

Informe de Investigación

Título: El Poder Tributario

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Poder Tributario.
Tipo de investigación: Compuesta	Palabras clave: Poder Tributario , poder Trib del Estado, de las Comunidades Autónomas, Criterio de Territorialidad.
Fuentes: Doctrina, Jurisprudencia.	Fecha de elaboración: 04 – 2010.

Índice de contenido de la Investigación

1 Resumen.....	2
2 Doctrina.....	2
a) El poder tributario. Precisiones conceptuales.....	2
El poder tributario del Estado.....	3
El poder tributario de las Comunidades Autónomas.....	4
El poder tributario del País Vasco y Navarra.....	6
El poder tributario de las Corporaciones Locales.....	7
b) PODER TRIBUTARIO Y VINCULACIÓN CONSTITUCIONAL.....	8
I. El Poder Tributario	8
A) Fundamento y contenido.....	8
B) Alcances del poder tributario.....	10
II. El principio de reserva de ley.....	15
A) Manifestación del poder tributario.....	15
B) Ámbito de cobertura material.....	16
C) El carácter relativo del principio de reserva de ley.....	18
III. Límites al Poder Tributario.....	19
IV. Conclusiones.....	21
c) El criterio de territorialidad en el ordenamiento tributario costarricense.....	22
A. Los criterios de vinculación en la doctrina.....	22
B. El criterio de territorialidad en la legislación y jurisprudencia tributaria costarricense.....	26
d) El Derecho Tributario como disciplina científica sustantiva.....	27
1. Delimitación del objeto de la Ciencia del Derecho Tributario.....	27
2. La autonomía del Derecho Tributario a través de su objeto.....	28
Su segregación del Derecho Administrativo.....	29
3 Pronunciamiento de la PGR.....	30
Reflexiones acerca de la potestad tributaria.....	31

1 Resumen

En el presente informe, usted podrá encontrar: el concepto de poder tributario, el del Estado, las Comunidades Autónomas, el poder tributario y su vinculación constitucional, los alcances del poder tributario, el principio de reserva de ley, la manifestación del poder tributario, los límites al Poder Tributario, el criterio de territorialidad en el ordenamiento tributario costarricense, el Derecho Tributario como disciplina científica sustantiva, entre otros. Tomando en cuenta autores españoles y costarricenses más un dictamen de la PGR, que describe la potestad tributaria.

2 Doctrina

a) El poder tributario. Precisiones conceptuales

[PÉREZ ROYO]¹

Abordamos a continuación, tras el estudio de los principios constitucionales contenidos en el título I de la CE, la cuestión de la distribución de la competencia para el establecimiento de tributos desde el punto de vista territorial. Es decir, la cuestión del poder tributario, que lógicamente encuentra también su asiento en el texto constitucional.

Una precisión conceptual se impone desde el inicio. En la doctrina tradicional el concepto de poder tributario, o de soberanía tributaria, venía considerado como el fundamento o justificación del tributo, institución que se consideraba asentada en la posición de supremacía inherente a la propia existencia del Estado. El tributo es, según este planteamiento, la prestación pecuniaria que el Ente público tiene la capacidad de exigir en base a su potestad de imperio.

De acuerdo con esto, en dicha categoría se distinguía entre el poder originario, correspondiente al Estado como titular de la soberanía, y el poder tributario derivado, correspondiente a los entes públicos de nivel inferior al Estado, que disfrutaban de dicho poder sólo en la medida en que les viene atribuido por el propio Estado.

Esta concepción, a nuestro juicio, no es válida en los momentos actuales, es decir, en el marco del Estado de Derecho de nuestra CE de 1978. En primer lugar, el poder tributario no puede ser considerado como el fundamento de la imposición. Dicho fundamento se encuentra, como hemos explicado anteriormente, en el deber de contribuir establecido en la propia Constitución (art. 31). Ni se puede hablar tampoco de un poder tributario originario, inherente al Estado por su simple existencia. El poder tributario, como los restantes poderes o potestades públicos, existe jurídicamente sólo en virtud de la Constitución y dentro de los límites establecidos en ésta.

De lo que acabamos de decir se deduce: en primer lugar, que, al estudiar el poder tributario en el presente apartado y en los siguientes, lo hacemos en el bien entendido de que bajo dicho concepto nos referimos, no ya al fundamento de la imposición, sino a la cuestión más modesta de la distribución entre los diferentes entes públicos de base territorial (Estado, Comunidades Autónomas, corporaciones locales) de la potestad de establecer tributos.

La segunda conclusión que cabe extraer de las anteriores consideraciones es que las diferencias en el poder tributario de los entes citados habrá que encontrarla, no en el origen de dicho poder, que en todo caso procede de la Constitución, sino en los límites que ésta establece para cada uno de los diferentes supuestos. Esto es lo que constituye el objeto de nuestro estudio y lo que marca la diferencia entre los diversos titulares de poder tributario.

El poder tributario del Estado

Dicho poder se encuentra reconocido en el artículo 133.1 CE: «La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.»

Esta fórmula reproduce prácticamente la del artículo 2 LGT y se inspira claramente en la diferenciación entre poder originario y derivado que hemos criticado en el número anterior. A pesar de la redacción del precepto, hemos de decir que la caracterización del poder tributario del Estado como originario carece casi totalmente de efectos jurídicos. Su significado hay que buscarlo más bien en el ámbito simbólico-político, como sucede en otras cuestiones relacionadas con la articulación territorial del poder público (piénsese, por ejemplo, en el término «nacionalidades» del artículo 2), explicables sobre todo en el ambiente reinante durante el proceso de redacción del texto constitucional.

En todo caso, podría entenderse que esta calificación constitucional del poder tributario del Estado legitima la precedencia de éste sobre el de las Comunidades Autónomas en los casos de colisión. Cuestión que no es abordada directamente por la CE, pero sí por la legislación de desarrollo de la misma, como veremos en el número siguiente.

Vayamos ahora a la cuestión fundamental en relación con el poder tributario del Estado: ¿cuáles son los límites a dicho poder? Esta pregunta la podemos contestar básicamente a través de la remisión a otros apartados del presente capítulo. El poder tributario del Estado debe ejercerse respetando los principios de la imposición establecidos en la propia CE, que tienen la función de mandato al legislador y de límite a su actuación.

Como ya sabemos, estos principios de la imposición se encuentran fundamentalmente en el artículo 31 CE. En primer lugar hay que hablar, pues, del límite que representa la necesidad de adecuar la regulación de los tributos a las exigencias de justicia material recogidas en el apartado 1 de dicho precepto y que hemos estudiado en apartados anteriores. En segundo lugar están las Limitaciones de carácter formal, entre las cuales hay que citar singularmente la derivada del principio de legalidad o de reserva de ley: el poder tributario del Estado debe ejercerse a través del Parlamento, como dice el artículo 31.3 y recuerda el 133.1 de la CE. A dicho límite básico, que ya hemos estudiado, hay que añadir los derivados de otros preceptos constitucionales, que condicionan el ejercicio de la potestad legislativa en este ámbito. Citemos la inadmisibilidad de iniciativa legislativa popular en relación a los tributos (art. 87.3 CE), los condicionamientos de las

iniciativas parlamentarias que signifiquen disminución de ingresos del presupuesto en curso (art. 134.5 y 6 CE) y las restricciones a las modificaciones tributarias mediante la Ley de Presupuestos (art. 134.7). En el próximo capítulo y en el XVII tendremos ocasión de profundizar en estas cuestiones singulares.

El poder tributario de las Comunidades Autónomas

«Las Comunidades Autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes», dice el apartado 2 del artículo 133 CE. Más adelante, el propio texto constitucional reconoce a las Comunidades Autónomas autonomía financiera (art. 156.1 CE) y, más concretamente, capacidad para establecer tributos propios [art. 157.1.bJ] y recargos sobre impuestos estatales [art. 157.1.a)].

El citado artículo 133, que ha calificado anteriormente el poder tributario del Estado como «originario», parece establecer una diferenciación radical entre éste y el de las Comunidades Autónomas, que, además, aparece como equiparado al de las Corporaciones locales. Sin embargo, ¿qué es lo que hay que entender en la doble referencia a «la Constitución y las leyes», en el caso concreto de las Comunidades Autónomas?

De entrada hay que decir que la alusión a la Constitución tiene un carácter pleonástico. Todos los poderes públicos, sea cual sea su titular y la dirección en que se ejerzan, han de hacerlo sometidos a la Constitución. También el poder tributario del Estado, como acabamos de ver, ha de actuar de acuerdo con la Constitución. De lo que se trata es de saber cuáles son los límites que, además de los ya examinados del artículo 31 (que se aplican también para las Comunidades Autónomas), condicionan el poder tributario autonómico.

Una primera limitación adicional parece ser la del sometimiento a las leyes, de que habla el artículo 133.2 CE. ¿Hay que entender que las Comunidades Autónomas no pueden ejercer su poder tributario sino en el marco de la habilitación derivada de una ley estatal? La respuesta a esta pregunta la da la propia CE en su artículo 157.3, al decir que «mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1». Entre estas competencias financieras está la de establecer tributos. Obsérvese que el texto constitucional emplea el término podrá. No se trata, pues, de un requisito que la CE establezca, sino simplemente de una posibilidad, sobre cuya oportunidad corresponde juzgar a las Cortes Generales.

Estas aprobaron en 1980 la Ley Orgánica de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), en desarrollo del precepto que analizamos. Sin embargo, con excepción de un punto al que enseguida aludiremos, la LOFCA en lo que se refiere a la creación de tributos autonómicos no hace más que recoger las limitaciones que venían ya especificadas en la CE.

Dichas limitaciones son las siguientes:

En primer lugar, la genérica de respetar los principios o criterios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles (art. 156 CE y art. 2 LOFCA).

En segundo lugar —y ya de forma más directa— las limitaciones derivadas de los principios de territorialidad y de unidad del mercado interno: «Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios» (art. 157.2 CE). La Constitución emplea la expresión «medidas tributarias», para abarcar las diferentes formas en que puede manifestarse el poder tributario de las Comunidades Autónomas, es decir, el establecimiento de tributos propios o la aprobación de recargos sobre tributos estatales.

Estos mismos principios son recogidos con algo más de especificación en la LOFCA. Por una parte por el artículo 2.1.a), que previene que el sistema de ingresos de las CC.AA. «deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en territorio español, de conformidad con el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución».

Por su lado, el artículo 9 de la LOFCA, referido a los impuestos propios de las CC.AA., recuerda la vigencia de los siguientes principios:

«a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma.

b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.

c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la residencia de las personas o de la ubicación de empresa y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.1.a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.»

Con relación a estas limitaciones, el TC ha matizado que lo que prohíbe este principio es la adopción de medidas que intencionalmente persigan la finalidad de obstaculizar la circulación; la infracción del mismo se producirá cuando las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen (STC de 16 de noviembre de 1981).

Por último —y esto sí es algo añadido específicamente por la LOFCA— está la prohibición de doble imposición, conectada con el que podríamos llamar principio de preferencia de la Hacienda estatal en la definición de hechos imponible. Dice en este sentido el artículo 6.1 LOFCA: «Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado.» Por el contrario, éste sí que puede reclamar para sí el derecho a establecer tributos sobre hechos imposables previamente «ocupados» por las Comunidades Autónomas, aunque en este caso deberá compensar a dichas Comunidades. Dice al respecto el artículo 6.4 LOFCA: «Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria, establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.»

Como ya hemos indicado, este precepto de la LOFCA no tiene un precedente explícito en la CE, a

diferencia de lo que sucede con las otras reglas sobre la potestad tributaria de las CC.AA. Cabe entender, sin embargo, que esta supremacía o preferencia de la Hacienda estatal se funda en la calificación del poder tributario del Estado como «originario» (art. 133.1 CE), como recuerda el propio precepto de la LOFCA que se acaba de examinar.

Respecto del mismo el TC ha señalado que lo que queda prohibido es la duplicidad de hechos imponibles estrictamente, pero no la existencia de hechos imponibles o tributos diferenciados sobre una misma materia imponible o fuente de riqueza (STC 37/1987, de 26 de marzo).

En sentido opuesto la LOFCA contempla la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan tributos sobre materias reservadas a las corporaciones locales por la legislación de régimen local, pero sólo en los términos en que sean autorizadas por dicha legislación y con la adecuada compensación económica.

Una precisión final nos parece necesaria, sobre todo para comprender algunos aspectos que serán estudiados en Capítulos posteriores. Nos referimos al hecho de que, junto a sus tributos propios, las Comunidades Autónomas pueden establecer recargos sobre tributos del Estado y, además, beneficiarse de la cesión de tributos por parte del mismo Estado. Es obvio que el poder tributario, en el sentido de creación de tributos, se ejerce sólo respecto de los tributos propios y, en menor medida, respecto de los recargos, supuesto en el que la potestad de la Comunidad se limita a su establecimiento pero sin afectar a la estructura del tributo sobre el que se aplica el recargo. En el caso de los tributos cedidos, el poder tributario se mantiene en las manos del Estado, aunque la Comunidad Autónoma, aparte de ser la beneficiaria del rendimiento de dichos tributos, ejerza, por delegación de la Hacienda estatal (que se produce de manera automática con el propio hecho de la cesión, aprobada por Ley), las competencias de gestión.

El poder tributario del País Vasco y Navarra

Después del estudio de los principios generales sobre el poder tributario de las Comunidades Autónomas, es necesario hacer algunas precisiones adicionales sobre las singularidades propias de los territorios forales (País Vasco y Navarra).

Tradicionalmente las Diputaciones forales habían disfrutado de la facultad de regular su Hacienda de manera autónoma, de acuerdo con unos principios pactados o concertados con el Estado. Concierto o convenio que se extendía también a la fijación del cupo o contribución de los territorios forales a las cargas generales del Estado.

Este régimen foral —que a raíz de la guerra civil subsistió solamente en Alava y Navarra— fue reconocido por la CE, que en su Disposición Adicional Primera establece que «la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», añadiendo que «la actualización general de dicho régimen se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía».

De acuerdo con esto, el Estatuto de Autonomía del País Vasco dispuso que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco se regularían mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico. Este régimen ha quedado plasmado en la Ley del Concierto de 13 de mayo de 1981 (modificado parcialmente por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre).



En función de este régimen los tributos que se aplican en el País Vasco se dividen en concertados, es decir, gestionados y recaudados por las Diputaciones forales, y estatales, gestionados y recaudados por las Delegaciones de la Hacienda central. Los primeros, a su vez, se distinguen en tributos concertados de normativa autónoma y tributos concertados de normativa común. Los tributos concertados de normativa autónoma son regulados por las Diputaciones forales, teniendo en cuenta, sin embargo, las limitaciones y criterios de armonización fijados en la propia Ley del Concierto, para evitar discriminaciones que rompan la unidad del sistema fiscal. Los tributos concertados de normativa común, aunque gestionados por las Diputaciones forales, se rigen por la misma normativa sustancial aplicable en el resto del Estado.

Otro elemento esencial del régimen de Concierto es el cupo o suma con que, a partir de la recaudación por tributos concertados, contribuye la Hacienda Vasca al sostenimiento de los gastos generales del Estado. Dicho cupo es fijado por ley.

Similares criterios rigen la Hacienda Foral Navarra, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral (Ley de 10 de agosto de 1983) y de su desarrollo mediante la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico.

El poder tributario de las Corporaciones Locales

La potestad de establecer tributos por parte de las corporaciones locales constituye una manifestación de su autonomía financiera, reconocida por el artículo 142 CE, que alude de manera expresa a los «tributos propios» de las Haciendas locales. Estas, como ya hemos visto, pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes, según el artículo 133.2 CE, que equipara en su redacción a Comunidades Autónomas y corporaciones locales.

Existe, sin embargo, una fundamental diferencia entre unas y otras. Mientras que las Comunidades Autónomas disfrutan de potestad legislativa —con perfiles ciertamente imprecisos en el texto constitucional, pero reconocida sin lugar a dudas en todos los Estatutos de Autonomía—, Ayuntamientos y Diputaciones carecen de ella.

En consecuencia, por exigencia del principio de legalidad, hay un primer elemento que sirve para diferenciar la potestad tributaria de las corporaciones locales: éstas pueden establecer tributos o decidir sobre la regulación de sus elementos esenciales sólo si cuentan para ello con habilitación explícita de una ley, que al propio tiempo debe predeterminar dentro de límites precisos la disciplina de dichos tributos, conforme hemos visto en este mismo capítulo, al tratar el alcance del principio de legalidad (n. 16).

De acuerdo con este esquema de funcionamiento, la Ley de Regulación de las Haciendas locales (Ley 38/1988, de 28 de diciembre) ha diseñado el sistema de ingresos de Ayuntamientos y Diputaciones, incluyendo, junto a otros medios de financiación, los tributos propios, así como recargos sobre tributos autonómicos o de otros entes locales.

En relación con los tributos locales —y de manera especial en relación con los impuestos—, la

LRHL establece la disciplina sustantiva de los mismos. De manera que la potestad tributaria de las corporaciones locales, acerca de dichos impuestos propios, consiste en la facultad de decidir sobre su establecimiento o aplicación en concreto —excepto en determinados casos en que la imposición es obligatoria—, así como en la determinación del tipo o cuantía, dentro de los márgenes fijados en la propia LRHL.

Aparte de ello, la LRHL establece entre sus principios generales (art. 6) unas limitaciones que coinciden casi literalmente con las que hemos visto en el caso de las Comunidades Autónomas: criterios de territorialidad y de neutralidad o de no obstáculo a la circulación de personas, bienes, servicios o capitales, «sin que ello obste», precisa el artículo 6 LRHL, «para que las corporaciones locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio». La referencia a estos límites parece en verdad bastante superflua, al menos como prohibiciones directas para los entes locales, habida cuenta del ámbito restringido en que se desarrolla su autonomía.

Para finalizar, indiquemos que en el País Vasco y Navarra los tributos locales se establecen y aplican salvaguardando las especialidades de los respectivos regímenes torales, como señala la propia LRHL (art. 1.2). En el caso del País Vasco la Ley del Concierto establece que corresponde a las instituciones vascas el establecimiento del régimen tributario local dentro de los principios establecidos en el Estatuto y en la propia Ley del Concierto. En cuanto a Navarra, la Ley 28/1990, que aprueba el Convenio, dispone que «corresponden a la Comunidad Foral en materia de Haciendas locales las facultades y competencias que ostenta al amparo de la Ley Paccionada, de 16 de agosto de 1841, en el Real Decreto-Ley Paccionado, de 4 de noviembre de 1925, y demás disposiciones complementarias» (art. 42).

b) PODER TRIBUTARIO Y VINCULACIÓN CONSTITUCIONAL

[BERTOLINI MIRANDA]²

I. El Poder Tributario

A) Fundamento y contenido

Poder tributario, supremacía tributaria, potestad impositiva, poder de imposición y algunos otros términos de índole similar son empleados en el nivel doctrinario para referirse a la potestad que tiene el Estado de establecer tributos. Empero, como veremos de seguido, esa divergencia no se agota en la terminología sino que también abarca lo concerniente al fundamento (origen) de esa potestad y a los alcances de su contenido.

En efecto, siguiendo a la doctrina alemana, algunos autores conciben el llamado "poder tributario" como una derivación de la soberanía del Estado, hasta el punto de acuñar el término "soberanía fiscal".

Por su parte, siguiendo a Bielsa, un sector importante de la moderna doctrina se adhiere a la distinción entre "soberanía" y "poder de imperio. En palabras del conocido tratadista: "el Estado no

debe ni tiene por qué invocar su soberanía; le basta su poder de imperio, que ejerce mediante los tres poderes que forman su gobierno: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial". Visto así, el poder tributario únicamente puede manifestarse por medio del Poder Legislativo. Más adelante nos referiremos a este aspecto cuando se desarrolle el principio de legalidad o de reserva de ley tributaria.

Un criterio similar es el expresado por Rodríguez Bereijo, para quien el concepto de soberanía "ha perdido su sentido en el régimen constitucional donde coexisten una multiplicidad de poderes, todos ellos amparados a la Constitución".

Autores como Simón Acosta van más allá y niegan que el poder tributario encuentre su fundamento en la supremacía del Estado, en la potestad de imperio o en la soberanía. Para este autor el poder tributario, en tanto poder jurídico que es, deriva de una norma jurídica: la Constitución Política, a la que se reconduce todo poder. Se borra así, de un solo plumazo, toda discusión sobre el fundamento y el origen del poder constituyente.

La nota característica de la discusión entre "soberanía" versus "potestad de imperio", como fundamento del poder tributario, radica en que (según un sector de la doctrina) el primero de los conceptos es eminentemente político no jurídico, y únicamente corresponde referirse a él con relación al Estado como entidad internacional, pero que no se refleja en las actividades que ese mismo Estado lleva a cabo dentro de sus propias fronteras. De aquí el criterio de Bielsa de que -dentro de la jurisdicción o ámbito territorial del Estado- basta con invocar la potestad de imperio.

Ahora bien, somos del criterio que una disección aséptica como la propuesta por Bielsa no es aceptable, en la medida en que no puede haber potestad de imperio sin soberanía. Tampoco promulgarse una Constitución que sirva de fundamento y límite a los poderes que se ejercen. Y pasamos a explicarnos.

No hay duda que las características del mundo actual (economía globalizada, internacionalización de los derechos humanos, desarrollo de organismos internacionales, etc.) han llevado a una evolución del concepto tradicional de soberanía, que no analizaremos aquí por no ser el objeto de este estudio. No obstante, es también un hecho que sin soberanía no hay Estado y sin Estado no hay potestades de imperio que ejercer.

Dentro de este contexto, nos adherimos a la doctrina que considera que la soberanía participa de una doble dimensión:

a) Interna (también conocida como supremacía), que implica que el Estado es rector supremo en el seno de una comunidad política determinada. En palabras de Heller, que el Estado es dentro de su territorio "poder supremo, exclusivo, irresistible y sustantivo".

b) Externa (también conocida como independencia), que implica que el Estado es sujeto de Derecho internacional o, como más apropiadamente lo ha definido Rubén Hernández, un Estado es soberano en tanto "es independiente en relación con los demás ordenamientos internacionales, especiales y comunitarios".

Para nosotros es claro que la soberanía, en tanto que poder, únicamente puede entenderse en la medida en que disfruta de esa doble dimensión, que ciertamente ostenta un contenido político (no lo negamos) pero también y sobre todo tiene una configuración jurídica. Solo así es posible estructurar una concepción lógica de las potestades públicas o de imperio (que son poderes jurídicos), en

las que se ha querido sustentar el poder tributario, olvidándose que éste no es más que una manifestación de la soberanía, atributo fundamental del Estado.

Visto de este modo, no hay razón para afirmar (como lo hace Duguit) que no se puede conciliar el poder superior que se atribuye al concepto de soberanía con su sumisión al Estado de Derecho, pues soberanía jamás debe ser entendida como sinónimo de poder desorbitado, sino que -por esencia- está sometida al Derecho (la Constitución), emanado del poder constituyente en ejercicio de la soberanía.

En razón de lo anterior, resulta fácil de entender que el poder constituyente -en palabras de Rubén Hernández- sea inicial, autónomo e ilimitado.

B) Alcances del poder tributario

Otro aspecto que también se discute en el nivel doctrinario y que tiene importancia para los efectos de este estudio, es el que se refiere a los alcances del poder tributario.

Según lo que se establece en el artículo 1 de la Constitución Política, "Costa Rica es una República democrática, libre e independiente". A su vez, en el artículo 168, idem, se estatuye que para los efectos de la Administración Pública (nótese que sólo para efectos de administración) el territorio nacional se divide en provincias; éstas en cantones y los cantones en distritos. Lo anterior, sin perjuicio de que la ley establezca distribuciones especiales.

De la relación de artículos mencionados, se evidencia que el constituyente optó por un Estado unitario que es el titular de las potestades públicas (poder de imperio). Nótese que hablamos de potestades públicas o poder de imperio, más no de soberanía. Esto se debe a que, en nuestra forma de organización política (República democrática), la soberanía reside en la Nación; entendiéndose por Nación el pueblo, de conformidad con lo que se dispone en el artículo 4 de la Carta Fundamental.

Ahora bien, no debemos olvidar que aún cuando nuestro Estado es unitario y solemos hablar de él en sentido singular, o sea, como un único ente, ello no significa que no hayan también otros entes que forman parte de la estructura estatal. En efecto, existen en nuestro ordenamiento jurídico los entes descentralizados territoriales (municipalidades) e institucionales (instituciones autónomas).

Para nosotros es claro que las instituciones autónomas, por su propia naturaleza jurídica de entes estatales, no ejercen poder tributario. La duda, sin embargo, existe respecto de las Municipalidades en tanto la Constitución Política les garantiza autonomía (artículo 170).

Este tema ha sido abordado por el jurista nacional Rodríguez Vindas, en su libro "Temas de Derecho Financiero y Tributario (Costa Rica- España). De acuerdo con este autor el constituyente, además de la autonomía política y administrativa, también otorgó a las corporaciones municipales autonomía financiera y tributaria, aunque limitadas por las exigencias de los principios de legalidad administrativa (para la financiera en general) y de autoimposición y reserva de ley (en la tributaria en particular). Y señala que la autonomía financiera y tributaria de las municipalidades costarricenses debe ser entendida como una autonomía limitada a establecer, vía acuerdo municipal, la vigencia de los tributos que, legalmente, sean creados en su favor por parte de la

Asamblea Legislativa.

A nuestro entender, el análisis de Rodríguez Vindas no se contrapone a la jurisprudencia de Sala Constitucional existente en la materia, aún cuando este autor considera que el Alto Tribunal (al reconocer a las municipalidades poder tributario originario) extendió la autonomía municipal en materia tributaria más allá de los límites constitucionales, violentando los principios de autoimposición y reserva de ley en la materia. Veamos en qué sustenta su argumento.

Con motivo de la acción de inconstitucionalidad interpuesta por la Cámara de Comercio de Costa Rica contra el artículo 15 de la Ley N° 6752 del 6 de mayo de 1982 (14) en el voto N° 1631-91 de las 15:15 horas del 21 de agosto de 1991, la Sala Constitucional estableció los alcances del término "autorización" contenido en el artículo 121 inciso 13). En lo conducente, dispuso la Sala:

"La autorización de los impuestos municipales que establece el inciso 13) del artículo 121 constitucional, aunque emanada del Poder Legislativo, no es sino un acto de autorización típicamente tutelar, consistente en la mera remoción de un obstáculo legal para que la persona u órgano autorizado realice la actividad autorizada, actividad de que es titular ese órgano autorizado y no el autorizante. La Asamblea Legislativa tiene potestad únicamente para autorizar los impuestos municipales. Autorizar implica que el acto objeto de esa autorización es originado en el órgano autorizado y es propio de la competencia de ese mismo órgano. De ahí que constitucionalmente no es posible que la Asamblea Legislativa tenga un papel creador de los impuestos municipales, en cuanto que son las corporaciones las que crean esas obligaciones impositivas locales (...)"

De acuerdo con Rodríguez Vindas, el planteamiento vertido por la Sala es erróneo desde la perspectiva constitucional, pues está viciado no sólo por la literalidad de la interpretación, sino también en el enfoque de la cuestión al analizar problemas de Derecho Financiero desde la perspectiva del Derecho Administrativo.

En palabras textuales del autor: *"(...) el único poder tributario que tienen las municipalidades costarricense es de naturaleza derivada. Nunca podría sostenerse que dicho poder es de naturaleza originaria pues, este último lo ostenta, con carácter exclusivo y excluyente, la Asamblea Legislativa. (...) De aceptarse la tesis de la Sala, cada Municipalidad establecería los tributos en forma caprichosa (...). De esta manera se propiciaría que los tributos pagados por los contribuyentes de un cantón determinado fueran totalmente distintos de los pagados por los otros cantones (aún sus cantones vecinos) y el criterio de diferenciación vendría dado únicamente por razones de domiciliación. Este parámetro, por si mismo, es insuficiente para establecer en el tratamiento tributario"*

Asimismo, agrega: *"lo más preocupante de la resolución en comentario es que, por su virtud, se priva a la Asamblea Legislativa, órgano representativo por excelencia, de intervenir en el régimen tributario municipal. (...) impide a la Asamblea Legislativa el estructurar un sistema tributario justo (respetuoso de los principios de igualdad, progresividad y capacidad contributiva) a lo interno de las haciendas locales. Asimismo, le veda posibilidad de regular los aspectos generales de los tributos municipales, a efectos de procurar un trato fiscal potencialmente uniforme - respetuoso así del principio de igualdad- dentro del territorio nacional"*

Y finaliza señalando el autor: *"llevada hasta sus últimas consecuencias, la sentencia implica la inconstitucionalidad del Régimen Tributario instaurado a través del Código Municipal y, además, la de cualquier tributo que la Asamblea haya establecido o establezca, de manera genérica, en favor*

de las municipalidades". Dentro de éstos cita el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En términos generales, compartimos el enfoque del problema que hace Rodríguez Vindas, más no sus conclusiones por las siguientes razones:

a) No existe violación al principio de reserva de ley en materia tributaria, por cuanto la "autorización" de los impuestos municipales se hace por ley de la República. Se sigue todo el procedimiento de formación de la ley, por lo que estamos en presencia de una ley que lo es no sólo en sentido formal sino también material.

b) Aún cuando la Sala Constitucional haya establecido que la Asamblea Legislativa lo que ejecuta es un acto de "autorización típicamente tutelar", ello no implica que la Asamblea está obligada a otorgarla; es decir, puede ejercer -y de hecho lo hace- un control indirecto sobre el régimen tributario municipal negándose a "aprobar" el proyecto presentado. En otras palabras, votarlo negativamente.

Dentro de esta tesitura, nos adherimos al criterio de Jiménez Meza cuando afirma que en nuestro devenir legislativo encontramos sendas confusiones entre "autorización" y "aprobación", y que lo que existe en el nivel constitucional es el acto de "aprobación" por parte del Órgano Legislativo de los impuestos que le son propuestos por las Administraciones activas que son las Municipalidades.

c) Los servicios que se brindan en las Municipalidades no son idénticos, ni en cuanto a contenido ni en cuanto a calidad. Por tanto, tampoco tienen que serlo los sistemas tributarios de esas Municipalidades.

Este aspecto ha sido reconocido por la Sala Constitucional al validar la posibilidad de sistemas tributarios distintos, por considerar que los patentados de un cantón no se encuentren en situación de igualdad jurídica frente a los patentados de otro cantón distinto.

De acuerdo con la jurisprudencia -que ha sido constante- de la Sala Constitucional, la principal justificación para imponer tributos municipales 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 aseo y la actividad municipal en general, por lo que deben contribuir con el Gobierno Local"*.

Y menciona la Sala:

"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 de lo más variados, pero sí tienen ciertas características que le 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".

d) El autor confunde impuesto nacional con impuesto local; sólo así puede justificarse que (a partir del voto N° 1631-91) considere la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles como inconstitucional. Téngase presente que, en la especie, nos encontramos frente a un impuesto establecido por el



Estado, en virtud de su poder tributario, cuyo destino específico son las municipalidades. Bajo ninguna circunstancia podría considerarse a este impuesto como de naturaleza local, es decir, como consecuencia del poder tributario municipal, sea éste derivado u originario.

En lo que sí estamos plenamente de acuerdo con Rodríguez Vindas, es en el carácter de "derivado" del poder tributario que atañe a las municipalidades, pero por razones un tanto distintas. Y pasamos a explicarnos:

Sobre el tema de la centralización frente a la descentralización, el Profesor Ortiz Ortiz acertadamente nos advierte:

"El órgano central es (...) el que tiene competencia para crear derecho general, sea: para- todo el espacio, para todo el tiempo, sobre todas las personas y materias de regulación dentro de un Estado; ello salvo limitaciones a título excepcional impuestas por la misma norma de organización del Poder".

Del párrafo transcrito, en conjunción con los numerales 9, 105, 121 inciso 13), 168, 169 y 170 constitucionales, puede extraerse una primera conclusión: en materia impositiva el órgano central es el Estado que actúa a través del Poder Legislativo; y, respecto de su competencia, -en principio- existe una limitación excepcional (relativa a los impuestos municipales) establecida por la misma Constitución Política (art. 121 inciso 13).

Otro elemento importante dentro de la discusión, es que según se desprende de los artículos 1, 105, 130 y 152 de la Constitución Política, el Estado es la única persona pública a contraponer frente a los entes descentralizados, sean estos territoriales (municipalidades) o institucionales (por servicios).

Teniendo en mente ambos aspectos señalados, no está demás referirnos a la doctrina establecida por la Corte Plena, cuando actuaba como Tribunal Constitucional, en relación con el contenido de la "descentralización territorial" y de los alcances de la frase "administración de los intereses y servicios locales" que compete a las corporaciones municipales. En la sentencia N° 4 de las 15:00 horas del 17 de enero de 1963 el Alto Tribunal señaló:

"La autonomía que a las municipalidades otorga el número 170 constitucional, en realidad es la misma independencia que estatuye el párrafo segundo del artículo 129 de las ordenanzas municipales (...), en los siguientes términos: <en el ejercicio de las atribuciones que les señala la ley, las municipalidades procederán con independencia>. La autonomía constitucional quiso reafirmar esa independencia frente al Poder Ejecutivo, como puede verse de las actas de la dicha Asamblea Nacional Constituyente (...). Tal independencia o autonomía, acorde con la norma 169 de la Constitución Política, es para <la administración de los intereses y servicios locales en cada cantón>, que es la función allí consignada para las municipalidades. Desde que la carta no enumera cuáles sean esos intereses y servicios locales, precisa entender que serán los que la le indique, -ley que la Asamblea Legislativa puede modificar y aún derogar-, o los que de hecho se realicen, que desde luego mantendrán su condición de locales en tanto la realidad no los transforme en generales o nacionales(...)"

Dado que el artículo 170 de nuestra Carta Fundamental, en la cual se funda la especial autonomía municipal se limita a establecer que las corporaciones municipales son autónomas, sin más explicación, coincidimos plenamente con la Procuraduría General de la República cuando (con ocasión de la acción de inconstitucionalidad interpuesta por la Municipalidad de Goicoechea contra



la Ley N° 2726 del 14 de abril de 1961, señaló que resulta legítimo remitirse al concepto doctrinario general de autonomía desarrollado en el artículo 188 constitucional, que resulta así aplicable indirectamente a aquél, a condición, eso sí, de adecuar esa aplicación a las características propias y diferentes del órgano municipal.

Dentro de la línea de pensamiento expuesta, no debe olvidarse -como también nos previene la Procuraduría- que la autonomía, *"tanto en la doctrina general como en la Constitución, constituye ante todo un atributo administrativo y formal (de independencia funcional), mediante el cual se garantiza al ente descentralizado un poder exclusivo y excluyente, frente a todo otro órgano de la Administración, en la esfera de su competencia. Justamente es formal en cuanto nada prejuzga, en principio, sobre cual haya de ser el contenido concreto específico de esa competencia, cuya determinación corresponde a la ley (salvo casos definidos por la Constitución), sin embargo (...) si consideramos que la autonomía constituye también, una cierta garantía material (de contenido) respecto de la intangibilidad de determinados atributos o medios esenciales, desde el punto de vista técnico de la actividad del ente, para el ejercicio de su especialidad orgánica. Ahora bien, si como hemos indicado las Municipalidades, a diferencia de las instituciones descentralizadas, carecen precisamente de especialidad orgánica, porque tienen más bien una competencia general, indeterminada, para todos los negocios de su jurisdicción territorial que no estén atribuidos a otros organismo, o reservados al Poder Central, creemos posible concluir en que, para ellas, el concepto genérico de la autonomía es puramente formal y por consecuencia, no es dable derivar de él ninguna clase de garantía material; es decir, no es factible la pretensión de que, por ser autónomas, las municipalidades tengan un derecho constitucional a tener o en su caso, a conservar determinada esfera de competencias. Esta, por el contrario, corresponde a la ley ordinaria, y de ella depende exclusivamente"*.

Visto así el tema de la autonomía municipal y dado el carácter completamente indeterminado de la frase "administración de los intereses y servicios locales", debemos concluir que el poder tributario que se reconoce a las municipalidades (en cuanto a su alcance y contenido) debe estar necesariamente regulado por la ley. Dicho en otras palabras, corresponde a la ley establecer las materias sobre las cuales las corporaciones municipales ejercen su poder tributario. A nuestro criterio, este es el sentido de los artículos 74, siguientes y concordantes del Código Municipal.

En todo caso, independientemente de la validez, de la argumentación expuesta y de la existencia de un poder tributario municipal, sea éste "derivado" u "originario", según la posición que se quiera adoptar, lo cierto es que se trata de un poder que es limitado; y sus límites no difieren de los que atañen al poder tributario del Estado.

Este criterio ha sido aplicado reiteradamente por la Sala Constitucional al resolver diferentes acciones de inconstitucionalidad contra leyes de tarifas de impuestos municipales de diversos cantones. Verbigracia, el voto N° 5749-93 de las 14:33 horas del 9 de noviembre de 1993, mediante el cual se resolvió la acción de inconstitucionalidad interpuesta por la F.E. S.A. y otros contra el artículo 15 inciso a) de la Ley de Tarifa de Impuestos Municipales de San José. N° 5694 del 9 de junio de 1975.

De conformidad con los accionantes, el artículo de marras era contrario al principio de igualdad, porque se discriminaba a las empresas dedicadas a la actividad financiera con una tarifa sustancialmente más alta que la que se aplicaba a las demás actividades productiva, de modo que se incidía en forma especial y más onerosa sobre un reducido grupo de contribuyentes.

Al resolver la acción, declarándola con lugar en cuanto al extremo señalado, la Sala Constitucional

se refirió a la naturaleza de las patentes municipales, al carácter publicístico de los tributos y a los principios del Derecho Tributario, los que aplicó en su análisis sin establecer ninguna distinción, ya fuera para agravarlos o, bien, para atenuarlos.

II. El principio de reserva de ley

A) Manifestación del poder tributario

En el nivel doctrinario suele incluirse el llamado principio de reserva de ley dentro de los límites constitucionales al ejercicio del poder tributario. Nosotros, al igual que autores como J.M. Martín y Rodríguez Usé, nos apartamos de esa línea generalizada por considerar que tal principio no constituye en realidad una delimitación, un margen o una frontera más allá de la cual no deba ser ejercido el poder tributario, sino su único y exclusivo modo de manifestación.

Preferimos también hablar de "reserva de ley tributaria" en lugar de "principio de legalidad tributaria", en tanto -aunque con un origen común- ambos principios tiene implicaciones distintas. En efecto, como nos previene Simón Acosta, el principio de legalidad es el que establece las relaciones entre la norma general o el ordenamiento y el acto singular o acto administrativo, es decir, entre norma y administración. La reserva de ley, por el contrario, es el que se refiere a las relaciones entre la ley y las demás normas jurídicas que no tienen ese rango.

De acuerdo con el autor de cita, "en los orígenes del constitucionalismo el principio de reserva de ley se confunde con el de legalidad, pues la teoría de la separación de poderes impide al Ejecutivo dictar normas generales. La asunción de competencias normativas por el Ejecutivo obliga a plantear el problema de las relaciones entre la norma administrativa y la norma legal, a cuyo efecto el principio de reserva de ley cobra autonomía en relación con el principio de legalidad, cuyo significado actual se reduce a que todo acto administrativo debe fundarse en una norma general autorizante. El significado primario de la reserva de ley es, por el contrario, que una materia, en nuestro caso la tributaria, tiene que regularse por ley y no por reglamento".

Por otra parte, la concepción del principio de reserva de ley como manifestación del poder tributario y no como límite, está asociada a lo que en la doctrina se designa con el nombre de "autoimposición", frecuentemente enunciada con el aforismo "no taxation without representation", que no es más que la idea filosófica del consentimiento de la mayoría (el pueblo), expresado a través de sus representantes democráticamente electos (el parlamento), de ser sujetos pasivos del poder tributario del Estado.

En nuestro ordenamiento jurídico esa noción, que es la típica de un Estado de Derecho, está positivada en los artículos 1 y 9 de la Constitución Política, de los que deriva el "principio democrático" y que, para el caso que nos ocupa, se complementa con el numeral 121 inciso 13) constitucional, que consagra el principio de reserva de ley en materia tributaria, según el cual corresponde "exclusivamente" a la Asamblea Legislativa "establecer los impuestos y contribuciones nacionales".

La jurisprudencia constitucional no se ha detenido a discutir la distinción entre el principio de



reserva de ley considerado como límite del poder tributario o como único medio de manifestación. Más bien lo desarrolla combinando ambos enfoques, sin diferenciar entre uno y otro. Esto se vislumbra con claridad, en el siguiente voto de la Sala Constitucional:

"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 límite tributario y entre los principios constitucionales de la tributación, se encuentran inmersos el principio de legalidad o bien de reserva de ley, el de igualdad o 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 previstos en la ley y no sólo a una parte de ellos y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (...)". (Los destacados son nuestros).

La razón para distinguir entre uno y otro enfoque, radica en la importancia de resaltar la trascendencia del principio en comentario respecto de la obligación tributaria, pues si asumimos que el crédito tributario no es más que el resultante del ejercicio del poder de imposición del Estado (potestad de gravar según le llama la Sala), entonces -como nos previenen J.M. Martín y Rodríguez Usé- "tenemos que admitir que el reverso de dicho crédito, o sea, la obligación tributaria, sólo puede tener lugar como consecuencia de una disposición legal, única forma en que se puede expresar aquella potestad".

B) Ámbito de cobertura material

Dejando de lado la discusión con que hemos concluido el aparte anterior y que bien podría considerarse como de interés eminentemente doctrinario, pues en el nivel práctico es claro que "no hay tributo sin ley que lo establezca", indistintamente del enfoque en que se enmarque el principio de reserva de ley, es más importante establecer su ámbito de cobertura material.

Siguiendo a Pérez Royo, para establecer ese ámbito resulta necesario determinar: a) Cuáles son las prestaciones que se encuentran amparadas por la garantía del principio de reserva de ley; b) Cuáles son los elementos de esa prestación que deben estar contemplados por la ley.

Para responder a la primera de las interrogantes debemos remitirnos a la imprecisa y poco técnica redacción contenida en el numeral 121 inciso 13) de la Constitución Política. Hemos de hacer notar que este artículo no utiliza el concepto genérico de "tributo" sino que habla de "impuestos y contribuciones nacionales", de aquí que sea necesario recurrir al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que en lo conducente desarrolla el artículo constitucional para determinar sus alcances.

De acuerdo con lo que se dispone en el artículo 4 de ese cuerpo normativo: *"son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines"*. También, en el nivel de la jurisprudencia constitucional se ha aceptado la categoría de las contribuciones parafiscales. Por su parte, en los incisos a) y b) del artículo 5, se estatuye que la creación, modificación o supresión, así como el otorgamiento de exención de los tributos, es materia privativa de la ley.



Podría argumentarse que cuando el constituyente incorporó la frase "contribuciones nacionales", tenía en mente también someter al principio de reserva de ley, con iguales implicaciones, otras exacciones o contribuciones de carácter público que pudieran llegar a imponerse y que no fueran tributos en sentido estricto.

Este tema fue analizado por la Sala Constitucional con ocasión de la consulta facultativa de constitucionalidad, planteada sobre el proyecto de "Reforma Integral a la Ley de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional. N° 2248 del 5 de setiembre de 1958 y sus reformas.

Según argumentaba un grupo de entonces diputados, existían serias objeciones de constitucionalidad respecto de la disposición del proyecto de ley que autorizaba a una entidad administrativa (la Junta de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio) a disponer incrementos en las cotizaciones, señalándose al efecto un tope de un 9%, con lo que se violentaba el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política.

Al resolver la consulta, la Sala Constitucional expresamente indicó que las contribuciones referidas, por su naturaleza y efectos, no constituían tributos y por tanto no estaban sujetas al principio de reserva de ley establecido en ese artículo. Específicamente señaló el Alto Tribunal:

"La consulta se plantea por haber sido criterio de algunos legisladores que las cuotas de los servidores activos, deben ser fijadas por acto legislativo en los términos del artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política. Un resumen del argumento de la consulta nos indica que el artículo propone que todo trabajador activo contribuya con 7% de su salario, autorizándose a la Junta de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional, para aumentar esa cuota hasta el 9% de ser necesario y se alega que esa fijación no puede ser delegada, como se propone por ser materia reservada a la ley. Como el fundamento de la consulta se encuentra en el inciso 13) del artículo 121 de la Constitución Política, que indica que le corresponde a la Asamblea Legislativa establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y como ya se indicó que los aportes de los trabajadores, empleadores o patronos y el Estado a un régimen de pensiones o jubilaciones no es de naturaleza tributaria, la norma no resulta inconstitucional". (Voto No. 1925-91)

Vemos, entonces, como la Sala Constitucional reduce - exclusivamente a materia tributaria- el contenido de la reserva de ley contemplada en el artículo 121 inciso 13) constitucional.

De acuerdo con Pérez Royo, la Constitución española, siguiendo el ejemplo italiano, ha establecido un criterio de máxima amplitud, empleando, en lugar del término tributo, el de prestación personal o patrimonial de carácter público. Y especifica el autor, "...dichas prestaciones patrimoniales públicas vienen a coincidir grosso modo con el concepto de tributo (...). En el bien entendido de que dicho concepto cubre, no solamente los tributos en sentido técnico o estricto, sometidos a la normal legislación tributaria, sino también otras prestaciones que, siendo sustancialmente tributarias, escapan a la normativa típica de los tributos. El ejemplo más significativo es el de las cotizaciones de Seguridad Social".

Respecto del tema que nos ocupa, también es de suma importancia destacar la duda planteada por importantes sectores de la doctrina sobre la aplicación del principio de reserva de ley a las contraprestaciones correspondientes a los servicios prestados por el Estado en régimen de monopolio, tales como energía eléctrica, telecomunicaciones, combustibles y otros). La discusión, sin embargo, ha sido prácticamente archivada pues modernamente se parte de la base de que la contraprestación que percibe el Estado del consumidor o usuario es un precio, regido por las reglas del derecho contractual.



Somos del criterio que en nuestro ordenamiento la discusión mencionada no es verdaderamente trascendente, pues las tarifas o precios por los servicios que brinda el Estado o sus instituciones han de ser fijados por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos, de acuerdo con las pautas establecidas en su ley. Existe así una manifestación relativa del principio de reserva de ley.

Por lo que se refiere a la segunda de las interrogantes que nos habíamos planteado, la respuesta está dada en el mismo inciso a) del artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el que se especifican los elementos estructurales esenciales de un impuesto que deben estar contemplados por ley; o sea, el hecho generador de la relación tributaria, la tarifa del impuesto, la base imponible y el sujeto pasivo. En términos generales, se trata de elementos determinantes de la identificación de la prestación y de su cuantificación.

También se considera necesaria la intervención de la ley en "todos aquellos puntos de la disciplina del tributo que afectan a lo que podríamos llamar el estatuto del contribuyente, a sus derechos y garantías frente a la Hacienda Pública (...)". Por el contrario, no quedan comprendidos dentro de la garantía del principio de reserva de ley, "aquellos aspectos de la regulación relativos a elementos procedimentales o formales propios de la ejecución de la ley: lugar del pago, plazos, etc., los cuales forman el ámbito típico de la normativa reglamentaria".

C) El carácter relativo del principio de reserva de ley

Ya hemos dicho que en nuestro ordenamiento jurídico los elementos esenciales estructurales del tributo deben estar expresamente definidos en la ley. Nos resta ahora establecer si esto implica o no una manifestación del principio de reserva de ley en forma absoluta o relativa.

Como dice Pérez Royo, *"en el primer supuesto, la ley debe llevar a cabo de manera acabada la completa regulación de la materia a ella reservada, sin dejar espacio para la integración de su disciplina por una fuente, distinta. En cambio, en el caso de la reserva relativa, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida, en todo o en parte, por una fuente secundaria"*.

La jurisprudencia de la Sala Constitucional ha establecido que en Costa Rica el principio de reserva de ley es relativo, al señalar:

"No existe lesión del artículo 121 inciso 13) constitucional, en primer término, por estar definidos los elementos esenciales del tributo, y en segundo, porque la variación permitida al Ejecutivo no es una delegación de la función legislativa, sino que en la misma ley se establecen los términos mediante los cuales puede el Ministerio de Hacienda hacer la modificación de la tarifa del impuesto, actividad que implica la observancia de criterios objetivos, que en este caso deben entenderse referidos a la última frase de la sentencia de la Corte, recién transcrita, que señala que el ejercicio de esa facultad del Poder Ejecutivo ha de ser con miras a lograr que se cumplan los fines que la ley persigue".(Voto No. 321-95)

Debemos entonces entender que se pueden dejar al ámbito del Ejecutivo, el desarrollo de aspectos que no son esenciales del tributo. Incluso, es posible moverse dentro de los parámetros estableci-

dos por la ley respecto de uno de esos que sí han sido definidos como tales. Veamos lo dicho por la Sala Constitucional respecto del impuesto de ventas y la confección por parte del Ejecutivo de la lista de productos que conforman la canasta básica:

"Fue el propio legislador, habida cuenta de los factores variables como los que interactúan en la economía de un país y para dar cabal cumplimiento a los fines de la ley -en cuanto a la exención mencionada-, el que delegó, en el Poder Ejecutivo, en forma relativa, la posibilidad de determinar cuáles son los artículos o mercancías que, en un momento determinado deben conformar la Canasta Básica Alimentaria -que es la que se encuentra exenta del pago del impuesto, independientemente de los artículos que la conforman-, de manera que. la exclusión o inclusión por parte del Ejecutivo de determinadas mercancías en esa lista a que se refiere el artículo 9 de la Ley de Impuesto sobre las Ventas, no implica una delegación de la "Potestad Tributaria" -que le compete exclusivamente a la Asamblea Legislativa-, o usurpación de la misma por parte del Ejecutivo, sino que implica una consecuencia de la naturaleza o índole del impuesto y de los factores económicos variables que obligan, en algunos casos, a incluir nuevos artículos, todo ello con la intención de que se cumplan los fines que la ley persigue". (Voto No. 730-95)

En lo que a las tasa se refiere, el párrafo final del artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios quiebra el principio visto en tanto, salvo prohibición expresa de la ley, permite variar su monto por la vía del Reglamento, siempre que ello sea para cumplir su destino en forma más idónea y que exista intervención previa de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos.

III. Límites al Poder Tributario

Para que un tributo sea constitucional no basta con la existencia de la ley que lo crea, sino que es necesario, además, que esa ley se ajuste expresa o implícitamente a los principios que emanan de la Constitución.

Ahora bien, ¿cuáles son estos principios que actúan como límites del poder tributario? En términos generales, se habla de criterios o principios formales y materiales. Se suele hablar del principio de reserva de ley como un criterio formal. Dentro de los materiales se listan los principios de capacidad económica, de generalidad, de igualdad, de progresividad y de no confiscación. Nosotros, por razones obvias, incluimos también los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Como nos previene Pérez Royo, *"el principio de capacidad económica funciona en una determinación negativa, como límite para el legislador en la configuración del tributo. El legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que en el mismo se ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica"*.

El principio de capacidad económica deriva de la relación de los artículos 18 y 33 de la Constitución Política, en que se consagra el de igualdad ante las cargas públicas y que implica que cada uno debe contribuir conforme a sus posibilidades, y que no es más -como lo ha dicho el Tribunal Constitucional español- que la *"exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra"*.



Veamos la forma en que este principio ha sido enfocado por la Sala Constitucional:

"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". (Voto No. 633-94)

Por su parte, el principio de igualdad consiste en el derecho de cada uno a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias. En otras palabras, siguiendo la tesis de la Corte Suprema de los Estados Unidos, este principio implica la *"obligación del legislador de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un tributo, dentro de la categoría, grupo o clasificación razonable que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en manifiestos propósitos de hostilidad contra determinadas clases o personas"*.

Respecto de este principio, la Sala Constitucional se ha pronunciado en los siguientes términos:

"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 estipula a la actividad de los casinos y salas de juego l.a naturaleza de la actividad, el tipo de consumidores a los que se dirige, el mayor porcentaje de utilidad que pueden generar, justifican el trato diverso que no puede considerarse inconstitucional en tanto el tributo sea aplicable de manera de negocios, sin que diferenciación entre ellos". (Voto No. 2359-94)

El principio de igualdad no difiere grandemente del principio de generalidad, en tanto este último implica también la prohibición de discriminaciones o privilegios en materia tributaria. En forma específica este principio conlleva que el tributo se aplique a todos los que se encuentran en la misma categoría, grupo o situación.

A su vez, el principio de progresividad implica que en la medida en que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza; es decir, los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.

Sobre este principio resulta ilustrativo el siguiente voto de la Sala Constitucional:

"... sí 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 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 quien 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 ". (Voto No. 1925-91)

El principio de no confiscatoriedad implica que, por la vía del tributo, no se anule el derecho de propiedad; es decir, no se de un desapoderamiento de un parte sustancial de la utilidad, renta o beneficio resultante de una explotación razonable o del valor del capital.

"El Estado -ha dicho nuestro tribunal constitucional- 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 disposiciones 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, v 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". (Voto No. 5749-93)

Finalmente, los principios de razonabilidad y proporcionalidad implican que la norma no sólo debe ser justa, sino también idónea para alcanzar un fin propuesto o, como lo ha llamado la Sala, "la adecuación mesurada de los medios al fin".

IV. Conclusiones

1. El poder tributario es una derivación de la soberanía, que es un atributo fundamental del Estado. Dentro de este contexto, es claro que la soberanía, en tanto que poder, únicamente puede entenderse en la medida en que disfruta de una doble dimensión (interna y externa), que ciertamente ostenta un contenido político pero también y sobre todo tiene una configuración jurídica.
2. Soberanía no es sinónimo de poder desorbitado, sino que -por esencia- está sometida al Derecho (la Constitución), emanada del poder constituyente en ejercicio de la misma soberanía. Por esta razón el poder constituyente es inicial, autónomo e ilimitado.
3. Si bien Costa Rica es un Estado unitario, que es el titular de las potestades públicas, existen otros entes que forman parte de la estructura estatal: entes descentralizados territoriales y municipalidades) e institucionales (instituciones autónomas). Respecto de los últimos, es claro que por su naturaleza jurídica no ejercen poder tributario. Por su parte, las municipalidades ejercen un poder tributario derivado.
4. El principio de reserva de ley no es un límite constitucional al ejercicio del poder tributario, pues no constituye una delimitación, un margen o una frontera más allá de la cual no deba ser ejercido el poder tributario, sino que es su único y exclusivo modo de manifestación.
5. "Principio de reserva de ley tributaria" y "principio de legalidad tributaria", no son sinónimos y tiene implicaciones distintas. El principio de legalidad es el que establece las relaciones entre la norma general o el ordenamiento y el acto singular o acto administrativo, es decir, entre norma y administración. La reserva de ley, por el contrario, es el que se refiere a las

relaciones entre la ley y las demás normas jurídicas que no tienen ese rango.

6. Están sometidos al principio de reserva de ley los elementos estructurales esenciales del tributo; es decir: hecho generador de la relación tributaria, la tarifa del tributo, la base imponible y el sujeto pasivo. En términos generales se trata de los elementos determinantes de la identificación de la prestación y de su cuantificación.
7. En Costa Rica, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, el principio de reserva de ley en materia tributaria es de carácter relativo, pues resulta factible dejar al ámbito del Poder Ejecutivo el desarrollo de aspectos que no son esenciales del tributo. Incluso es posible moverse dentro de los parámetros establecidos por la ley respecto de uno de esos que sí han sido definidos como tales.
8. El poder tributario esta sujeto a los principios que expresa o implícitamente emanan de la Constitución. Estos principios son los de capacidad económica, de generalidad, de igualdad, de progresividad y de no confiscación. También se incluyen los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

c) El criterio de territorialidad en el ordenamiento tributario costarricense

[SALAZAR PORTILLA]³

A. Los criterios de vinculación en la doctrina

Antes de entrar en el análisis de lo que la legislación y jurisprudencia costarricense han establecido en relación a la territorialidad, como criterio de vinculación para establecer la sujeción a gravamen, es importante ver, en primer lugar, la conceptualización que la doctrina ha realizado en torno a dichos criterios, afin de facilitar la comprensión global del tema sirviendo como punto de partida en el análisis crítico del caso costarricense.

Como es bien sabido, los criterios de vinculación, sujeción o conexión como también se les conoce en la doctrina, se refieren o señalan la relación, vinculación o conexión existente entre el contribuyente y el hecho gravado. Es importante destacar que, al menos en su origen, no son criterios propios del Derecho Internacional general, sino que más bien surgen en el plano de la realidad de acuerdo a los intereses prácticos de los países. El objeto del presente estudio es señalar, a partir de los criterios de vinculación que plantea la doctrina, cuál es el criterio que adopta el ordenamiento jurídico costarricense, indicando igualmente cuáles son las particularidades que lo caracterizan.

En términos generales, suele decirse que los criterios de vinculación pueden estar referidos a las características del contribuyente, en cuyo caso se les denomina criterios de vinculación subjetivos,

o bien pueden aparecer relacionados con el otro extremo de la relación jurídica tributaria, el hecho imponible, en cuyo caso se les denomina criterios de vinculación objetivos.

FERREIRO LAPATZA, al referirse al concepto de hecho imponible, establece la diferenciación entre el elemento objetivo y el elemento subjetivo del hecho imponible, al decir: *"El elemento objetivo o material del hecho imponible está constituido por un hecho considerado en sí mismo, objetivamente aislado de cualquier vinculación personal...El elemento personal o subjetivo es el vínculo que une a una persona con el elemento objetivo, y que según lo dispuesto por el legislador en cada caso determina en esa persona la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria"*

En definitiva, ese vínculo del elemento subjetivo con el objetivo, es el que efectivamente determinará la sujeción a gravamen. Cuando la sujeción se refiere al hecho imponible considerado en forma objetiva, nos referimos a los criterios de vinculación objetivos, en tanto que si la sujeción a gravamen viene establecida más bien por las características propias del sujeto, habríamos de criterios de vinculación subjetivos. Es a partir de esta distinción general, que la doctrina crea, utilizando una nomenclatura propia y en otro plano de discusión -como un problema de aplicación de las normas financieras en el espacio-, los principios que contienen los criterios de sujeción a gravamen.

De esta forma, SAINZ DE BUJANDA al señalar que la distinción principal que debe darse en cuanto a los criterios de vinculación, está referida a la contraposición entre el principio personal y el principio territorial, nos los define en el siguiente sentido:

"... los dos principios que en lógica jurídica son susceptibles de contraponerse son el principio personal y el principio territorial. Rige el primero de ellos -personal- cuando es la condición o cualidad del sujeto -cualquiera que sea el lugar en que resida o en que se produzca, el hecho o acto que le afecte- la que decide la aplicación de la norma y el nacimiento, para dicho sujeto, de los efectos que la norma entraña... Rige, en cambio, el principio territorial cuando es el territorio o lugar en que el hecho se produzca, o en el que la persona resida, el que decide la ley aplicable y determina, en consecuencia, los efectos que para las personas que realizan los hechos o que residen en el territorio derivan de las normas que, por tal circunstancia, sean de aplicación..."

Este autor concluye que las distinciones hechas a partir de esta separación principal, en realidad no son más que manifestaciones de uno u otro principio. Así por ejemplo, cuando nos referimos al criterio de la residencia, se señala, que en realidad estamos invocando una de las manifestaciones más claras del principio de territorialidad, tal y como se expuso anteriormente.

ABAD, DIAZ, HERRERO, y MEJICA coinciden con la distinción elaborada por el maestro Sáinz de Bujanda dejando establecida la clasificación de la siguiente manera:

"Otra cuestión es la relativa a determinar quiénes o qué hechos o relaciones han de someterse a lo que se dispone en la norma tributaria. En relación con este asunto, conviene recordar el doble carácter del Estado como organización personal y como corporación territorial. De esta doble condición, surgen dos fundamentos que dan lugar a los principios de personalidad y territorialidad. De acuerdo con el primero, estarán sometidos al poder impositivo del Estado los que a él pertenecen en calidad de nacionales o ciudadanos, cualquiera que sea el lugar en donde residan. De acuerdo con el segundo, -el de territorialidad-, se encontrarán sujetos a dicho poder todos aquellos -tanto nacionales como extranjeros que se encuentran en una determinada relación con el Estado, ya sea ésta de carácter personal domicilio, residencia, estancia), ya de carácter económico (posesión de bienes en el Estado, participación en hechos o actividades que se realizan en el Estado).

En definitiva, este segundo principio toma en consideración el territorio, como indica su nombre. Si el hecho imponible o alguno de sus elementos o quienes lo realizan tienen una relación real con el territorio del Estado se sujetarán al poder impositivo de ese Estado. Esta fundamentación de carácter territorial que compone o integra el principio que nos ocupa, tiene un marcado predominio sobre el principio de personalidad en el derecho tributario moderno "

Nótese como estos autores, hacen coincidir la distinción entre el principio territorial y el personal con la distinción del Estado como corporación territorial y como organización personal, respectivamente. Según se analiza más adelante, ante la ausencia de una norma expresa en el ordenamiento jurídico costarricense que justifique la aplicación del criterio de territorialidad, nuestra Constitución al establecer la soberanía del Estado en el territorio de la República -entendido éste en sentido amplio está refiriendo en el fondo a la distinción apuntada del Estado como corporación territorial.

De otra parte, igualmente se señala el hecho de que en el moderno Derecho Tributario, existe un uso más generalizado del principio de territorialidad. Por ello, vale la pena cuestionarse acerca de la razón de ser para considerar que el criterio de nacionalidad ha quedado relegado frente al criterio de territorialidad. SAINZ DE VICUÑA, indica:

"El ejercicio del poder tributario tiene por finalidad detraer una parte de la renta nacional para financiar las actividades estatales. El presupuesto de ingresos es siempre un porcentaje de la renta nacional. Lo que resultaría antijurídico y crearía, por tanto, toda suerte de conflictos sería pretender que el presupuesto de Ingresos se nutriera así mismo de un porcentaje de la renta nacional de otros países. De tales consideraciones, concluye, deriva la necesidad de que la tipificación de hechos imposables se circunscriban a los que tengan lugar dentro del territorio nacional; es decir, los que han de tener un carácter territorial son los hechos imposables, con el objeto no de no detraer más rentas que las puramente nacionales. Incluso así se producen gravámenes sobre rentas extranjeras, lo que se intenta limitar a través de 'ris convenios de doble imposición".

De esta forma, consideramos que razones de respeto a la soberanía de otros países, al limitar la imposición a aquella originada dentro del territorio nacional, son el sustento para preferir la aplicación del criterio de territorialidad sobre el personal.

Un problema que va de la mano con la aplicación de los criterios de sujeción, que no es el tema central del presente estudio, pero que no podemos dejar de mencionar, es el que se refiere al lema de la doble imposición internacional. En efecto, cuando ocurre una contraposición entre el principio de territorialidad y el principio de personalidad, como criterios de sujeción de países distintos, surge la problemática de la doble imposición internacional. Esta situación ocurre o se da, por roces entre dos o más poderes tributarios de distintos países, lo cual se traduce en la aplicación de criterios de vinculación diferentes y en donde la solución ya es acertada trasciende las fronteras de los Estados formando Convenios o Tratados bilaterales o Multilaterales (la otra forma de solución se da en el seno de la legislación de cada ordenamiento jurídico considerado individualmente).

Ahora bien, lo que nos interesa evidenciar de todo lo indicado, es el hecho de que la doctrina española más representativa en la actualidad, en forma casi que unánime coincide en señalar la distinción entre el criterio de la territorialidad y el de la nacionalidad para establecer los criterios de vinculación de los sujetos pasivos.

Otros autores, en cambio, no establecen esta distinción de una forma tan clara y precisa, proponiendo una clasificación que, prima facie, pareciera separarse de la empleada hasta acá, aunque en nuestro criterio, se trate tan solo de una distinción formal. En este sentido, VALDES



COSTA señala:

El derecho Internacional Tributario tiene como objeto la regulación de los hechos tributarios de carácter internacional, ya sea por la nacionalidad, domicilio o residencia de los contribuyentes, ya por el lugar donde estos celebran sus negocios, ya por el lugar donde los hechos ocurren".

De igual forma. GIULIANI FOUNROUGE, al referirse al problema de la doble imposición internacional, señala:

"Colocada la cuestión en el terreno jurídico, advertimos que los criterios atributivos de potestad fiscal utilizados separadamente o combinados se fundan unas veces en circunstancias de orden personal, como la nacionalidad y la residencia del sujeto, y en otros casos en circunstancias de índole económica, como son la sede de negocios y la fuente en que se origina la riqueza gravable y que podemos ordenar de la manera siguiente:

Criterios atributivos de potestad tributaria:

1. *Sujeción Personal:*

a) *Nacionalidad: b) residencia*

2. *Sujeción económica*

a) *Sede de negocios: b) Fuente"*

Al señalar cuáles son los criterios de atribución de potestad tributaria. VILLEGAS señala cada criterio en forma independiente, definiéndolos de la siguiente manera:

"a) Nacionalidad: *Es el más antiguo, y consiste en sostener que el derecho a gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, entendida, esta como el vínculo que une a un individuo con el país. Según este criterio, cualquiera que sea el lugar donde este viva, trabaje, tenga ganancias o posea sus bienes, debe tributar en el país al cual está vinculado por la ciudadanía...*

b) Domicilio: *Según este criterio, la facultad de gravar corresponde al Estado en donde el contribuyente se radica con carácter permanente y estable. Corresponde hacer presente la diferencia que existe entre el domicilio civil y el fiscal. Este último se apoya en elementos tangibles que facilitan la recaudación del tributo, quedando entonces reducidos los elementos del domicilio civil (corpus y animus) al corpus. Quizá el hecho de no ser el concepto del domicilio fiscal claro y unánime en la doctrina y en la legislación comparada ha descalificado en alguna medida a este elemento como atributivo de potestad tributaria.*

c) Residencia: *Este criterio se diferencia del anterior en que para atribuir potestad tributaria se tiene en cuenta la simple habitación en un lugar sin que concurra la intención de permanencia*

d) Establecimiento permanente: *se entiende por establecimiento permanente (o estable) el emplazamiento o instalación que sirve para ejercicio de actividad económica en un país por parte del propietario que está domiciliado o ubicado en el extranjero. Según este criterio, el hecho de existir establecimiento permanente en un país, da derecho a este país para gravar la actividad económica que allí se desarrolla....*

e) Fuente: *Este criterio establece que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde esa riqueza se genera. Puede ser el lugar de radicación de los bienes,*

o en general el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio residencia o nacionalidad".

Desde nuestra perspectiva, las distinciones señaladas hasta acá en cuanto a la clasificación de los criterios de vinculación, son formas de representar el problema desde distintos puntos de vista, todas coincidentes en última instancia. En efecto, la ubicación de la doctrina española de criterios como el de domicilio o residencia dentro del criterio de territorialidad, es el mismo que encontramos en los autores suramericanos en forma separada, o bien, como un criterio de sujeción más bien personal. Lo importante es que el cuadro fáctico de todos los criterios de vinculación en uno u otro caso no es excluyente, con lo que no queda ningún apartado discriminado o excluido. Sin embargo, para nuestros propósitos, si creemos importante realizar la distinción original entre el criterio de personalidad y el criterio de territorialidad, enmarcando en el primero la estricta relación de un elemento propio del sujeto en relación con el hecho imponible (nacionalidad) y dejando en el segundo las hipótesis en donde la sujeción ocurre en razón de la realización o permanencia del contribuyente en un determinado territorio (domicilio, residencia, establecimiento permanente, fuente). Ello, en razón de que tal y como se analizará adelante, es el criterio de territorialidad en sus diversas manifestaciones el que adopta la legislación costarricense.

B. El criterio de territorialidad en la legislación y jurisprudencia tributaria costarricense

Sin apartarse de la tradición de los países en vías de desarrollo, la legislación costarricense sigue el denominado criterio de territorialidad en materia tributaria. La aplicación de este principio. se ha dicho, nace en primera instancia de la aplicación del propio texto constitucional cuando en el artículo 6 se define la soberanía del Estado:

" El Estado ejerce la soberanía completa v exclusiva en el espacio aéreo de su territorio, en sus aguas territoriales en una distancia de doce millas a partir de la línea de baja mar a lo largo de sus costas, en su plataforma continental y en su zocato insular de acuerdo con los principios del Derecho Internacional. Ejerce además, una jurisdicción especial sobre los mares adyacentes a su territorio en una extensión de doscientas millas a partir de la misma línea, a fin de proteger, conservar y explotar con exclusividad todos los recursos y riquezas naturales existentes en las aguas, el suelo y el subsuelo de esas zonas, de conformidad con aquellos principios. (Reformado por Ley No. 5699 de 5 de junio de 1975)"

En materia tributaria específicamente, nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios no contiene una norma expresa que determine la aplicación de este principio, ni por tanto la extensión en cuanto a la aplicación de esta norma. Sin embargo, la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento si se refieren específicamente al tema de los criterios de sujeción adaptando la aplicación del criterio de territorialidad.

Antes de entrar en el análisis de lo establecido en esa ley, conviene decir que. en nuestro criterio, utilizando la Constitución Política como fuente de derecho en materia tributaria, así como la normativa especial de cada uno de los impuestos aplicables en nuestro país, en especial la Ley de Impuesto sobre la Renta, es posible afirmar que en Costa Rica rige el criterio de territorialidad. Por tal motivo, iniciamos señalando como define la Ley de Impuesto sobre la Renta el criterio que nos ocupa.

El primer impuesto sobre las rentas o beneficios económicos de las personas físicas o morales en nuestro país, se introdujo en el año de 1946, por medio de la Ley No. 837 de 20 de diciembre de 1946, la cual empezó a regir a partir del 1.º de octubre de ese mismo año. Una serie prácticamente innumerable de reformas siguieron a la Ley de comentario. La principal de ellas se hizo a través de la Ley No. 1789 de 18 de setiembre de 1954. Esta reforma prácticamente modificó todo el contenido de la Ley, y de ella proviene la primera definición del criterio de territorialidad el cual se estableció de la siguiente forma:

"Artículo 2. Las personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica, pagarán el impuesto sobre las rentas que obtengan dentro del país y las personas no domiciliadas en él. Lo pagarán sobre las rentas que obtengan de bienes, empresas o negocios situados o realizados en Costa Rica. Se considerarán como rentas gravables las provenientes del trabajo personal, cuando consistan en sueldos u otras remuneraciones que el Estado abone a sus Representantes oficiales en el extranjero- diplomáticos o consulares- o a otras personas a quienes encomiende la realización de funciones fuera del país.

También se aplicará el impuesto a las rentas obtenidas por las sociedades de hecho, por los patrimonios hereditarios mientras permanezcan indivisos, por los bienes administrativos en virtud de fideicomiso o encargo de confianza, sea que dichos bienes estén destinados a personas no nacidas aún. o a cualquier otro fin. (Así reformado por Ley No. 1789 del 18 de setiembre de 1954)"

Sobre este artículo 2, podemos hacer los siguientes comentarios: a) Rige para esa norma el principio de territorialidad, en razón del lugar del domicilio de las personas, b) Igualmente rige el principio de territorialidad en razón de la fuente en donde se generan los ingresos. De esta forma un no domiciliado, que realizara actividades lucrativas podría estar gravado con este impuesto, c) Establece un caso de excepción a la regla de territorialidad, para gravar la remuneración recibida por aquellos sujetos a quienes el Estado encomiende realizar funciones fuera del país. Nótese que esta norma puede considerarse como un caso de excepción. toda vez que abarca hipótesis distintas de los diplomáticos o consulares, en cuyo caso se podría argumentar que el diplomado o consulado es una extensión del territorio nacional, d) Finalmente, la norma se refiere al caso de sociedades de hecho, sucesiones indivisas, fideicomisos y encargos de confianza incluso de un no nacido, en una muestra clara de ausencia de técnica legislativa, toda vez que este párrafo de la ley hace alusión más bien al tema de los contribuyentes y no al criterio de sujeción aplicable.

d) El Derecho Tributario como disciplina científica sustantiva

[PÉREZ DE AYALA]⁴

1. Delimitación del objeto de la Ciencia del Derecho Tributario.

Ante las dificultades que plantea un tratamiento sustantivo del Derecho Financiero, como disciplina autónoma, un sector de la más calificada doctrina pretende acotar la materia en torno a un sector principalísimo del Derecho Financiero, es decir, en torno al Derecho Tributario. "Precisamente por



la diversa naturaleza de las materias que componen la vasta trama del Derecho Financiero, parece más conforme con un exacto criterio sistemático adoptar como objeto de una disciplina jurídica diferenciada tan sólo aquella parte del Derecho Financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, cuyas normas son, en efecto, susceptibles de coordinarse en un sistema científico, por ser las que regulan de un modo orgánico una materia bien definida, la relación jurídico-tributaria desde su origen hasta su realización".

En efecto, si como antes apuntamos, la definición de una disciplina jurídica ha de hacerse por su objeto, esto es, por las relaciones jurídicas que regula, su autonomía científica dependerá de las peculiares características de dichas relaciones, que las hagan difícilmente encajables en las diversas disciplinas autónomas ya existentes dentro del ordenamiento jurídico general. Se impone, pues, para construir la ciencia del Derecho Tributario, examinar detenidamente su objeto.

Una dificultad previa, sin embargo, hemos de resolver. ¿Qué relaciones jurídicas han de considerarse su objeto? El problema está ligado a la propia denominación del Derecho Tributario, y ha sido resuelto de varia manera en la doctrina.

Los autores alemanes, suelen limitar su estudio a la construcción jurídica del impuesto, excluyendo, en consecuencia, la consideración de los otros ingresos públicos. Hensel, por ejemplo, dice que queriendo hacer una distinción entre el Derecho Financiero y el Tributario según las grandes categorías de las entradas y las salidas, el derecho tributario se refiere a las entradas, pero no las comprende exhaustivamente, ya que los ingresos del Estado provienen también de los empréstitos y de la actividad económica privada de los entes públicos; de las tasas por determinadas prestaciones del Estado, de los monopolios, etc. Más amplio es, en cambio, el criterio de la doctrina italiana, que suele incluir en sus tratados de Derecho Tributario el estudio de las tasas e, incluso, de otros ingresos. La diferencia entre ambas posturas, sin embargo, es más formal que esencial, más sistemática que científica, ya que como ha apuntado Sáinz de Bujanda, "como la teoría jurídica del impuesto está mucho más elaborada, la solución suele consistir en componer la parte general con el estudio de la relación jurídica impositiva y en referirse después genérica y difusamente a esa relación, o en general a la teoría jurídica del impuesto, cuando se aborda en la parte especial el estudio de las tasas y de los tributos que no tienen naturaleza impositiva".

En cierto modo, pues, parece más lógico la postura alemana, aparte de ser más rigurosamente científica. No puede olvidarse que, como observa Hensel, la razón por la que la reunión de los impuestos es fecunda y didácticamente importante, es "su común ordenación conforme a los principios del Estado de derecho".

Es, en consecuencia, preciso, para definir un Derecho Tributario autónomo, investigar los principios y categorías en que se despliega la base común de todas las figuras impositivas. Sólo mediante el aislamiento científico de la relación jurídico-tributaria de las demás relaciones jurídicas podemos construir aquella disciplina con su propia sustantividad.

2. La autonomía del Derecho Tributario a través de su objeto

La relación jurídica tributaria, aparece como aglutinante justificador de la autonomía científica del Derecho Tributario.

Su segregación del Derecho Administrativo

Más para que esta se defina con tal motivo, es preciso considerar tan sólo lo que Alberto Hensel llamara "el Derecho Tributario material", siguiendo la terminología predominante en la doctrina alemana, esto es, la teoría del presupuesto de hecho y de sus consecuencias jurídicas (nacimiento, contenido y extinción de la obligación de pagar el Tributo, fundados sobre la realización de aquel supuesto), distinguiéndolo, así del Derecho Tributario administrativo, o formal. Y esta distinción es, teóricamente, tanto más clara cuanto más se convenga en considerar como origen de la relación jurídica tributaria al presupuesto de hecho, en lugar del acto de imposición.

Como ha dicho Jarach, no hay lugar para relación jurídica tributaria autónoma, si se la considera como un complejo de derechos y deberes, tanto de naturaleza material como de naturaleza formal! S, a pesar de la caracterizada opinión en contra de Giannini, por ejemplo.

Si se sigue, en efecto, la posición de este último la conclusión necesaria es matizar la autonomía científica del Derecho Tributario, considerándolo un sector dentro del Derecho Administrativo. "Admitir la autonomía estructural del Derecho Tributario o negarla, es fuente de diferentes maneras de ver la relación jurídica tributaria, es decir, de diferentes definiciones de ésta y de diferentes métodos de estudio del Derecho Tributario".

En efecto, puede entonces afirmarse del Derecho Tributario que, en él, el Estado ejercita facultades de soberanía y autoridad mientras que en el Derecho Administrativo sólo hace actuar las segundas. Por otra parte, es también cierto que la esencia de las normas administrativas está en la prestación de un servicio público, en tanto que no está aquí la sustancia del Derecho Tributario, ya que puede afirmarse que la actividad fiscal se antepone a la función administrativa de prestación de servicios y que ambas se complementan, jurídicamente, pero no se confunden.

No el Derecho Financiero, en general, sino el Derecho Tributario material, repetimos, se destaca como disciplina autónoma en virtud de las anteriores ideas, "con procedimiento especial de trabajo y dotada de instituciones características y de un ordenamiento jurídico con contenido peculiar" y a la que no es "el elemento administrativo el que da la fisonomía propia".

La fisonomía propia surge, así, de los rasgos peculiares del impuesto como categoría jurídica. La relación jurídica tributaria, según hemos de ver en un capítulo posterior, tiene rasgos propios y peculiares irreductibles a las categorías jurídicas elaboradas en otras ramas de la Ciencia del Derecho.

Berliri, ha pretendido, sin embargo, incluirla en el grupo un tanto extenso y heterogéneo, de las obligaciones de dar de Derecho Público, y para apoyar su argumento se refiere, concretamente a la requisita, a la apropiación, a la leva militar, etc.

Pero como Monteiro observa, es difícil encuadrar en moldes conocidos a la obligación pecuniaria del Tributo. "Algunos autores hablan de "derecho de crédito" o de "crédito abierto" en favor del Tesoro. Pero, de hecho, estas expresiones no parecen traducir, en rigor la naturaleza de la norma tributaria o de la relación que por virtud de ella, se establece entre el Estado y el contribuyente. El crédito envuelve un hecho o razón de deuda, anterior a la obligación, correspondiente a esta y en la cual queda implicada inmediatamente; siendo una anticipación de ingresos, de orden contractual, implica un reembolso o compensación. En su esencia profunda consiste en el aplazamiento de un pago. Tiene siempre por base la confianza del acreedor en el deudor. Ninguno de estos caracteres



se descubren en el impuesto". Además, "el mandato tributario no invoca razón de pago ni promete aplicación, sino en términos generales y vagos, a las cantidades recibidas en virtud de la obediencia que le fue prestada. Desliga al contribuyente de cualquier expectativa de compensación en servicios públicos. En relación a estos, las esperanzas o derechos de los individuos y de la colectividad resultan de la ciudadanía o del hecho de la presencia en la comunidad —y no del pago de las cuotas tributarias— ...La norma tributaria surge independientemente de cualquier promesa, compromiso o responsabilidad para con los individuos o colectividades llamadas a cumplirla", con lo que, evidentemente, se separa de otras instituciones como la expropiación, etc., igualmente con la requisita administrativa, es clara la diferencia: Esta es "un. modo de adquisición de bienes por vía de autoridad, determinado por necesidades públicas y urgentes, que, no dejando lugar al empleo del proceso menos violento, da lugar a justa indemnización".

"El impuesto proviene de un acto de soberanía; es pagado por efecto directo de este, sin espíritu de retorno. Constituye una forma normal de adquisición de bienes, para proveer a las necesidades generales del Gobierno".

"La requisita presupone, por su naturaleza, un derecho del Estado sobre los bienes del ciudadano, dada una situación de necesidad; no de otra manera podría explicarse su efectividad; e implica el arbitrio de los órganos administrativos, tanto en la decisión acerca del estado de las necesidades y de los bienes que deben soportar la acción estatal como del proceso de ejecución. La propia idea del impuesto —manifestación de soberanía— consentido o concedido por la colectividad, confirmado anualmente por los órganos que la representan, adaptado por estos a la cobertura de los gastos autorizados —envuelve una negación simultánea de un derecho del Estado sobre los bienes o el trabajo de los individuos y del sistema de apreciación administrativa... En el impuesto, la colectividad, por medio del órgano soberano representativo autoriza, concede o consiente. En la requisita, el Estado, basándose en su derecho y usando de su autoridad, exige invocando su posición de necesidad".

"La naturaleza especial de la norma del impuesto fijando en moldes rígidos tanto la acción del fisco como la de los contribuyentes, excluye toda la apreciación de circunstancias por los agentes de aquella: no dependen de la administración que, en muchos casos, apenas es llamada a ejercer funciones de fiscalización"

No puede negarse la luz que arrojan estas ideas, las que encuentran su demostración doctrinal en la construcción de la relación jurídica tributaria como concepto y categoría científica, frente al poderoso movimiento moderno de absorción del Derecho Tributario en el Derecho Administrativo (recuérdense, entre los defensores de esta tendencia, a Gaetano, Giannini, Deni, santi- Romano, Presutti, Vitta, etc.).

3 Pronunciamento de la PGR

Reflexiones acerca de la potestad tributaria

[Procuraduría General de la República]⁵

El poder tributario del Estado, como potestad soberana de exigir contribuciones a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción o bien conceder exenciones, no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política.

Esta potestad tributaria del Estado, se traduce en el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario, y entre los límites constitucionales de la tributación, se encuentran inmersos el principio de legalidad, reserva de ley, igualdad o isonomía, generalidad, no confiscación. Como bien lo ha dicho la Sala Constitucional "...los tributos deben de emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstos en la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser tal la identidad, que viole la propiedad privada (artículos 33, 40, 45, 121 inciso 13) de la Constitución Política)" (Voto N° 1341-93 de las 10:30 horas del 29 de marzo de 1993).

Si bien el Estado en un momento determinado y bajo ciertos presupuestos, mediante una Ley ordinaria exonera del pago de impuestos de una manera general y abierta, ello no le otorga a los beneficiarios un derecho ad perpetuam para seguir disfrutando de la exención otorgada, por cuanto implicaría crear una limitación a la potestad impositiva del Estado, creando una inmunidad tributaria indefinida que no contempla la propia Constitución Política.

Lo anterior implica, que si el legislador pudo haber otorgado exenciones en un momento dado, las mismas pueden ser derogadas o modificadas por una ley posterior, sin que ello resulte arbitrario por sí solo. Sobre el particular valga citar al Profesor Washington Lanziano:

"En síntesis, los constituyentes al crear exenciones, no se abstienen ni se autolimitan, ni renuncian, sino que ejercitan positivamente el poder tributario, aunque se le llame poder de eximir, implicando consecuentemente el establecimiento de exenciones, una limitación del poder tributario de los legisladores ordinarios, en tanto no se hayan previsto la posibilidad de que éstos puedan derogar o alterar las exenciones constitucionales.

Lo mismo corresponde aseverar respecto de las exenciones creadas por las normas legales ordinarias: leyes y decretos de las Juntas, es decir, que en ningún caso significan abstención, autolimitación o renuncia del poder tributario, sino ejercicio de éste". (Teoría General de la Exención Tributaria; Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1979)

Paralela a la poder tributario del Estado - que es un poder originario, tenemos el poder tributario de las corporaciones municipales como un poder derivado, que les permite proponer a la Asamblea Legislativa sus propios proyectos para crear, modificar o extinguir tributos. Sobre el particular la Sala Constitucional ha dicho:

"VI).- POTESTAD IMPOSITIVA MUNICIPAL.- En su sentencia No. 1631-91 de las quince horas quince minutos del veintiuno de agosto de mil novecientos noventa y uno, al analizar una acción de inconstitucionalidad contra el artículo 15 de la Ley del Impuesto de Patentes de la Municipalidad de Puntarenas, la sala señaló que tratándose de tributos municipales, la competencia de la Asamblea Legislativa a que se refiere el inciso 13) del artículo 121 de la Constitución Política, es la de autorizar los impuestos y expresamente indicó en el considerando II : "...La Asamblea tiene potestad únicamente para autorizar los impuestos municipales. Autorizar implica que el acto objeto



de esa autorización es originado en el órgano autorizado y es propio de la competencia de ese mismo órgano. De ahí que constitucionalmente no es posible que la Asamblea Legislativa tenga un papel creador de los impuestos municipales, en cuanto que son corporaciones las que crean esas obligaciones impositivas locales, en ejercicio de la autonomía consagrada en el artículo 170 de la Constitución y por su naturaleza de entidades territoriales corporativas, es decir de base asociativa, capaz de generar un interés autónomo distinto del Estado, y las someten a la aprobación legislativa que condiciona su eficacia.

Autorizar no conlleva potestad alguna de reformar ni imponer programas o criterios de oportunidad, salvo que la norma que exige la autorización expresamente disponga en contrario, lo que no ocurre en este caso con la respectiva norma constitucional (art. 121 inc. 13). Así las cosas, la Asamblea puede rechazar un nuevo impuesto municipal, pero no establecer uno distinto no originado en la voluntad municipal, ni introducir disposiciones como la aquí impugnada en la autorización de un impuesto municipal o sus modificaciones. Las Municipalidades no hacen a la Asamblea Legislativa una mera proposición, sino que deben poder someterle verdaderas fijaciones impositivas. Esto significa que el acto impositivo municipal es terminal y definitivo, creador del impuesto en un procedimiento tributario abierto al efecto por cada municipalidad, no inicial en un presunto procedimiento legislativo con igual función, como si fuera simple proposición sujeta a la voluntad constitutiva y libre del legislador. Por consiguiente, la fijación tributaria municipal enmarca la materia del pronunciamiento legislativo, cuya función es tutelar y no constitutiva del impuesto municipal, y cuyo resultado consecuente solo puede ser la autorización o desautorización de lo propuesto, no la sustitución de la voluntad municipal. Debe admitirse que, dado el silencio constitucional al respecto, los motivos de la autorización legislativa o de su denegación bien pueden ser de mérito u oportunidad y no meramente legales o constitucionales, pero aún así la disposición legislativa solo puede ser una de las dos, autorización o desautorización, y no creación del impuesto municipal en lugar y con suplantación de la municipalidad.

Lo contrario es violación de la autonomía municipal constitucionalmente garantizada, que incluye la potestad de fijar impuestos para sostenimiento de la Municipalidad y que prohíbe -aunque la sujete a autorización legislativa- privar a ésta de tal potestad, para trasladarla, en último término, a la voluntad única y excluyente de la Asamblea legislativa". (Voto N° 4072-95 de las 10:36 horas del 21 de julio de 1995. En confirmación de esta jurisprudencia, véase también sentencia 2197-92, considerando VI y sentencias Nos. 3494-94, 4497-94 y 4510-94) "VII).-



ADVERTENCIA: El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final de cada documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 6683 (Ley de Derechos de Autor y Conexos); reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley N° 6683. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y la digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

- 1 PÉREZ ROYO Fernando. (1994) Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Cuarta Edición. Editorial Civitas, S.A. Madrid. Pp. 46-52.
- 2 BERTOLINI MIRANDA Ernesto (2000). Poder Tributario y Vinculación Constitucional. Artículo de Revista. Ivstitia. Año 14, No. 159. Marzo 2000. Pp. 9-21.
- 3 SALAZAR PORTILLA Fernando (1997). El criterio de territorialidad en el ordenamiento tributario costarricense. Artículo de Revista. Revista Ivstitia. Año 11, No. 126-127. Junio-Julio 1997. Pp. 21-25.
- 4 PÉREZ DE AYALA José Luis (1968). Derecho Tributario I. Editorial Derecho Financiero. Madrid. Pp. 8-13.
- 5 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen: 489 del 12/12/2006. C-489-2006. 12 de diciembre de 2006. Dirigido al Máster. Mario Víquez Jiménez. Presidente Ejecutivo, PANI. Redactado por: Lic. Juan Luis Montoya Segura. Procurador Tributario.