gr. la existencia de una *renta neta*, de un *patrimonio neto* y el *acto de gasto* por el que se dispone una parte de una renta o de un patrimonio neto para comprar otros bienes).⁵¹

En cuanto a la capacidad económica como medida del impuesto, se puede decir que se trata de definir si el contribuyente es “*capaz, si es apto para pagar el impuesto concreto, que por una cuantía ya determinada o determinable*” se le pretende exigir. “En este plano concreto, para que el Impuesto sea justo, es preciso que sea *adecuado, proporcionado en su cuantía*, a la capacidad económica, a la aptitud económica de los contribuyentes a los que se aplica y exige. Dicho en otros términos, ya no basta con que exista *una renta neta, un patrimonio neto o un acto de gasto*. Es preciso que exista una adecuación de equidad entre sus valores y la cuota del impuesto que sobre ellos recaiga. Esta exigencia es muy difícil de controlar jurídicamente, pero se puede intentar un control jurídico positivo mediante la aplicación conjunta de los principios de capacidad contributiva y de prohibición de confiscatoriedad a través del impuesto.”⁵²

⁵¹ **PÉREZ DE AYALA (José Luis) y GONZÁLEZ (Eusebio)**, Derecho Tributario I, Salamanca, Ediciones Plaza Universitaria, 1994, pp. 157 y 158.

⁵² **PÉREZ DE AYALA (José Luis) y GONZÁLEZ (Eusebio)**, Derecho Tributario I, Salamanca, Ediciones Plaza Universitaria, 1994, p. 158.

“Otro paradigma que contribuye a precisar mejor la labor del legislador en la tarea de configurar los hechos imponible viene dada por la *exención del mínimo vital*, entendiéndose por tal la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular”⁵³.

Para los autores italianos, como **MANZONI, MOSCHETTI, GAFFURI** y **BELIRI**, la capacidad contributiva cumple, por una parte, la función de presupuesto, en el sentido de que sólo quien tenga capacidad contributiva puede ser concretamente llamado a concurrir al gasto público; por otra, la función de límite en el sentido de que gravar fiscalmente un sujeto más allá de su capacidad contributiva equivaldría a gravar, al menos en parte, una capacidad inexistente⁵⁴. Por su parte, **GIARDINA**, quien distingue entre capacidad contributiva absoluta (susceptibilidad potencial de una riqueza de ser calificada como base imponible) y capacidad

⁵³**MARTIN QUERALT (Juan), LOZANO SERRANO (Carmelo) y POVEDA BLANCO (Francisco)**, *Derecho Tributario, Pamplona*, Editorial ARAZANDI, 1996, p. 60 quienes indican además que: “Decir que se debe contribuir, que se deben pagar tributos, de acuerdo con la capacidad económica de quien los paga es una afirmación en la que todo el mundo se pone de acuerdo. Las discrepancias comienzan en el momento de determinar qué hechos son indicativos de capacidad económica. A este respecto, hay que aceptar el denominado *principio de normalidad*, según el cual el legislador, cuando configura una determinada situación como hecho imponible, está atendiendo a un supuesto que, *normalmente*, es indicativo de capacidad económica. Es ya clásico preguntarnos cuál es la capacidad económica de quien, agobiado por la necesidad, se ve obligado a vender su casa. Efectivamente en tal supuesto no existe capacidad económica, sin embargo, en todos los sistemas tributarios la venta de un inmueble está configurado como hecho imponible generador de deudas tributarias tanto para el adquirente como el transmitente.”.

⁵⁴**MANZONI (Ignazio)**, *“El principio de la capacidad contributiva en el ordenamiento constitucional italiano”*, Turín, G.Giappichelli Ed, 1965, pp. 13 -14;

contributiva relativa (o, alícuota que ha de aplicarse a la base imponible escogida), utiliza en su particular interpretación del artículo 53 de la Constitución italiana su concepto de capacidad contributiva absoluta, señalando que en el proceso de selección de los elementos relativos a la delimitación de la base imponible, debe tenerse en cuenta que no toda la riqueza individual resulta susceptible de imposición, de modo que si se va más allá de la capacidad contributiva se viola el principio de justicia tributaria⁵⁵. La capacidad contributiva opera como presupuesto, como medida máxima del tributo, en el sentido de que no se podrá llegar a agotarla⁵⁶, constituye un criterio vinculante para discriminar los hechos a los cuales se les puede imponer una carga tributaria de aquéllos que no lo toleran⁵⁷.

Planteadas las posiciones anteriores, en la siguiente sección de esta investigación se resolverá el complejo problema de la función que cumplen los principios de justicia tributaria material en cuanto a parámetro de igualdad en la relación entre los mismos contribuyentes.

⁵⁵ **GIARDINA (Emilio)**, Le basi teoriche del principio della capacita contributiva, **Milán**, Giuffre, 1961, pp. 432 y ss;

⁵⁶ **MOSCHETTI (Francesco)**, “El principio de la capacidad contributiva”, **Padua**, CEDAM, 1973, p. 2;

⁵⁷ **GAFFURI (Franco)**, L’attitudine alla contribuzione, **Milán**, Giuffre, 1969, p. 43 y ss; en sentido similar: **BELIRI (Antonio)**, Principios de Derecho Tributario, **Milán**, vol. I, 1967, p. 233. **Cfr. TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, p. 76.

SECCIÓN DOS: LA FUNCIÓN DE IGUALDAD ENTRE LOS CONTRIBUYENTES

El problema por resolver en esta sección es si los principios de justicia tributaria material tienen alguna función en la relación que se da entre los contribuyentes, más precisamente, se cuestiona si tales principios son una especificación del principio de igualdad sustancial en la materia tributaria.

En una primera aproximación al tema, se puede dar una respuesta afirmativa ya que, como se verá, mayoritariamente la doctrina considera que los principios de justicia específicamente tributarios amparados en las Constituciones Políticas, cumplen una función de igualdad. Aunque debemos aclarar que, con respecto a esta relación, se ha establecido que es el principio de capacidad contributiva o de capacidad económica (cualificado por otros principios), el que cumple con una función de posible parámetro de la igualdad tributaria.

A. LA TESIS QUE PROPONE AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA O ECONÓMICA COMO ESPECIFICACIÓN PLENA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD

Así, primero se analizarán una serie de posturas que acogen la tesis de la capacidad contributiva como especificación plena del principio de igualdad,

señalando que para esta línea de pensamiento, la capacidad contributiva o económica, como parámetro específicamente tributario del principio genérico de igualdad, cubre tanto las decisiones legislativas acerca de los motivos del trato igual, como aquellas que expresan un trato desigual. Además, se indica que la capacidad contributiva es el criterio tributario **exclusivo** en materia de igualdad, es decir, el único **término de comparación** posible. Esto es entendido en el sentido de que la capacidad contributiva o económica aporta al juicio de igualdad una información extra, un contenido adicional, no presente en el genérico principio de igualdad.

En la doctrina italiana y española, se enuncian los siguientes autores que comparten este planteamiento; en Italia:

GIARDINA⁵⁸, retomando su concepto de capacidad contributiva relativa referente no al momento de selección de la base imponible (capacidad contributiva absoluta), sino a la determinación de la carga del impuesto, manifiesta que: “el atributo “relativa” significa que la capacidad viene definida mediante un examen comparativo de las cargas fiscales individuales”, donde el principio de progresividad no hace otra cosa más que “precisar la orientación de las discriminaciones cuantitativas y cualitativas” a las que debe someterse la base imponible para satisfacer el fin de igualdad tributaria.

⁵⁸ **GIARDINA (Emilio)**, Le basi teoriche del principio della capacita contributiva, **Milán**, Giuffrè, 1961, pp. 53 - 54.

MANZONI⁵⁹ señala que, además de la función garantista absoluta del principio de capacidad contributiva como presupuesto y límite de la imposición en la relación ente público-contribuyente, la capacidad contributiva se convierte en el parámetro respecto al cual el monto del tributo debe ser comparado o equiparado; esto es, opera como medida unitaria de referencia en la determinación de la carga tributaria concreta que debe soportar cada sujeto, erigiéndose así, como principio de la uniformidad o de la igualdad tributaria.

Para **MOSCHETTI**⁶⁰, el principio de igualdad tributaria presupone el de capacidad contributiva, en cuanto éste provee el criterio para realizar el juicio de igualdad, no pudiendo por tanto, ser ni absorbido ni anulado por el principio de igualdad tributaria. El principio tiene un significado autónomo y constituye un límite ulterior de carácter sustancial a la discrecionalidad del legislador tributario (sólo se puede gravar una manifestación de capacidad contributiva). Explica con toda claridad, que el principio de capacidad contributiva constituye un criterio de justicia del tipo de “a cada quien según sus necesidades, sus méritos, su rango, sus derechos, etc.”, expresando así un criterio específico del Derecho Tributario: “a cada quien según su capacidad”, esto es, según su posibilidad económica de pagar.

⁵⁹ **MANZONI (Ignazio)**, “El principio de la capacidad contributiva en el ordenamiento constitucional italiano”, Turín, G.Giappicheli Ed, 1965, pp. 13 -14;

⁶⁰ **MOSCHETTI (Francesco)**, Voz “Capacita contributiva”, en Enciclopedia giurididca, Roma, Instituto della Enciclopedia Italiana, 1988, p. 2, 17.

En España, la tesis que acepta esta exclusividad en forma plena, se encuentra representada por los siguientes autores:

Para **SAINZ DE BUJANDA**, “la idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia. Por eso el principio de igualdad, es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás. Supone, obviamente, este principio que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los contribuyentes. Pero, naturalmente, esta igualdad no puede ser una igualdad puramente aritmética. La verdadera igualdad exige el tratamiento desigual a situaciones desiguales. La ciencia y las legislaciones se han esforzado en hallar el criterio para la clasificación de las diferentes situaciones en que los individuos pueden encontrarse frente al tributo y así poder adecuar el gravamen a cada una de estas situaciones. Desde antiguo, este criterio se ha encontrado en lo que usualmente se denomina “capacidad contributiva”. **El principio de igualdad en materia tributaria se reduce, prácticamente, al principio de capacidad contributiva**”.⁶¹ (la negrita no es del original)

FERREIRO, expresa que: “la capacidad económica, (...), es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias. Es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Un modo de aplicarlos que

⁶¹ **SAINZ DE BUJANDA (Fernando)**, “Lecciones de Derecho Financiero”, **Madrid**, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de publicaciones, Décima edición, 1993,p. 106.

se haya hoy universalmente consagrados (...) Para que la generalidad e igualdad en la esfera tributaria adquieran una dimensión práctica y efectiva, los tributos han de repartirse (...) de acuerdo, fundamental y principalmente, con las exigencias del principio de capacidad económica.”⁶²

PONT MESTRES, acepta en forma rotunda la función como parámetro exclusivo de igualdad del principio de capacidad económica. Es importante advertir, que dicho autor distingue entre la riqueza pura y simple como criterio de justicia tributaria y lo que es, propiamente, la capacidad económica. Para **PONT MESTRES**, la capacidad conecta “con la riqueza económica de cada persona, pero no se identifica literalmente con la misma, (...) ya que esa riqueza constituye solamente el sustrato o punto de partida para delimitar dicha capacidad. La inerte expresión riqueza económica toma vida y acentuado sentido al vincularla a la “capacidad” , ya que se conecta con la persona y su haz de circunstancias...”⁶³ Esta consideración lo lleva a entender que la capacidad económica y la capacidad contributiva son expresiones equivalentes.

En cuanto a la idea manifiesta, en la doctrina española, de querer ver al principio de capacidad económica como separado de los principios de igualdad y

⁶² **FERREIRO LAPATZA (José Juan)** , Curso de Derecho Tributario español. Madrid, Marcial Pons, Décima edición, 1988, p. 407.

progresividad que también consagran el artículo 31.1 de la Constitución Española, este mismo autor señala que: “la progresividad, es decir, la justicia tributaria uncida por la idea de justicia social, (...) deviene en exigencia de la fiscalidad de nuestro tiempo. Pero, entiéndase bien; esa progresividad, al igual que la igualdad, no se desvincula de la capacidad económica ni se alcanza con independencia o prescindiendo de la misma, como en ocasiones parece darse a entender, sino que, por el contrario, ambos principios hayan su más firme apoyo y guía en dicha capacidad. En otros términos, la orientación, la guía, el criterio a seguir para el logro de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, es la capacidad económica.”⁶⁴ El autor refuerza la exclusividad del principio de capacidad económica en las relaciones de igualdad argumentando que éste tiene aplicación a nivel de cada figura tributaria, afectando las tres sucesivas fases de delimitación del tributo: la del hecho imponible, la de la base imponible y la de la cuota tributaria.⁶⁵

⁶³ **PONT MESTRES (Magin)**, “Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario”, en : Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número: 203, pp. 1095 -1096.

⁶⁴ **PONT MESTRES (Magin)**, *Ibid*, pp. 1114, 1118.

⁶⁵ “En la fase del hecho imponible, la capacidad que el autor llama absoluta, cumple una función como sustrato prejurídico de capacidad contributiva, condicionando los hechos , actos, negocios y situaciones varias que pueden ser elevados a hechos imposables ; en la fase de la base imponible, la capacidad económica, que llama relativa, cumple la función de “graduación jurídica del presupuesto objetivo en términos de capacidad contributiva inspirada en el principio de igualdad ante la ley, que se concreta en la magnitud asumida por la norma como base imponible. Se alcanza con la determinación del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo y se concreta, en términos de igualdad tributaria, en la correspondiente base imponible, lo que, en otros términos, significa que mediante la fijación normativa de bases imposables se transforma en igual lo que en la casuística de la vida se encuentra desigual”, midiéndose así la aptitud objetiva comparativa;

CORS MEYA, afirma que “la justicia tributaria que emana de la voluntad constitucional demanda la igualdad de trato fiscal en relación a un mismo nivel de capacidad contributiva y viene a expresar la llamada equidad horizontal. Lógicamente, de ello se puede deducir que a desiguales niveles de capacidad contributiva se ha de exigir un desigual tratamiento fiscal, enunciando de esta manera, junto a la equidad horizontal, la equidad vertical (...) El mandato constitucional demanda que no se produzcan desigualdades arbitrarias en el momento de gravar la capacidad contributiva. En efecto, será arbitrario el tratamiento si las desigualdades de trato obedecen a criterios ajenos al principio de capacidad económica, peor reconocidos y amparados en la propia Constitución, no toda capacidad económica se convierte en capacidad contributiva (entendiendo aquí la capacidad económica como igual a riqueza). Consecuentemente, una vez que una capacidad económica esté delimitada como capacidad contributiva ya no cabe otra discriminación que no sea por motivos inherentes a la propia capacidad

en la fase de la cuota tributaria, la capacidad contributiva cumple la función, que el autor llama específica, de recular la cuantificación de las cuotas individuales. Así, se trata de “la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas (capacidad contributiva relativa) a la desigual situación de los ciudadanos potenciales contribuyentes, vinculados a los respectivos elementos objetivos del hecho imponible, esto es, los sujetos contribuyentes, para que la igualdad ante la ley, es decir, la justicia, se produzca en cada caso concreto, y con ello se alcance la equidad. La capacidad contributiva específica es, pues, aptitud subjetiva comparativa, esto es, criterio que ha de orientar la determinación de la concreta deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto”. **PONT MESTRES (Magin)**, *Ibid.*, pp. 1114, 1118. **Cfr. TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, p.101.

contributiva.”⁶⁶ Considerando el principio de progresividad, lo entiende como una indicación, dada por la Constitución misma, de “la forma en que ha de distribuirse la carga con relación a la capacidad económica (...) El conjunto de cargas que afectan a un mismo sujeto se ha de adecuar progresivamente a su respectiva capacidad de pago, dada la imposibilidad técnica para aplicar a todas y cada una de las figuras tributarias.”⁶⁷ Al igual que **PONT MESTRES**, este autor considera que el principio de capacidad contributiva y sus calificaciones (progresividad) no sólo opera a nivel del sistema tributario, ni sólo a nivel del tributo globalmente considerado sino, además, en la estructura misma del tributo respecto del hecho imponible, exigiéndole congruencia con el objeto del tributo (esto es, la manifestación de capacidad económica a gravar), respecto de la base imponible (capacidad contributiva relativa), exigiéndole congruencia en la medición de la intensidad del objeto del tributo, y respecto de los tipos de gravamen, en que se exige la progresividad ahí donde ésta sea posible.⁶⁸

⁶⁶ **CORS MEYA (Francisco Xavier)**, "los principios de justicia tributaria en la L.G.T.", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda - Instituti de Estudios Fiscales, 1991, p. 81 y ss; 97 -98.

⁶⁷ **CORS MEYA (Francisco Xavier)**, *Ibid.*, p. 98.

⁶⁸ **CORS MEYA (Francisco Xavier)**, *Ibid.*, pp. 86 - 90. **Cfr. TORREALBA NAVAS (Adrián)**, "USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad", Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, p.102 - 103.

B. LA TESIS QUE RECHAZAN EL CRITERIO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO PARÁMETRO EXCLUSIVO DE LA IGUALDAD TRIBUTARIA

Vistas las posiciones doctrinales que aceptan la exclusividad del principio de capacidad contributiva o económica como parámetro de la igualdad tributaria, resta mencionar la tesis que si bien reconoce una función de los principios de justicia tributaria en materia de igualdad, no comparte el criterio de la capacidad contributiva como parámetro exclusivo de la igualdad.

Su principal expositor es **MAFFEZZONI**⁶⁹, quien propone la extensión del juicio constitucional de igualdad al ámbito de las decisiones del legislador. Como características de esta posición, se pueden destacar las que señala el profesor **TORREALBA**, así desde este punto de vista:

° el principio de capacidad contributiva es una de las posibles especificaciones del principio genérico de igualdad,

° el conjunto de esas especificaciones deben derivarse de la totalidad de principios distributivos previstos en la Constitución;

° el juicio de igualdad tributaria abarca no sólo los problemas de congruencia sino, fundamentalmente del trato igual o desigual;

° el principio de progresividad complementa, precisando, el contenido de los principios distributivos de igualdad aplicables en materia tributaria (capacidad contributiva y los fines extrafiscales).⁷⁰

MAFFEZZONI aporta dos ideas esenciales que serán de mucha utilidad para el resto de la investigación, en cuanto al trato igual y desigual de las distintas situaciones económicas, introduce los **criterios de discriminación prohibidos**: aquéllos que corresponden a los elementos de los hechos a considerar jurídicamente irrelevantes a efectos de la disciplina jurídica y los **criterios de discriminación impuestos**: aquéllos que corresponden a los elementos de los hechos jurídicamente relevantes para una disciplina jurídica diferenciada⁷¹; ambos

⁶⁹ **MAFFEZZONI (Federico)**, Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario, Turín, UTET, 1970, p. 350 y ss.

⁷⁰ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, p.83.

⁷¹ **MAFFEZZONI** explica claramente la función de igualdad: “en el orden de la realidad humana no existen hechos iguales, sino sólo hechos entre sí diversos en algún modo, de manera que, si se les disciplina igual no es porque seña de hecho iguales en todo, sino simplemente porque jurídicamente se consideran irrelevantes algunos elementos determinantes de la desigualdad en los hechos. Ahora, un principio jurídico de igualdad, para tener algún significado, debe contener al menos uno de estos dos ordenes de indicaciones: por una parte, las indicaciones de los elementos de hecho disciplinados que se deben considerar jurídicamente irrelevantes, de modo de transformar los hechos mismos de desiguales, como son en la realidad, en iguales, como, vienen en cambio valorados sub specie iuris; por otra parte, puede contener indicaciones de los elementos de los hechos

critérios son impuestos por las normas constitucionales, y a la vez, conforman el principio genérico de igualdad, que más que un principio en sí mismo, es un sistema de principios, de ahí que para **MAFFEZZONI** las relaciones de igualdad deben regirse necesariamente sea por el principio de capacidad contributiva, sea por los mencionados principios distributivos extrafiscales. Todos ellos conforman el contenido concreto del juicio de igualdad en materia tributaria. Concluye, además, que el principio de progresividad representa un modo de ser del principio de capacidad contributiva.⁷²

disciplinados de considerar jurídicamente relevantes a los fines de una disciplina jurídica diferenciada. En consecuencia, tales indicaciones pueden agruparse en dos categorías: una negativa y otra positiva. La primera es la de los criterios de discriminación prohibidos; la segunda, es la de los criterios de discriminación impuestos. El cómo se fijen estos criterios, sin los cuales un principio de igualdad no puede operar, admita varias posibilidades: a) que sean libremente fijados por el legislador; b) o bien por el poder constituyente; c) o bien por el ambiente social en que el juicio se desarrolla; d) o bien por el juez de la constitucionalidad de las leyes. **MAFFEZZONI** rechaza el primero, porque le quitaría al principio de igualdad toda eficacia vinculante para el legislador ordinario; el último, porque expondría al legislador ordinario al control de mérito ilimitado por el juez constitucional de todas las disposiciones legislativas; el tercero. Porque el ambiente social, caracterizado por la coexistencia de juicios de valor ampliamente divergentes, no está en grado de proveer de criterios unívocos de juicio sobre la justificación o no de las disciplinas jurídicas diferenciadas. Procediendo por exclusión, sólo queda tener como fuente de esos criterios a las normas constitucionales.” **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, p. 83 - 85.

⁷² Principio, “que ya de por sí determina una mayor carga fiscal, con diversas graduaciones al interno de cada categoría y entre las categorías, sobre los presupuestos que denotan un mayor goce de los servicios públicos (ingresos netos de transmisiones gratuitas, renta neta global, patrimonio neto global) y menor sobre los que menor goce manifiestan (ingresos que se concretan en el valor añadido, ingresos brutos de transmisión onerosa). En fin, un conjunto de discriminaciones cualitativas. Dicho modo de ser específico está en que tales discriminaciones, referidas al tipo o especie de presupuesto, se complementan con un sistema de discriminaciones cuantitativas, relacionadas con el valor del presupuesto. La relación de complementariedad es de doble vía y se expresa en que, por una parte, el principio de progresividad indica el modo de ser (impuestos progresivos) de la mayor carga tributaria comparativa sobre los presupuestos de hecho que manifiestan mayor capacidad

Pero en doctrina, hay otros autores que niegan al principio de capacidad contributiva toda función en materia de igualdad, la cual se deja al genérico principio de igualdad. Agregan que el principio de progresividad es admitido como una de las posibles manifestaciones del principio de igualdad aunque no es la única.

Así, **GAFFURI**, criticando las tesis expuestas de **GIARDINA** y **MANZONI**, observa, “que la atribución al principio de la función de criterio de distribución de las cargas es íntimamente contradictoria con la función de límite. Y, por tanto, debe asignársele una u otra, más no ambas, ya que operan en dirección inversa. De este modo, opta por establecer una separación neta respecto del principio de igualdad y atribuir al principio de capacidad contributiva la exclusiva función de límite. El legislador, en consecuencia, queda libre de realizar los tratos iguales y desiguales que desee, siempre que mantenga su respeto al genérico principio de igualdad. No obstante, el autor no deja de reconocer que, supuesta la eficacia del principio de progresividad, la discriminación de las alícuotas al interno de los presupuestos

contributiva; por otra, el principio de capacidad contributiva exige sea la limitación de los impuestos progresivos a aquéllos que gravan los ingresos netos de transmisión gratuita, las rentas globales netas y los patrimonios globales netos, sea la menor carga tributaria sobre los presupuestos distintos de éstos, como manifestantes de menor capacidad contributiva, lo cual exige, en estos casos, la no aplicación de alícuotas progresivas, so pena de destruir la progresividad alcanzada con los otros impuestos. Estos últimos, si bien carentes de alícuota progresiva, se han de ajustar al principio de capacidad contributiva, de acuerdo con cuyo contenido es que no deben tener alícuota progresiva, por lo que, siendo una pieza necesaria para la actuación global de la progresividad, se les puede tener también como ajustados a criterios de progresividad. Por otra parte, la observancia misma de los límites resultantes del sistema de normas constitucionales, dentro de los cuales es legítimo perseguir, mediante el sistema tributario, fines extrafiscales, constituye también, en sí misma, un criterio de progresividad, pues asegura que el efecto de las alícuotas progresivas en ciertos tributos no venga destruido.” **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, op.cit., pp. 86 -87.

tributarios individuales relativamente a los cuales sea admisible una tasación progresiva, constituye el único criterio de distribución constitucionalmente legítimo: en este cuadro, también los fines de solidaridad económico social pueden encontrar oportuna realización. En consecuencia, no queda claro si tal principio de progresividad constituye o no un criterio de especificación de la igualdad, y si opera al nivel de las elecciones sustanciales del legislador. Además, se le atribuyen ámbitos de actuación diferentes a los principio de progresividad y de capacidad contributiva.⁷³

Para **FICHERA**, la capacidad contributiva tiene “la función de ser sólo una premisa- condición de la tributación: esto es, de vincular al legislador en el sentido de que en la selección de presupuestos y bases imponibles sólo pueda tomar en cuenta elementos de naturaleza económica. En cambio todo lo relativo a la modalidad y medida de la tributación, a la selección del presupuesto en concreto y la valoración de si debe ser tasado o no y en qué medida, se debe determinar en función de los fines extrafiscales de lo cual es directa expresión el principio de progresividad.” Principio que junto con los otros principios extrafiscales reconocidos en la Constitución conforman el contenido material del juicio de igualdad, no se afirma que el principio de progresividad pueda ser sacrificado en nombre de esos otros principios. Antes bien, se postula su obligado cumplimiento por el legislador. La posibilidad de que entren en juego otros principios extrafiscales existe por el

⁷³ **GAFFURI (Franco)**, *L'attitudine alla contribuzione*, **Milán**, Giuffrè, 1969, p. 44 y ss; 121 - 122; 216 y ss. **Cfr. TORREALBA NAVAS (Adrián)**, *op. cit.*, pp. 88 -89.

hecho de que el principio de progresividad opera en el ámbito del sistema tributario, y no necesariamente a nivel de cada figura. El legislador queda vinculado en sus tratos iguales y desiguales por todos los principios esparcidos en la Constitución que desarrollan el principio de igualdad.⁷⁴

Por su parte en España, la tesis de la no exclusividad de la capacidad económica es sostenida, entre otros, por **LEJEUNE** y **PALAO**.

Para **LEJEUNE** “el principio de capacidad contributiva no puede hoy cumplir con ese papel estelar que le ha correspondido jugar hasta ahora en el Derecho Tributario. Su incapacidad para explicar y fundamentar sólidamente la totalidad del fenómeno tributario, tal y como éste se presenta en nuestros días, ha sido repetidamente puesta de manifiesto por la doctrina” (con especial referencia a **PALAO**). (...) “Es claro que hoy el principio de capacidad contributiva no puede ya jugar ese papel de superprincipio que ha querido asignársele por algunos en el pasado. Pero sin que este principio deba ser eliminado del mundo de la imposición, nos parece que su eficacia es hoy bastante limitada, debiendo ser considerado como una especificación en materia tributaria del más amplio y fundamental principio de igualdad, y con aplicación a una serie de supuestos. “ (...) “Precisamente porque el tributo no es ya sólo un instrumento de recaudación de ingresos públicos, el principio de capacidad contributiva no puede presidir en

⁷⁴ **FICHERA (Franco)**, Imposizione ed extrafiscalita nel sistema costituzionale, **Nápoles**,

solitario todo el fenómeno de la tributación y, como consecuencia, la justicia tributaria no es un concepto que pueda tener como criterio orientador exclusivo la capacidad contributiva de las personas llamadas a soportar diferentes obligaciones tributarias.”⁷⁵

En sentido similar, **PALAO TABOADA**, resalta que “la razón fundamental del fracaso de las doctrinas de la capacidad contributiva, en sus formulaciones dogmáticas, es el intento, metodológicamente erróneo, de hallar en el concepto de capacidad contributiva un criterio exclusivo para determinar la igualdad o diversidad de las situaciones a efectos de la imposición. Desde este estrecho punto de partida se acomete el imposible empeño de encerrar en este concepto todos los posibles datos de la realidad que pueden inducir al legislador a tratar de modo dispar a los diferentes supuestos. Cuando esto no se consigue, se declara ilegítimo el trato diferencial, llevando los postulados iniciales a sus últimas consecuencias o, por imposición de la realidad, se buscan explicaciones que suponen el abandono de dichos postulados.” (...) El concepto de capacidad económica “constituye una especificación del principio de igualdad, si bien indeterminada y sujeta, en cuanto a su modo de operar, a los límites que derivan con carácter general del principio superior; es decir, en el sentido que no serían inadmisibles las discriminaciones que

Edizioni Scientifiche Italiane, 1973, pp. 138 y ss. **Cfr. TORREALBA NAVAS (Adrián)**, op.cit, pp. 89 - 90.

⁷⁵ **LEJEUNE VALCÁRCEL (Ernesto)**, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria” en: Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, España, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978-79, pp.117, 119 y 120.

se establezcan prescindiendo de la capacidad contributiva, siempre que estuviesen objetivamente justificadas y no pudiesen ser consideradas como infundadas o arbitrarias.” Para **PALAO** el principio de igualdad es “un imperativo dirigido al legislador de justificación de las normas, de eliminación de la arbitrariedad. Entonces no es necesario que la Constitución imponga expresamente (positiva o negativamente) determinados contenidos a la legislación cuando estos límites materiales se deducen inmediatamente de la idea de justicia, de modo que las normas que los violasen serían consideradas como evidentemente contrarias al sentimiento de lo justo del que participa la comunidad. Otra cosa es la oportunidad o conveniencia de que dichos límites se hagan figurar expresamente, lo cual puede obedecer, por ejemplo, al deseo de proclamar una transformación en el orden de los valores que el Estado hace suyo. Esto explica por qué la alusión a la capacidad contributiva puede desaparecer de los textos constitucionales sin que ello suponga merma alguna ni en los límites a las leyes tributarias ni en la precisión y determinación con que éstos se formulan técnicamente. Antes bien, la supresión de la referencia a la capacidad contributiva priva de su base a la tesis según la cual el legislador constitucional pretendió erigir a dicho concepto en exclusivo criterio de igualdad tributaria y, por tanto, elimina de raíz la tendencia doctrinal a construir un concepto de capacidad contributiva que sirva de justificación a los más heterogéneos fines y valoraciones susceptibles de ser legítimamente perseguidos y aceptados por las leyes tributarias. El imperativo de la igualdad tributaria retorna así al principio en su formulación general, ganando con ello en precisión técnica, sin

daño alguno para su contenido material y, por tanto, para su eficacia como límite al poder legislativo.”⁷⁶

Así en esta posición se niega la exclusividad del principio de capacidad contributiva como parámetro del juicio de igualdad y las elecciones del legislador pueden ser controladas a la luz de los criterios de justicia prevalentes en la conciencia económico-social, tal como se presenta en un momento dado, es decir, no se limitan los términos de comparación a aquéllos contenidos en la Constitución.

C. LA TESIS QUE RESTRINGE EL ÁMBITO DE ACTUACIÓN DEL JUICIO DE IGUALDAD A LA MERA EXIGENCIA DE COHERENCIA INTERNA DEL LEGISLADOR

Finalmente, es importante mencionar la tesis que restringen el ámbito de actuación del juicio de igualdad a la mera exigencia de coherencia interna del legislador representada por **SALVATORE LA ROSA**.

LA ROSA⁷⁷, parte de una diferencia jurídica fundamental entre el principio de igualdad y los principios de justicia distributiva. Así, el primero lo refiere a una

⁷⁶ **PALAO TOBOADA (Carlos)**, “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en: Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro, **Madrid**, Edición Tecnos, vol. II, 1976, pp. 410; 416 - 417.

⁷⁷ **LA ROSA (Salvatore)**, Equalianza tributaria ed esenzioni fiscali, **Milán**, Giuffrè, 1968, pp. 17-20; 60 y ss.

paridad formal de tratamiento, mientras que el segundo postula “un criterio para distribuir premios y penas imponiendo la observancia de una constante proporción entre una determinada realidad y la medida de los beneficios y de los sacrificios que se distribuyen. Ahí donde rige un principio de justicia distributiva, no puede operar uno de igualdad, pues aquél postula un trato desigual. De este modo, el principio de capacidad contributiva es de justicia distributiva, lo que impide que pueda estar con el principio de igualdad en relación género especie. El principio de capacidad contributiva opera a nivel de las cargas tributarias globales y no en la figura de cada tributo, función que viene a asumir aquí el principio de igualdad. El principio de igualdad, se limita a exigirle al legislador que sea coherente en sus propias valoraciones. Así, el ordenamiento mismo contiene determinadas valoraciones de los hechos sociales, a partir de las cuales, en cada hipótesis normativa concreta, puede apreciarse si el legislador ha incurrido en incoherencia sistemática: esto es, dando trato diferenciado a hechos respecto de los cuales es posible encontrar, de una interpretación sistemática del ordenamiento, idéntica valoración. Lo esencial es que la decisión fundamental del legislador en cuanto a qué rasgos comunes de determinadas situaciones de hecho son suficientes para determinar un trato igual y qué rasgos diferentes son dignos de determinar un trato desigual, queda completamente fuera del alcance del principio constitucional de igualdad. Es decir, ello corresponde al ámbito incontrolable de la discrecionalidad del legislador.

Es importante destacar que al considerar este autor, al principio de capacidad contributiva como un “principio de justicia distributiva” no hace más que tenerlo “como un criterio de discriminación impuesto en la terminología de **MAFFEZZONI** que, como tal, vincula al legislador al nivel de la valoración de los hechos sociales, exigiéndole que haga una valoración conforme con lo que para dicho principio a de ser tenido por igual o desigual. Sin embargo, esta función de parámetro no se considera exclusiva, apelando para ello al mismo tipo de recurso tradicionalmente utilizado en materia del principio de progresividad: la restricción de su ámbito de operación al sistema. Cuando opera el juicio de igualdad tributaria y no el de capacidad contributiva se refiere al juicio de igualdad formal ante la ley operando directamente sin ningún tipo de especificidad ni particularidad alguna en el campo tributario.”⁷⁸

D. CONCLUSIONES

Del análisis de las diversas posturas mencionadas se pueden extraer las siguientes conclusiones en cuanto a la función de los principios de justicia tributaria como parámetro de igualdad:

⁷⁸ **TORREALBA NAVAS (Adrián), TORREALBA NAVAS (Adrián), “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”**, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, p. 92.

Primero: como término de comparación en las relaciones de igualdad se escoge al principio de capacidad contributiva y económica junto con el principio de progresividad.

El juicio de igualdad jurídica, como todo juicio de igualdad, parte de la adopción de un elemento objetivo o término de comparación que nos permita comparar dos situaciones diversas. Una vez escogido el término de comparación y establecido en el ámbito normativo, dicho término se ve objetivado constituyéndose en el parámetro respecto al cual se debe basar todo juicio de igualdad. Es decir, una vez que el legislador acoge determinado criterio objetivo como término de comparación, éste debe ser congruente y coherente en el trato igual de las situaciones iguales.

Segundo: y consecuencia de lo anterior, el control del juicio de igualdad debe extenderse a las valoraciones sustanciales del legislador.

La exigencia de congruencia de las valoraciones del legislador respecto del principio de igualdad necesita de un criterio material o sustancial de discriminación para preferir una valoración legal respecto de otra y considerar a esta última como justificada o no en contraste con la primera. Tal criterio permitirá operar algún tipo de jerarquización entre las distintas valoraciones del legislador, dándose la prevalencia de unas sobre otras. Así, se ejercerá un mayor control respecto de las valoraciones del legislador.

Ahora bien, “si se constata que en ciertas situaciones de hecho hay determinadas diversidades que merecen, de acuerdo con un criterio material, ser tratadas diversamente, se ha de controlar también si los efectos jurídicos diferenciados son coherentes o adecuados respecto del fin de dar relevancia a tales diversidades.”⁷⁹

Al necesitarse siempre un criterio externo que permita establecer tratos iguales y desiguales, se le niega eficacia a la tesis de **S. LA ROSA**, quien concibe lo formal del principio de igualdad como la libre elección por parte del legislador de la razón de sus diferencias o asimilaciones de las situaciones fácticas.

Tercero: como ya ha sido señalado en los primeros capítulos de esta tesis, al recoger la Constitución determinada visión de justicia y al derivar los principios de justicia tributaria material de la interpretación sistemática y unitaria de la misma, el criterio externo que permite controlar las opciones del legislador de un trato igual o diferenciado de determinadas situaciones, debe también extraerse del entramado constitucional. El término de comparación proporciona el criterio, el contenido adicional para realizar el juicio de igualdad, por tanto, constituye un criterio de justicia, como tal inserto en la concepción de justicia adoptada por la Carta Fundamental. No es el intérprete el que debe determinar en forma subjetiva el término de comparación, ni mucho menos debe extraerlo de criterios comúnmente

⁷⁹ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, *Ibidem* p. 142.

aceptados en el ámbito económico-social. Así, se quita validez a la tesis de **PALAO** quien refiere el principio de igualdad a las opciones de justicia prevalentes en cada momento histórico.

Como bien lo señala el profesor **TORREALBA**, “bajo una Constitución rígida, no hay razón para que el metro para decidir, en un ordenamiento infraconstitucional, cuáles valoraciones prevalezcan sobre cuáles no sea alguno de los contenidos en el ordenamiento constitucional”.⁸⁰ Consecuencia de ello es que, las valoraciones del legislador manifestadas en la legislación tributaria ordinaria, deben corresponder con el término de comparación elegido como criterio de igualdad y por ende, también debe coincidir con la justicia constitucional.

Cuarto: la igualdad tributaria implica no sólo un derecho a ser tratado igual sino también un derecho al trato desigual.

Los principios de justicia tributaria material tienen como fin primordial procurar una igualdad sustancial o real entre los contribuyentes. Con ello se hace referencia a los criterios de discriminación impuestos por la Constitución: aquéllos que corresponden a los elementos de los hechos jurídicamente relevantes para una disciplina jurídica diferenciada (**MAFFEZZONI**), para así, prescribir tratos diferenciados en proporción a las diversidades de hecho existentes entre los

⁸⁰ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, *Ibidem*, p. 145.

contribuyentes. El principio de igualdad sustancial corresponde a una visión de justicia redistributiva que aboga por un tratamiento fiscal hecho en proporción a las circunstancias particulares de cada individuo. Presupone la previa eliminación o modificación de diferencias existentes valoradas constitucionalmente como no deseables, ilegítimas e injustas.

El principio de capacidad contributiva o económica constituye una especificación o concreción del principio de igualdad sustancial en el campo tributario, dicho principio, como bien ha sido anotado en las posiciones doctrinales expuestas, se encuentra íntimamente ligado al principio de progresividad el cual procura reducir las desigualdades existentes entre los contribuyentes consideradas constitucionalmente como injustas.

Tanto el principio de capacidad contributiva como el de progresividad constituyen principios de justicia distributiva (**LA ROSA**), criterios de discriminación impuestos (**MAFFEZZONI**), que proveen una justificación expresa al trato desigual. La capacidad contributiva postula el derecho a ser tratado igual cuando exista igual capacidad contributiva y el derecho a ser tratado desigual cuando exista desigual capacidad contributiva, la presencia de diferencias en cuanto a la capacidad contributiva es la única razón que justifica un trato diferenciado, el cual debe ser objetivo y razonable. Por su parte, la progresividad proclama y reafirma el derecho a un trato desigual.

Quinto: Los principios de capacidad contributiva y de progresividad ejercen su eficacia a nivel de cada figura tributaria y no sólo a nivel del sistema.

“La razón por la cual no existe un sólo tributo que tome en consideración toda la situación económica de los contribuyentes es más que todo técnica y psicológica, de modo que el conjunto de los tributos que se refieren a aspectos parciales de esa capacidad cumplen, en realidad, una función sustitutiva de ese ideal impuesto único. Nótese, entonces, que si existe ese tributo único es claro que el ámbito de eficacia recaería sobre la figura particular, la cual, al mismo tiempo valoraría la situación total del individuo y no sus manifestaciones sectoriales o marginales. De igual modo, el ámbito de eficacia puede perfectamente recaer sobre cada una de las figuras particulares sustitutivas del tributo único ideal, al mismo tiempo que ubica como punto de referencia las situaciones totales. Se quiere evidenciar con esto que no hay una relación de implicación necesaria entre valorar situaciones totales y controlar sólo a nivel del sistema.”⁸¹

La capacidad contributiva es un conjunto de discriminaciones cuantitativas y cualitativas que califican a la mera fuerza económica, a la mera riqueza. Cada figura tributaria, al establecer un trato igual o desigual entre los contribuyentes, debe fundamentarse por lo menos en una de las manifestaciones del principio de

⁸¹ TORREALBA NAVAS (Adrián), *Ibid*, p. 151.

capacidad contributiva, ya que la capacidad contributiva informa todo el sistema tributario y la especial configuración de cada figura tributaria incide en el sistema.⁸²

En cuanto al principio de progresividad **MAFFEZZONI** señala que la tradicional tesis de que el principio de progresividad opera a nivel del sistema y no a nivel de cada norma, ha tenido siempre en mente la idea de la aplicación de las alícuotas progresivas. Sobre este punto, no hay nada que objetar, pues es correcto que ni todos los tributos son idóneos para registrarlas y que ni tampoco es imperativo constitucional que todos los que podrían ser idóneos las tengan. Antes bien, el que todos los tributos tuvieran alícuotas progresivas podría llevar a anular y distorsionar el efecto progresivo sobre la capacidad contributiva global. Tesis, que, por lo demás, habría que aceptar con la advertencia ya común en la doctrina de que el control puede ser individual sobre normas que, por su incidencia en el sistema, requerirían alícuotas progresivas para determinar la progresividad del mismo sistema. ”⁸³

⁸² “La exigencia de capacidad económica aparece referida y concebida como una exigencia predicable de todo ordenamiento tributario. Será ese ordenamiento, globalmente considerado, el que deberá ser indicativo de capacidad económica. En la configuración de las singulares figuras tributarias que integran ese ordenamiento *la capacidad económica también estará presente, aunque de manera distinta*. En unos casos, de manera positiva, esto es, gravando manifestaciones que sí son plenamente indicativas de capacidad económica, como ocurre en el impuesto sobre la Renta de Sociedades o de Personas Físicas. En otros casos, de manera negativa, esto es excluyendo la configuración como hechos imposables de ciertas manifestaciones que son contrarias al principio de capacidad económica. **MARTIN QUERALT (Juan), LOZANO SERRANO (Carmelo) y POVEDA BLANCO (Francisco)**, Derecho Tributario, Pamplona, Editorial ARAZANDI, 1996, p. 61.

La progresividad constituye, al igual que la capacidad contributiva, una especificación del principio de igualdad sustancial en materia tributaria, que incorpora la finalidad redistributiva en el contenido mismo de los principios de justicia tributaria. Es el criterio de discriminación cuantitativa por excelencia cualifica y especifica el principio de capacidad contributiva acogido constitucionalmente. Por tanto, cada discriminación que se efectúe, en sí misma, consiste un criterio de progresividad, que debe operar a nivel de cada norma.

Sexto: El principio de capacidad contributiva junto al de progresividad son el parámetro exclusivo de igualdad tributaria aún frente a otros principios constitucionales.

La Constitución no es un mero agregado de principios, sino un sistema coherente de valores que establece cierta jerarquía o prevalencia de unos valores frente a otros. Por tanto, el juicio de igualdad no debe prescindir de las relaciones concretas de prevalencia que existan entre distintos principios constitucionales. En la materia en estudio, los criterios o principios de justicia específicamente tributarios prevalecen por especialidad. El principio de capacidad contributiva, o mejor dicho, los principios de justicia tributaria establecen un límite, un parámetro, sobre el cual debe fundamentarse la actividad impositiva del Estado. Dichos principios al ser

⁸³ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, op. cit., p. 155

configurados como derechos y garantías constitucionales establecen un régimen especial que limita el uso del tributo y que debe ser respetado.⁸⁴

E. JURISPRUDENCIA DE LA SALA CONSTITUCIONAL

Algunas de las conclusiones anteriores han sido asumidas por la Sala Constitucional en varias de sus resoluciones, sobre todo en lo referente al derecho de igualdad y desigualdad del trato. Así tenemos las siguientes resoluciones:

“... no puede entenderse que la igualdad significa que todos han de ser tratados por igual, con independencia de las posibles diferencias entre los individuos. El principio de igualdad significa que no se pueden introducir desigualdades discriminatorias, aunque sí desigualdades razonables, justificadas por cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica; porque dar un tratamiento similar a situaciones desiguales, conllevaría una mayor desigualdad. Dar un tratamiento diverso a situaciones distintas es compatible con un Estado democrático y social de Derecho, por los valores éste consagra: Justicia, Libertad, Igualdad, Seguridad Jurídica y Solidaridad. En materia tributaria, la igualdad supone por un lado, el esfuerzo económico de la sociedad pagando impuestos, y por otro, el Estado decidiendo por prioridades las necesidades a satisfacer. La igualdad tributaria implica la intervención sobre las reglas del libre mercado; se trata de un

⁸⁴ Cfr. TORREALBA NAVAS (Adrián), op. cit. p.157 y ss.

*subsistema de normas -normas tributarias- dentro del sistema jurídico (...)***La Constitución faculta al legislador para crear leyes que incorporen el principio de igualdad material fundado en razones objetivas.** (la negrita no es del original)
(Votos de la Sala Constitucional número 1266 - 95 de las quince horas treinta y nueve minutos del siete de marzo de mil novecientos noventa y cinco; 782-93 de las dieciséis horas veinticuatro minutos del dieciséis de febrero de mil novecientos noventa y tres y 3327-95 de las quince horas cuarenta y dos minutos del veintisiete de junio de mil novecientos noventa y cinco)

“El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar.(...) Lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas, en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente, que cada uno contribuya para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva o económica. (...)

Como se ha dicho, el principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De manera que resulta contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sólo clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra. El artículo 18 de la Constitución establece que los costarricenses deben contribuir a los gastos públicos, y el artículo 33 constitucional consagra el principio de igualdad, de manera que no podrá hacerse discriminación contra la dignidad humana.” (Voto de la Sala Constitucional número 5749 - 93 de las catorce horas y treinta y tres minutos del nueve de noviembre de mil novecientos noventa y tres).

“La más calificada doctrina del Derecho Financiero señala que "el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas".- El principio de igualdad es ante todo, un límite de la actuación de los poderes públicos, a la vez que instrumento que se coloca en manos de los administrados para combatir la arbitrariedad. Esto es, que los poderes públicos pueden crear diferencias entre las personas, pero no pueden ser el producto de la arbitrariedad. Por ello se requiere que el trato diferenciado frente a la ley, en este caso, a las cargas tributarias, llenen ciertos requisitos o condiciones, para que se entienda que no viola el principio de igualdad. Se analiza, en consecuencia, esas notas esenciales en el caso concreto, a los efectos de resolver la acción.

VI).- Se dice en la doctrina del Derecho Constitucional que del examen de la norma, su resultado puede ser o bien un trato diferenciador, fundado en una base objetiva y razonable o por el contrario, un trato discriminatorio, por ser arbitrario. Es condición para que sea un trato desigual admisible, que los supuestos de hecho sean, a su vez, desiguales. Esto es, que las situaciones de hecho en que se

encuentran los sujetos, sean diferentes, sobre todo porque el principio de igualdad se viola, cuando se trata desigualmente a los iguales. (Al efecto véanse, de esta Sala, entre otros Votos Nos. 336-91, 337-91, 464-91 y 1209-91, en la que se dijo : "La igualdad es sólo lesionada si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable y la existencia de esa justificación debe apreciarse en relación a la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida"). Para el caso concreto la Sala estima que esta condición no se da, porque, evidentemente, la situación de hecho de los agentes de seguros no son iguales a las del resto de los funcionarios públicos, sea tanto en lo que se refiere al desempeño de las funciones, como a la percepción de las comisiones, concepto económico que es diametralmente distinto del salario, elemento, este último, típico de la relación de empleo. Al determinarse que las situaciones de hecho no son idénticas, este criterio, como patrón hermenéutico, nos hace concluir que se está frente a una diferenciación admisible.

VII).- Otra condición básica es la finalidad de la norma. Resulta contrario al principio de igualdad, el trato diferente gratuito, es decir, si no se persigue una finalidad que debe ser concreta y no abstracta. Para el análisis del caso, como lo afirma la Procuraduría General de la República, "los numerales cuestionados por el accionante lo que hacen es crear un criterio diferenciador necesario y justo, ante la particular existencia en el caso de los agentes de seguros de percepciones

económicas que apuntan hacia la acumulación de riqueza, lo cual en un estado social y democrático de derecho, hace que el legislador dentro de su prudencia político-tributaria estime necesario un trato desigual. Sólo así se objetiviza el valor igualdad, que en materia de derecho tributario se une o ata al concepto de la capacidad contributiva de los administrados ante las cargas públicas. Lo que quiere decir que en un sistema de contribución resulta más obligado quien más recursos o capacidad económica posea. La finalidad, entonces, ha sido la de obligar a contribuir en la medida de los ingresos, para hacer cumplir el principio de igualdad ante las cargas públicas, elemento esencial para la legalidad del tributo. Y la finalidad resulta, a su vez, razonable desde la perspectiva constitucional. En efecto, la diferenciación lo que pretende es hacer efectivo el principio constitucional de igualdad tributaria, criterio al que debe unirse la racionalidad, que es la adecuación del medio a los fines perseguidos; es decir, consiste en que exista una conexión efectiva entre el trato desigual, el supuesto de hecho que lo justifica y la finalidad que se persigue. Y por último, se exige que exista una relación de proporcionalidad entre los elementos del trato diferenciado, es decir, entre el trato desigual y la finalidad perseguida. A juicio de la Sala, estas notas o parámetros de constitucionalidad se dan en el trato tributario diferenciado que la Ley le da a los agentes de seguros. El trato es proporcional, en la medida que se aplica una norma general para todas las personas que se encuentran bajo los mismos presupuestos de hecho, o lo que es lo mismo, para un sector; el medio es racional, porque crea un nexo evidente entre la finalidad y los supuestos de hecho, por medio del trato y es

razonable, porque hace efectivo el principio constitucionalidad de igualdad frente a las cargas públicas. Todo esto nos lleva a concluir que no existe una discriminación en perjuicio de los agentes de seguros, sino un trato diferente, originado en situaciones de hecho también diferentes, que hacen que la norma sea constitucionalmente razonable.

VIII).- El artículo 18 de la Constitución Política dispone que es obligación de los costarricenses contribuir para los gastos públicos, lo que significa que tal deber se cumple por medio de los tributos que el Estado establezca o autorice, según sea el caso y que en todo caso, deben fundamentarse en los principios generales del Derecho Tributario, que están implícitos en esa norma. Por ello se dice que el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos según su capacidad económica y debe responder a los principios de igualdad (analizado en los Considerandos anteriores) y progresividad. Este último principio responde a una aspiración de justicia, que se refleja en la máxima de que pague proporcionalmente más impuestos quienes cuentan como un mayor nivel de renta, lo que lleva implícito, desde luego, el principio de la interdicción del tributo confiscatorio.” (Voto de la Sala Constitucional número 4788-93 de las ocho horas cuarenta y ocho minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres).

Respecto a otros dos casos específicos (el de los moteles y el de los casinos) que nos pueden ilustrar más el panorama la Sala ha dicho:

“ IV. En relación con la alegada violación del principio de igualdad, cabe afirmar que la actividad que desarrolla la petente dista mucho de la desplegada por los hoteleros en general, cuya finalidad es la recepción y alojamiento temporal de los turistas, tanto internacionales como nacionales, y de otras personas que demandan el servicio por circunstancias diversas a las que satisfacen los interesados en esta acción, y así es reconocido en la ley en cuestión. El principio de igualdad de trato ante la ley implica el trato a iguales entre iguales y desigual para los desiguales, como lo ha manifestado en forma reiterada esta Sala, al mantener, por ejemplo, que:

"El principio de igualdad contenido en el artículo 33 de nuestra Constitución Política nos permite tratar como iguales a quienes se encuentren en circunstancias iguales o similares, y nos permite diferenciar en los casos que no sea así, es decir, en circunstancias disímiles. Los alcances de este principio han sido fijados en los votos 1372-92 y 1440-92,..." (resolución número 782-93, de las dieciséis horas veinticuatro minutos del dieciséis de febrero de mil novecientos noventa y tres).

En el asunto en examen, al establecer la norma, dos categorías de negocios de hospedaje de personas, de conformidad con el tipo de actividad y fin de los mismos, no discrimina ni crea situaciones contrarias al principio en examen, sino que, en virtud de la facultad que se le confiere al Estado para limitar las libertades

públicas y la potestad impositiva o tributaria -artículos 121 inciso 13.) y 33 Constitucionales-, norma el desarrollo de una actividad comercial, imponiéndole un impuesto.

En este último aspecto comentado, debe añadirse que esta normativa no resulta inconstitucional por ser contraria al principio de proporcionalidad o racionalidad, ya que establecer la obligatoriedad de tributar a determinadas categorías de establecimiento o negocio comercial, como lo son en este caso los moteles, lugares de citas, etc., es razonable para lograr un beneficio colectivo, como lo es la contribución en favor de la comunidad por parte de los usuarios de esos servicios.” (Voto de la Sala Constitucional número 1160-94 de las diez horas treinta minutos del dos de marzo de 1994)

“VIII.- Por último, la Sala no considera que el canon con que se grava cada una de las mesas de juego autorizadas mensualmente, ni las patentes municipales, resulten inconstitucionales. En materia tributaria es posible establecer tratos distintos por categorías de contribuyentes, en tanto exista racionalidad en la formación de las categorías y en la elección del "principium divisionis" y por ello, para la Sala, es razonable el trato diverso que la ley dispensa a la actividad de los casinos y salas de juego. La naturaleza de la actividad, el tipo de consumidores a la que se dirige, el mayor porcentaje de utilidad que puedan generar, justifican el trato diverso que no puede considerarse inconstitucional en tanto el tributo sea aplicable

de manera general a esa categoría de negocios, sin que la ley haga ninguna diferenciación entre ellos. Para la Sala la acusada vulneración al principio de igualdad, en lo que a este extremo de la acción se refiere, no se presenta.” (Voto de la Sala Constitucional número: 2359-94 de las quince horas tres minutos del diecisiete de mayo de mil novecientos noventa y cuatro).^{***}

Establecidas doctrinal y jurisprudencialmente, las funciones que realizan los principios de justicia tributaria material resta asignarles el contenido específico a cada principio. Para ello, la segunda parte se enfrentará directamente con el control sustancial de constitucionalidad de los principios de justicia tributaria material: su aplicación concreta en la jurisprudencia constitucional. El contenido de cada principio será, simultáneamente, precisado al tenor de las premisas asumidas en la primera parte.

En la parte especial se retomarán las dos relaciones estudiadas y en cada una de ellas se analizará cada principio. Así, en los dos primeros capítulos, se estudiará el control sustancial de constitucionalidad en la relación ente público - contribuyente. Esta relación es marcada por dos aspectos: el de la tributación, tratado en el primer capítulo y donde se abarcará: el deber de solidaridad como

^{***} Para una exposición mucho más detallada sobre la función que cumplen los principios de justicia tributaria como parámetro de igualdad, se remite a la tesis doctoral del profesor **ADRIAN TORREALBA**, quien analiza extensamente la serie de matices y relaciones que se presentan en tal función en las doctrinas italiana y española.

justificación de la tributación y los límites en cuanto al objeto de la tributación: principio de capacidad económica o capacidad contributiva; y el aspecto de la intensidad de la tributación (segundo capítulo) delimitado por los principios del mínimo exento y de no confiscatoriedad junto a los principios de generalidad y proporcionalidad. En la relación entre los contribuyentes (capítulo tercero y final), se describirán los principios de igualdad definido por el término de comparación, su coherencia y proporcionalidad, y el binomio capacidad contributiva/principio de progresividad: la relación entre ambos principios y los criterios de discriminación.

PARTE SEGUNDA:
LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA MATERIAL EN LA
JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL:
EL CONTROL SUSTANCIAL DE CONSTITUCIONALIDAD

CAPÍTULO UNO: EL CONTROL SUSTANCIAL DE CONSTITUCIONALIDAD EN
LA RELACIÓN ENTE PÚBLICO/CONTRIBUYENTE: LA TRIBUTACIÓN

SECCIÓN UNO: EL DEBER DE SOLIDARIDAD COMO JUSTIFICACIÓN
DE LA TRIBUTACIÓN

El artículo 18 constitucional establece que:

“Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria y **contribuir para los gastos públicos.**”

Es de esta prerrogativa constitucional de donde deriva la “genérica llamada” al deber de contribuir.

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, fundamento del poder tributario del Estado, tiene sus límites sustanciales y regulaciones, por cuanto el Estado no puede exigir contribuciones a los particulares de la manera que le convenga; para ello se señalan una serie de principios a seguir con el fin de delimitar el contenido y alcance de la actividad tributaria y los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes.

Para nuestra Sala Constitucional: *“La llamada general al sostenimiento de los gastos públicos realizada por el artículo 18 de nuestra Constitución Política, resulta sometida a una serie de límites; con otras palabras, a que responda al común sentido de la justicia y a criterios de igualdad, límites que permiten hacer efectiva la distribución de la riqueza, que es condición de la operatividad de la igualdad efectiva, la cual permite finalmente, alcanzar el sistema tributario justo y, más precisamente la justicia financiera.”* (Voto de la Sala Constitucional número 7065-97 de las diecisiete horas cuarenta y ocho minutos del veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete).

“El artículo 18 de la Constitución Política dispone que es obligación de los costarricenses contribuir para los gastos públicos, lo que significa que tal deber se cumple por medio de los tributos que el Estado establezca o autorice, según sea el caso y que en todo caso, deben fundamentarse en los principios generales del Derecho Tributario, que están implícitos en esa norma. Por ello se dice que el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos según su capacidad económica y debe responder a los principios de igualdad (...) y progresividad. (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 4788 - 93, de las ocho horas, cuarenta y ocho minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres).

Precisamente, son los principios de justicia tributaria material: capacidad contributiva, mínimo exento, igualdad, progresividad, razonabilidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad que la misma Sala menciona en las resoluciones anteriormente citadas, los que establecen los límites sustanciales al deber de contribuir.⁸⁵

Los principios de justicia tributaria material o mejor dicho, el bloque de justicia tributaria material deriva, como se demostró en el segundo capítulo de la primera parte, de la interpretación sistemática y teleológica de los derechos individuales económicos y sociales consagrados constitucionalmente. Tales principios vienen a delimitar las relaciones entre el estado y el contribuyente y entre los mismos contribuyentes como parámetro exclusivo del juicio de igualdad y, a la vez, funcionan como verdaderas garantías constitucionales dentro de nuestro el sistema normativo y judicial. Es así, como dichos principios brindan la respuesta para que la tributación atienda al común sentido de justicia y a criterios de igualdad con el fin de realizar una equitativa distribución de la riqueza y alcanzar una igualdad efectiva en la distribución de las cargas.

“En ese sentido, lo primero que habría que observar es que los principios de justicia tributaria... plantean, por una parte, un deber (de contribuir), unos derechos

⁸⁵ En la resolución 7065-97 de las diecisiete horas cuarenta y ocho minutos del veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete la Sala señala por primera vez y claramente que “el principio de justicia tributaria material” se encuentra “integrado a su vez por los

que restringen ese deber (contribuir sí, pero de acuerdo con ciertos principios que reconocen derechos de libertad y de igualdad), todo lo cual se pone en función de un fin-objetivo (la financiación de los gastos públicos) o de otros fines varios (los extrafiscales) que pueden ser sea objetivos, sea derechos.”⁸⁶

Recuérdese que *“resulta contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sólo clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra. El artículo 18 de la Constitución establece que los*

principios de capacidad contributiva, del mínimo exento, de igualdad, de progresividad, de razonabilidad, proporcionalidad y de no confiscatoriedad.

⁸⁶ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, p. 173. “...La noción deber de contribuir, (...), se refiere en el fondo al deber de afectación sustancial de zonas de riqueza a fines públicos o de solidaridad...” **Ibidem**, p. 871.

costarricenses deben contribuir a los gastos públicos, y el artículo 33 constitucional consagra el principio de igualdad, de manera que no podrá hacerse discriminación contra la dignidad humana.” (Voto de la Sala Constitucional número 5749 - 93 de las catorce horas y treinta tres minutos del nueve de noviembre de mil novecientos noventa y tres).

“Así, desde el punto de vista constitucional, la exigencia de que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos... mediante un sistema tributario justo”, no sólo sienta explícitamente el principio del justo reparto de las cargas públicas según la capacidad contributiva de cada cual, sino que implícitamente está también aludiendo a los principios de igualdad y solidaridad. Todos los cuales son, en último término, la base constitucional sobre la que se asienta el moderno Derecho Tributario.”⁸⁷

De ahí que, los **principios de solidaridad y de igualdad** recogidos en el **artículo 33** de nuestra Constitución Política en relación con el **numeral 18**, de donde se extrae el principio del **justo reparto de las cargas públicas** según la **capacidad contributiva** de cada cual, sean los que fundamenten el deber de contribuir y justifiquen la tributación.

⁸⁷ **PÉREZ DE AYALA (José Luis) y GONZÁLEZ (Eusebio)**, Derecho Tributario I, Salamanca, Ediciones Plaza Universitaria, 1994, p. 186.

De lo expuesto se llega a la siguiente conclusión: “la llamada general a la cobertura de los gastos públicos resulta, con todo, sometida a una primera condición, es decir, a que responda a la capacidad económica de cada uno y, por tanto, a la capacidad contributiva”⁸⁸ de cada cual, y así lo establece la jurisprudencia de la Sala Constitucional:

*“Como se dijo, la llamada a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe, por ello, hacerse efectiva de conformidad a la “capacidad contributiva o económica”, mediante un sistema tributario justo, que, para resultar tal, debe estar informado por el principio de igualdad. **La capacidad económica, es la magnitud sobre la que se determina la cuantía de los gastos públicos, magnitud que toma en cuenta los niveles mínimos de renta que los sujetos han de disponer para su subsistencia y la cuantía de las rentas sometidas a imposición.** Con arreglo a dicho principio -el de capacidad económica-, el tributo debe ser adecuado a la capacidad del sujeto obligado al pago, y esto determina la justicia del tributo, de allí que los titulares de una capacidad económica mayor contribuyan en mayor cuantía que los que están situados en un nivel inferior”. (la negrita no es del original)*
(Voto de la Sala Constitucional número 7065-97 de las diecisiete horas cuarenta y ocho minutos del veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete).

⁸⁸ **AMATUCCI (Andrea)**, “La Intervención de la Norma Financiera en la Economía: Perfiles Constitucionales” en: Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, **España**, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978-79, p.21.

Es decir, al derivar el contenido del principio de capacidad económica del entramado constitucional sobre todo del conjunto de derechos económicos y sociales individuales “a mayor necesidad o merecimiento individual de conservar recursos económicos para satisfacer tales derechos, menor aptitud contributiva se tendrá. Los preceptos constitucionales que consagran principios de otra naturaleza podrán, a lo sumo, dar lugar para que quienes contribuyen -siempre económicamente- a satisfacer objetivos, deberes o derechos extraindividuales (respecto del propio contribuyente) puedan aspirar a que se les compense de algún modo, en su carga tributaria, la contribución financiera a fines públicos realizada de una manera distinta a la convencional”⁸⁹-caso típico de la extrafiscalidad-.

Al respecto cabe recalcar que los principios de justicia tributaria material tienen como fin primordial procurar una **igualdad sustancial o real** entre los contribuyentes. Con ello se hace referencia a los **criterios de discriminación impuestos por la Constitución**: aquéllos que corresponden a los elementos de los hechos jurídicamente relevantes para una disciplina jurídica diferenciada, para así, prescribir tratos diferenciados en proporción a las diversidades de hecho existentes entre los contribuyentes. El principio de igual sustancial corresponde a una visión de justicia redistributiva que aboga por un tratamiento fiscal hecho en proporción a las

⁸⁹ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, pp. 176 y 177.

circunstancias particulares de cada individuo. Presupone la previa eliminación o modificación de diferencias existentes valoradas constitucionalmente como no deseables, ilegítimas e injustas.

El principio de capacidad contributiva o económica se encuentra presente en todos los demás principios de justicia tributaria, los cuales son vistos como una manifestación de éste. Tal principio conlleva una especificación o concreción del principio de igualdad sustancial en el campo tributario. Tanto el principio de capacidad contributiva como el de progresividad constituyen principios de justicia distributiva, criterios de discriminación impuestos, que proveen una justificación expresa al trato desigual. Con ellos no se busca que el rico sea igual al pobre o que el pobre se convierta en rico para hacerlos iguales, sino que se respeten las diferencias y necesidades de cada cual.⁹⁰ La capacidad contributiva postula el

⁹⁰ “La igualdad constitucional debe entenderse que no se rompe por la existencia de situaciones que podemos calificar como de *desigualdad relativa*. Queremos decir con ello que esas situaciones de desigualdad relativa son tolerables por la igualdad constitucional si desde ellas los distintos individuos, a pesar de las diferencias económicas que puedan separarlos, están en condiciones de cubrir sus necesidades como hombres y desarrollar íntegramente su personal proyecto de vida (...) Serán, por tanto, situaciones de desigualdad consecuencia de la propia actividad del individuo, y ocasionalmente de la posesión de unos medios económicos distintos que es tolerada por el ordenamiento jurídico. Y ello con la particularidad de que el individuo con su propia actividad y el auxilio de medios económicos de que dispone puede, con mayor o menor facilidad, pasar de una situación a otra sin necesidad de estímulos externos que coadyuden a ese tránsito. Se trata, en suma, de desigualdades naturales, que al no impedir al individuo el libre y pleno desarrollo de su personalidad, encajan perfectamente dentro del más amplio concepto de igualdad que la Constitución proclama. La igualdad constitucional sí chocaría, por el contrario, con las que podríamos denominar *situaciones de discriminación*. Serían estas situaciones en las que el individuo se encuentra a pesar de su voluntad y desde las cuales no le es posible cubrir las necesidades que experimenta como hombre. Y ello con la particularidad de que el individuo que se encuentra en tales situaciones de discriminación no puede salir de las mismas con el

derecho a ser tratado igual cuando exista igual capacidad contributiva y el derecho a ser tratado desigual cuando exista desigual capacidad contributiva, la presencia de diferencias en cuanto a la capacidad contributiva es la única razón que justifica un trato diferenciado, el cual debe ser objetivo y razonable.

Ahora bien, una expresión concreta del deber de solidaridad y diferente del principio de igual sustancial, lo constituye el principio de la diferencia de **J.RAWLS** según el cual, “son legítimas las desigualdades sin las cuales el menos aventajado estaría peor. O, expresado en términos positivos, el mayor beneficio del más aventajado debe ir necesariamente acompañado del mayor beneficio del menos aventajado”. El trato desigual favorable que recibe el más aventajado viene condicionado a la contribución que hace su beneficiario a favor de los derechos de terceros, es decir, se condiciona al resultado favorable para el menos aventajado. “El trato desigual favorable cumple aquí, entonces, la misma función que el trato desigual desfavorable cumple en la aplicación de un principio distributivo strictu sensu; en efecto, es de observar que un principio distributivo sólo se presenta como

solo recurso de su propia actividad, por lo que le resulta absolutamente necesario para ello contar con estímulos externos. Es decir, contar con una acción estatal que lo promueva desde esa situación hasta otra de mínimos de igualdad relativa, cuando menos, en relación con otros individuos. (...) No se trata, en suma, de borrar todas las desigualdades económicas y sociales, sino tan sólo de eliminar aquellas que impiden el pleno desarrollo de la persona humana y su efectiva participación en la vida política, económica, cultural y social. Conseguido esto, puede entenderse cumplido el objetivo constitucional de igualdad, de igualdad relativa si se quiere, o, en otras palabras, el máximo de igualdad que es posible dentro del juego total de la Constitución. **LEJEUNE VALCÁRCEL (Ernesto)**, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria” en: Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, España, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978-79, pp .133 y 134.

un derecho para quien se beneficia de un trato favorable, mientras que para quien sufre el trato desfavorable el principio funciona como un deber de soportar dicho trato desfavorable, como un deber de solidaridad con los que reciben un trato favorable -(v.gr.: los CATS)-; en el caso del principio de la diferencia, se da la particularidad de que es quien se beneficia de un trato favorable quien tiene un deber de solidaridad con los que reciben un trato desfavorable. En ambos casos, el trato que se recibe no tiene un autónomo contenido como derecho de igualdad, sino que es un instrumento para exigir o incentivar el cumplimiento de un deber de solidaridad con otros individuos.” Según el principio de la diferencia es de esencia el admitir que el individuo que hace la contribución solidaria se vea beneficiado con una ventaja o un trato desigual favorable⁹¹. V. gr. Todas las ventajas que se le otorgaron al Intel para su instalación en el país (por ejemplo: las tarifas en luz, agua, el no pago del impuesto sobre la renta) con el fin de que, y en virtud del deber de solidaridad, Intel genere riqueza, divisas y proporcione empleo así, se establece un trato desigual favorable considerado legítimo a favor del más aventajado con el fin de que beneficie a los menos aventajados (los trabajadores de Intel).

Así las cosas, establecido el deber de solidaridad como fundamento del deber de contribuir y justificación de la tributación y los principios de justicia tributaria material como medio primordial para procurar una igualdad sustancial o real entre los contribuyentes y en la tributación en general, resta establecer los

⁹¹ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, pp. 190 a 193.

límites materiales que dichos principios dictan en cuanto al objeto y la intensidad de la tributación (aspectos de la relación ente público/contribuyente) y la distribución de la carga tributaria entre los contribuyentes; además de verificar la aplicación concreta de tales principios en la jurisprudencia de la Sala Constitucional y en la legislación tributaria ordinaria nacional.

SECCIÓN DOS: LÍMITES EN CUANTO AL OBJETO DE LA TRIBUTACIÓN.

A. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA O ECONÓMICA

Los principios de justicia tributaria material, reunidos en el principio de capacidad de económica, establecen límites sustanciales a la tributación en cuanto al objeto, la intensidad y la distribución de la carga tributaria entre los contribuyentes.

Así, en cuanto al objeto de la tributación se tiene por establecido que los tributos deben sujetarse al principio de capacidad económica o contributiva, al respecto se traen a colación las afirmaciones de la Sala Constitucional:

“... Lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas; en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente, que cada uno contribuya para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva o económica.” (Voto de la Sala Constitucional número 2197 - 92, de las catorce horas y treinta minutos del once de agosto de mil novecientos noventa y dos).

*“... Sólo así se objetiviza el valor igualdad, que en materia de derecho tributario se une o ata al concepto de la capacidad contributiva de los administrados ante las cargas públicas. Lo que quiere decir que en un sistema de contribución resulta más obligado quien más recursos o capacidad económica posea. **La finalidad, entonces, ha sido la de obligar a contribuir en la medida de los ingresos**, para hacer cumplir el principio de igualdad ante las cargas públicas, elemento esencial para la legalidad del tributo.”* (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 4788 - 93, de las ocho horas, cuarenta y ocho minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres).

*“El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, **debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar**”.* (Voto de la Sala Constitucional número 5749 - 93 de las catorce horas treinta y tres minutos del 9 de noviembre de 1993; en sentido similar voto 5456-96 de las catorce

horas cincuenta y siete minutos del dieciséis de octubre de mil novecientos noventa y seis.)

*“La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la **proporcionalidad de los impuestos**, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, **debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar.**” (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 633 - 94 de las quince horas dieciocho minutos del treinta y uno de enero de mil novecientos noventa y cuatro; en sentido similar voto:554 - 95).*

*“... El principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su **capacidad económica**, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable.” (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 580 - 95 de las dieciséis horas dieciocho minutos del primero de febrero de mil novecientos noventa y cinco.)*

De los votos expuestos se extrae la siguiente conclusión la Sala reconoce el principio de capacidad económica pero no le atribuye un contenido específico, es recientemente que la Sala nos habla de que:

“La capacidad económica, es la magnitud sobre la que se determina la cuantía de los gastos públicos, magnitud que toma en cuenta los niveles mínimos de renta que los sujetos han de disponer para su subsistencia y la cuantía de las rentas sometidas a imposición.” (la negrita no es del original)
(Voto de la Sala Constitucional número 7065-97 de las diecisiete horas cuarenta y ocho minutos del veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete).

Pero magnitud es un concepto ambiguo que no indica realmente que se quiere decir con capacidad económica o contributiva, en cuanto a los niveles mínimos de renta que los sujetos han de disponer para su subsistencia, se debe aclarar que con dicha disposición se alude al principio del mínimo exento o mínimo vital, manifestación de la capacidad económica pero que limita la intensidad de la tributación junto con el principio de no confiscatoriedad. De ahí que para tratar de delimitar qué comprende el principio de capacidad contributiva o económica nuevamente se deba recurrir al Derecho Comparado.

B. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y RIQUEZA ECONÓMICA EFECTIVA

Del extenso estudio que se ha realizado en esta investigación en cuanto al método para determinar el contenido de los principios de justicia tributaria material, los cuales, según se ha insinuado, constituyen manifestaciones del por decirlo así omnicomprendivo principio de capacidad económica que nos sirve como término de comparación y especificación del principio de igualdad y, precisamente, del análisis de la función que dicho principio -el de capacidad económica o contributiva- cumple en las dos relaciones señaladas entre el Estado y los contribuyentes y entre los mismos contribuyentes se concluye que de la interpretación sistemática y teleológica de las normas constitucionales que consagran derechos económicos y sociales, la capacidad contributiva o económica es la diferencia ente los ingresos de una persona dada y los recursos económicos que dicha persona deba emplear para la satisfacción de sus necesidades constitucionalmente reconocidas, sea, la aptitud de esa persona para contribuir con los gastos públicos y soportar el gravamen ⁹².

⁹² Así, **PÉREZ DE AYALA** y **E. GONZÁLEZ** indican que la capacidad contributiva tiene dos conceptos: "1° El *jurídico positivo*: expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente. Es ésta la que define aquella capacidad y su ámbito. 2° El *ético-económico* (de justicia económica material). Aquí por capacidad contributiva se designa la aptitud *económica* del sujeto de soportar, o ser destinatario de impuestos. Esta aptitud depende de dos elementos: uno, el volumen de recursos que el sujeto posee para satisfacer con ellos el gravamen, otro, la necesidad que de tales recursos tiene." **PÉREZ DE AYALA (José Luis) y GONZÁLEZ (Eusebio), Derecho Tributario I, Salamanca**, Ediciones Plaza Universitaria, 1994, p. 154. En mi opinión, el concepto ético-económico que describen los autores como de justicia económica material, es el que más se acerca a la definición que nuestro sistema tributario debería de objetivizar como principio de capacidad contributiva o económica y como principio de justicia tributaria material; aunque, a juicio de los distinguidos profesores citados calificar a los principios que se han mencionado en esta investigación como principios de justicia tributaria constituye un juicio de valor de notable impropiedad ya que dichos principios se refieren a la distribución

Ahora bien, la aptitud para contribuir determina que los tributos deben gravar una fuerza económica: una riqueza económica efectiva, principal corolario del principio de capacidad económica o contributiva. De ahí que el control de constitucionalidad deba abocarse al análisis de los efectos sustanciales de los tributos: la aplicación concreta de los principios de justicia tributaria material en la tributación y legislación costarricense; es decir, en lo que respecta a este apartado, que los tributos graven una riqueza económica actual verdaderamente existente.

“Por ejemplo, - el profesor **TORREALBA** señala que- este tema ha venido perfilándose en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional italiana y española desde una perspectiva general de la eficiencia de los principios de justicia tributaria. Ha sido precisamente el análisis de una serie de casos concretos el que ha venido a

de los impuestos y se manifiestan en las siguientes reglas concretas: “Principio de universalidad: todo el mundo con capacidad económica para ello debe contribuir. La no imposición de los que puedan ser gravados es inaceptable. Principio de igualdad ante el impuesto: todos los ciudadanos deben ser tratados fiscalmente en un plano de igualdad, en relación con su capacidad económica. Este principio, pues, es incompatible con ciertas formas de discriminación fiscal (las que no se justifiquen en una diversa capacidad económica) y exige, en cambio, otras (las que están motivadas por aquella diversidad). Entre estas últimas, a su vez, suele diferenciarse la discriminación cuantitativa de la discriminación cualitativa, según que la discriminación fiscal basada en la diversa capacidad económica, se fundamente en consideraciones cualitativas o cuantitativas.” **Ibidem**, p. 156. Para el argentino **A. TARSITANO** “Las distintas conceptualizaciones de la capacidad contributiva -y en especial la de **PÉREZ DE AYALA** y **EUSEBIO GONZÁLEZ**- transmiten, todas, un *contenido axiológico*, que lo alinea definitivamente como un principio realizador de justicia material en el ámbito de las finanzas públicas. En suma, el concepto y su elevación a principio constitucional no hace más que plasmar el fundamento moral de los impuestos y la exigencia ética de justicia.” **TARSITANO (Alberto)**, “El principio constitucional de capacidad contributiva” en: **GARCIA BELSUNCE (Horacio) y OTROS**, Estudios de Derecho Constitucional Tributario. En Homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui, **Buenos Aires**, Ed. Depalma, 1994, pp. 310 y 311.

hacer evidente cómo la perspectiva formalista -(análisis de los textos normativos)- no cumple en esta materia el objetivo básico del control de constitucionalidad, cual es el de sacar a la Constitución del papel y convertirla en Derecho viviente.

Así, la doctrina (**MOSCHETTI, MANZONI**), con vista en el desarrollo jurisprudencial en tema del principio de capacidad contributiva, ha acuñado el llamado “requisito de efectividad”, de acuerdo con el cual el juicio de constitucionalidad debe: a) verificar si la norma toma en cuenta la existencia real y efectiva de una capacidad mediante el gravamen de supuestos en que normalmente concurre una tal aptitud contributiva y b) verificar si existe la posibilidad para la prueba en contrario (todo esto en temas como el de las presunciones legales, la retroactividad de las normas tributarias, los mecanismos sintéticos de determinación de la deuda tributaria, el gravamen al neto, etc.) Asimismo, el campo de la imposición indirecta, en que es normal que el sujeto pasivo de la obligación tributaria no sea el verdadero contribuyente de hecho (v.g., los impuestos sobre el valor agregado), ha evidenciado cómo es necesaria la consideración sustancial de los efectos de la imposición.

Esto significa que un control de constitucionalidad adecuado necesariamente debe de partir de una concepción según la cual las disposiciones constitucionales atinentes constituye lo que llama **I. MANZONI** “garantías de resultado”, esto es, normas destinadas a operar con referencia inmediata a los datos de la realidad

efectiva, aún en hipótesis extrañas a la previsión normativa de la ley ordinaria. Así, de lo que se trata es que la ley se conforme a los preceptos constitucionales en sus efectos sustanciales, más que en sus aspectos formales, vinculando en consecuencia al legislador tributario en los resultados, más que en las soluciones normativas adoptadas para realizarlos. Como afirma **MARTIN DELGADO** con referencia al juicio que le corresponde hacer al tribunal español en materia tributaria , el análisis “ no debe limitarse al plano jurídico-formal sino que es preciso que se profundice en las auténticas consecuencias de la aplicación y el cobro de los tributos.”⁹³

El “requisito de efectividad” dicta que: se grave la existencia real y efectiva de la aptitud o capacidad contributiva, capacidad que debe ser medida al neto. Así **MOSCHETTI** (...), citando la jurisprudencia de la Corte constitucional italiana señala que “está fuera de discusión que la efectiva capacidad contributiva sólo puede tenerse **al neto** de los relativos costos efectivamente sostenidos en el ejercicio.”⁹⁴

⁹³ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, "El control de constitucionalidad de los derechos económicos y sociales a través de principios de justicia financiera material", Revista IVSTITIA, **San José**, n. 75, marzo 1993, s.n.p y su tesis doctoral: "USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad", Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, pp. 861 a 864.

⁹⁴ **MOSCHETTI (Francesco)**, Voz "Capacita contributiva", en Enciclopedia giurididca, **Roma**, Instituto della Enciclopedia Italiana, 1988, p. 14.

C. EL GRAVAMEN AL NETO Y LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

Nuestra Sala Constitucional reconoció el gravamen al neto en la resolución en la que se impugnaba una serie de gravámenes impuestos a los casinos:

“IV.- El artículo 8 de la Ley 7088 del 30 de noviembre de 1987 al señalar que el impuesto con que se gravan los casinos y las salas de juego, es de un diez por ciento sobre los ingresos netos, lo hace ajustándose a la mejor concepción financiera de lo que debe ser el tributo, describiéndose claramente la base imponible. Lo que sucede es que el artículo contiene conceptos contradictorios, puesto que luego de afirmar que el impuesto se aplica sobre los ingresos netos, de inmediato expresa literalmente lo siguiente :

"Para los efectos de esta ley, los ingresos netos estarán constituidos por la diferencia entre los ingresos recibidos en la moneda, cheques, mediante tarjetas de crédito y otros, y el total de los egresos representado por las fichas cambiadas."

En este extremo la técnica legislativa se ha separado del límite de lo razonable, al introducir en la norma una definición de lo que considera que deben ser los "ingresos netos".

V.- Como principio general de Derecho, contenido en el artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública, en ningún caso pueden dictarse actos contrarios a reglas unívocas de la ciencia o de la tecnología, o a principios elementales de justicia, lógica o conveniencia, conceptos que se resumen en la razonabilidad y proporcionalidad de la norma como parámetros de constitucionalidad. Y como **la categoría económica de lo que son los "ingresos netos", desde el punto de vista técnico, no acepta ninguna otra concepción o interpretación, como no sea la de la totalidad de los ingresos o ingresos brutos, menos todos los gastos y deducciones legítimas**, o bien, como lo afirma la Procuraduría General de la República en su escrito a folios 89 y siguientes, en el sentido que **los ingresos netos son "entendidos como el beneficio líquido que se obtiene después de efectuar todos los gastos y liquidaciones"**, entonces resulta que la norma se excede al definirlos únicamente en forma parcial, lo que hace que el párrafo transcrito en el Considerando anterior, resulte violatorio de los principios generales y constitucionales del Derecho Tributario de la igualdad ante el tributo y ante la ley, de la generalidad, por resultar afectadas las actividades singularmente y en su perjuicio, al no permitírseles calcular los ingresos netos aplicando las reglas y los principios universales del Derecho Financiero, adquiriendo el tributo el carácter de discriminatorio y por último, el principio de proporcionalidad, puesto que por la vía del texto que se analiza, se obliga a los sujetos activos del tributo, a pagar más de los que les corresponde. En consecuencia, estima la Sala que el párrafo bajo análisis del artículo 8 de la Ley 7088, resulta inconstitucional y

así procede declararse, con las consecuencias que se dirán en la parte resolutive de esta Sentencia, pero no así el resto del artículo, en el que no encuentra la Sala reparo alguno de constitucionalidad.” (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 2359-94 de las quince horas tres minutos del diecisiete de mayo de mil novecientos noventa y cuatro).

De igual forma, en una resolución planteada contra la Ley de Tarifa de Impuestos Municipales del Cantón de Esparza la Sala reconoció el gravamen al neto junto con el gravamen a los ingresos brutos, además, trata de aclarar un poco la abundante jurisprudencia que ha dictado en cuanto a patentes expresando los argumentos siguientes:

“Ilo.- Como segundo argumento de la impugnación, se señala la violación que el párrafo segundo del artículo 4 de la ley cuestionada, representa para el principio de igualdad, al hacer distinciones entre los comerciantes patentados que generen renta líquida gravable y los que no, para los efectos del cálculo del monto a cancelar por la patente. Señala que esta diferencia es irracional e injusta, pues castiga al comerciante que no genera utilidades, imponiéndole una tarifa más alta que aquél que sí las obtuvo. El artículo 4 impugnado establece: "Artículo 4. Porcentaje aplicable a la renta líquida gravable y a los ingresos brutos. La renta líquida gravable y las ventas o los ingresos brutos anuales de la actividad realizada, determinan el monto del impuesto de patentes que le corresponda pagar a cada

contribuyente. Se aplica el uno y medio por mil (1,5 x 1.000) sobre las ventas o ingresos brutos, más un ocho por mil (8 x 1.000) sobre la renta líquida gravable. Esta suma dividida en cuatro determina el impuesto trimestral por pagar. En los casos en que los declarantes no obtengan renta líquida gravable, se aplicará el cinco por mil (5 x 1.000) sobre las ventas o los ingresos brutos. Esta suma, dividida entre cuatro, determinan el impuesto trimestral por pagar." El problema que reclama la accionante se refiere específicamente a la regulación contemplada en el párrafo segundo del artículo transcrito, que establece la forma de cálculo para el pago de patente, para aquellos patentados que no generen renta líquida gravable, supuesto en el que dice encontrarse, aunque al respecto no aporta prueba que así lo acredite. Reclama que esa distinción perjudica y "castiga" a los comerciantes que no generen utilidades, condenando su actividad a la ruina, porque además implica que deban pagar más que un comerciante que sí genera utilidades, lesionando el principio de igualdad. El reclamo es improcedente. Según se desprende de la normativa transcrita, y de la naturaleza misma del impuesto de patente, la norma hace distinciones precisamente donde debe hacerlas. En general, **se busca un parámetro de cálculo equitativo para establecer la tarifa a cobrar por la patente municipal. Partimos de que el hecho generador del impuesto de patente es precisamente el ejercicio de una determinada actividad sujeta a licencia municipal**, en los términos establecidos por los artículos 96, 97 y 98 del Código Municipal.

Se combinan en esta materia dos tipos de figuras: la licencia o permiso de operación para la actividad, que otorga la Municipalidad, y el cobro del impuesto de patente que hace la misma entidad, por el ejercicio de la actividad. Así, dentro de los diferentes modalidades para el cálculo de este impuesto, que han sido analizadas en forma reiterada por esta Sala en diferentes acciones de inconstitucionalidad en que el tema se ha planteado, existen varias formas de establecer la base imponible para el cálculo del tributo, entre ellas, la que considera únicamente los ingresos brutos, aquella que considera igualmente los ingresos brutos y la renta líquida gravable y aquella que toma únicamente la renta líquida. Los dos primeros sistemas, que son los que se establecen en el artículo impugnado, especialmente el que combina el ingreso bruto con la renta líquida -y contrario a lo afirmado por la recurrente-, se han considerado como los más equitativos pues reflejan en mejor forma la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Nótese que el impuesto de patente se distingue y diferencia -como reiteradamente lo ha señalado esta Sala- del impuesto sobre la renta, pues el hecho generador de ambos tributos es distinto, aunque la base imponible, es decir, el parámetro de su cálculo sea la misma: los ingresos. El impuesto sobre la renta efectivamente se dirige a gravar las utilidades en un porcentaje que debe resultar razonable y proporcional. El impuesto de patente únicamente grava el ejercicio de una determinada actividad que requiere de licencia o autorización municipal y, aunque tome como "parámetro de cálculo" los ingresos, el

impuesto para ser cobrado únicamente depende del ejercicio mismo de la actividad, con independencia de si ésta genera o no utilidades, porque no es ese el origen y la justificación del tributo.

Illo.- La diferencia que se impugna como violatoria del principio de igualdad, no es tal. Por el contrario, la distinción hecha en la ley impugnada procura distribuir de una forma equilibrada el cobro del tributo entre los patentados que generan renta líquida y los que no, pero que sí ejercen la actividad y han tenido ingresos. **Este es teóricamente el parámetro para el cobro de la patente -el ejercicio de la actividad y la generación de ingresos-** y la forma en que la ley cuestionada lo estructura no resulta violatoria del principio de igualdad(...). El hecho de que el porcentaje de cálculo sobre los ingresos brutos para los patentados que no generen renta líquida gravable sea mayor, responde por el contrario a la necesidad de equilibrar el cobro del tributo, que legalmente le corresponde a la Municipalidad -de modo tal que no pueda cobrar una suma razonable a quienes reporten no generar ingresos-, en forma tal que no se recargue en demasía al comerciante que genere utilidades, ni se desahogue en forma desproporcionada a quien no las genera. **Recuérdese que no es un impuesto cuyo hecho generador sea la producción de utilidades, sino el ejercicio de una actividad lucrativa,** y dentro de esas variables debe buscarse una forma equilibrada -tanto para la Municipalidad como para los contribuyentes- de tasar los tributos y, como se señaló, la forma en que lo hace el artículo cuestionado respeta esos principios de razonabilidad y

proporcionalidad, sin producir lesión alguna al principio de igualdad.” (la negrita y el subrayado no son del original) (Voto de la Sala Constitucional número 5453-96 de las catorce horas cincuenta y siete minutos del dieciséis de octubre de mil novecientos noventa y seis).

De las resoluciones anteriores conviene destacar la posición del profesor **TORREALBA** con respecto a las afirmaciones de la Sala:

Parte de la doctrina y más específicamente en el ámbito nacional, el profesor **TORREALBA** sostiene que: “la violación del criterio de renta neta genera una serie de distorsiones que afectan los otros aspectos de la justicia tributaria material. En efecto: 1° Se puede someter a gravamen riquezas in-existentes, lo que sucede cuando los costos reales absorban los ingresos o cuando se arrastran pérdidas de ejercicios anteriores. 2° La restricción de la deducibilidad de gastos permite que fácilmente se invada la esfera del mínimo exento, de cuya inimponibilidad por imperativo constitucional la doctrina es unánime. 3° La limitación de los gastos deducibles permite que se pueda llegar en ocasiones a un nivel de imposición de la riqueza efectiva (neta) de carácter confiscatorio. 4° La no toma en cuenta de los gastos deducibles causa un tratamiento arbitrario a los distintos contribuyentes, pues el nivel de gravamen no se pone en función de la riqueza efectiva. Así, por

ejemplo, pueden recibir igual trato tributario quienes son desigualmente ricos o desigual trato tributario quienes son igualmente ricos, sin razón alguna.”⁹⁵

Indica el profesor **TORREALBA** que “las sentencias de la Sala que han tratado el tema de los impuestos de patente, ante argumentaciones relativas al hecho de que estos impuestos de patente se acumulan con el impuesto sobre la renta, han dicho, por ejemplo:

“El accionante confunde el sustento de la acción, por cuanto no se trata de un mismo hecho generador para la imposición de dos tributos diferentes, la renta y el impuesto que se impugna, ya que el hecho generador de la obligación tributaria cuestionado lo constituye, no los ingresos de la empresa o ejercicio de la profesión, sino el ejercicio de una actividad lucrativa en la localidad de Carrillo, Guanacaste, el cual requiere licencia...”

No obstante lo anterior, de existir el principio aludido -prohibición a la doble imposición tributaria sobre un mismo hecho generador- no podría ser lesionado en virtud de que el hecho generador del tributo en cuestión no lo constituye la renta, supuesto del que parte la parte recurrente para afirmar lesionado tal principio, sino el ejercicio de una actividad lícita y lucrativa, según se anotó en el considerando anterior ...” (Voto 3494-94)

⁹⁵ Extracto de las entrevista efectuada al Dr **ADRIÁN TORREALBA NAVAS** el doce de

Aun cuando el hecho generador de un tributo sea el ejercicio de una actividad lucrativa -como sucede en el caso de los impuestos de patente-, ello no significa que se pueda evadir la exigencia constitucional de justicia tributaria de que los hechos generadores deben constituir manifestaciones de capacidad económica. En efecto, decir que el hecho generador es el ejercicio de una actividad lucrativa y no la renta no puede en modo alguno significar que los impuestos de patente se establecen sin referencia a alguna manifestación de capacidad económica. Si ésta fuera la implicación, por esa sola razón devendrían inconstitucionales.

A mi modesto entender -continúa diciendo el profesor **TORREALBA**- , la diferencia real entre un impuesto sobre la renta y un impuesto sobre patentes no radica en que uno grava una manifestación de capacidad económica -la renta- y el otro no grava manifestación de capacidad económica alguna. La diferencia es que ambos gravan distintas manifestaciones de capacidad económica: el impuesto sobre la renta, grava una parte de la capacidad económica global del individuo obtenida en el mercado, a través de la explotación de sus factores productivos; el impuesto sobre patentes, grava la capacidad económica sectorial o marginal que deriva el contribuyente de los servicios públicos municipales (especialmente los indivisibles).

Este es el sentido que cabe atribuirle a lo dicho por la Sala desde su voto 2197-92:

“ ... La principal justificación teórica para imponer este tipo de tributo, es la ya tradicional en el ámbito del Derecho Municipal, que lo define como la imperiosa necesidad de sufragar el costo de los servicios públicos que el particular recibe de la municipalidad; es decir, que los negocios comerciales o las actividades lucrativas, según la nomenclatura que utiliza nuestro Código Municipal, se ven altamente beneficiados con la seguridad, el orden, el aseo y la actividad municipal en general, por lo que deben contribuir con el Gobierno Local...”

La Sala ha entendido que en el impuesto de patente el gravamen al bruto no genera inconstitucionalidad pues lo que se grava no es una renta sino el ejercicio de una actividad lucrativa, dice el mismo voto:

“...los sistemas de imposición de este tributo, son de lo más variados, pero sí tienen ciertas características que les son comunes. Por esto es que difieren las leyes del impuesto de patente de un municipio a otro y las bases impositivas pueden ser igualmente variadas, como por ejemplo sobre las utilidades brutas, las ventas brutas, a base de categorías o clases, o bien, de una patente mínima y otra máxima...”

Finalmente, -concluye el profesor. **TORREALBA-** que “lo que se manifiesta claramente en esta orientación de la Sala Es que el recurso a las ventas o rentas brutas no es más que un índice más o menos razonable para captar el diverso goce que unos y otros contribuyentes manifiestan de los servicios públicos municipales. Por ello, el tributo pagado no es más que un costo más de la empresa, en este, caso el de los servicios públicos. Así, cualquier empresa, al desarrollar su actividad lucrativa, sabe que debe afrontar determinados costos de producción y entre ellos está el de los servicios públicos.

En cambio, cuando un tributo lo que grava es, precisamente, la manifestación de capacidad económica supuestamente presente en los ingresos que genera una actividad lucrativa, el gravamen al bruto implica desconocer que el monto de los ingresos no es un indicador idóneo de capacidad económica manifestada en la actividad lucrativa, pues tal capacidad económica se relaciona con el resultado económico de la actividad, que requiere, lógicamente, el cálculo de los costos necesarios para generar los ingresos.”⁹⁶

De ahí que la Sala insista tanto en que los ingresos brutos consisten en ***un parámetro de cálculo equitativo*** para establecer la tarifa a cobrar por la patente municipal. “**El impuesto de patente únicamente grava el ejercicio de una determinada actividad** que requiere de licencia o autorización municipal y, aunque

tome como "parámetro de cálculo" los ingresos, **el impuesto para ser cobrado únicamente depende del ejercicio mismo de la actividad, con independencia de si ésta genera o no utilidades, porque no es ese el origen y la justificación del tributo.** Entonces el origen y justificación del impuesto de patente sería el gravar el ejercicio de la actividad lucrativa y no propiamente la actividad productiva o la "capacidad económica sectorial o marginal que deriva el contribuyente de los servicios públicos municipales".

Aparte de la justificación de los impuestos de patente en una capacidad económica efectiva, se trae a colación las siguientes citas que respaldan el gravamen al neto:

"... una primera función del principio de capacidad económica -es- la que tiene como *causa justa* de *cualquier* impuesto, sin la que el impuesto no puede justificarse, no tiene razón de ser en Derecho, ni de hecho. Sólo poseen aptitud para ser gravadas por impuestos las situaciones económicas que ponen de manifiesto la existencia de *unos recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo para alguien*. Son las siguientes situaciones:

- a) Al o largo de un *período* de tiempo (así, a lo largo de un mes, de un año, etc.), la existencia de una ***renta neta***.
- b) En una determinada *fecha*, la existencia de un ***patrimonio neto***.

⁹⁶ Extracto de las entrevista efectuada al Dr **ADRIÁN TORREALBA NAVAS** el doce de

c) En un determinado *instante*, el **acto de gasto** por el que se dispone de parte de una renta o de parte de un patrimonio neto, por quien los posee, en comprar con su renta o patrimonio otros bienes.”⁹⁷(la negrita no es del original)

Por su parte, a nivel latinoamericano es de reiterada cita la definición que el ilustre profesor argentino **GARCÍA BELSUNCE** da de la capacidad contributiva al definirla como “la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización.”⁹⁸

A pesar de lo expuesto, cabe resaltar que la Sala considera a la renta neta como la “óptima representación de la capacidad económica” pero, también, admite que se graven los ingresos brutos como, lo afirmó en una reciente resolución anteriormente mencionada:

*“...En cuanto a la extensión y las manifestaciones de la riqueza imponible, la doctrina distingue los tributos que están estructurados con base en índices o criterios directos de capacidad económica, de aquellos otros que se han establecido teniendo en cuenta índices o criterios indirectos, **partiendo de que el principal - pero no exclusivo- criterio directo es la percepción de una renta: una renta***

mayo de mil novecientos noventa y ocho.

⁹⁷ **PÉREZ DE AYALA (José Luis) y GONZÁLEZ (Eusebio)**, Derecho Tributario I, Salamanca, Ediciones Plaza Universitaria, 1994, p. 158.

⁹⁸ **GARCÍA BELSUNCE (Horacio A.)**, “Temas de Derecho Tributario”, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, p. 115.

neta, individual, actual y disponible. Esto no significa que otros factores diferentes de la riqueza puedan ser considerados como indicadores de capacidad económica, de modo que ***aunque la renta neta sea la “óptima representación de la capacidad económica”, no puede desconocerse que una actividad productiva o de exportación también puede manifestarla, aun cuando el impuesto recaiga sobre ingresos brutos.*** (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 7065-97 de las diecisiete horas cuarenta y ocho minutos del veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete).

Por último y para cerrar este capítulo hay que insistir en que no pueden haber presunciones absolutas de capacidad contributiva que no admitan prueba en contrario, así, “como principio legitimador de la tributación, la capacidad contributiva, debe ser real, efectiva y actual, por encima de ficciones o presunciones no consistentes con la realidad jurídica y económica inherente al aspecto material u objetivo del hecho imponible, entendido como hecho jurídico de contenido económico generador de las obligaciones tributarias, ya que -frente al principio constitucional en trato- resulta inconcebible suponer impuestos válidos que graven realidades exentas de capacidad contributiva con las notas antedichas de sustantividad y actualidad. En esta inteligencia, las presunciones absolutas de dicha capacidad (que no admiten prueba en contrario) pueden llegar a convertirse en normas legales inconstitucionales, por violatorias del principio constitucional de capacidad contributiva, de demostrarse una realidad económica opuesta o diversa a

la legalmente presumida. En tal caso la presunción legal devendrá una ficción arbitraria en pugna con dicho principio constitucional. La cuestión no se vincula con el principio de no confiscatoriedad, que presupone una riqueza presente confiscada por el impuesto. En estos casos, se trata de una riqueza que la ley presupone existente, pero que en la realidad no existe. Luego, el principio que se afecta es el de capacidad contributiva, en sistema con el de razonabilidad, ya que para alcanzar dicho resultado el contribuyente aparente tendrá que demostrar que la presunción contenida en la ley constituye una ficción arbitraria (irrazonabilidad en la definición legal del hecho imponible, al incluir en su ámbito hechos carentes de una verdadera capacidad contributiva).⁹⁹

En resumen, el principio de capacidad económica definido como la diferencia entre los ingresos del contribuyente y los recursos que deba emplear para satisfacer sus necesidades constitucionalmente reconocidas, constituye un límite sustancial al objeto de la tributación en virtud del cual los tributos deben gravar una riqueza económica efectiva, actual y disponible sobre la que no cabe establecer presunciones absolutas que no admiten prueba en contrario. A pesar de ser considerada la renta neta como la “óptima manifestación del principio de capacidad

⁹⁹ **M. CORTI (Aristides Horacio)**, “De los principios de justicia que gobiernan la tributación (Igualdad y Equidad)” en: **GARCIA BELSUNCE (Horacio) y OTROS**, Estudios de Derecho Constitucional Tributario. En Homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1994, pp. 283 y 284. Para ilustrar un poco sobre las presunciones, en nuestro país la Ley del Impuesto sobre la Renta regula en su Título I, Capítulo V trata el tema de las rentas netas presuntivas (artículos 10 al 13), precisamente, el artículo 13 establece la posibilidad de la prueba directa o indirecta en contra de las rentas presuntivas de las personas físicas.

económica” nuestra Sala Constitucional ha dispuesto que el gravamen de ingresos brutos, es también un índice de dicha capacidad.

Señalado el alcance del principio de capacidad económica como límite en cuanto al objeto de la tributación, en el próximo capítulo se analizarán los dos principios de justicia tributaria material que indican los parámetros para determinar la intensidad de la tributación: el principio del mínimo exento y el principio de no confiscatoriedad

CAPÍTULO DOS: LA INTENSIDAD DE LA TRIBUTACIÓN

Otro aspecto de la relación ente público/contribuyente lo constituye la intensidad de la tributación, la cual se encuentra limitada por los principios constitucionales del mínimo exento y de no confiscatoriedad. Así, “desde el punto de vista de la intensidad de la tributación, se entiende que (a) la carga tributaria no puede ser tan excesiva como para conculcar las posibilidades de subsistencia del individuo o (b) como para tener alcances confiscatorios; asimismo (c) la riqueza económica sobre la que recae debe ser medida adecuadamente”¹⁰⁰, punto anteriormente estudiado en cuanto a que la riqueza económica que se grave debe ser actual, efectiva y disponible.

SECCIÓN UNO: EL PRINCIPIO DEL MÍNIMO EXENTO O MÍNIMO VITAL

A. DEFINICIÓN

Toda la doctrina coincide en que debe haber un mínimo exento que abarque las necesidades vitales de los contribuyentes y sus familias que se encuentran constitucionalmente reconocidas, v. gr: vivienda y patrimonio familiar (artículo 65 de la Constitución Política), educación (artículo 77 y siguientes), salud (artículos 21 y 50), salario mínimo (artículos 56 y 57), protección a la familia (artículo 51), seguros

sociales y derecho a la jubilación (artículo 73) y, por supuesto, la alimentación y el vestido que son más que obvias.

“Se concibe así la riqueza necesaria para satisfacer las necesidades esenciales como una caso de exclusión general de la tributación, precisamente por ser no conforme a la Constitución su eventual afectación a fines de solidaridad. Como ha destacado recientemente la doctrina, estamos ante un caso, al menos sustancialmente, de inmunidad tributaria: es decir, se trata de una especie de exención contenida en la Constitución misma que determina la exclusión de la competencia tributaria. Marca sí el límite más allá del cual no es admisible someter al individuo concretamente considerado como sujeto incidido por la actividad tributaria, lo cual, no obstante, no elimina su carácter de instrumento de discriminación cualitativa-cuantitativa.”¹⁰¹

Así, el mínimo vital ha sido considerado como un “paradigma que contribuye a precisar mejor la labor del legislador en la tarea de configurar los hechos imponibles (...), entendiéndose por tal la existencia de una cantidad que no puede

¹⁰⁰ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, "En torno a la constitucionalidad sobre las rentas del trabajo independiente", Revista IVSTITIA, **San José**, n. 85, enero 1994, s.n.p.

¹⁰¹ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, "USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad", Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, pp. 452 y 453.

ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de la mínimas necesidades vitales de su titular”.¹⁰²

“Como ha señalado **MARTÍN DELGADO**, “la determinación del mínimo vital constituirá un problema de justicia que dependerá de cuál sea el ideal sentido por la comunidad en cada momento histórico y adoptado por el ordenamiento jurídico. Puede abarcar desde el llamado “mínimo físico” o exención del conjunto de bienes indispensable para mantener la vida del individuo, al “mínimo social”, que comprende ya lo que se entiende indispensable para el tenor de la vida del individuo,” concluyendo que “la dimensión de ese mínimo de existencia va a depender en concreto de cómo esté configurado el sistema financiero del Estado y de cuáles sean las necesidades que se desarrollan por el mismo. Es evidente que un Estado en que las primeras necesidades de los individuos aparezcan cubiertas por la actividad pública, es decir, por la actuación del sector público, la exención del mínimo de existencia tendrá menos sentido que en aquellos Estados en los que el fundamento liberal de la organización socioeconómica deje al libre juego de las economías individuales la cobertura de estas necesidades.”¹⁰³

¹⁰² **MARTIN QUERALT (Juan), LOZANO SERRANO (Carmelo) y POVEDA BLANCO (Francisco)**, Derecho Tributario, Pamplona, Editorial ARAZANDI, 1996, p. 60. “la determinación del mínimo vital constituirá un problema de justicia que dependerá de cuál sea el ideal sentido por la comunidad en cada momento histórico y adoptado por el ordenamiento jurídico.

¹⁰³ Citado por **MARTIN QUERALT (Juan) y OTROS**, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Ed. Tecnos S.A., 6a. ed., 1995, p. 133.

También, “parece claro que la igualdad de hecho de todos los ciudadanos pasa, muy en primer lugar, por garantizar a todos un mínimo vital de subsistencia, el cual una vez garantizado por el Estado, bien sea por la vía del salario mínimo, del subsidio de desempleo o de las pensiones de jubilación, no debe verse luego perturbado por la acción de los impuestos(...)

La dificultad para definir lo que ha de entenderse por mínimo vital de subsistencia y dotar a esa definición de la flexibilidad necesaria para adaptarse a las variaciones monetarias -es uno de los dos problemas a los que se refiere este principio-. Al respecto es de alabar, a pesar de su inevitable inconcreción, una disposición contenida en el artículo 15 de la Constitución brasileña, que declara explícitamente “la exención de los artículos indispensables, la habitación, el vestido, la alimentación y el tratamiento médico”.

En segundo lugar -se trae a colación- el problema, ya apuntado por Buehler, en el sentido de que “la exclusión de la tributación de los mínimos imposables implica una exención meramente ilusoria a causa de la traslación de los tributos sobre los bienes adquiridos”. Y es que, en efecto, una buena política fiscal de mínimos exentos no puede centrarse fundamentalmente en los impuestos directos sobre la renta, sino que debe proyectarse, y muy principalmente, en la imposición

indirecta del consumo, en la medida en que incluso muchas veces es ésta la única tributación soportada por un número no despreciable de contribuyentes.”¹⁰⁴

Ahora bien, es importante destacar que el mínimo vital o mínimo exento es un elemento codefinidor de la capacidad contributiva, “tenemos que para poder hablar de capacidad contributiva, -y como consecuencia de la aptitud para contribuir a los gastos públicos- es necesario tener en cuenta dos elementos esenciales: a) El volumen de recursos o potencialidad económica que el sujeto posee para satisfacer con ellos el gravamen. b) La necesidad que de tales recursos o potencialidad se tiene.

De la formulación antes indicada surge el principio de la exención del mínimo vital, el cual podríamos definir como aquel mínimo de recursos económicos indispensables para afrontar las necesidades primarias y esenciales de la existencia o subsistencia, garantizado en la carta constitucional a favor del ciudadano(...).

Desde esta óptica, entendemos que el instituto del mínimo exento se convierte en una figura que ayuda a delimitar o codefinir el principio de capacidad contributiva, pues la formulación que da su origen viene a determinar la aptitud para contribuir a los gastos públicos y, por tanto, contiene en sí misma la idea de las

¹⁰⁴ **LEJEUNE VALCÁRCEL (Ernesto)**, “ Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria” en: Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, **España**, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978-79, pp.166 y 167.

limitaciones y de las exenciones que se han de conceder en atención a que quien haya de contribuir no tiene recursos suficientes para hacerlo, o si bien los tiene, por una situación determinada se produce una reducción de los mismos. De ahí que se pueda afirmar que la capacidad a efectos de contribuir a los gastos públicos - capacidad contributiva- comienza, justo a partir de donde termina el ámbito de aplicación del mínimo de exención.”¹⁰⁵

Como bien lo indica el profesor **TORREALBA**, “Para determinar el mínimo, no basta con establecer un límite puramente **cuantitativo** a la tributación, sino que es necesario que se establezcan deducciones o desgravaciones relacionadas con cierto tipo de **necesidades**, que, desde un punto de vista **cualitativo**, se consideran especialmente relevantes para el ser humano. Así, por ejemplo, las deducciones por gastos médicos, por alquileres, por tamaño de la familia, se relacionan con derechos constitucionales de carácter económico-social como el derecho a la salud, a la vivienda, al sostenimiento de la propia familia, etc.

En virtud de la escasez de los recursos económicos en la sociedad, así como por exigencias de solidaridad, el mínimo no puede estar constituido por **totalidad de las sumas destinadas a satisfacer necesidades constitucionalmente tuteladas**,

¹⁰⁵ **SALINAS ARAMBIDE (Pedro)**, “Capacidad Contributiva, Exención Tributaria y su proyección en los Principios de Justicia Tributaria de la Constitución Mexicana” en: Estudios de Derecho Tributario en memoria de Carmen María Bollo Arocena, **Bilbao**, Servicio Editorial Universidad del País Vasco, 1993, pp. 50 y 51.

sino que es legítimo y hasta necesario limitar cuantitativamente la exención o no sujeción de tales sumas. Esto quiere decir, por ejemplo, que no es contrario a la Constitución que no se deduzcan todos los gastos médicos sino sólo parte de ellos.”¹⁰⁶

B. JURISPRUDENCIA DE LA SALA CONSTITUCIONAL

En cuanto a la jurisprudencia de la Sala Constitucional respecto al tema, es menester indicar que resulta ser tremendamente escasa. La Sala, como se indicó a la hora de definir el bloque de justicia tributaria material presente en nuestra Constitución, en un principio no reconocía al mínimo exento o mínimo vital como un principio de justicia tributaria material, más que todo porque lo consideraba como parte fundamental del principio de no confiscatoriedad, de hecho así lo demuestran sus resoluciones, donde, sin percatarse de ello, la Sala empezó a introducir el concepto de un mínimo de subsistencia o de rentas que no fueran gravables. Es, recientemente, que la Sala ya habla del principio del mínimo exento como un elemento codefinidor del principio de capacidad contributiva, aunque no se ha preocupado por determinar si tal mínimo debe ser limitado cuantitativamente, tal vez, porque no se ha presentado un caso en el que se pida la resolución de dicho problema.

¹⁰⁶ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, "En torno a la constitucionalidad sobre las rentas del trabajo independiente", Revista IVSTITIA, **San José**, n. 85, enero 1994, s.n.p.

La sentencia más representativa de la Sala en la que habla de un mínimo de subsistencia sin que lo erija como principio, es, en la que trató el tema de las jubilaciones y pensiones, la cual ha repetido varias veces en otros votos, donde señala al mínimo vital como un criterio elemental de subsistencia. Dicha resolución indica:

*“... no desconoce la Sala la inquietud sobre el efecto que pueda tener en el futuro el gravamen por renta aplicado a las jubilaciones y pensiones, que si bien de acuerdo con la normativa vigente, no aplica el impuesto a una parte de la pensión que podríamos llamar **“minimum minimorum”**, en atención a un **criterio elemental de subsistencia**, ese límite no escapa a los efectos de la pérdida de valor adquisitivo de la moneda, de suerte que lo que hoy, o a la vigencia de la ley, es justo, bien puede dejar de serlo en el futuro.”* (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 1341-93 de las diez horas treinta minutos del veintinueve de marzo de mil novecientos noventa y tres, en sentido similar votos: 2273-93, 2259-94).

De reiterada cita de la Sala es el voto 5749-93, en dicha resolución si bien la Sala desarrolla claramente el principio de no confiscatoriedad lo liga con una “parte sustancial de la propiedad o la renta” que después, en los considerandos de otras sentencias, señala como mínimo exento que conforma parte del principio de confiscatoriedad derivado de los artículos 40 y 45 constitucionales:

*“Si la Constitución en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías. **Lo que debemos entender por "parte sustancial de la propiedad o de la renta", es algo que no puede establecerse de manera absoluto; el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico-social de cada tributo. Pero sí se puede establecer como principio, que se considera confiscatorio el gravamen que exceda la capacidad económica o financiera del contribuyente, o bien, si el impuesto absorbe una parte sustancial de la operación gravada, y corresponderá al Juez, en cada caso, analizar estas circunstancias, que serán, lógicamente, variables, y lo correcto es analizar esas situaciones en forma concreta.”** (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 5749-93 de las catorce horas y treinta y tres minutos del nueve de noviembre de mil novecientos noventa y tres, en sentido similar votos. 633-94, 5453-96,2379-96, entre otros)*

Recientemente la Sala describió al principio del mínimo exento como principio integrante de la justicia tributaria material y como elemento codefinidor o manifestación del principio de capacidad contributiva o económica:

*“La capacidad económica, es la magnitud sobre la que se determina la cuantía de los gastos públicos, magnitud que toma en cuenta **los niveles mínimos de renta que los sujetos han de disponer para su subsistencia** y la cuantía de las rentas sometidas a imposición.” (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 7065-97 de las diecisiete horas cuarenta y ocho minutos del veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete).*

De las resoluciones expuestas se concluye que la Sala no le ha dado un tratamiento extenso al mínimo exento o mínimo vital, más bien, en un principio ni siquiera lo veía como un principio de justicia tributaria material por tomarlo como parte fundamental del principio de no confiscatoriedad, es en resoluciones de reciente data que la Sala menciona al principio del mínimo exento, eso sí como un elemento codefinidor del principio de capacidad económica o “magnitud sobre la que se determina la cuantía de los gastos públicos”, de ahí que la Sala conceptualice al mínimo exento como “los niveles mínimos de renta que los sujetos han de disponer para su subsistencia”.

En síntesis, se coincide plenamente en que el principio del mínimo exento o mínimo vital garantiza niveles mínimos de renta para la subsistencia del individuo como parte intrínseca del contenido del principio de capacidad contributiva en función de límite sustancial a la relación ente público/contribuyente. Pero se debe agregar que esos niveles mínimos de renta deben garantizar no sólo la subsistencia

del contribuyente sino que también deben procurarle a su familia una existencia libre y digna. Son los derechos de carácter económico-social los que vienen a determinar el aspecto cualitativo del mínimo, estableciéndose cierto tipo de deducciones relacionadas con las necesidades constitucionalmente reconocidas que mencionamos en el comienzo de esta sección. Dicho mínimo también debe ser limitado cuantitativamente ya que la totalidad la renta destinada a satisfacer las necesidades tuteladas constitucionalmente no puede ser excluida de la tributación, es más se considera constitucionalmente legítimo delimitar el monto de las deducciones por concepto del mínimo en virtud del deber de solidaridad. Tales límites cualitativos y cuantitativos del mínimo exento no pueden ser arbitrarios, se plantea la necesidad de que el legislador tome en cuenta cada caso en particular de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico-social de cada tributo.

Precisamente es el artículo 57 de nuestra Constitución Política el que brinda el parámetro fundamental para delimitar el principio del mínimo vital: la consagración de un **salario mínimo** que procure bienestar y existencia digna al individuo. Así que resultaría más que lógico que el principio del mínimo exento o mínimo vital se llegue a derivar de dicho precepto constitucional, claro está, tomando en cuenta las otras necesidades constitucionalmente tuteladas: vivienda y patrimonio familiar (artículo 65 de la Constitución Política), educación (artículo 77 y siguientes), salud (artículos 21 y 50), protección a la familia (artículo 51), seguros

sociales y derecho a la jubilación (artículo 73) y, por supuesto, la alimentación y el vestido.

Pro último, es evidente la relación del principio de mínimo exento o mínimo vital con el principio de no confiscatoriedad y la relación de ambos principios con el principio de capacidad contributiva dado que los dos principios son considerados como manifestaciones de éste. Tanto principio del mínimo exento como el de confiscatoriedad indican límites sustanciales a la intensidad de la tributación, ello dentro de la relación que se da entre el Estado y los contribuyentes, de ahí que para completar éste capítulo sólo reste analizar el principio de no confiscatoriedad.

SECCIÓN DOS: PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

A. DEFINICIÓN

El principio de no confiscatoriedad limita tanto la intensidad de la tributación como la progresividad del sistema tributario. Dicho límite deriva del artículo 18 constitucional (deber de contribuir) y fundamentalmente de la relación del artículo 45 (derecho de propiedad) con el 40 (que prohíbe las penas confiscatorias).

Al respecto **R. SPISSO** indica que :“de la debida articulación y interacción del derecho de propiedad con los demás derechos y preceptos constitucionales, se deduce, sin mayor, esfuerzo, que aquél no implica un valladar que ponga al individuo a resguardo de la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento del Estado. Tampoco, el derecho del Estado de apropiarse de la riqueza privada, mediante el establecimiento de tributos, es ilimitado, ya que ello implicaría desconocer el derecho de propiedad. De ahí que el principio de la no confiscatoriedad de los tributos fluya, en forma explícita de la misma Constitución.”¹⁰⁷

¹⁰⁷ **SPISSO (Rodolfo)**, Derecho Constitucional Tributario, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1993, p. 34.

Para **LEJEUNE**¹⁰⁸, el principio de no confiscatoriedad al igual que los mínimos exentos establecen los límites máximo y mínimo a la progresividad. “El principio de progresividad como límite máximo de la tributación deriva de otra institución constitucional distinta al tributo: el derecho de propiedad, pero por causa “de esa contemplación unitaria y global de que han de ser objeto todas las instituciones constitucionales, tiene una fuerte incidencia en todo el ordenamiento tributario(...) Señala que “el principio de progresividad no puede considerarse como un principio tributario strictu sensu, y ello por dos razones:

- En primer lugar, porque hablar de impuestos confiscatorios constituye en sí mismo una contradicción. Los tributos son instituciones que al actuarse detraen una parte de la renta o patrimonio de un sujeto pasivo, por lo que en un principio un tributo no puede llegar a ser confiscatorio, ya que no alcanza a la totalidad de esa renta o patrimonio.

- En segundo lugar, ya aclarado lo anterior, todo el problema de la no confiscatoriedad se reduce a determinar hasta dónde puede llegar un tributo (especialmente los de naturaleza extrafiscal), a fin de que no lesione el derecho constitucional de propiedad, ya que no sólo es necesario que un tributo no tenga un tipo del cien por cien, sino que tenga unos tipos tales que

¹⁰⁸ **LEJEUNE VALCÁRCEL (Ernesto)**, “ Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria” en: Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, **España**, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978-79, pp.168 y 169.

no frustrare las lógicas y razonables expectativas que de la propiedad privada se derivan.” Es interesante ver que **LEJEUNE** afirma que “la no confiscatoriedad resulta ser así un límite a la progresividad, pero no un límite surgido desde dentro del ordenamiento tributario (ya que éste, como se ha dicho, no puede en sí mismo ser confiscatorio), sino un límite que surge desde otro derecho protegido constitucionalmente, como es el derecho de propiedad, de tal forma que sólo en relación a éste puede ser comprendido y analizado el problema de la no confiscatoriedad tributaria.”

Contrario a lo que opina **LEJEUNE**, respecto que la no confiscatoriedad es un límite externo a los principios de justicia tributaria derivado del derecho de propiedad, otros autores sostienen que la protección al derecho de propiedad deriva de los mismos principios de justicia tributaria.

Así, para parte de la doctrina, el principio de no confiscatoriedad constituye una especificación de los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, los cuales han de entenderse en términos excluyentes de cualquier efecto confiscatorio, de modo que más que como una garantía directa de la propiedad, constituye una garantía del propio sistema tributario frente a posible desviaciones.¹⁰⁹

¹⁰⁹ **Cfr. TORREALBA NAVAS (Adrián), “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”**, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, p. 550.

Para **M. A. MARTINEZ LAGO**¹¹⁰, la prohibición de confiscatoriedad “se constituye en garantía de la propia capacidad económica, para evitar su destrucción en tanto fuente de la imposición, de modo que cumple una misión que refuerza la definición de lo que la Constitución entiende por sistema tributario justo”.

CASADO OLLERO¹¹¹, “entiende que el criterio de la no confiscatoriedad es un límite máximo derivado de la concepción del principio de capacidad económica como fuente de la imposición.”

En opinión del profesor **TORREALBA**, las dos corrientes mencionadas no tienen porque ser contradictorias, para él, detrás de la segunda corriente ilustrada, “late la idea de que de la concepción misma de la justicia tributaria deriva la tutela del instituto propietario y detrás de la primera, late la idea de que el derecho de propiedad, por sí solo, constituye un límite constitucional independiente del poder tributario (...) Parte de la tutela del instituto propietario puede ciertamente individualizarse al interno mismo de los principios de justicia tributaria; parte, en cambio, deriva del derecho de propiedad como tal, el cual, al igual que la libertad de

¹¹⁰ **MARTINEZ LAGO (Miguel Angel)**, “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad” , Revista Española de Derecho Financiero, número 60, 1988, pp. 634 y 635.

¹¹¹ **CASADO OLLERO (Gabriel)**, "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición directa (II). El contenido constitucional de la capacidad económica.", Revista española de Derecho Financiero, Madrid, CIVITAS, n. 34, 1982, pp. 193-194..

empresa y otros, constituye uno de los vínculos ulteriores al uso extrafiscal del tributo puestos por los distintos preceptos constitucionales, según el campo material en que incidan.”¹¹²

Para aclarar que aspectos del derecho de propiedad pueden individualizarse en los principios de justicia tributaria material y que aspectos son propios de dicho derecho en sí, se cita la explicación que da el profesor **TORREALBA** al respecto:

“La doctrina alemana ha elaborado una distinción, al interno de la garantía constitucional de la propiedad entre la garantía como institución y la garantía como derecho subjetivo: la primera tutela la posibilidad jurídica de que cualquier ciudadano se constituya en propietario, de modo que representa y garantiza la opinión política consagrada en la Constitución a favor de un modelo social basado en la propiedad privada; la segunda tutela el derecho del que ya es propietario, referida esencialmente, al derecho de una indemnización en caso de expropiación.”¹¹³ Esta distinción ha sido empleada por la doctrina tributaria para enfocar el tema de la no confiscatoriedad.

¹¹² **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, p. 551.

¹¹³ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, "Justicia Tributaria y pensiones del Magisterio (II parte)", GAIVS Revista del Doctorado en Derecho, **San José**, Escuela Libre de Derecho, 1995, p.8.

Desde el punto de vista del perfil institucional, “la idea central que ha sintetizado la doctrina es que el Estado, a través de sus exacciones coactivas de riqueza, no puede cancelar sustancialmente los derechos adquiridos por los contribuyentes e incorporados a su patrimonio al amparo de las reglas del ordenamiento jurídico. Se parte, en el fondo, de que el derecho de la propiedad, en última instancia, tutela un criterio de justicia según “derechos”, el cual prescinde de las condiciones de adquisición -meritoria o no, según la necesidad o no- de un derecho tutelándolo en sí mismo.

En esa dirección, si el ordenamiento fija determinadas condiciones lícitas para la obtención de los derechos de propiedad, el principio constitucional protege contra la vanificación de los derechos adquiridos según la ley. Al combinarse este principio con el deber de contribuir, la tutela se traduce en que el poder tributario no puede cancelar la totalidad de los derechos adquiridos por el ciudadano ni algunos de ellos en concreto. Así el principio de capacidad contributiva -ahora en su función en la relación ente público/contribuyente- asume un contenido directamente derivado del derecho de la propiedad, según el cual se exige que la tributación sea parcial sobre la capacidad manifestada, sin que pueda absorber la totalidad ni una parte de ella.

Este límite de parcialidad del tributo se refiere tanto a la capacidad contributiva cuantitativamente considerada, como a la capacidad contributiva cualitativamente considerada. En el primer caso, si lo que se está gravando es una

determinada cantidad de capacidad económica, no se la debe absorber toda o una parte sustancial de ella. En el segundo caso, el límite resulta de especial importancia, por ejemplo, respecto de las discriminaciones cualitativas por mérito que descienden del contenido del principio de capacidad contributiva en función igualdad, o bien, respecto cualquier consideración acerca de la "injusticia" de un determinado derecho de propiedad adquirida. En efecto, si el ordenamiento jurídico legitima las adquisiciones patrimoniales en propiedad aun cuando estas no puedan considerarse de origen meritorio o, en general, justo a la luz de una determinada concepción de justicia, es claro que, a la hora de operar la discriminación cualitativa por la vía tributaria, el legislador no podría adoptar un criterio de gravamen tendente a absorber, en general, la totalidad o parte sustancial de la riqueza que se considera de origen justo."¹¹⁴

Desde el punto de vista del perfil subjetivo del derecho de la propiedad como derecho subjetivo considera el profesor **TORREALBA** que: "sin desconocer las diferencias formales entre "expropiación" e "imposición" (por el objeto, la expropiación opera sobre un bien concreto, mientras la imposición sobre cantidades de dinero; por el tipo de relación jurídica, la expropiación implica la pérdida de un derecho real y el traslado a otro sujeto, mientras la imposición se traduce en una obligación de dar), la doctrina ha entendido que esta última, por sus efectos profundos y sustanciales sobre objetos individuales concretos del patrimonio, así

¹¹⁴ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, "Justicia Tributaria y pensiones del Magisterio", GAIVS Revista del Doctorado en Derecho, San José, Escuela Libre de Derecho, 1995, pp. 8 y 9.

como por la intencionalidad de producir efectos en posiciones concretas dentro de la esfera patrimonial, puede eventualmente ser equiparada a la expropiación. Y, como resulta un contrasentido pretender una indemnización pecuniaria por el cobro de una obligación de contenido igualmente pecuniario, un tributo con efectos expropiatorios es intrínsecamente confiscatorio, por ausencia de la garantía de indemnización.”¹¹⁵

¹¹⁵ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, "Justicia Tributaria y pensiones del Magisterio", GAIVS Revista del Doctorado en Derecho, **San José**, Escuela Libre de Derecho, 1995, p. 11. Para identificar cuando un tributo tiene efectos confiscatorios se recurre a la explicación que da el ilustre jurista costarricense **EDUARDO ORTÍZ ORTÍZ**, quien indica que “usualmente se distingue -al modo como lo hace el art. 45 de la Constitución- entre expropiación y limitación a la propiedad entendiendo que aquella es indemnizable plenamente y ésta no. Usualmente también se explica la diferencia diciendo que la expropiación es el sacrificio, para un fin público, de un derecho de alguien identificado o del bien individualizado sobre el que se ejerce ese derecho, con la consecuencia de que sólo su dueño sufre el sacrificio y no los demás ciudadanos, por lo que hay una discriminación en contra del sacrificado, que sólo puede eliminarse indemnizándolo por el sacrificio, para que así recobre su posición de igualdad respecto de los otros. Se dice que, en cambio, la limitación de un derecho es un método de definir su contenido o su forma de ejercicio, que afecta el derecho en sí mismo, (...) y a todo aquel que tenga ese derecho por igual, razón por la que, dado que no hay discriminación contra nadie aunque haya sacrificio, la limitación no es indemnizable (...) Lo importante es no sólo el carácter general o individual del sacrificio, para saber si es, o no, indemnizable, puesto que es posible que un sacrificio general, si es muy fuerte e intenso, produzca de todos modos obligación de reparación; sino que es también esencial la “anormalidad” o “intensidad” excepcionales del sacrificio, que coloquen a la persona o grupo damnificados en una posición de minusvalía o de franca inferioridad respecto del derecho tipo de derecho afectado en relación con el resto de los ciudadanos. Es decir: se entiende que la igualdad ante la ley, que es el principio que impone indemnizar cuando hay sacrificio singular en perjuicio de sujetos identificados, se lesiona también cuando hay sacrificio muy intenso o anormalmente intenso, aunque sea general, a condición de que no sea universal, sea: siempre y cuando se dé contra un grupo más o menos confinado, y no contra todos o la mayoría de los consociados. La anormal intensidad del daño sustituye, entonces, sus singularidad, para convertirse, aún si el daño es general, en la nota de éste determinante de la obligación de indemnizar.” **ORTÍZ ORTÍZ (Eduardo)**, “Expropiación, limitación de interés social y sacrificio indemnizable de la propiedad privada” en : La Propiedad: Ensayos, **San José**, Editorial JURICENTRO, 1983, p.p. 396, 398 y 399, citado por **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, *ibidem*, p. 12.

B. JURISPRUDENCIA DE LA SALA CONSTITUCIONAL

El principio de no confiscación en la jurisprudencia constitucional ha sido especialmente tratado por la Sala en el voto 5749-93 de reiterada cita, ahí el Tribunal constitucional hace un análisis de la relación de dicho principio con los principios de generalidad, igualdad, capacidad contributiva y delinea un concepto no muy concreto del principio del mínimo exento que se estudió precedentemente, además, de derivar el principio de no confiscatoriedad de los artículos 40 y 45 constitucionales y establecer que en el caso particular llevado ante la Sala que existía confiscatoriedad argumentando que:

“El estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. Si la Constitución protege el derecho de propiedad al patrimonio integral, no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo destruyan. Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado. El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura

*económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar. **Si la Constitución en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías. Lo que debemos entender por "parte sustancial de la propiedad o de la renta", es algo que no puede establecerse de manera absoluto; el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico-social de cada tributo. Pero sí se puede establecer como principio, que se considera confiscatorio el gravamen que exceda la capacidad económica o financiera del contribuyente, o bien, si el impuesto absorbe una parte sustancial de la operación gravada, y corresponderá al Juez, en cada caso, analizar estas circunstancias, que serán, lógicamente, variables, y lo correcto es analizar esas situaciones en forma concreta. En el presente caso, el tope establecido por artículo 15 inciso a) de la Ley 5694 del 9 de junio de 1975, a juicio de la Sala no resulta confiscatorio, ya que el gravamen no pasa del cinco por mil de***

ingresos por intereses y comisiones, porcentaje que no se estima sustancial, no anula la actividad ni la desalienta, el impuesto resulta normal y proporcionado. Es decir el hecho generador del impuesto en el caso de las patentes, es el ejercicio de una actividad lucrativa y si a las empresas accionantes se les impone un tributo de un cinco por mil sobre sus utilidades, no significa ello que se les confisque su patrimonio. A juicio de la Sala, el tributo es conforme a los artículos 18 y 121 inciso 13 de la Constitución, sobre todo a partir de la sentencia 2197-92 de las catorce horas treinta minutos del once de agosto de 1992, en la que indicó que un impuesto sobre la producción, no podría resultar, por el sólo hecho de su promulgación, contrario a la Constitución Política. Pero como excepción que modifica, sin ninguna excepción jurídica, la base imponible a los efectos de hacer pagar más y en forma desproporcionada a una sólo persona o actividad, resulta contrario a los principios antes señalados y al de razonabilidad de la norma, como parámetro de constitucionalidad. Lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas, en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente, que cada uno contribuya para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva o económica. (...)

Como se ha dicho , el principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los

mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De manera que resulta contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sólo clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra. El artículo 18 de la Constitución establece que los costarricenses deben contribuir a los gastos públicos, y el artículo 33 constitucional consagra el principio de igualdad, de manera que no podrá hacerse discriminación contra la dignidad humana.” (la negrita y el subrayado no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 5749-93 de las catorce horas y treinta y tres minutos del nueve de noviembre de mil novecientos noventa y tres, en sentido similar votos. 633-94, 5453-96,2379-96, entre otros)

Del voto anterior es importante destacar la relación del principio de no confiscatoriedad con los principios de capacidad contributiva, mínimo exento, igualdad y generalidad, ya que como se ha indicado, el mínimo exento y la no confiscatoriedad establecen los límites mínimo y máximo del principio de progresividad el cual cualifica al principio de capacidad contributiva o económica, el cual, como especificación plena y exclusiva del principio de igualdad en el ámbito tributario establece que se tiene derecho a un trato igual o desigual en relación directa con dicha capacidad y los principios de proporcionalidad y razonabilidad, principios que rigen toda la normativa constitucional. De ahí que la tributación deba extenderse a todas las personas en igualdad de supuestos, que el tributo deba gravar una riqueza económica efectiva y se refiera a la generalidad de los contribuyentes como condición esencial. Todo ello, en procura de establecer límites sustanciales en la relación ente/público contribuyente de forma tal que se respeten los principios del mínimo exento y el de no confiscatoriedad como principios determinantes de la intensidad de la tributación y elementos codefinidores de la capacidad contributiva.

En respaldo de lo anterior se trae a colación otro voto de la Sala Constitucional donde se manifiestan las relaciones expuestas:

“VIII).- El artículo 18 de la Constitución Política dispone que es obligación de los costarricenses contribuir para los gastos públicos, lo que significa que tal deber se cumple por medio de los tributos que el Estado establezca o autorice, según sea

*el caso y que en todo caso, deben fundamentarse en los principios generales del Derecho Tributario, que están implícitos en esa norma. Por ello se dice que el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos según su capacidad económica y debe responder a los principios de igualdad (...) y progresividad. Este último principio responde a una aspiración de justicia, que se refleja en la máxima de que pague proporcionalmente más impuestos quienes cuentan como un mayor nivel de renta, lo que lleva implícito, desde luego, **el principio de la interdicción del tributo confiscatorio.**” (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 4788-93 de las ocho horas cuarenta y ocho minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres).*

Otro comodín de la Sala lo constituye el caso de los casinos resuelto en el voto 2359-94 que es utilizado múltiples para ilustrar cuando un tributo puede ser confiscatorio o no, en dicho caso la Sala entendió que:

“VI.- En lo que se refiere al artículo 5 de la Ley 7218 de 16 de enero de 1991, con fundamento en las argumentaciones de las partes y el análisis de las incidencias del tributo creado en esta norma, aplicado en forma simultánea junto con el que establece el artículo 8 antes examinado, la Sala estima que resulta, igualmente, inconstitucional, por ser excesivo. La acción de inconstitucionalidad se inició teniendo como asunto previo el procedimiento para agotar la vía administrativa ante la Dirección General de Tributación Directa, en el que se impugnó su resolución No. 614 de 12 de abril de 1991 que contiene el criterio oficial de la

Administración, en el sentido que se deben aplicar simultáneamente ambos tributos, uno sobre los ingresos brutos y el otro sobre los netos. Esto trae como consecuencia que el segundo tributo, promulgado según la Procuraduría General de la República como manifestación expresa del interés del Estado en preservar el orden público, la moral y las buenas costumbres y para desincentivar la proliferación de casinos y salas de juego, tenga efectos confiscatorios por absorber una parte sustancial de la renta producida. En efecto, a folios 38 y siguientes del expediente, corre agregada una certificación de la firma KPMG Peat Marwick de Contadores Públicos Autorizados, en la que se demuestran los efectos de los tributos sobre la renta de la accionante en un período de un año, y puede notarse que los efectos multiplicadores del impuesto hacen que éstos excedan desorbitadamente a los ingresos, produciendo pérdidas que alcanzan a casi un cincuenta por ciento del total de los ingresos netos. De lo dicho resulta que no solo el impuesto absorbe parte importante de la renta sino que la absorbe en su totalidad y deja un saldo en descubierto a cargo del contribuyente, que hace que el impuesto sea irrazonable y desproporcionado. Como este impuesto se aplica junto con el creado en el artículo 8 de la Ley 7088, sus efectos son confiscatorios y por ello inconstitucional el tributo.” (Voto de la Sala Constitucional 2359-94 de las quince horas tres minutos del diecisiete de mayo de mil novecientos noventa y cuatro).

C. LÍMITE CUANTITATIVO DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

Ahora bien, resulta interesante ver a partir de que monto o porcentaje el tributo deviene confiscatorio, así, por ejemplo, la Corte Constitucional argentina ha establecido con respecto al impuesto territorial y a la transmisión gratuita de bienes que el tributo no puede absorber más del 33% de la riqueza gravada, si así lo hiciera sería confiscatorio. "La Corte, hacia finales de la década de los años 40, en un fallo interpretativo de su propia jurisprudencia, obiter dictum sostuvo que el tope del 33% fue fijado con referencia a un solo gravamen, máximo que en caso de tener que referirse a la confiscatoriedad global de los impuestos "habría de ser considerablemente mayor que el establecido por un sólo impuesto", el profesor argentino **R. SPISSO** critica la opinión de la Corte, aduciendo que: "si al absorber más de una tercera parte de la riqueza gravada el tributo resulta confiscatorio con agravio al derecho de la propiedad, la situación siempre es la misma, se trate de uno o varios tributos. (...) En por ello que la Corte, en una saludable reacción, (...) fija que el límite de la confiscatoriedad de los tributos es uno solo: el 33% de la riqueza gravada."¹¹⁶

En Alemania, recientemente el Tribunal Constitucional estableció que el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de los ingresos, el Tribunal "se pregunta por la carga tributaria global, ya que está debe

¹¹⁶ **Cfr. SPISSO (Rodolfo), Derecho Constitucional Tributario, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1993, pp. 272 a 274.**

suponer un reparto de las cargas públicas basado en el principio de igualdad, de acuerdo con la capacidad económica.” En el caso concreto dijo el Tribunal: “... *el Impuesto sobre el Patrimonio sólo puede añadirse a los demás impuestos que recaen sobre los ingresos* en tanto la carga tributaria total de los ingresos potenciales (atendiendo a la tipificación de los ingresos, gastos deducibles y otras desgravaciones) se situó aproximadamente *en el límite de un reparto del cincuenta por ciento* entre el particular y el ente público, impidiendo así resultados tributarios que traspasen el reparto de las cargas públicas exigido por el principio de igualdad según la medida de la capacidad económica. (Sentencia del BVerfG (Bundesverfassungsgericht) del 22 de junio de 1995, fundamento II.3 c)”¹¹⁷

En nuestro país, la Sala Constitucional no se ha referido abiertamente al tema pero si ha señalado en varias ocasiones una jurisprudencia de la Corte Plena indicando que la Sala hace suyos los criterio vertidos en ella para dilucidar los casos relativos a la inconstitucionalidad del artículo 12 de la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo. Si bien, el caso concreto es más que todo tratado desde el punto de vista del principio de legalidad en materia tributaria y de la delegación relativa, éste podría indicar a partir de que porcentaje se consideraría que la carga tributaria es confiscatoria.

¹¹⁷ Cfr. **HERRERA MOLINA (Pedro Manuel)**, “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos” en: Revista Impuestos, Unión Europea, 1996, pp. 88 y 79.

"Las alegaciones del recurrente, en este caso, se dirigen a demostrar que la autorización de tarifas variables, aun dentro de ciertos límites, infringe el principio de legalidad en materia tributaria (...) No lo cree así esta Corte, y por lo contrario, considera que no hay delegación ni se infringe el principio de reserva legal cuando la Asamblea determina los límites de la tarifa impositiva, pues lo que interesa es que la ley establezca las bases estructurales del impuesto y señale las pautas que debe seguir el Poder Ejecutivo.(...)"

*El artículo 11 de la Ley de Reforma Tributaria, N°4961 de 10 de marzo de 1972, señala un **máximo del cincuenta por ciento sobre el valor imponible**, de manera que el Poder Ejecutivo, al fijar el impuesto selectivo de consumo en las listas de mercaderías a que se refiere el artículo 4°, tiene que someterse forzosamente al límite establecido por el legislador, sin que la citada regla pueda estimarse inconstitucional por el solo hecho de autorizar una tarifa variable o de carácter elástico, pues en ello no hay delegación de la potestad tributaria que le compete a la Asamblea Legislativa sino una mera consecuencia de la índole del impuesto, de la diversidad de mercaderías gravadas y de la serie de factores variables que obligan a modificar las tasas o a incluir nuevas mercaderías o sucedáneas de otras. (...) De modo que la propia Ley es la que establece la cuantía del gravamen, por el sistema de señalar un máximo, quedando a cargo del Poder Ejecutivo la facultad de fijar el impuesto en un porcentaje menor, no de una manera antojadiza o arbitraria, sino con miras a lograr que se cumplan los fines que la ley*

persigue." (Corte Plena, ses. ext. 21-11-73).» (Sentencia número 0730-95 de las quince horas del tres de febrero de este año). (Voto de la Sala Constitucional número 1822-95 de las quince horas cincuenta y cuatro minutos del cuatro de abril de mil novecientos noventa y cinco)

Así, se podría considerar que el máximo establecido por el legislador en la Ley de Reforma Tributaria de 1972 se podría tomar como un criterio para decidir a partir de cuando el tributo deviene confiscatorio: cuando sobrepase el 50%. Tal límite cuantitativo también fue cuestionado como confiscatorio en otra sentencia sobre el particular:

"XII.-SOBRE LA CONFISCACION.- Corresponde ahora confrontar la contribución del artículo 12 de la Ley impugnada -entendida como una limitación constitucionalmente válida al derecho a la jubilación- con el derecho de propiedad que alega tener el accionante sobre los montos que ingresan en su patrimonio a título de pago de pensión. Sobre este punto ya la Sala expuso su criterio en la Consulta Legislativa ya señalada, y concretamente dijo:

" 3) Confiscación: Se señala también en la consulta que "El Tributo del 50% que se establece en ese numeral puede resultar confiscatorio". Para fundamentar la opinión los legisladores citan doctrina del derecho financiero, aludiendo al tema de la inviolabilidad de la propiedad privada y al principio de que los tributos no puede

absorber una parte sustancial de la propiedad o de la renta. Estima la Sala que la contribución al régimen a que alude el artículo, es de la misma naturaleza que las cuotas que deben pagar los servidores activos. Es decir, todas las personas incluidas dentro del régimen, ya sean contribuyentes para disfrutar del beneficio en el futuro, ya servidores pensionados o jubilados en el disfrute de los beneficios, deben repartirse las cargas, junto con el patrono y el Estado, para que el sistema de retiro pueda ser autosuficiente, como lo pretende el proyecto. Desde esa perspectiva, el pago de la cuota o contribución, según sea el caso, no es un tributo, como quedó dicho en párrafos anteriores, sino el pago de una obligación legal, que es condición esencial para la existencia misma del régimen, creada precisamente, en beneficio de los mismos contribuyentes. En otro sentido, la única forma como los sujetos titulares de la pensión o jubilación pueden disfrutarla plenamente, es sufragando el costo proporcional que les corresponde del total del sistema. Al no estar en presencia de un tributo y obedecer la fijación de los montos de las cuotas y contribuciones a cálculos técnicos, la obligación no puede resultar confiscatoria antes bien la ratio legis resulta adecuada al principio cristiano de justicia social y proporcionado al deber de contribuir en la mayor medida, según sean mayores los ingresos, como manifestación expresa del principio de la justicia distributiva. Desde este punto de vista no encuentra la Sala que la obligación de contribuir al régimen de pensiones y jubilaciones, en términos generales, sea inconstitucional. Pero en cambio si se considera violatoria de los derechos sociales fundamentales, las contribuciones que del 50% se establecen sin que medie ninguna escala intermedia

entre este porcentaje y el inmediato anterior. En efecto, la estructura de la contribución a base de una escala progresiva, lo que pretende es reducir la desigualdad por la vía de la distribución de la carga y de los ingresos, entre todos los beneficiarios del sistema, obligando a aportar en mayor medida a quién más recibe. Pero estos efectos no se logran si no existe una razón jurídica de relevancia para hacer saltar la escala del 9% al 50%, sin ningún paso intermedio. El concepto de la estructura progresiva para distribuir la carga del sistema, se sustituye por una norma desproporcionada que evidentemente es discriminatoria y por ello inconstitucional." (Resolución 1925-91 de las doce horas del veintisiete de setiembre de mil novecientos noventa y uno). (Voto de la Sala Constitucional número 2379-96 de las once horas con seis minutos del diecisiete de mayo de mil novecientos noventa y seis).

Fuera de considerar si tiene o no razón la Sala al definir la contribución al régimen de pensiones del artículo 12 de la Ley 7268 como una obligación legal y no como un tributo, es conveniente anotar que la Sala declaró que se consideran violatorias las contribuciones del 50% pro no mediar ninguna escala intermedia entre este porcentaje y el inmediato anterior. Según la Sala "la estructura de la contribución a base de una escala progresiva, lo que pretende es reducir la desigualdad por la vía de la distribución de la carga y de los ingresos, entre todos los beneficiarios del sistema, obligando a aportar en mayor medida a quién más recibe. Pero estos efectos no se logran si no existe una razón jurídica de relevancia

para hacer saltar la escala del 9% al 50%, sin ningún paso intermedio. El concepto de la estructura progresiva para distribuir la carga del sistema, se sustituye por una norma desproporcionada que evidentemente es discriminatoria y por ello inconstitucional". A mi juicio la norma resulta inconstitucional porque atenta contra el derecho patrimonial a la pensión y el derecho fundamental de propiedad desde el punto de vista su perfil institucional y subjetivo de protección.¹¹⁸

¹¹⁸ Para una mejor comprensión del tema se transcribe el artículo 12 de la Ley 7268 "Reforma al Régimen de Pensiones del Magisterio Nacional "Artículo 12.- ... Los pensionados y jubilados contribuirán al régimen de conformidad con las siguientes disposiciones:

1. Quienes perciban montos inferiores a los treinta mil colones estarán exentos de cotizar.
2. Los que perciban pensiones o jubilaciones entre los treinta mil colones y los cuarenta mil colones inclusive, cotizarán con un uno y medio (1 y 1/2%) por ciento sobre ellas.
3. Quienes perciban pensiones o jubilaciones superiores a los cuarenta mil colones e inferiores a los cincuenta y cinco mil colones cotizarán con un tres por ciento (3%)
4. Los que disfruten de pensiones o jubilaciones superiores a los setenta y dos mil colones cotizarán de igual forma que los servidores antiguos.

Quienes perciban pensiones o jubilaciones superiores al tope máximo establecido en el párrafo primero del artículo 9 de esta ley, aportarán además del porcentaje indicado en el párrafo inmediato anterior, una contribución especial, con destino específico para el fortalecimiento del fondo, según la siguiente escala:

- a) sobre el exceso de ese tope y hasta un veinticinco por ciento (25%) adicional a esa suma, cotizarán con un 15% de ese exceso.
- b) Sobre el exceso del monto máximo de la base de cálculo inmediata anterior y hasta un veinticinco por ciento (25%) adicional a esa suma, cotizarán con un 25% de ese exceso.
- c) Sobre el exceso del monto máximo de la base de cálculo inmediata anterior y hasta un veinticinco por ciento (25%) adicional a esa suma cotizarán con un 35% de ese exceso.
- ch) Sobre el exceso del monto máximo de la base de cálculo inmediata anterior en adelante cotizarán con un 45% de ese exceso.

Se exceptúan de la contribución de este aporte excepcional a título de solidaridad, los funcionarios que se acojan al beneficio de postergación contenido en el párrafo segundo del artículo 9 de esta Ley.

Los servidores activos o pensionados deberán, para efectos de financiar el derecho jubilatorio ordinario, cotizar con trescientas sesenta cuotas. Las pensiones extraordinarias no deberán completar ese número de cuotas."

Para profundizar sobre los argumentos de inconstitucionalidad se remite al artículo del Dr. **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, "Justicia Tributaria y pensiones del Magisterio", GAIVS Revista del Doctorado en Derecho, San José, Escuela Libre de Derecho, 1995.

En conclusión, el principio de no confiscatoriedad establece un límite en cuanto a la garantía constitucional del derecho de propiedad y la medida máxima de la tributación. Dicho límite consiste en respetar derechos adquiridos por los contribuyentes e incorporados a su patrimonio al amparo de la ley independientemente de la justicia o injusticia de la adquisición. La tributación no puede absorber la totalidad ni una parte sustancial de la riqueza económica disponible, ni un tributo que tenga efectos expropiatorios, se puede considerar constitucional ya que deviene confiscatorio por ausencia de la garantía de indemnización.

El principio de no confiscatoriedad constituye una especificación de los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, en tanto que junto al principio del mínimo exento señala los límites mínimo y máximo del binomio compuesto por el principio de capacidad contributiva/progresividad. Así, la tributación en cuanto a su objeto debe gravar una riqueza económica efectiva y en cuanto a su intensidad, ella, viene determinada por los principios del mínimo exento y de no confiscatoriedad, los cuales se establecen como elementos codefinidores de la capacidad contributiva del particular.

Señalados los límites sustanciales que imponen los principios de justicia tributaria material en la relación ente público/contribuyente en cuanto al objeto y la intensidad de la tributación, en el siguiente capítulo se analizarán los límites que establecen dichos principios en la relación entre los contribuyentes en su función de igualdad en la distribución de la carga tributaria.

CAPÍTULO TRES: RELACIÓN ENTRE LOS CONTRIBUYENTES

Esta relación se rige por dos principios básicos que se desarrollarán en dos secciones:

el principio de igualdad de las cargas tributarias definido por el término de comparación su coherencia y proporcionalidad y el principio de progresividad en su íntima relación con el principio de capacidad contributiva o económica, estableciéndose los criterios de discriminación que proporcionan.

SECCIÓN UNO: EL PRINCIPIO DE IGUALDAD DE LAS CARGAS TRIBUTARIAS Y EL TÉRMINO DE COMPARACIÓN

A. DEFINICIÓN

El punto medular a dilucidar es que el principio de igualdad de las cargas tributarias se define por el término de comparación y la coherencia y proporcionalidad de dicho término. Para desarrollar ésta sección se retomarán y resumirán las principales conclusiones a las que se llegaron en el capítulo tres de la primera parte, cuando se estudió la función de igualdad entre los contribuyentes, para efectos de citas bibliográficas se remite al análisis doctrinal realizado por cuanto se considera ocioso repetir en esta sección toda la doctrina estudiada en

capítulo mencionado. Así, del análisis doctrinal y jurisprudencial desarrollado quedó claro lo siguiente:

El juicio de igualdad jurídica, como todo juicio de igualdad, parte de la adopción de un elemento objetivo o **término de comparación** que nos permita comparar dos situaciones distintas o semejantes. Una vez escogido el término de comparación y establecido en el ámbito normativo, dicho término se ve objetivado constituyéndose en el parámetro respecto al cual se debe basar todo juicio de igualdad. Es decir, una vez que el legislador acoge determinado criterio objetivo como término de comparación, éste debe ser congruente y coherente en el trato igual o desigual de situaciones diferentes o semejantes. En el ámbito tributario, como término de comparación en las relaciones de igualdad, se escoge al principio de capacidad contributiva y económica calificado por el principio de progresividad.

Consecuencia de lo anterior es que el control del juicio de igualdad debe extenderse a las valoraciones sustanciales hechas por el legislador para establecer un trato igual o diferenciado en relación directa con la igual o desigual capacidad contributiva. Así, el principio de capacidad contributiva brinda el criterio material o sustancial de discriminación para determinar si tales valoraciones son coherentes, proporcionales y razonables. Dicho criterio permitirá operar algún tipo de jerarquización entre las distintas valoraciones realizadas y ejercer un mayor control respecto de la discrecionalidad del legislador.

Ahora bien, al recoger la Constitución determinada visión de justicia y al derivar los principios de justicia tributaria material de la interpretación sistemática y unitaria de la misma, el criterio material escogido para un trato igual o desigual, debe derivarse del entramado constitucional. El término de comparación proporciona el criterio, el contenido adicional para realizar el juicio de igualdad, por tanto, constituye un criterio de justicia, como tal, inserto en la concepción de justicia recogida en la normativa constitucional.

Cabe recalcar que los principios de justicia tributaria material tienen como fin primordial procurar una igualdad sustancial o real entre los contribuyentes, la igualdad tributaria implica no sólo un derecho a ser tratado igual sino también un derecho al trato desigual. De ahí que, son los criterios de discriminación impuestos por la Constitución (en la terminología de **MAFFEZZONI**), los que permiten prescribir tratos diferenciados en proporción a las diversidades de hecho existentes entre los contribuyentes. El principio de igual sustancial corresponde a una visión de justicia redistributiva que aboga por un tratamiento fiscal hecho en proporción a las circunstancias particulares de cada individuo.

El principio de capacidad contributiva o económica constituye una especificación o concreción del principio de igualdad sustancial en materia tributaria, dicho principio se encuentra íntimamente ligado al principio de progresividad el cual procura reducir las desigualdades existentes entre los contribuyentes consideradas constitucionalmente como injustas.

Tanto el principio de capacidad contributiva como el de progresividad constituyen principios de justicia distributiva, criterios de discriminación impuestos que proveen una justificación expresa al trato desigual. La capacidad contributiva postula el derecho a ser tratado igual cuando exista igual capacidad contributiva y el derecho a ser tratado desigual cuando exista desigual capacidad contributiva, la presencia de diferencias en cuanto a la capacidad contributiva es la única razón que justifica un trato diferenciado, el cual debe ser objetivo y razonable. Por su parte, la progresividad proclama y reafirma el derecho a un trato desigual.

La capacidad contributiva es un conjunto de discriminaciones cuantitativas y cualitativas que califican a la fuerza económica, a la mera riqueza. Cada figura tributaria, al establecer un trato igual o desigual entre los contribuyentes, debe fundamentarse por lo menos en una de las manifestaciones del principio de capacidad contributiva, ya que la capacidad contributiva informa todo el sistema tributario y la especial configuración de cada figura tributaria incide en el sistema.

La progresividad constituye, al igual que la capacidad contributiva, una especificación del principio de igualdad sustancial en materia tributaria, que incorpora la finalidad redistributiva en el contenido mismo de los principios de justicia tributaria. Es el criterio de discriminación cuantitativo por excelencia que cualifica y especifica el principio de capacidad contributiva acogido

constitucionalmente. Por tanto, cada discriminación que se efectúe, en sí misma, consiste un criterio de progresividad, que debe operar a nivel de cada norma.

Finalmente, el principio de capacidad contributiva junto al de progresividad son el parámetro exclusivo de igualdad tributaria. La Constitución no es un mero agregado de principios, sino un sistema coherente de valores que establece cierta jerarquía o prevalencia de unos valores frente a otros. Por tanto, el juicio de igualdad no debe prescindir de las relaciones concretas de prevalencia que existan entre distintos principios constitucionales. En la materia en estudio, los criterios o principios de justicia específicamente tributarios prevalecen por especialidad. El principio de capacidad contributiva, o mejor dicho, los principios de justicia tributaria establecen un límite, un parámetro, sobre el cual debe fundamentarse la actividad impositiva del Estado. Dichos principios al ser configurados como derechos y garantías constitucionales establecen un régimen especial que limita el uso del tributo y que debe ser respetado.

B. LA JURISPRUDENCIA DE LA SALA CONSTITUCIONAL

Expuesto lo anterior, lo más importante es destacar la jurisprudencia de nuestra Sala Constitucional por la relevancia que posee en la práctica del Derecho Tributario costarricense. Al igual que en el desarrollo de los principios anteriores, la Sala reitera gran cantidad de veces varios votos que se podrían considerar como básicos en cuanto al principio de igualdad de las cargas tributarias.

“La más calificada doctrina del Derecho Financiero señala que "el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas".- El principio de igualdad es ante todo, un límite de la actuación de los poderes públicos, a la vez que instrumento que se coloca en manos de los administrados para combatir la arbitrariedad. Esto es, que los poderes públicos pueden crear diferencias entre las personas, pero no pueden ser el producto de la arbitrariedad. Por ello se requiere que el trato diferenciado frente a la ley, en este caso, a las cargas tributarias, llenen ciertos requisitos o condiciones, para que se entienda que no viola el principio de igualdad.

(...)

VI).- Se dice en la doctrina del Derecho Constitucional que del examen de la norma, su resultado puede ser o bien un trato diferenciador, fundado en una base objetiva y razonable o por el contrario, un trato discriminatorio, por ser arbitrario. Es condición para que sea un trato desigual admisible, que los supuestos de hecho sean, a su vez, desiguales. Esto es, que las situaciones de hecho en que se encuentran los sujetos, sean diferentes, sobre todo porque el principio de igualdad

se viola, cuando se trata desigualmente a los iguales. (Al efecto véanse, de esta Sala, entre otros Votos Nos. 336-91, 337-91, 464-91 y 1209-91, en la que se dijo : "La igualdad es sólo lesionada si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable y la existencia de esa justificación debe apreciarse en relación a la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida"). (...)

VII).- Otra condición básica es la finalidad de la norma. Resulta contrario al principio de igualdad, el trato diferente gratuito, es decir, si no se persigue una finalidad que debe ser concreta y no abstracta.(...)

Sólo así se objetiviza el valor igualdad, que en materia de derecho tributario se une o ata al concepto de la capacidad contributiva de los administrados ante las cargas públicas. Lo que quiere decir que en un sistema de contribución resulta más obligado quien más recursos o capacidad económica posea. La finalidad, entonces, ha sido la de obligar a contribuir en la medida de los ingresos, para hacer cumplir el principio de igualdad ante las cargas públicas, elemento esencial para la legalidad del tributo. Y la finalidad resulta, a su vez, razonable desde la perspectiva constitucional. En efecto, la diferenciación lo que pretende es hacer efectivo el principio constitucional de igualdad tributaria, criterio al que debe unirse la racionalidad, que es la adecuación del medio a los fines

perseguidos; es decir, consiste en que exista una conexión efectiva entre el trato desigual, el supuesto de hecho que lo justifica y la finalidad que se persigue. Y por último, se exige que exista una relación de proporcionalidad entre los elementos del trato diferenciado, es decir, entre el trato desigual y la finalidad perseguida (...).

VIII).- *El artículo 18 de la Constitución Política dispone que es obligación de los costarricenses contribuir para los gastos públicos, lo que significa que tal deber se cumple por medio de los tributos que el Estado establezca o autorice, según sea el caso y que en todo caso, deben fundamentarse en los principios generales del Derecho Tributario, que están implícitos en esa norma. **Por ello se dice que el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos según su capacidad económica y debe responder a los principios de igualdad (...) y progresividad.** Este último principio responde a una aspiración de justicia, que se refleja en la máxima de que pague proporcionalmente más impuestos quienes cuentan como un mayor nivel de renta, lo que lleva implícito, desde luego, el principio de la interdicción del tributo confiscatorio.” (la negrita no es del original) (Voto de la Sala Constitucional número 4788-93 de las ocho horas cuarenta y ocho minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres).*

“... no puede entenderse que la igualdad significa que todos han de ser tratados por igual, con independencia de las posibles diferencias entre los individuos. El principio de igualdad significa que no se pueden introducir

*desigualdades discriminatorias, aunque sí desigualdades razonables, justificadas por cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica; porque dar un tratamiento similar a situaciones desiguales, conllevaría una mayor desigualdad. Dar un tratamiento diverso a situaciones distintas es compatible con un Estado democrático y social de Derecho, por los valores éste consagra: Justicia, Libertad, Igualdad, Seguridad Jurídica y Solidaridad. En materia tributaria, la igualdad supone por un lado, el esfuerzo económico de la sociedad pagando impuestos, y por otro, el Estado decidiendo por prioridades las necesidades a satisfacer. La igualdad tributaria implica la intervención sobre las reglas del libre mercado; se trata de un subsistema de normas -normas tributarias- dentro del sistema jurídico (...)***La Constitución faculta al legislador para crear leyes que incorporen el principio de igualdad material fundado en razones objetivas.**” (la negrita no es del original)

(Votos de la Sala Constitucional número 1266 - 95 de las 15:39 horas del 7 de marzo de 1995; 782-93 de las 16:24 horas del 16 de febrero de 1993 y 3327-95 de las 15:42 horas del 27 de junio de 1995.)

“Como se ha dicho , el principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De manera que resulta contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el

establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sólo clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra. El artículo 18 de la Constitución establece que los costarricenses deben contribuir a los gastos públicos, y el artículo 33 constitucional consagra el principio de igualdad, de manera que no podrá hacerse discriminación contra la dignidad humana.” (Voto de la Sala Constitucional número 5749 - 93 de las 14:33 horas del 9 de noviembre de 1993).

En cuanto al control sustancial de constitucionalidad respecto de casos específicos se repiten el de los moteles y los casinos y se agrega uno muy interesante en cuanto a las pensiones:

“ IV. En relación con la alegada violación del principio de igualdad, cabe afirmar que la actividad que desarrolla la petente dista mucho de la desplegada por los hoteleros en general, cuya finalidad es la recepción y alojamiento temporal de los turistas, tanto internacionales como nacionales, y de otras personas que demandan el servicio por circunstancias diversas a las que satisfacen los interesados en esta acción, y así es reconocido en la ley en cuestión. El principio de igualdad de trato ante la ley implica el trato a iguales entre iguales y desigual para los desiguales, como lo ha manifestado en forma reiterada esta Sala, al mantener, por ejemplo, que:

"El principio de igualdad contenido en el artículo 33 de nuestra Constitución Política nos permite tratar como iguales a quienes se encuentren en circunstancias iguales o similares, y nos permite diferenciar en los casos que no sea así, es decir, en circunstancias disímiles. Los alcances de este principio han sido fijados en los votos 1372-92 y 1440-92, ..." (resolución número 782-93, de las dieciséis horas veinticuatro minutos del dieciséis de febrero de mil novecientos noventa y tres).

En el asunto en examen, al establecer la norma, dos categorías de negocios de hospedaje de personas, de conformidad con el tipo de actividad y fin de los mismos, no discrimina ni crea situaciones contrarias al principio en examen, sino que, en virtud de la facultad que se le confiere al Estado para limitar las libertades públicas y la potestad impositiva o tributaria -artículos 121 inciso 13.) y 33

Constitucionales-, norma el desarrollo de una actividad comercial, imponiéndole un impuesto.

En este último aspecto comentado, debe añadirse que esta normativa no resulta inconstitucional por ser contraria al principio de proporcionalidad o racionalidad, ya que establecer la obligatoriedad de tributar a determinadas categorías de establecimiento o negocio comercial, como lo son en este caso los moteles, lugares de citas, etc., es razonable para lograr un beneficio colectivo, como lo es la contribución en favor de la comunidad por parte de los usuarios de esos servicios.” (Voto de la Sala Constitucional número 1160-94 de las diez horas treinta minutos del dos de marzo de 1994)

“... la Sala no considera que el canon con que se grava cada una de las mesas de juego autorizadas mensualmente, ni las patentes municipales, resulten inconstitucionales. En materia tributaria es posible establecer tratos distintos por categorías de contribuyentes, en tanto exista racionalidad en la formación de las categorías y en la elección del "principium divisionis" y por ello, para la Sala, es razonable el trato diverso que la ley dispensa a la actividad de los casinos y salas de juego. La naturaleza de la actividad, el tipo de consumidores a la que se dirige, el mayor porcentaje de utilidad que puedan generar, justifican el trato diverso que no puede considerarse inconstitucional en tanto el tributo sea aplicable de manera general a esa categoría de negocios, sin que la ley haga ninguna diferenciación

entre ellos. Para la Sala la acusada vulneración al principio de igualdad, en lo que a este extremo de la acción se refiere, no se presenta.” (Voto de la Sala Constitucional número: 2359-94 de las quince horas tres minutos del diecisiete de mayo de mil novecientos noventa y cuatro).

“VI. DEL ESTABLECIMIENTO DE REGIMENES Y PRIVILEGIOS. En cuanto a la alegada inconstitucionalidad de la Ley Marco de Pensiones en relación al establecimiento de regímenes diversos y situaciones de privilegio, por considerarlo contrario al principio de igualdad -artículo 33 constitucional-, los accionantes deben atenerse a lo dicho con anterioridad por esta Sala en sentencia 0846-92, supra citado:

"Consultan en igual sentido la procedencia constitucional de regímenes especiales, entendiendo por tales sistemas jubilatorios distintos de la Caja Costarricense del Seguro Social, la admisión de normas distintas en todos o algunos de los extremos que se han de tomar en cuenta y, en el supuesto de que se consideren viables los regímenes, sería procedente establecer en los extremos jubilatorios reglas distintas, por ejemplo en las edades, tiempo de cotización, etc. Considera la Sala que, si el fin primordial del constituyente fue mantener los seguros sociales para fortalecer la seguridad social, no hay razón para cuestionar la pluralidad de regímenes. Se parte de que el constituyente pretendió un mínimo de protección a los trabajadores, dejando la puerta abierta para que en un futuro se

regulara sobre nuevos sistemas de seguridad social, que es el fruto de un proceso histórico en el que la situación actual es consecuencia de acciones o deficiencias dadas en el pasado y, a su vez, es origen de las acciones que se darán en el futuro. La seguridad social, esto es, el sistema público de cobertura de necesidades sociales, individuales y de naturaleza económica desarrollado a partir de la acción histórica de la previsión, social, estructurada en nuestro país sobre la base de las pensiones y jubilaciones, de la mano de la intervención tutelar del Estado en el ámbito de las relaciones de trabajo, ha llegado a convertirse en el tiempo, sin la menor reserva, en una de las señas de identidad principales del Estado social o de bienestar. Por ello, no puede extrañar que en el índice o agenda de las cuestiones esenciales que impregnan la política social del Estado moderno, en lo que se refiere a los seguros, encuentren diferentes regímenes de jubilaciones y pensiones. Al existir diferentes regímenes, es lógico que cada uno tenga sus propias reglas y criterios legales para el otorgamiento del derecho constitucional a la jubilación y a la pensión, sin que por ello pueda siquiera pensarse que tal coexistencia sea inconstitucional.

Sin embargo, una mayoría de la Sala, integrada por los Magistrados Piza, Sancho, Molina y del Castillo, consideran que sí sería incompatible con la Constitución y, por lo tanto, injustificable que la existencia de esos diversos regímenes pudiera llegar a requerir una contribución del Estado sea como tal, sea como empleador de los servicios beneficiarios de ese régimen, proporcionalmente

mayor en unos casos que en otros, puesto que los fondos necesarios para esa contribución provienen de todos los ciudadanos a través de los impuestos con los que constityen los ingresos públicos. De este modo, considera esa mayoría que la utilización de tales fondos públicos para financiar de manera discriminatoria regímenes diversos constituiría una violación del principio de igualdad ante la ley consagrado en el artículo 39 de la Constitución, así, como particularmente, de otro principio de rango constitucional, como es el de igualdad ante las cargas públicas. Además, estima que el artículo 73 de la Constitución Política, al establecer el principio de que los seguros sociales deben financiarse mediante la contribución tripartita del Estado, los patronos y los trabajadores, está imponiendo, si no una total igualdad de esas contribuciones, por lo menos un razonable equilibrio o proporcionalidad entre unas y otras, de manera que las diferencias entre ellas no signifiquen una burla del principio general. Debe, además, aclararse que en supuesto de que en dichos regímenes especiales o de excepción la contribución actual del Estado pudiera ser mayor o diferente, esto no convertiría en inconstitucional la existencia misma de los regímenes, sino que simplemente obligaría a que en ellos se ajuste la contribución del Estado como tal y como patrono a los criterios expuestos, o a los igualmente razonables que pudieren resultar aplicables a cada situación concreta." (Voto de la Sala constitucional número 3063-95 de las quince horas treinta minutos del trece de junio de mil novecientos noventa y cinco).

En conclusión, el principio de igualdad de las cargas tributarias es definido por el término de comparación que en materia tributaria se traduce en el principio de capacidad económica o contributiva. Tanto el trato igual o desigual, establecidos como corolarios indispensables del principio de igualdad, deben basarse en el parámetro o criterio objetivo de comparación que constituye el principio de capacidad contributiva. Dicho principio es un conjunto de discriminaciones cuantitativas y cualitativas que califican a la fuerza económica, y que en su función como parámetro exclusivo de la igualdad tributaria, proporcionan la referencia necesaria para valorar si el trato igual o desigual que brinda el legislador es legítimo, razonable y proporcionado.

El principio de capacidad contributiva mantiene una estrecha relación con el principio de progresividad que es el criterio de discriminación cuantitativa por excelencia que se analizará en la siguiente sección. Los demás criterios de discriminación cualitativa que conforman el principio de capacidad contributiva, serán estudiados a la luz del contenido cualitativo de los distintos derechos económicos-sociales consagrados en la Constitución.

SECCIÓN DOS: EL BINOMIO CAPACIDAD ECONOMICA/PROGRESIVIDAD

A. DEFINICIÓN

Se ha señalado a lo largo de esta investigación como todos los principios de justicia tributaria material confluyen en el principio de capacidad económica o contributiva. Se ha afirmado que dicho principio consiste en la diferencia entre los ingresos del contribuyente y la necesidad que tenga de dichos recursos económicos para satisfacer sus necesidades constitucionalmente reconocidas. También se ha indicado que dicho principio es codefinido por los principios del mínimo exento y de no confiscatoriedad los cuales vienen a establecer los límites mínimo y máximo de la progresividad y que dicho principio de progresividad es el criterio de discriminación cuantitativa por excelencia, que junto con el resto de las discriminaciones cualitativas basadas en lo cualitativo de los derechos de carácter económico-social consagrados en la Constitución conforman el omnicompreensivo principio de capacidad económica; que tanto los principios de capacidad económica como el de progresividad son especificaciones concretas del principio de igualdad; que todos estos principios derivan de la interpretación sistemática y unitaria de la Constitución y que constituyen garantías efectivas del contribuyente que establecen límites sustanciales a la tributación en cuanto al objeto y su intensidad y que procuran una equitativa distribución de las cargas tributarias.

Así las cosas, nada más resta darle un contenido específico al principio de progresividad (como criterio de discriminación cuantitativa) y proponer con base en nuestra Carta Fundamental y la jurisprudencia constitucional qué tipo de discriminaciones cualitativas impone el principio de capacidad contributiva o económica que a la vez delimitan e integran el principio de progresividad.

B. EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

“Una primera cuestión que se suscita es la de si con el mero reconocimiento del principio de progresividad en las Constituciones se ha operado, también el reconocimiento de las tareas redistributivas como función del sistema tributaria.

Al respecto, cabe afirmar que, en forma mayoritaria, la doctrina se ha pronunciado en sentido afirmativo. Además, ha derivado tal función del entramado constitucional, especialmente los respectivos artículos relativos a la igualdad sustancial, o a otros que expresamente contemplan como tarea del Estado las funciones atinentes a la finalidad redistributiva.”¹¹⁹

¹¹⁹ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, p. 197. El mismo autor señala la relación existente entre la igualdad, la progresividad y el fin redistributivo: “En materia de igualdad, es importante observar una tendencia hacia la consideración de que en materia tributaria no sólo existen una serie de discriminación prohibidos -sobre todo, aquellos no amparados en diferencias de capacidad económica-, sino que existen criterios de discriminación impuestos, que permiten “medir” la mayor o menor aptitud para la contribución que una fuerza económica manifieste, tanto desde el punto de vista cuantitativo como del cualitativo. De este modo, la presencia del principio de

Así, del artículo 50 constitucional en relación con los artículos 33 y 18 deriva el principio de progresividad que se ve limitado por el mínimo exento, el principio de no confiscatoriedad y los derechos económico-sociales constitucionales que establecen necesidades tuteladas por la Constitución.

Doctrinalmente el principio de progresividad en sus formulaciones teóricas originales "se ha tenido como un criterio de discriminación de riqueza, a efectos contributivos de carácter cuantitativo. A este respecto, la progresividad se refiere a

progresividad junto al principio de igualdad real o sustancial, ha orientado a la doctrina y jurisprudencia en países como Italia y España a considerar el fin redistributivo como inherente a la función del sistema tributario (cfr., por ejemplo, la STC 27 de 1981), superándose así la concepción neutral de la igualdad tributaria -tendiente a igualar el sacrificio de la imposición en su efecto marginal en las economías individuales y no a igualar el cuadro distributivo existente-. Una interpretación análoga podrá desprenderse de la Constitución costarricense si se acude al artículo 50 de la Constitución para precisar los principios implícitos de justicia tributaria. Tal fin redistributivo, incorporado en nuestro sistema constitucional que equilibra intereses individuales y colectivos en torno a la idea de desarrollo pleno y efectivo de todos y cada uno de los individuos -tendencia del constitucionalismo occidental que incorpora la doctrina de los derechos humanos y de la que son ejemplo avanzado la italiana y la española-, no puede ampararse ni en un criterio mecanicista de igualdad absoluta ni en un criterio teleológico, esto es, orientado en función de algún objetivo extraindividual como la eliminación de la propiedad privada de los medios de producción o la consecución de niveles cuantitativos de igualdad determinados (v.gr. ingresos del menos aventajado no menor que una décima parte de los del más aventajado). Por el contrario, debe ampararse un tipo de progresividad basada en criterios de uniformidad relativos al reconocimiento de derechos individuales que den cierta constancia a la atribución de beneficios o cargas. }estos criterios de uniformidad han de ser tanto de orden cuantitativo -consideración de que la aptitud para la solidaridad crece más que proporcionalmente, no por el principio de utilidad decreciente, sino por el de las necesidades objetivas esenciales cuya satisfacción, a partir de cierto nivel, decrece con el crecer de la renta en forma más que proporcional- como de orden cualitativo -consideración de ciertas discriminaciones favorables tendientes a sustraer de la afectación a fines públicos mayor o menor riqueza, según determinados criterios como el del mérito de la obtención de la riqueza, las necesidades de los individuos, el tiempo por el que la renta ha de reproducirse, la destinación a consumos más o menos esenciales, más o menos costosos, etc.-." **TORREALBA NAVAS (Adrián) y RODRIGUEZ VINDAS (Ramón)**, "Importancia de la incorporación de principios de justicia tributaria en las constituciones políticas", Revista IVSTITIA, **San José**, n. 65, mayo 1992, p. 19.

un específico modo de tratar la riqueza conforme ésta crece cuantitativamente, de manera que, en la comparación entre los incrementos relativos de recaudación que el impuesto produce con los incrementos relativos de las bases gravadas, se observa una relación (llamada *elasticidad de la recaudación respecto de la base*) superior a la unidad. O, dicho en términos menos técnicos, la tributación crece, con el crecer de la riqueza, en términos más que proporcionales.”¹²⁰

De modo que, la progresividad puede definirse como el incremento de la tributación en forma más que proporcional conforme aumenta la base de imposición.

Al respecto **SAINZ DE BUIANDA** afirma que: “El principio de progresividad, como forma de conseguir la efectiva igualdad, supone que la carga tributaria se reparta en forma más que proporcional, atendiendo al nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes.

En la medida en que se predica la progresividad del sistema, considerado en su conjunto, y no de cada uno de los tributos que lo integran, nada obsta que se puedan aplicar alícuotas proporcionales, e incluso regresivas, siempre que se mantenga la progresividad del sistema.

¹²⁰ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, “USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA: el control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en

Por otra parte la progresividad encuentra límites (...) en cuanto que el sistema tributario nunca podrá tener alcance confiscatorio.”¹²¹

QUERALT afirma que “*la progresividad del sistema tributario no es sino una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como pueden ser la distribución de la renta (...) La progresividad, por imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad.*”¹²²

Es importante recalcar que **MAFFEZZONI** señala que “la tradicional tesis de que el principio de progresividad opera a nivel del sistema y no a nivel de cada norma, ha tenido siempre en mente la idea de la aplicación de las alícuotas progresivas. Sobre este punto, no hay nada que objetar, pues es correcto que ni todos los tributos son idóneos para registrarlas y que ni tampoco es imperativo constitucional que todos los que podrían ser idóneos las tengan. Antes bien, el que todos los tributos tuvieran alícuotas progresivas podría llevar a anular y distorsionar

Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992 - 1993, pp.206 y 207.

¹²¹ **SAINZ DE BUJANDA (Fernando)**, “Lecciones de Derecho Financiero”, Madrid, Sección de publicaciones, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Décima Edición, 1993, p. 111

¹²² Citado por **MARTIN QUERALT (Juan) y OTROS**, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Ed. Tecnos S.A., 6a. ed., 1995, p. 133.

el efecto progresivo sobre la capacidad contributiva global. Tesis, que, por lo demás, habría que aceptar con la advertencia ya común en la doctrina de que el control puede ser individual sobre normas que, por su incidencia en el sistema, requerirían alícuotas progresivas para determinar la progresividad del mismo sistema.¹²³

La progresividad procura reducir las desigualdades existentes entre los contribuyentes consideradas constitucionalmente como injustas, proclamando y reafirmando el derecho a un trato desigual.

La progresividad puede ser formal o sustancial, en el tanto que, desde un punto de vista formal, la progresividad es vista en función de tarifas, de tramos para la definición del impuesto, de modo que a mayor recursos se tributará más; desde el punto de vista material, la progresividad es vista en relación a la riqueza económica y la generalidad del sistema. Ambas posiciones pretenden lo mismo: una distribución equitativa de las cargas tributarias en relación recursos económicos/impuestos, a mayores recursos mayor será el impuesto, eso sí, los recursos sobre los que debe recaer la escala progresiva, son aquellos que resten después de que el contribuyente haya satisfecho sus necesidades tuteladas constitucionalmente, es decir, la escala progresiva debe recaer sobre la capacidad contributiva disponible. Un impuesto progresivo es aquel que conforme aumenta la base imponible aumenta la tributación, o mejor dicho, conforme aumenta la renta

¹²³ TORREALBA NAVAS (Adrián), op. cit., p. 155

líquida gravable aumenta la tributación. El incremento de la tributación será en forma más que proporcional al incremento en la base de imposición.

En cuanto, a las implicaciones del principio de progresividad conviene reproducir las palabras que el profesor **TORREALBA**, escribió en su artículo sobre la “Justicia tributaria y las pensiones del Magisterio”:

“Ahora, el que la progresividad en abstracto sea constitucional no significa que no esté sujeta a límites... De hecho, en una Constitución que, como la nuestra, protege los derechos económicos individuales de los contribuyentes, la respuesta al clásico “¿cuánto más que proporcional debe crecer la tributación con el crecer de la base impositiva?” debe girar en torno a un criterio de uniformidad, el cual se erige como límite en el plano de la igualdad. Dada la presencia de un conjunto de derechos económico-sociales que tienen como eje la satisfacción de ciertas necesidades objetivas o de meros deseos o preferencias subjetivas, puede decirse que la progresividad de las alícuotas tiene su fundamento en que los contribuyentes deben atender sus necesidades objetivas, constitucionalmente tuteladas, en proporción menor conforme aumenta el nivel de capacidad contributiva.

No se trata, por supuesto, de que del principio constitucional deriven indicaciones precisas sobre cuál debe ser la intensidad de la progresividad. Se trata sólo de que del ámbito de discrecionalidad en la fijación de la escala progresiva sea

encuadrado en una serie de criterios o requisitos mínimos, de los que se desprenda razonablemente que lo que se busca es reconocer el distinto sacrificio de satisfacción de necesidades objetivas manifestado a distintos niveles de capacidad contributiva.

Así, por ejemplo, no es legítima una escala progresiva que se plantee el objetivo, en sí mismo considerado, de eliminar o atenuar las diferencias de riqueza existentes hasta cierta proporción cuantitativa (por ejemplo, llevar a todos a igual nivel de riqueza, o a que la riqueza máxima no exceda del doble de la riqueza mínima). La ilegitimidad nace de que se irrespetan los derechos de desigualdad legítimos, de índole cualitativa, como son los deducidos del mayor o menor mérito productivo...

Este perfil del juicio de igualdad ya fue abordado por la Sala Constitucional en su mencionado Voto 1925-92, al evacuar la Consulta legislativa sobre el proyecto de lo que es hoy la Ley 7268. En la redacción original del artículo 12, la contribución sobre las pensiones que superaran el tope máximo del artículo 9 contemplaba un tipo marginal único del 50%, el cual se agregaba, como hoy, al tipo marginal de la escala correspondiente a la contribución ordinaria (9% en las rentas superiores a los 55.000 colones). Dijo entonces la Sala:

“... si se considera violatoria de los derechos sociales fundamentales, las contribuciones que del 50% se establecen sin que medie ninguna escala intermedia

entre este porcentaje y el inmediato anterior. En efecto, la estructura de la contribución a base de una escala progresiva, lo que pretende es reducir la desigualdad por la vía de la distribución de la carga y de los ingresos, entre todos los beneficiarios del sistema, obligando a aportar en mayor medida a quién más recibe. Pero estos efectos no se logran si no existe una razón jurídica de relevancia para hacer saltar la escala del 9% al 50%, sin ningún paso intermedio. El concepto de la estructura progresiva para distribuir la carga del sistema, se sustituye por una norma desproporcionada que evidentemente es discriminatoria y por ello inconstitucional."¹²⁴

En este caso al igual que en otros casos en que la Sala se ha referido al principio de progresividad (v. gr: patentes voto 5453-96)¹²⁵ la Sala ha aplicado el

¹²⁴ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, "Justicia Tributaria y pensiones del Magisterio (I parte)", GAIVS Revista del Doctorado en Derecho, **San José**, Escuela Libre de Derecho, 1995, pp.75 y 76.

¹²⁵ En el voto mencionado la Sala indica: "...la patente está concebida como un tipo de impuesto directo de naturaleza progresiva, es decir, tiene una misma base de cálculo para los que se encuentran en la misma situación, y los montos que finalmente se vayan a cobrar son determinados, no por la ley, sino por el volumen de ingresos brutos y la renta líquida, o sólo por los ingresos brutos, que genere la actividad que se realiza.." (Voto de la Sala Constitucional número 5453-96 de las catorce horas cincuenta y siete minutos del dieciséis de octubre de mil novecientos noventa y seis). También citamos otro voto de la Sala sobre las pensiones del Magisterio en el que habla de progresividad: "en comparación con lo que cotizan los demás pensionados del sistema no sujetos a la contribución especial, no hay desigualdad ni desproporción inconstitucional porque se trata de afectaciones - progresivamente más altas según sea más alta la suma recibida- concebidas precisamente para lograr el equilibrio y proporción tanto en el beneficio como en el sacrificio, que es justamente lo que se protege en el artículo 33 de la Constitución Política" (Voto de la Sala Constitucional número 2379-96 de las once horas con seis minutos del diecisiete de mayo de mil novecientos noventa y seis).

concepto formal de progresividad, es decir, la progresividad vista en función de tarifas, de tramos para la definición del impuesto, y en relación a grupos determinados de contribuyentes, no en relación a la generalidad del sistema tributario nacional, sin definir como se debe dar tal, ya que hay impuestos que por su naturaleza e incidencia en el sistema deben ser progresivos (por ejemplo, el impuesto sobre la renta) y otros que por su estructura y la técnica que se les aplica para definir la escala progresiva producen resultados contradictorios con la progresividad del sistema, (v.gr. impuestos que graven ingresos brutos sin tomar en cuenta los gastos deducibles, es decir, sin tomar en cuenta la renta líquida gravable).

En conclusión, el principio de progresividad (entendido como el incremento de la tributación en forma más que proporcional conforme incrementa la base de imposición) constituye, al igual que la capacidad contributiva, una especificación del principio de igualdad sustancial en materia tributaria, que incorpora la finalidad redistributiva en el contenido mismo de los principios de justicia tributaria. Es el criterio de discriminación cuantitativa por excelencia que cualifica y especifica el principio de capacidad contributiva acogido constitucionalmente.

C. CRITERIOS DE DISCRIMINACIÓN

Ahora bien, cada discriminación cuantitativa que se efectúe en razón del principio de progresividad debe tomar en cuenta las discriminaciones cualitativas

que se derivan del principio de capacidad contributiva y, por ende, de los derechos económico-sociales consagrados constitucionalmente.

Como indica el profesor **TORREALBA**, “nuestra constitución recoge, en materia de derechos económicos y sociales, las orientaciones generales de la concepción de justicia comúnmente aceptada en Occidente, ligadas al llamado Estado de Bienestar. **D.D. RAPHAEL** expresa sucintamente las características básicas de esta concepción:

“El Estado de Bienestar es una amalgama de ideas extraídas del liberalismo y del comunismo. (Históricamente es la herencia del liberalismo radical). Asegura un mínimo básico, la satisfacción de necesidades fundamentales para la subsistencia a todos por igual, independientemente de sus méritos o de su trabajo . Pero tras pasado el nivel del mínimo básico, deja en libertad a las personas para que compitan por conseguir recompensas mayores.”

En síntesis, son dos los criterios de igualdad que derivan de esta concepción: por una parte, un criterio de **necesidades**, por otra, un criterio de **méritos**.

En efecto, como resulta claramente de los artículos como el 38 de la Constitución italiana (que establece que todo ciudadano inhábil para el trabajo y desprovisto de medios necesarios para vivir tiene derecho al mantenimiento y a la

asistencia social), el 36 de la misma (que establece que el trabajador tiene derecho a una retribución en todo caso suficiente para asegurar a sí mismo y a la familia una existencia libre y digna); el 41 de la Constitución española (que dispone que los poderes públicos mantendrán un régimen público de seguridad social para todos los ciudadanos, que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en el caso de desempleo), el 35,1 de la misma (que establece el derecho a “una remuneración suficiente” para satisfacer sus necesidades y las de su familia....”); el 57 de la Constitución costarricense (que establece el derecho de todo trabajador a un salario mínimo, de fijación periódica, por jornada normal, que le procure bienestar y existencia digna), el 73 de la misma (que dispone que “El Estado mantendrá, mientras no exista seguro de desocupación, un sistema técnico y permanente de protección a los desocupados **involuntarios**, y procurará la reintegración de los mismos al trabajo), en estos ordenamientos se refleja esa característica que le atribuyera **FORSTHOFF** al Estado social de asumir “como una de sus principales misiones la responsabilidad de la procura existencial de sus ciudadanos, es decir, llevar a cabo las medidas que aseguren al hombre las posibilidades de existencia que no puede asegurarse por sí mismo.”

Más allá del nivel mínimo de necesidades aseguradas, entran a regir criterios basados en el mérito o las obras y su correlativo de igualdad de oportunidades. Así resulta de artículos como el 34 de la Constitución italiana que establece que los

capaces y meritorios, aun cuando estén privados de medios, tienen derecho a alcanzar los más altos grados de los estudios, o, bien, el derecho a acceder a la propiedad privada del artículo 42, o el derecho a una retribución proporcionada a la cantidad y calidad de trabajo (art. 36): en la Constitución española, el derecho a la educación del artículo 27.1, el derecho al acceso a los medios de producción del artículo 129.2; en la Constitución costarricense, la posición que otorga al trabajo el artículo 56, como derecho del individuo y una obligación con la sociedad, o el derecho a un salario igual, por trabajo igual en idénticas condiciones de eficiencia del artículo 57, o, en fin, los derechos a la educación, aun para los que carecen de recursos pecuniarios, reconocidos en el artículo 78. En todos estos artículos late la idea de legitimar desigualdades derivadas de la diferente actividad de los individuos, en calidad y cantidad, esto es atribuirles a la voluntad de éstos (méritos).

Convertidos estos principios en criterios legítimos de discriminación tributaria, nos encontramos con que la aptitud para la solidaridad -y, por ende, la capacidad contributiva- aumenta o disminuye según la riqueza de que sea titular tenga más o menos origen meritorio (v.gr. se legitima sí la discriminación a favor de las rentas del trabajo respecto de las de capital), o según que la riqueza de que sea titular se destine más o menos a satisfacer necesidades **individuales** constitucionalmente reconocidas.”¹²⁶

En fin, los criterios de discriminación cualitativa derivan del entramado constitucional, de las normas que consagran derechos económicos y sociales, a manera de ejemplo y para complementar las discriminaciones cualitativas según méritos y según necesidades que señala el profesor **TORREALBA**, se citarán algunos de los casos que se han dado en la jurisprudencia constitucional, aparte del caso de los casinos y el de los moteles que se pueden considerar como clásicos en la materia y que se han expuesto anteriormente .

“...se observa que el legislador tuvo una consideración muy especial para el sector de la vivienda, en vista de las particulares características que presenta en nuestro país. Así, en aras de mantener los esfuerzos que el Estado costarricense ha implantado en su función social de dotar de vivienda propia a los habitantes del país -artículo 65 de la Constitución Política- se discriminó en beneficio de las entidades públicas que a través de sus créditos vienen a representar la ayuda más concreta en el campo de la construcción de la vivienda. Esta medida resulta, pues, lógica, razonable y proporcionada, fundamentándose en las particulares características financieras de dichas entidades, las cuales requieren captar recursos del mercado financiero para hacerlos disponibles, a un precio accesible, a quienes requieren soluciones de vivienda.” (Voto de la Sala Constitucional número 5398-94 de las

¹²⁶ **TORREALBA NAVAS (Adrián)**, "Justicia Tributaria y pensiones del Magisterio (I parte)", GAIVS Revista del Doctorado en Derecho, **San José**, Escuela Libre de Derecho, 1995, pp.67 a 69.

quince horas veintiséis minutos del veinte de setiembre de mil novecientos noventa y cuatro)

“ El régimen que se crea con el artículo 12 - de la Ley de Incentivos a la Producción Industrial-, tiene por objeto proteger, cuando se dan los presupuestos de esa norma, la producción nacional. Si como lo afirma la Procuraduría General de la República, los beneficios del régimen se justifican porque la producción industrial nacional, contiene un alto grado de materias primas y otros insumos importados, que deben pagar altos costos por la nacionalización, resulta de absoluta lógica que los productos de origen extranjero deban ponderarse usando el mismo parámetro, es decir, agregándole al precio cotizado, libre de impuestos en razón de las exenciones con que cuentan los entes públicos, los impuestos que hubieran debido pagar por la internación, para determinar un valor real de comparación y hacer posible así, el principio de igualdad de oportunidades. Entender el régimen de otra manera, conduce a la conclusión de que el otorgamiento de exoneraciones fiscales en favor de los entes públicos, provocan desigualdad en el trato, porque los productos nacionales deben pagar impuestos y no así los cotizados desde el extranjero. Si a esta conclusión se agrega que el régimen no compara a sujetos ubicados en la misma situación de hecho, sino a bienes de consumo y servicios por su distinto origen y trato diferenciado desde el punto de vista tributario, entonces la conclusión es que el régimen no es arbitrario ni irrazonable. Ante bien, la diferencia de trato, además de la norma impugnada, tendría como sustento el artículo 50 constitucional, según la cual, le corresponde al Estado estimular la producción.”

(Voto de la Sala Constitucional número 3328-95 de las quince horas cuarenta y cinco minutos del veintisiete de junio de mil novecientos noventa y cinco).

En resumen, tanto el principio de capacidad contributiva o económica como el principio de progresividad proporcionan los criterios de discriminación con base en los cuales se puede dar un trato desigual o igual según las diferencias existentes entre los contribuyentes, comprendiendo que a niveles iguales de capacidad contributiva se debe dar un trato igualitario y que a niveles desiguales de capacidad contributiva se debe dar un trato diferenciado, derecho que se ve reafirmado por el principio de progresividad.

La capacidad contributiva es un conjunto de discriminaciones cuantitativas y cualitativas, donde el principio de progresividad es el criterio de discriminación cuantitativa por excelencia, dicho criterio, a la vez, es integrado y limitado por las discriminaciones cualitativas según el criterio de méritos o según el criterio de necesidades. Ese conjunto de discriminaciones deriva de las normas constitucionales que consagran derechos económicos y sociales y son el parámetro del juicio de igualdad en la relación entre los contribuyentes.¹²⁷

¹²⁷ “Como su denominación lo indica, un criterio de discriminación cuantitativa sirve para comparar las situaciones de individuos que están en **diferentes niveles cuantitativos de riqueza**. En cambio, un criterio de discriminación cualitativa sirve para comparar las situaciones de los individuos que están en **igual nivel cuantitativo de riqueza** pero en **diferente situación cualitativa de ésta** (su origen o destino son diferentes).” TORREALBA

El principio de progresividad debe entenderse como aquél que dicta que conforme aumenta la base imponible, o mejor dicho, conforme se tenga menos necesidad de recursos económicos para satisfacer las necesidades constitucionalmente tuteladas, sea, conforme aumenta la riqueza efectiva o la capacidad contributiva, aumenta la tributación.

Tanto, éste principio, como los demás principios estudiados de justicia tributaria material se constituyen en verdaderas garantías constitucionales del contribuyente que limitan tanto la relación entre el Estado y el contribuyente, estableciendo los límites sustanciales de la tributación en cuanto a su objeto e intensidad, como la relación entre los contribuyentes donde cumplen una función como parámetro de la igualdad en la distribución de las cargas tributarias.