

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)
<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA: PRINCIPIOS JURÍDICOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

RESUMEN: En el presente informe investigativo, se hace un breve análisis doctrinal de los principios rectores del Derecho Tributario. Junto a esto, se brinda el sustento de la obligación tributaria, así como el objeto del derecho constitucional tributario. Asimismo, se hace una reproducción de los artículos de la Constitución Política y el Código Tributario, aplicables a este tópico, así como jurisprudencia en la que se analiza más a fondo la aplicabilidad de estos principios.

Índice de contenido

1. Doctrina.....	2
a. Obligación Tributaria.....	2
b. Objeto del Derecho Constitucional Tributario.....	2
c. Principios Constitucionales del Derecho Tributario.....	3
i. Principio de Interpretación Conforme con la Realidad....	3
ii. Principio de Reserva de Ley.....	3
iii. Principio de No Confiscatoriedad.....	4
iv. Principio de Razonabilidad.....	5
v. Capacidad Contributiva.....	6
vi. Principio de Igualdad.....	7
vii. Principio de Proporcionalidad.....	8
viii. Proscripción de la Doble Imposición.....	8
d. Seguridad Jurídica en el Sistema Tributario.....	9
i. Seguridad Jurídica en la Creación de Normas.....	10
ii. Seguridad Jurídica en la Aplicación de Normas.....	11

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

2. Normativa.....	11
a. Constitución Política.....	11
b. Código de Normas y Procedimientos Tributarios.....	12
3. Jurisprudencia.....	13
a. Aplicación del Principio de Realidad Económica.....	13
b. Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria.....	17
c. Principio de Igualdad ante las Cargas Tributarias.....	21
d. Principio de No Confiscatoriedad.....	22

DESARROLLO:

1. Doctrina

a. Obligación Tributaria

"La Constitución Política costarricense señala en su artículo 18 el deber de todos los ciudadanos de contribuir para los gastos públicos. Una de las formas de contribuir es mediante el pago de tributos, el cual es impuesto por el Estado; es decir, la Administración Tributaria goza de una potestad tributaria que le permite imponer a las personas físicas y jurídicas la obligación de contribuir al gasto público.

Esta obligación debe estar amparada en una ley. Si la actuación de un sujeto encaja en el presupuesto fáctico descrito por la norma, se produce el hecho generador de la obligación tributaria y se conforma el deber del sujeto pasivo -contribuyente- de cumplir con la prestación y el derecho del sujeto acreedor -Fisco- de exigir su pago."¹

b. Objeto del Derecho Constitucional Tributario

"El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestos coactivamente, que atañen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura.

En él quedan comprendidas diversas materias, referentes a:

- a) asignación de competencias en el ejercicio del poder tributario;
- b) regímenes de coordinación del poder tributario ejercido por la Nación, provincias y municipalidades y de coparticipación en la distribución de los recursos recaudados;
- c) principios que limitan el poder tributario del Estado: reserva de ley, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, razonabilidad, etc.;
- d) principios que rigen la tipificación del ilícito tributario y la aplicación de sanciones;
- e) garantías que aseguren la efectiva vigencia de los derechos de los contribuyentes.

Este conjunto de materias es parte del derecho constitucional, de índole tributaria, por el objeto que comprende, que se integran en él, pues su finalidad es la de disciplinar la soberanía del Estado

en el ejercicio del poder tributario, delimitar su contenido y alcance y regular los derechos y garantías de los contribuyentes."²

c. Principios Constitucionales del Derecho Tributario

i. Principio de Interpretación Conforme con la Realidad

"El Derecho Positivo tributario y la jurisprudencia administrativa y judicial han reconocido un principio interpretativo del Derecho Tributario: el principio de interpretación de las formas jurídicas y de las normas tributarias conforme con la realidad (económica según la jurisprudencia). Para la jurisprudencia administrativa, se trata además, de un principio interpretativo propio o exclusivo del Derecho Tributario y que marca su autonomía metodológica y por tanto científica.

Por otra parte, los Tribunales de Justicia (Juzgados y Tribunal Contencioso Administrativos y la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia) han recogido el principio en su jurisprudencia, reconociéndolo como una facultad interpretativa de la Administración Tributaria.

"... Aparte de esta facultad, asiste a la Administración Tributaria otra, relativa a la interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria; que le permite prescindir en la interpretación y aplicación de la ley tributaria, de las formas jurídicas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, que se traduzca en una disminución de la cuantía de la obligación. En este sentido el párrafo 3 del artículo 8 del Código Tributario."

Se infiere de la jurisprudencia citada (tanto administrativa como judicial) lo siguiente: 1) el principio de interpretación conforme con la realidad "económica" consiste en la facultad que tiene el intérprete de las normas jurídico tributarias para prescindir de las formas jurídicas propias de otras ramas del Derecho y descubrir la realidad, cuando estas formas son inapropiadas a la realidad de los hechos gravados o poseen un fundamento o finalidad distinto al de la norma tributaria; 2) se trata de un principio propio del Derecho Tributario, que como tal pone de manifiesto su autonomía científica; 3) se trata de una facultad interpretativa en favor de la Administración, es decir solo opera pro-fisco. Nuestra más rotunda oposición a estos conceptos."³

ii. Principio de Reserva de Ley

"El principio de reserva de ley o principio de legalidad desde el punto de vista del derecho tributario material o sustantivo, implica que no puede haber tributo sin previa ley que lo

establezca, "nullum tributum sine lege", "no taxation without representation" y desde la óptica del derecho penal tributario, no puede imponerse una sanción sin que de previo el legislador hubiere tipificado la conducta ilícita y previsto una sanción, "nullum crimen, nulla poena sine previa lege".

"En virtud de este principio, las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía. Además, las obligaciones tributaria nacidas de la ley, no pueden ser derogadas por acuerdo de particulares, ni entre estos y el Estado."

En nuestro país el principio de "reserva de ley" en materia tributaria resulta de lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, que literalmente dice:

"Artículo 121.- Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:... 13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales..."

Tratándose de la parte punitiva del derecho sancionador tributario, no podría pensarse en la aplicación de ninguna norma represiva administrativa sin la cita inequívoca del numeral 39 constitucional: A nadie se hará sufrir pena sino por delito, cuasidelito o falta, sancionados por ley anterior ..."

Y a nivel del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ambas variaciones están expresamente reguladas en su artículo 5:

(...)

Corolario necesario, es el artículo 6 ídem, que prohíbe la creación de tributos y exenciones mediante la aplicación de la analogía como método interpretativo."⁴

iii. Principio de No Confiscatoriedad

"El art. 17 de la Constitución nacional reconoce enfáticamente el derecho de propiedad al establecer: "La propiedad es inviolable, y ningún habitante puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública debe ser calificada por ley y previamente indemnizada". Conforme a dicho texto, nuestra ley fundamental protege con mayor énfasis y vigor el derecho de propiedad que la Constitución de los Estados Unidos, y que nuestras Constituciones de 1819 y 1826, en las cuales no se exigía la previa indemnización en caso de expropiación.

Sin embargo, esa enfática protección, que constituye el mejor instrumento de una política tendiente al engrandecimiento de la Nación, se ve atenuada sensiblemente por la existencia de los

tributos que impone el Estado, mediante los cuales se apropia de la riqueza privada.

No se trata de una antinomia entre derecho de propiedad y tributo, ya que éste constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo cual exige sufragar los gastos del gobierno encargado de cumplir y hacer cumplir la Constitución. Sin menoscabo de ello, debe existir un límite a esa facultad de imposición, sin el cual el derecho de propiedad puede llegar a convertirse en sólo una bella palabra.

Ese límite está dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos, que debe ser precisado conceptual y cuantitativamente a fin de aherrojar el derecho de propiedad, anteponiendo un valladar infranqueable a las demasías fiscales, especialmente en un país federal, donde el ejercicio del poder tributario por distintos entes políticos con facultades de imposición crea problemas de superposición, no superados por la ley de coparticipación federal, que claman por la real vigencia de medios procesales aptos para actuar, preventivamente, de forma de evitar la consumación de un daño irreparable.”⁵

iv. Principio de Razonabilidad

“El principio de razonabilidad exige la concordancia de las leyes y en general de las normas infraconstitucionales con el plexo axiológico de la Constitución. También exige la idoneidad de la consecuencia jurídica de la norma a la luz del fenómeno de la realidad social que regula y de los valores que la norma pretende satisfacer o proteger y con respecto de los valores constitucionales a los que subordina su conformidad. El principio de razonabilidad constituye un juicio de constitucionalidad de la visión o lectura ideológica (axiológica) que el legislador tiene o realiza de la realidad. Como garantía que es, excluye la arbitrariedad, elimina la desproporcionalidad y delimita la discrecionalidad legislativa en especial y de los poderes públicos en general. Es un requisito material para la validez de las normas jurídicas.

La Sala Constitucional se ha referido al principio en varias sentencias, destacamos aquí la sentencia No. 1739-92 de 01 de julio de 1992 con ocasión de una consulta judicial preceptiva de constitucionalidad sobre el debido proceso penal.

Como se dijo, el principio de razonabilidad examina la congruencia de los medios (efectos jurídicos, ejemplo: tributos) para satisfacer el valor o valores de la norma sujeta a interpretación o aplicación y de éstos con los valores constitucionales (ejemplo solidaridad, dentro del marco de libertad). Dicha congruencia no es otra cosa que un examen a la lectura axiológica que de la realidad hace el legislador. En materia tributaria, por ejemplo,

importa examinar la congruencia de las consecuencias jurídicas del Derecho Tributario con el principio de solidaridad en el que se funda el deber tributario. Asimismo, conviene tener en cuenta entre otros, el valor de la propiedad; la riqueza económica del contribuyente (objeto sobre el que recae la obligación tributaria), la libertad del contribuyente para determinar sus actividades económicas, protegiendo el valor de transparencia fiscal en las relaciones jurídico tributarias, y considerar la realidad económica del país."⁶

v. Capacidad Contributiva

"La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en Bogotá, Colombia, en 1948, que tiene entre nosotros jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22, C.N.), en su art. XXXVI expresa que "toda" persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos".

Íntimamente vinculado e integrado con el principio de igualdad, se halla el principio de capacidad contributiva, que para Ferreiro Lapatza más que un tercer principio es una forma de entender la generalidad y la igualdad; un modo de aplicarlas que se halla hoy universalmente consagrado.

El que todos deban contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado debe ser entendido, en un Estado democrático, como que los llamados a contribuir son aquellos que tengan capacidad económica para soportar la carga, y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad.

El Tribunal Constitucional español, en la sentencia 27/981, destacó que la alusión al principio de capacidad económica contenida en el art. 31.1 de la Constitución implica "la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra".

La causa jurídica del tributo, como lo enseñó hace tiempo Jarach, debe ser buscada en la realización del hecho que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado. Y la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de la obligación tributaria reside en la existencia de capacidad contributiva puesta de manifiesto por ese hecho.

El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Es dable advertir que "capacidad económica" no es identificable con "capacidad contributiva", sino que ésta viene dada por la potencia

económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna."⁷

vi. Principio de Igualdad

"El principio de igualdad o isonomía se encuentra consignado en el art. 33 de la CP que dice: "todo hombre es igual ante la ley y no podrá hacerse discriminación alguna contraria a la dignidad humana". Esto significa una doble igualdad: la de los hombres ante la ley y la de la base del impuesto y de las cargas públicas. La primera más amplia, en cuanto se aplique al impuesto, se refiere al igual tratamiento que debe asegurar la ley tributaria; la segunda tiene atinencia al impuesto en sí mismo, es decir, como institución financiera.

El principio de igualdad ante las cargas públicas es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente; luego adquirió difusión universal y se orientó hacia el concepto de justicia en la tributación. En realidad, había sido enunciado previamente por Adam Smith en 1767, en sus conocidas máximas sobre la imposición, al decir que los súbditos debían contribuir al sostenimiento del Estado "en proporción a sus respectivas capacidades". Agregaba "en la observancia u omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición".

Es curioso que más tarde desapareciera de las Constituciones francesas la alusión al principio, lo que permitiría afirmar que éste sólo correspondía a la igualdad ante la ley y no a la igualdad ante el impuesto. Se transformaba así el concepto jurídico inicial en una noción económica de "igualdad objetiva de los ciudadanos en la equidad fiscal", y evolucionaba desde aquí hacia una nueva noción jurídica de "solidaridad ante el impuesto".

Es idea arraigada entre nosotros 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 encuentran 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. En Costa Rica, los impuestos tienen en mira la capacidad económica de los

contribuyentes, sobre todo en el caso de los impuestos de carácter progresivo.”⁸

vii. Principio de Proporcionalidad

“El principio constitucional de proporcionalidad establece la conformidad, idoneidad y adecuación de los medios para satisfacer los fines constitucionales. Tanto los recursos públicos, como las potestades de los poderes públicos y las obligaciones de los ciudadanos son medios para alcanzar la satisfacción de fines públicos primarios, generalmente contenidos expresa o implícitamente en el texto de la Constitución (derechos prestacionales y de participación, así como la protección de los derechos de libertad).

Ahora bien, todos esos medios (recursos, potestades, competencias, deberes, etc) no sólo deben ser proporcionales a los fines públicos que pretende y promete la Constitución, sino también con respecto de los derechos fundamentales de los contribuyentes, cuya protección se encuentra en la base de todo interés público primario. En efecto, la proporcionalidad (idoneidad, adecuación, proporción) se mide, por ejemplo, con respecto del derecho de propiedad privada y de la capacidad contributiva que le asiste al contribuyente, desde el cual surge el límite al poder tributario de que no puede violar el contenido esencial del derecho. La proporcionalidad examina el medio a la luz del fin constitucional que con aquel se pretende, la realidad presupuesta, la capacidad económica del contribuyente y el desarrollo económico en libertad del país.”⁹

viii. Proscripción de la Doble Imposición

“Puede decirse que existe doble o múltiple imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravadas dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario.

La coexistencia de entidades dotadas de poder tributario, que actúan en el plano nacional así como en el internacional, origina conflictos de atribuciones y deriva en superposiciones de gravámenes. El desarrollo de la riqueza mobiliaria, la ampliación e internacionalización del comercio, el progreso científico al facilitar las comunicaciones entre los pueblos, son circunstancias que, sumadas a la intensificación de las exigencias financieras, han agravado el problema en lo que va del siglo. Desde la I Guerra Mundial, las dificultades han sido cada vez más frecuentes. Si ellas resultan más ostensibles en el conjunto de las naciones, no se quedan atrás los problemas suscitados en el interior de cada

país, principalmente en los de régimen federal, por el ejercicio simultáneo de facultades impositivas sobre las mismas personas o los mismos bienes.

Es indudable que por aplicación del principio de razonabilidad, debería restringirse automáticamente el ámbito de ejercicio de los poderes tributarios de cada entidad, para hacer posible el desenvolvimiento armónico de todas, pero los intereses en juego, muchas veces antagónicos, y la aplicación de conceptos jurídicos divergentes, han impedido este resultado. El problema tiene raíces económicas y políticas y se complica por la inexistencia de un criterio único de atribución del poder tributario; es así como resulta generalizado el fenómeno de la doble o múltiple tributación. En términos generales, puede decirse, con Seligman, que en su sentido más simple, la doble imposición consiste en gravar dos veces a la misma persona o la misma cosa.

Mencionaremos únicamente los sistemas que se han utilizado para combatir la superposición:

1. separación de las fuentes de recursos;
2. impuestos en coparticipación (shared taxes);
3. suplementos adicionales impositivos;
4. subsidios o subvenciones compensatorios;
5. concesión de "créditos" por impuestos pagados en otra jurisdicción, y
6. deducción de impuestos pagados.

Este problema, como se apuntaba, se da especialmente en aquellos países con un régimen federalista: Estados Unidos de América, México, Brasil, etc."¹⁰

d. Seguridad Jurídica en el Sistema Tributario

"Como dijimos anteriormente, el principio de seguridad jurídica no posee un contenido especial ni distinto en el Derecho Tributario de aquel utilizado en otras ramas del Derecho. Así, su fundamentación y conceptualización se ha realizado con base en lo manifestado tanto en la teoría general como en la filosofía del Derecho. No obstante, como también se afirmó, la relevancia de la seguridad jurídica en relación con el Derecho Tributario es de suma importancia y definitivamente requiere un estudio especial y pormenorizado al igual que sucede en otras ramas del Derecho como el Derecho Penal, en donde por la misma naturaleza de su normativa así como por el bien jurídico protegido es preciso una especial atención al cumplimiento de la seguridad jurídica.

La importancia de la seguridad jurídica en el Derecho Tributario

se debe, en gran medida, a que en éste confluyen no sólo aspectos jurídicos sino también una serie de «factores no jurídicos» determinantes de las relaciones económicas y que progresan, evolucionan y se complican día a día, razón de más para exigir una normativa clara y simple, que ofrezca certeza al aplicador del Derecho.

Es conveniente iniciar el estudio de la seguridad en el Derecho Tributario tomando en consideración, como ya lo han hecho otros autores, las reglas fiscales expuestas por Adam Smith en su tratado sobre la Riqueza de las Naciones. De las cuatro reglas propuestas, a saber, economía, certeza, comodidad y justicia, nos interesa lo indicado en la segunda de ellas. Dicha regla establece que «el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona.» Estas consideraciones están aún vigentes e incluso forma parte del marco legal y constitucional español, aunque su alcance no resulta ahora tan simple en razón de los principios de justicia social ahora presentes en los sistemas fiscales.

Ahora bien, la situación de la seguridad jurídica en el Derecho Tributario se puede abordar desde dos vertientes: seguridad en la creación de la norma y seguridad en la aplicación de la norma. De tal manera que en las siguientes líneas nos dedicaremos al estudio de las mismas, recordando, como el mismo título lo indica, que su alcance no es total y que solo se incluyen algunas, las más importantes a nuestro parecer, de las situaciones en donde el principio de seguridad jurídica cumple un papel relevante en la búsqueda de la certeza de las actuaciones tanto de los contribuyentes como de la Administración así como de la simplificación del sistema fiscal, ideas que deben ser norte a seguir por quienes crean las normas."¹¹

i. Seguridad Jurídica en la Creación de Normas

“Sin duda alguna el principal enemigo de la seguridad jurídica es la mala técnica legislativa por medio de la cual se crean las normas. Mucho se ha hablado de los métodos de redacción y preparación que los legisladores utilizan en la elaboración de los textos definitivos aprobados en debate. En muchas de las ocasiones el asesoramiento de expertos en la materia se entierra con el texto de los anteproyectos, y en algunos pocos, su tinta es tan solo una fracción del texto original. Cuestiones políticas, sociales, económicas o de oportunidad anteponen al legislador lego en contra de los conocimientos técnicos y prácticos de los juristas y demás aplicadores del Derecho.”¹²

ii. Seguridad Jurídica en la Aplicación de Normas

“Si bien gran parte de la certeza que el Derecho busca debe nacer con la norma misma, la seguridad jurídica no descansa exclusivamente en el proceso de creación normativo. Así pues, y recordando que al igual que la seguridad jurídica es un principio constitucional de aplicación general en todas las ramas del Ordenamiento Jurídico, su aplicación no debe cesar en el proceso de creación de las normas y debe estar presente en todas las manifestaciones en donde el Derecho tenga cabida. De ahí que también resulte de suma importancia referirse al análisis de la seguridad jurídica en la aplicación de la normas.

Probablemente sea el Derecho Tributario una de las ramas del Derecho que más cambios e innovaciones introduce en su ordenamiento. El sistema tributario como tal no es estático sino dinámico y por lo tanto, debe adaptar su normativa en función de dicha situación. Esta situación es correcta y estrictamente necesaria. El problema sobreviene cuando la situación de cambio se acelera convirtiendo al sistema tributario no en un sistema dinámico sino en un sistema mutante, en donde la rapidez y frecuencia de la incorporación de nueva normativa, tanto legal como administrativa, provoca desorden y peor aún, inseguridad jurídica. Tal y como afirma DIEZ PICAZO, «...el Estado contemporáneo en su frenesí legislativo -probablemente inevitable-, ha hecho perder a la ley no solamente su naturaleza general y abstracta, sino también su antigua vocación de permanencia y estabilidad. Las leyes se multiplican con extraordinaria rapidez y ello determina tanto la imposibilidad de conocerlas en profundidad, como -lo que es peor- la falta de claridad acerca de dónde se halla recogida la regulación de una determinada materia.» En pocas palabras, el contribuyente desconocerá las consecuencias de su actuar y por lo tanto no sabrá a qué atenerse.

La anterior situación de inestabilidad y cambio normativo nos lleva necesariamente a referirnos a otras dos figuras garantes de seguridad jurídica en la aplicación de las normas: el instituto de la derogación y el de la retroactividad de las normas.”¹³

2. Normativa

a. Constitución Política¹⁴

Artículo 18.-

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

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

Artículo 33.- (*)

Toda persona es igual ante la ley y no podrá practicarse discriminación alguna contraria a la dignidad humana.

(*) El presente artículo ha sido reformado mediante Ley No. 4123 de 31 de mayo de 1968

(*) El presente artículo ha sido reformado mediante Ley No. 7880 de 27 de mayo de 1999. LG# 118 de 18 de junio de 1999.

Artículo 45.-

La propiedad es inviolable; a nadie puede privarse de la suya si no es por interés público legalmente comprobado, previa indemnización conforme a la ley. En caso de guerra o conmoción interior, no es indispensable que la indemnización sea previa. Sin embargo, el pago correspondiente se hará a más tardar dos años después de concluido el estado de emergencia.

Por motivos de necesidad pública podrá la Asamblea Legislativa, mediante el voto de los dos tercios de la totalidad de sus miembros, imponer a la propiedad limitaciones de interés social.

b. Código de Normas y Procedimientos Tributarios¹⁵

Artículo 5.- Materia privativa de la ley.

En cuestiones tributarias solo la ley puede:

- a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo;
- b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;
- c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;
- d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y

- e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

En relación a tasas, cuando la ley no lo prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos.

Artículo 8.- Interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria.

Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas.

3. Jurisprudencia

a. Aplicación del Principio de Realidad Económica

"IV.- Cabe advertir, que lleva razón la parte demandada al oponerse a la manifestación del señor Juez, de que no todos los vehículos de la empresa sean entregados en arrendamiento. En primer término, porque la actividad de la sociedad no ha sido cuestionada ni en sede administrativa ni en esta instancia y por el contrario, las autoridades tributarias han tenido por cierta esa actividad, según se aprecia de los folios que en su apoyo cita su apoderado. En segundo lugar, es un aspecto que no está discutido dentro del objeto del proceso, y mal se hizo en introducir elementos nuevos fuera del campo de discusión de las partes, situación que se subsana en esta oportunidad, al eliminarse, el hecho indemostrado identificado con la letra B.- V.- Por lo anterior, lo discutido versa únicamente, sobre el hecho

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

de que la llamada a juicio, en la declaración del impuesto sobre la renta del período fiscal 95, podía aumentar, el porcentaje de depreciación utilizado por sus vehículos, aspecto censurado por las oficinas calificadoras, no obstante, avalado por el Tribunal Fiscal Administrativo, en la resolución que ahora se impugna. La empresa argumenta, en la contestación de la demanda, que una publicación que realizó el Ministerio de Hacienda, de jurisprudencia tributaria, es erga omnes para los contribuyentes, y que en ella se cita una resolución que autorizó la depreciación del veinte por ciento para vehículos de carga, como es el caso de su representada. Para discernir lo anterior, ha de acudirse a la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. La primera normativa, en el artículo 8 inciso f), faculta como deducibles de ese tributo, las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de bienes tangibles productores de rentas gravadas, remitiendo al reglamento, en cuanto a la determinación del porcentaje máximo que prudencialmente pueda fijarse por ese concepto. El Anexo 1, contiene las disposiciones generales para las depreciaciones y las admite, en el punto 2.1, respecto de bienes tangibles, empleados en negocios, industrias, empresas agropecuarias o agroindustriales, actividades profesionales y otras vinculadas a la producción de rentas sujetas al impuesto. El extremo 2.2., establece las bases para su cálculo y el 2.5, contiene los métodos de depreciación. Ahí se lee, lo siguiente: "(...) El cálculo de la depreciación se puede practicar, a elección del declarante, usando cualquiera de los métodos siguientes: a) Línea Recta. b) Suma de los dígitos de los años. Para los efectos de aplicar cualquiera de los métodos, se debe tomar como base la vida útil estimada en años que corresponda al bien, según el Anexo No. 2 del presente Reglamento (...)". Con fundamento en lo anterior, necesariamente ha de acudirse al Anexo 2, en cuanto regula lo referente a pick up, furgones y motocicletas. Tal disposición, contempla dos métodos distintos y que coinciden con los establecidos en el Anexo 1 " (porcentaje anual (método suma recta) y años de vida (método línea de los dígitos de los años))". En ambos casos, se establece un tanto por ciento de 10, y por esta razón no se entienden las razones por las cuales, aduce, que tiene derecho a un veinte por ciento. Ahora bien, tampoco esa es una disposición irrestricta, ya que los contribuyentes, en atención a su situación particular, pueden, perfectamente, utilizar otros métodos o porcentajes distintos, empero, siempre y cuando soliciten autorización para ese cambio. Así se lee, en el aparte 2.5 del Anexo 1, cuando se dispone: " No obstante, la Dirección podrá autorizar otros métodos de depreciación diferentes a los anteriores, a solicitud de los declarantes, cuando éstos demuestren que no resultan adecuados, debido a las características, intensidad de uso u otras

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

condiciones especiales de los bienes empleados en el negocio o actividad. Una vez que el declarante haya adoptado un método de depreciación, éste no puede cambiarse, excepto en el caso que lo solicite por escrito a la Dirección y ésta lo autorice. Los declarantes pueden solicitar por escrito a la Dirección que les autorice utilizar un porcentaje o un número de años de vida útil distinto del que corresponde a un bien según el Anexo No. 2, en este caso la Dirección resolverá lo procedente, con base en las justificaciones que aporten y en las investigaciones que practique". No está demostrado en los autos, que Transportadora de Jabones haya usado esta facultad, y en esa inteligencia, no podía incrementar el porcentaje de depreciación por sí sola, y mal hizo el Tribunal Fiscal Administrativo resolver en la forma en que lo hizo, contraviniendo de este modo, la normativa vigente. El peritaje aportado en aquella sede, no puede ser útil para demostrar lo querido por la empresa, ya que no existió oportunidad, para la Dirección General de la Tributación, de pronunciarse respecto de él y si era del caso, solicitar ampliaciones o aclaraciones. De otra parte, la prueba pericial de conformidad con el numeral 330 del Código Procesal Civil, debe ser apreciada en su conjunto, con amplitud de criterio, eligiendo la más conveniente y la aportada en sede administrativa, no logra desvirtuar lo establecido por la normativa aplicable al caso.-

VI.- En el caso bajo estudio, debía acreditar la demandante la solicitud para variar el porcentaje de depreciación, cosa que no hizo. Y es que en materia tributaria, la carga de la prueba corresponde al contribuyente. Así lo ha resuelto la Sala Primera de la Corte en su sentencia número 38 de 14:20 horas del 31 de mayo de 1994 en cuanto dispuso: " VII.- ... dos principios que rigen en la materia tributaria son aplicables en el proceso de la determinación de la obligación ... Estos son, la carga de la prueba a cargo del contribuyente y la facultad de la Administración de prescindir, en la interpretación del hecho generador del tributo, de las formas jurídicas que adopte el contribuyente, por él desplegada. Es principio general de la materia tributaria, que la carga de la prueba, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, corresponde al contribuyente, sujeto pasivo de la obligación ... Hecha la modificación, sea aplicando o no las facultades de determinación de oficio y prescindencia de formas jurídicas inapropiadas, la carga de la prueba en la tramitación de la impugnación, que eventualmente interponga el contribuyente, continuará pesando sobre éste. En ese sentido expresa el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en el artículo 140: " ... debiendo en tal caso especificar los hechos y las normas legales en que fundamente su reclamo y alegar las defensas que considere pertinentes con respecto a las infracciones que se le atribuyan, proporcionando u ofreciendo las

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

pruebas respectivas ". Es criterio de esta Sala que aún en una determinación de oficio sobre base presunta, la carga de la prueba pesa sobre el contribuyente. No tiene sentido gravar la posición de la Administración, obligándola a probar los hechos presuntos en que se fundamenta su determinación, cuando se llega a esa situación, que no es la óptima, precisamente por falta de diligencia o ardid imputable al contribuyente. La legislación tributaria no establece diferencia en cuanto al sujeto obligado a soportar la carga de la prueba, dependiendo si la determinación se efectúe por iniciativa del contribuyente o de oficio. La carga de la prueba es siempre del contribuyente, desde el inicio de la operación determinativa hasta su discusión en sede jurisdiccional. El interés que muestre la Administración Tributaria de probar sus presunciones en un proceso, sea en sede administrativa o jurisdiccional, o la solicitud de aclaración que sobre algún aspecto de la determinación impositiva haga el juez, no releva al contribuyente de la carga probatoria. ..." .- VII.- Se invocó además a la hora de contestación de la demanda, que la Administración Tributaria desaplicó el principio de la realidad económica. Por el contrario, esa máxima es una de las facultades con que cuenta a la hora de determinar los impuestos, sin que pueda invocarse a favor del contribuyente. Nótese, que el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la facultad - a la Administración no a los obligados a satisfacer tributos -, para que, en la interpretación de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes, pueda distinguir, entre la intención empírica y la jurídica de los actos y contratos. Mediante la primera, se busca descubrir el resultado práctico, mientras que por la segunda, se tratan de obtener los resultados. Con base en ello, el derecho fiscal, tiene como fin, el seguir a las partes en su intención empírica y no en lo referente al régimen jurídico al que se someten, ya que obedecer siempre a las formas jurídicas, sería tanto como conceder al contribuyente, la opción de elegir el sistema que más le favorezca. Se sostiene por ende, que solo la apreciación propia del legislador es la que puede establecer las consecuencias tributarias de una determinada actividad, y es en aplicación de ese criterio, que se permite al juzgador apartarse y prescindir del formalismo conceptual, de las apariencias establecidas, con el objeto de aplicar la legislación fiscal, de acuerdo a la realidad de los hechos, razón por la que carece de sustento esta afirmación.- VIII.- Es un hecho indiscutible, tal y como se expuso en el fallo combatido, que el Tribunal Fiscal Administrativo se excedió en su actuación, al utilizar la discrecionalidad para resolver un punto sometido a su conocimiento, a contrapelo de normativa vigente, contraviniendo de este modo, el principio de legalidad. En estas condiciones, lo decidido deviene en nulo, y la decisión que así lo declaró, merece

mantenerse.- "16

b. Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria

"I.- HECHOS PROBADOS: De importancia para resolver el presente asunto, se tienen por bien demostrados los siguientes hechos: 1.- Que la actora es propietaria de un edificio sito en San Pedro de Montes de Oca, del cual dá en arrendamiento dos apartamentos (ver hecho primero de la demanda, aceptado por la parte contraria, lo que corre por su orden folios 99 y 110); 2.- Que los contratos de arrendamiento de los dos apartamentos dichos, son por el término de un año, prorrogables (ver contratos folios 91 y 92); 3.- Que el 13 de febrero de 1997, la actora interpuso recurso de revocatoria con apelación en subsidio contra la prevención de cierre por falta de pago de patente municipal, dado que la Municipalidad demandada le cobra impuesto de patente, tomando como base imponible el arriendo de los apartamentos. (folios 17 a 26 del expediente administrativo); 4.- Que por oficio D.P.e- 102-97 fechado 1 de abril de 1997, la Asistente Ejecutiva encargada del Departamento de Patentes de la Municipalidad de Montes de Oca, estableció que la actora sólo alquila dos apartamentos, por lo que corresponde tasar en un monto de mil colones por trimestre, la patente para establecimientos de hospedaje a partir del segundo trimestre de 1995, rechazó el recurso de revocatoria interpuesto por la actora y admitió la apelación para ante el superior (folio 10 del expediente administrativo); 5.- Que el Alcalde de la Municipalidad de Montes de Oca, por resolución de las 15 horas del 22 de abril de 1997, dispuso: "POR TANTO: Se admite el Recurso de Revocatoria parcialmente solo en cuanto a la notificación de Prevención de Cierre y al monto de lo cobrado ya que por todo lo expuesto lo que corresponde cancelar a la recurrente es la suma de ₡1000.00 por trimestre" (folios 7 y 8 del expediente administrativo). II.- La actora alquila dos apartamentos en un inmueble ubicado en el Cantón de Montes de Oca. La Municipalidad del lugar, pretende cobrarle la suma de quinientos colones trimestrales por cada apartamento arrendado, bajo el argumento de que se trata del ejercicio de una actividad lucrativa. El anterior Código Municipal (Ley No. 4574 de 4 de mayo de 1974), derogado el 18 de mayo de 1998, y en consecuencia vigente al momento de emitirse los actos administrativos aquí impugnados, disponía en sus artículos 96, 97 y 98 lo siguiente: "Artículo 96.- Por medio del impuesto de patentes, las municipalidades gravarán las actividades sujetas a licencia municipal (...)" "Artículo 97.- El impuesto de patente se pagará durante todo el tiempo que se haya tenido establecimiento abierto, o ejercido el comercio en forma ambulante y durante el tiempo en que se haya poseído licencia aunque la actividad no se hubiere realizado" "Artículo 98.- Nadie podrá abrir

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

establecimientos dedicados a actividades lucrativas o realizar el comercio en forma ambulante, sin contar con la respectiva licencia municipal (...)" [...] Por su parte, el actual Código Municipal (Ley 7794 del 30 de abril de 1998) expresa en relación con el impuesto de patente: Artículo 79.- Para ejercer cualquier actividad lucrativa, los interesados deberán contar con licencia municipal respectiva, la cual se obtendrá mediante el pago de un impuesto. Dicho impuesto se pagará durante todo el tiempo en que se haya ejercido la actividad lucrativa o por el tiempo que se haya poseído la licencia, aunque la actividad no se haya realizado." Como los impuestos de patente deben ser autorizados mediante una ley, en el caso concreto, debemos analizar la Ley de Tarifa de Impuestos Municipales del Cantón de Montes de Oca Ley No. 7462 del 12 de diciembre de 1994, publicada en el periódico Oficial "La Gaceta" No. 6 del 9 de enero de 1995, en especial sus artículos 1 y 17 que dicen: "Artículo 1.- Obligatoriedad del pago del impuesto: Las personas físicas o jurídica que se dediquen al ejercicio de actividades lucrativas de cualquier tipo, en el Cantón de Montes de Oca, estarán obligadas a pagar a la Municipalidad un Impuesto de Patentes, conforme a esta Ley" "Artículo 17.- Impuesto para establecimientos de hospedaje. Los establecimientos que se dediquen principalmente, a brindar hospedaje momentáneo se regirán conforme a la siguiente clasificación: a) Hoteles y similares (establecimientos cuya actividad principal sea permitir el hospedaje momentáneo): pagarán trimestralmente setecientos cincuenta colones (¢750) por habitación. b) Hospedaje, casas, pensiones, alojamientos y similares, que además del hospedaje momentáneo ofrezcan otro tipo de servicio: pagarán trimestralmente, quinientos colones (¢500) por cada habitación. c) Cada apartamento rentable: pagará trimestralmente quinientos colones (¢500)." El problema a dilucidar en el sub-litem es: ¿ejerce la señora R.R. una actividad lucrativa, que constituya el hecho generador del tributo de patente? En otras palabras, ¿se configura en el caso concreto el presupuesto establecido por el Código Municipal y los artículos antes transcritos de la Ley 7462, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria? III- Ante esta normativa, en primer lugar, resulta conveniente referirse a la naturaleza jurídica del impuesto de patente, y sobre el tema la Sala Constitucional ha expresado: "...Distingue nuestra legislación entre la licencia propiamente dicha, que es el acto administrativo que habilita al particular para ejercer la respectiva actividad y el pago del impuesto, propiamente dicho que se denomina con el nombre de patente. 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

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

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. En doctrina se llama patente o impuesto a la actividad lucrativa, a los que gravan a los negocios sobre la base de caracteres externos más o menos fáciles de determinar, sin que exista un sistema único al respecto. Por el contrario, los sistemas de imposición de este tributo, son los más variados, pero si 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. 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 encuentran 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 de 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. Para el caso concreto, no hay duda que el tributo fue autorizado por una ley y lo que procede es analizar si la diferencia alegada por la accionante y que proviene de la ley de patentes referida, es razonable o si por el contrario, crea una discriminación arbitraria contra ella. IV.- Del examen de la ley número (...), se desprende que la causa del impuesto de patentes del cantón de (...), es clara y no ofrece ninguna dificultad en su análisis, como cualquier otra ley municipal similar. Cuando se alude a la causa, hablamos de la necesaria explicación, del motivo económico-político o político-social, es decir, el interés general que mueve a la administración de los intereses y servicios locales (art. 168 de la Constitución Política), a dictar la norma tributaria y que en este caso, es promover el pago de todo particular que ejerza actividades lucrativas, como contribución a los gastos del Gobierno local.

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

Concebido como impuesto que grava el ejercicio de una actividad lucrativa, la base de este tributo, debe ser, en principio, general, como ha quedado afirmado en el considerando anterior; (...) las leyes que regulan este tipo de impuesto pueden contener distintos hechos generadores e incluso, gravar la actividad productiva, entre otros presupuestos. Esta conclusión se deriva de la correcta interpretación de las normas que regulan la institución de este tributo en el Código Municipal, que en su artículo 98, dispone que "nadie podrá abrir establecimientos dedicados a actividades lucrativas o realizar comercio en forma ambulante, sin contar con la respectiva licencia municipal" [...], y en el artículo 96 ídem, que señala que todas las actividades lucrativas, sujetas a licencia, deben pagar el impuesto de patente. De esos textos se desprende que las actividades lucrativas son legalmente susceptibles de ser gravadas con un tributo o impuesto de patente, quedando a criterio de la administración municipal, la estructuración de los elementos de la obligación tributaria..." (Voto 2197-92 de 10 de mayo de 1993) V.- De conformidad con los artículos

121 inciso 13) de la Constitución Política, 5 y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como la doctrina y jurisprudencia tributarias imperantes, sólo la ley puede crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho generador de la relación tributaria, establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculos e indicar el sujeto pasivo, por lo que la analogía, como método de interpretación jurídica, sólo es admisible para llenar vacíos legales, pero no pueden crearse tributos ni exenciones con base en ella. Lo anterior es conocido como el principio de reserva de ley en materia tributaria. Para lo que interesa al caso concreto, debe partirse de que "ejercer" una actividad, implica la ejecución de un conjunto de operaciones y tareas. Bajo esta premisa, la actora no ejecuta una actividad, sea comercial, agrícola, profesional o industrial, ni ejerce un oficio, ni tiene abierto al público un establecimiento ni oficina profesional, dentro del cantón de Montes de Oca. En el inmueble que posee la señora R.R., ubicado en el Cantón de Montes de Oca, no se ejerce ninguna actividad lucrativa, puesto que se ocupan para vivienda ; se trata simplemente de un bien de capital, que le genera a la actora una renta . Siendo así, la situación fáctica no encuadra dentro del artículo 1 de la Ley de Patentes de la Municipalidad de Montes de Oca. Suscribir un contrato de arrendamiento, no es "ejercer una actividad", en los términos establecidos por la norma supra citada. Por otra parte, la Municipalidad demandada hace una interpretación sesgada y errónea del inciso c) del artículo 17 de la Ley de repetida cita, puesto que lo saca completamente de contexto. La norma no se refiere a

cualquier apartamento rentable, sino sólo a los que brindan hospedaje "momentáneo", es decir, transitorio, por unos días, como son los llamados "apartoteles" o similares. Siendo así, procede declarar con lugar la demanda en todos sus extremos, y anular el oficio D.P.e-102-97 fechado 1 de abril de 1996, emitido por el Departamento de Patentes y la resolución No. 105-97 del Ejecutivo Municipal, ambos de la Municipalidad de Montes de Oca. Igualmente, ha de disponerse que la demandada devuelva a la actora cualquier suma que ésta haya cancelado por concepto de impuesto de patente, generado en el arriendo de dos apartamentos, más intereses al tipo legal, calculados desde el momento en que efectuó cada pago y hasta la efectiva devolución."¹⁷

c. Principio de Igualdad ante las Cargas Tributarias

"V.- Parte de los argumentos de la demandante gira en torno a la confiscatoriedad del impuesto establecido, a la violación del principio de igualdad y a la protección de los derechos adquiridos, aspectos que ya fueron resueltos por la Sala Constitucional, en su sentencia número 2003-05276 de 14 horas 54 minutos del 18 de junio de 2003, en cuanto dispuso, que ninguna de esas máximas se violentaba con la imposición del tributo de que se ha hecho mérito. Basta recordar, que ahí se decidió:

"(...) VI.- Capacidad económica del contribuyente e igualdad ante las cargas tributarias. Considera esta Sala que la norma impugnada tampoco es contraria al principio constitucional de igualdad ante las cargas tributarias y capacidad económica del contribuyente. En efecto, dichos principios, corolarios necesarios de la protección que la Constitución Política da a los individuos para que sean tratados ante la Ley en forma no discriminatoria, es decir, que los iguales sean tratados como iguales y los desiguales como tales, en materia impositiva, implica que las cargas tributarias deben ser soportadas en forma similar por quienes se encuentren en la misma situación; en forma más gravosa por quienes disfruten de mayor riqueza; y más levemente por aquellas personas con menores ingresos y bienes. Todo lo anterior en cumplimiento del deber expreso contenido en el artículo 18 constitucional, que ordena a todos los costarricenses, en proporción a sus posibilidades, contribuir para los gastos públicos. Respecto del principio de igualdad ante las cargas tributarias, la Sala se pronunció en la sentencia número 1266-95 de las quince horas con treinta y nueve minutos del siete de marzo de mil novecientos noventa y cinco, en los términos siguientes:

"... la Sala considera que no ha existido violación al principio de igualdad ante la ley, porque 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 que 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." (Ver en este mismo sentido las sentencias números 782-93 de las dieciséis horas con veinticuatro minutos del dieciséis de febrero de mil novecientos noventa y tres, 1160-94 de las diez horas con treinta minutos del dos de marzo de mil novecientos noventa y cuatro, y 3327-95, de las quince horas cuarenta y dos minutos del veintisiete de junio de mil novecientos noventa y cinco).

En el caso de la norma impugnada, es claro que la misma, al contener una escala de montos a ser pagados por las embarcaciones de recreo, las grava en forma progresiva, imponiendo un monto más elevado a las más valiosas y uno menor a las de menos valor. Con ello, el legislador respetó plenamente su deber de imponer tributos únicamente en forma que garanticen la igualdad ante las cargas tributarias. No comparte este tribunal los alegatos de la actora en el sentido de que el impuesto impugnado es discriminatorio, sino que más bien tiende a favorecer la igualdad real entre los contribuyentes a través de la creación de desigualdades formales. Por otra parte, dicha progresividad toma en cuenta precisamente la capacidad contributiva de cada propietario, al establecer el valor del bien como parámetro de medición del monto del tributo a pagar."¹⁸

d. Principio de No Confiscatoriedad

"VII.- Principio de no confiscatoriedad. Estima la actora que la reforma operada en el artículo 9º, inciso f), numeral 1) de la Ley número 7088 del treinta de noviembre de mil novecientos ochenta y siete, por parte de la Ley número 7665 de ocho de abril de mil novecientos noventa y siete, implicó la creación de un tributo confiscatorio. Dos son los aspectos que llevan a la accionante a opinar de dicha manera: el aumento en las tasas del tributo y la

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

eliminación del tope de doscientos mil colones previsto por la norma derogada, lo cual a su juicio hace que el monto a pagar por concepto de este impuesto se haya multiplicado en forma excesiva. Al respecto, debe esta Sala reiterar que la potestad impositiva del legislador no está limitada materialmente por las normas que establecían las anteriores exacciones. Por ello, le está permitido en todo momento hacer uso de la atribución que le da el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, dentro de los límites que le imponen la propia Constitución y las otras normas supraleales. Uno de tales límites es la no confiscatoriedad del tributo, que impide al legislador gravar bienes o actividades en forma tan dramática que produzca como efecto la pérdida de hecho del derecho de propiedad sobre el bien o la eliminación del lucro sobre la actividad realizada. El gravamen no puede ser de tal entidad que resulte para el sujeto pasivo más ventajoso desprenderse del bien o dejar de efectuar la actividad económica gravada que cumplir sus obligaciones para con el Fisco. Dicho principio ha sido definido por la Sala Constitucional, en sentencia número 554-95, de las dieciséis horas cuarenta y cinco minutos del treinta y uno de enero de mil novecientos noventa y cinco, de la siguiente forma:

"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 (sic) la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado. (...) 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 absoluta; 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. (...)"

En el presente caso, la actora no formuló argumentos concretos que demostraran que el impuesto en cuestión le resulta confiscatorio. El simple hecho que el importe a pagar haya aumentado sustancialmente no lo hace confiscatorio per se, sino que son las

circunstancias concretas del caso las que deben determinar si, dadas las particularidades del bien o actividad gravada, dicha infracción se llega a considerar. No habiendo aportado la actora dato alguno, tampoco cuenta la Sala en el expediente con elementos suficientes para entender que la modificación operada en el impuesto a las naves de recreo es contraria a las normas contenidas en los artículos 40 y 45 de la Constitución Política. Si el aumento en el monto a pagar fue elevado, ello se puede deber tanto a un incremento desmedido como a un atraso en la actualización del valor del tributo, y no trae la actora elementos que le permitan a la Sala dilucidar ante cual de ambos supuestos a nos encontramos. Lo mismo se puede decir en relación con la alegada violación al principio de proporcionalidad, pues ni la actora detalla las razones objetivas que le parece hacen desproporcionada la reforma, ni del expediente es posible extraer datos que le permitan a la Sala arribar a una conclusión de esa naturaleza (...)”.

Lo decidido abordó con propiedad el tema invocado, razón por la cual, este Despacho, no hace comentario alguno al respecto. En todo caso cabe agregar, que lo resuelto es compartido en un todo y en este aspecto, se despeja la duda planteada.-”¹⁹

FUENTES CITADAS:

- 1 VEGA Sánchez, Maureen Patricia. La Conciliación en el Derecho Tributario Costarricense. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 2000. pp. 12.
- 2 SPISSO R., Rodolfo. Derecho Constitucional Tributario. 2º Edición. Ediciones De Palma. Buenos Aires, 2000. pp. 1.
- 3 NAVARRO F., Román. Los principios jurídico constitucionales del Derecho Tributario. *Revista Ivstitia* (No. 139-140): pp. 37-38, julio-agosto, 1998.
- 4 VEGA Sánchez, Maureen Patricia. La Conciliación en el Derecho Tributario Costarricense. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 2000. pp. 69-71.
- 5 SPISSO R., Rodolfo. Derecho Constitucional Tributario. 2º Edición. Ediciones De Palma. Buenos Aires, 2000. pp. 417-418.
- 6 NAVARRO F., Román. Los principios jurídico constitucionales del Derecho Tributario. *Revista Ivstitia* (No. 139-140): pp. 44, julio-agosto, 1998.
- 7 SPISSO R., Rodolfo. Derecho Constitucional Tributario. 2º Edición. Ediciones De Palma. Buenos Aires, 2000. pp. 353-354.
- 8 VILLALOBOS Quirós, Enrique. Derecho Tributario. 1º Edición. Editorial Universidad Estatal a Distancia. San José, 1991. pp. 51-52.
- 9 NAVARRO F., Román. Los principios jurídico constitucionales del Derecho Tributario. *Revista Ivstitia* (No. 139-140): pp. 47, julio-agosto, 1998.
- 10 VILLALOBOS Quirós, Enrique. Derecho Tributario. 1º Edición. Editorial Universidad Estatal a Distancia. San José, 1991. pp. 55-56.
- 11 SALTO Van der Laat, Diego. Algunas consideraciones sobre la seguridad jurídica en el sistema tributario. *Revista Ivstitia* (No. 193-194): pp. 17, enero-febrero, 2003.
- 12 SALTO Van der Laat, Diego. Algunas consideraciones sobre la seguridad jurídica en el sistema tributario. *Revista Ivstitia* (No. 193-194): pp. 17, enero-febrero, 2003.
- 13 SALTO Van der Laat, Diego. Algunas consideraciones sobre la seguridad jurídica en el sistema tributario. *Revista Ivstitia* (No. 193-194): pp. 19, enero-febrero, 2003.
- 14 Constitución Política de la República de Costa Rica, 7 de noviembre de 1949.
- 15 Ley Número, 4755. Costa Rica, 29 de abril de 1971.
- 16 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA. Resolución No. 235-2004, de las diez horas con veinte minutos del veintiuno de mayo

de dos mil cuatro.

17 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA. Resolución No. 243-2000, de las quince horas con cuarenta y cinco minutos del treinta de agosto de dos mil.

18 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA. Resolución No. 516-2004, de las once horas del ocho de octubre de dos mil cuatro.

19 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA. Resolución No. 516-2004, de las once horas del ocho de octubre de dos mil cuatro.