



## PRINCIPIO DE IGUALDAD EN DERECHO TRIBUTARIO

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Principios Tributarios.
Palabras Claves: Principios Tributarios, Principio de Igualdad Tributaria, Principio de Capacidad Contributiva, Principio de Proporcionalidad.	
Fuentes de Información: Doctrina, Jurisprudencia.	Fecha: 28/05/2014.

### Contenido

<b>RESUMEN</b> .....	2
<b>DOCTRINA</b> .....	2
<b>Igualdad Tributaria</b> .....	2
<b>A. Delimitación Conceptual</b> .....	2
<b>B. Derivaciones</b> .....	3
<b>El Principio de Igualdad Tributaria</b> .....	5
<b>JURISPRUDENCIA</b> .....	12
<b>1. El Principio de Igualdad Tributaria</b> .....	12
<b>2. Contenido del Principio de Igualdad Tributaria</b> .....	13
<b>3. Implicaciones del Principio de Igualdad en Materia Tributaria</b> .....	15
<b>4. Principio de Igualdad Tributaria, Capacidad Contributiva y Proporcionalidad en la Determinación de los Impuestos</b> .....	18
<b>5. Igualdad Tributaria</b> .....	21

## RESUMEN

El presente informe de investigación reúne información sobre el **Principio de Igualdad en Materia Tributaria**, para lo cual es aportada la doctrina y jurisprudencia que definen este principio, ponderan su aplicación a los casos prácticos y establece su relación con otros principio de índole tributaria como la Proporcionalidad y el de Capacidad Contributiva.

## DOCTRINA

### **Igualdad Tributaria**

[Arias Sosa, J.A.]<sup>i</sup>

[P. 145] Con este precepto, tanto en su modalidad general como particular, se obtiene la certidumbre de que las eventuales distinciones deben reposar sobre un soporte racional.

#### **A. Delimitación Conceptual**

El principio asoma con los inicios del sistema republicano<sup>1</sup>. No resulta posible imaginar un Estado Democrático sin él. Su intención es la eliminación de toda diferencia odiosa, poner fin a los privilegios infundados.<sup>2</sup> "La igualdad tributaria es una consecuencia de la igualdad de todos ante la ley,...."<sup>3</sup>

Este postulado, en su acepción ordinaria, determina un mismo trato para los que se encuentren en circunstancias idénticas, pero -al mismo tiempo- un tratamiento diferenciado en situaciones diversas. La genuina igualdad, comentan en otro medio, consiste en aplicar la legislación a los distintos casos según las disparidades naturales entre ellos.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> "..., el principio de igualdad aparece en el siglo XVIII con la ruptura de la monarquía y el advenimiento del sistema republicano." Corti, 1994, p. 275.

<sup>2</sup> Localmente nos cuentan que recibió su primera formulación legal en el Derecho Público surgido de la Revolución Francesa. Aunque había sido enunciado previamente por Adam Smith en 1767. Villalobos, 1991, p. 51.

<sup>3</sup> Luqui, 1993, p. 42

<sup>4</sup> Corte Suprema Nacional Argentina citada por Luqui, 1993, p. 48.

Los jueces constitucionales patrios, por su parte, y a tono con otros precedentes<sup>5</sup>, anotan lo siguiente: "... la igualdad supone que toda persona será tratada en la misma forma, por igual, cuando se encuentre en idéntica situación, en todas y cada una de las relaciones jurídicas que constituyan".<sup>6</sup>

En este orden de ideas, entonces, iguales prestaciones tributarias por los iguales y desiguales aportaciones tributarias por los desiguales.<sup>7</sup> Estando en las mismas condiciones, el gravamen debe ser igual

[P. 146] para los contribuyentes y viceversa<sup>8</sup> "*En sentido contrario: estando en diferentes condiciones, el gravamen debe ser distinto para los contribuyentes*"<sup>9</sup> El principio también opera, ha dicho acertadamente la Sala Constitucional, cuando se exime de deudas con el fisco.<sup>10</sup> Dotándose con ello de globalidad al precepto.

La doctrina anglosajona, al referirse al tema, sin alejarse de lo aquí reseñado, divide el postulado en igualdad horizontal (a un mismo nivel de manifestación de riqueza corresponde una idéntica cantidad de impuesto) e igualdad vertical (a diversa manifestación incumbe una dispar carga impositiva).<sup>11</sup> Nótese que se trata de una igualdad jurídica, no de aquella de carácter aritmético (simple división del monto por gasto público entre el número de habitantes de un Estado). Razón que, en buena medida, aclara la existencia de disparidades.

## **B. Derivaciones**

El precepto, consecuentemente con lo que venimos explicando, no impide que los congresistas nacionales establezcan grupos diferenciados. Ello será legítimo mientras

---

<sup>5</sup> Ver al respecto: S. Cp. #5749-93 citada por Navarro, 1998, p. 46; Corte Plena #32-63, #15-69 citada por Torrealba y Rodríguez, 1992, p. 16.

<sup>6</sup> S. Cp.: #1287-99. En esto seguimos a Albiñana, 1992, p. 71.

<sup>7</sup> En esto seguimos a Albiñana, 1992, p. 71.

<sup>8</sup> En sentido contrario: estando en diferentes condiciones, el gravamen debe ser distinto para los contribuyentes. Ver al respecto: Corte Suprema Nacional Argentina citada por Luqui, 1993, p. 49; S. Cp. #633-94 citada por Navarro, 1998, p. 46.

<sup>9</sup> S. Cp.: #2581-99

<sup>10</sup> Doctrina hacendística anglosajona citada por Corti, 1994, p. 273.

<sup>11</sup> "...no repugna, en consecuencia, al principio constitucional de la igualdad, la creación de grupos o categorías de contribuyentes, siempre que éstos respondan a discriminaciones fundadas ..." Luqui, 1993, p. 47. Ver en igual sentido: Torrealba y Rodríguez, 1992, p. 16.

la discriminación este justificada.<sup>12</sup> Es más, hay quien considera que el principio exige la formación de categorías homogéneas (de acuerdo a los diferentes niveles de poder económico)<sup>13</sup>

Por tanto, contrarían el postulado "... *aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables...*"<sup>14</sup> Lo mismo se dice, y con mayor vehemencia, si se afecta la dignidad de la persona humana<sup>15</sup>

Bastante coincidentes, con los párrafos anteriores, resultan varias resoluciones del alto tribunal. En que se pronuncia sobre distinciones autorizadas, por ende objetivas, y que respetan al hombre. Veamos:

"Resulta legítima una diferenciación de trato cuando exista una desigualdad en los supuestos de hecho, lo que haría que el principio de igualdad sólo se viola cuando se trata desigualmente a los iguales..."<sup>16</sup>

[P. 147] "..., la Asamblea Legislativa optó por condonar un grupo delimitable de obligaciones tributarias valiéndose de un parámetro objetivo y razonable, ... No se estima, por tanto, que la diferenciación que surge a partir de ahí sea contraria al principio de igualdad"<sup>16</sup>

*"Tratándose de situaciones tácticas distintas, es válido que el legislador establezca consecuencias jurídicas igualmente diversas. El mismo numeral 33 permite la imposición de diferenciaciones no contrarias a la dignidad humana, por lo que no resulta correcto afirmar que la distinción acusada sea inconstitucional,"*<sup>17</sup>

Pero para finalizar este aparte debemos ser enfáticos en algo. Se propone que la igualdad, en el ámbito tributario, no se detenga en el dintel de la ley.<sup>18</sup> En otras palabras, se requiere de una aplicación efectiva del precepto. La igualdad formal debe tornarse en igualdad material. Los poderes públicos deben crear las condiciones

---

<sup>12</sup> Corti, 1994, p. 279.

<sup>13</sup> Tribunal Constitucional Español citado por Carrera, 1993, p. 96.

<sup>14</sup> Navarro, 1998, p. 47.

<sup>15</sup> S. Cp.: #1287-99.

<sup>16</sup> S. Cp.: #2581-99.

<sup>17</sup> S. Cp.: #4844-99.

<sup>18</sup> Albiñana, 1992, p. 71.

necesarias. Salvo juicio razonable, no podrán variar sustancialmente sus decisiones en supuestos análogos.<sup>19</sup> Dilucidado lo atinente a la igualdad, conviene pasar a examinar ahora lo relativo al cercano tópico de la generalidad.

### **El Principio de Igualdad Tributaria**

[Alvarado Jiménez, C; y Videche Pereira, R]<sup>ii</sup>

**[P. 43]** La igualdad es otra de las garantías que forman parte de los derechos de los contribuyentes; surge con la idea de sustituir el anterior sistema de sociedad clasista por una nueva concepción de la sociedad y el ordenamiento jurídico, basado en la igualdad de todos los hombres; además pone fin a todo un sistema de privilegios que había dejado de tener fundamento, o razón de ser, en la nueva etapa postrevolucionaria.

Es de esta forma que toda norma que establezca diferencias y tratos discriminatorios entre los ciudadanos se considera arbitraria y contraria al fundamental principio de igualdad, por lo que el principio "surge como reacción a un sistema de privilegios y discriminaciones, en el momento de producirse la revolución se considera arbitrario y carente de toda justificación, un nuevo orden sustentado en concepciones distintas de sociedad y derecho."<sup>20</sup>

La igualdad como principio de Justicia Tributaria es objetivo fundamental de la Constitución y por mandato de ésta los poderes públicos han ido promoviendo la

**[P. 44]** igualdad de hecho, ya que el verdadero sentido de la igualdad es que "los ciudadanos pueden acceder a otros bienes superiores, protegidos Constitucionalmente, se trata de que todos los ciudadanos lleguen a encontrarse en una verdadera y efectiva situación de igualdad."<sup>21</sup>

Es muy difícil y vago definir lo que se entiende por igualdad, en todo el desarrollo de la doctrina no hallamos una definición muy precisa de este principio; "la igualdad supone el trato equitativo ante la ley fiscal, de manera que el reparto de la carga tributaria se haga por igual entre todos los contribuyentes, lo que significa el tratamiento igual para iguales y desigual para desiguales."<sup>22</sup> Bajo este principio, se justifican las desigualdades que en materia tributaria se dan con el trato diferenciado previsto por el legislador

---

<sup>19</sup> Ver al respecto: Carrera, 1993, p. 95; Pérez, 1997, p. 37.

<sup>20</sup> LEJEUNE op.cit. p.123.

<sup>21</sup> LEJEUNE ibid. p.131

<sup>22</sup> CORTES, op. eit p.91

para la distintas categorías de contribuyentes; de ahí que "las leyes tributarias no deben tratar a todo el mundo de la misma manera, por el contrario tienen que ser iguales en condiciones iguales y en caso de desigualdades de condiciones, la igualdad impone que la ley de un tratamiento desigual a las situaciones correspondientes."<sup>23</sup>

Este principio no es tan antiguo como el principio de legalidad, sino que surge con el advenimiento del sistema republicano. En las pasadas monarquías existieron grupos sociales que estaban exentos de obligaciones tributarias, como la nobleza y el clero, por lo anterior es que nace el principio de igualdad tributaria, no

**[P. 45]** solo como límite al legislador, sino como derecho fundamental del ciudadano, "este principio ha sido interpretado como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del poder legislativo, con la consecuencia de que si éste lo viola, el poder Judicial, como supremo intérprete de la Constitución, puede invalidar la ley que infrinja este principio, el desarrollo jurídico ha establecido que se trata de norma perfecta y por lo tanto, la no-correspondencia del ejercicio del poder fiscal con este límite establecido por la Constitución, invalida la ley que incurra en esta violación."<sup>24</sup>

El Estado se limita, en primera instancia a exigir el pago de tributos con fines fiscales, para cubrir las funciones que conllevan a mantener los gastos públicos, por lo que "los tributos deben reunir los requisitos de imparcialidad, generalidad y uniformidad inherentes a la igualdad"<sup>25</sup>

Con respecto a lo anterior la Sala Constitucional en la acción N°2028-95, señala que "en cuanto establece un tributo para toda clase de premios que concedan los industriales, por conllevar un trato desigual, injustificado y carente de toda objetividad y razonabilidad, al tener como sujeto pasivo de la obligación tributaria únicamente al industrial, no incluyéndose a los comerciantes por limitarlo a los industriales nacionales o que residan en el territorio nacional. Los tributos deben emanar de la ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes

**[P. 46]** previstos en la ley no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (artículos 33, 40, 45, 121 inciso 13 de la Constitución Política)."<sup>26</sup>

---

<sup>23</sup> JARACH ( Diño), op.cit., p. 110.

<sup>24</sup> Ibid, p.107.

<sup>25</sup> MARTÍN op.cit.p. 104.

<sup>26</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, acción N°2028-95 de las 15hrs 20 min del

Como se ha expuesto, el principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir con los gastos del Estado en proporción con su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes; lo cual no necesariamente priva al legislador de crear nuevas categorías especiales, con la condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable.

De manera que resulta contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecte a todas las personas que se encuentran en la misma situación; sino que incida en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación Constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. Al establecerse un monto desproporcionado para algunos de los contribuyentes, a tal punto de convertirlo en confiscatorio, al existir exceso en la cuantía prevista por el legislador, es que también hay violación del principio de igualdad."<sup>27</sup>

**[P. 47]** El principio de igualdad tributaria supone dos aspectos: paridad de tratamiento con exclusión o prohibición de cualquier privilegio o discriminación por razón de nacimiento, clase, religión o raza, "con esto el principio de igualdad no solo prohíbe discriminaciones, cuando con ellas se trata de hacer efectivo el principio."<sup>28</sup> Por lo tanto, el legislador no puede introducir discriminaciones arbitrarias; es decir, que no correspondan a principios o fines recogidos en la norma fundamental, siendo así que este principio está muy relacionado con la no - arbitrariedad.

Lo que interesa para fijar esta igualdad es que no se hagan distingos con el fin de favorecer a una determinada categoría, como dice Jarach "los distingos de categorías de contribuyentes deben ser pues, razonables y no arbitrarios y no deben tener un propósito de hostilidad o de favorecimiento."<sup>29</sup> De hecho; lo que hay aquí es una

---

21 de mayo de 1995.

<sup>27</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N°5944-99 de las dieciséis horas veinticuatro minutos del dieciocho de agosto de mil novecientos noventa y ocho. Ven igual sentido

los votos 580-95 y el voto N° 5749-93.

<sup>28</sup> SERRANO LOZANO (Carmelo), Exenciones tributarias y derechos adquiridos. Buenos Aires,

Editorial Tecnos, 1988p.28.

<sup>29</sup> JARACH, op cit. P. 112.ver en este sentido lo manifestado por nuestra Sala Constitucional. "La aplicación del principio de igualdad se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar." (Voto de la Sala Constitucional N°633-94 de las quince horas dieciocho minutos del treinta y uno de enero de mil novecientos noventa y cuatro) En similitud voto N°554-95.

igualdad relativa, que tiene que atender a la protección de las desigualdades naturales. "Constituyendo así obligación para los costarricenses pagar las cargas públicas establecidas por el Estado para contribuir con los gastos públicos, obligación que tiene rango Constitucional en los términos del artículo 18 y que en virtud del principio de igualdad, consagrado en el artículo 33 de la Constitución Política, no cabe hacer excepciones ni establecer situaciones de

**[P. 48]** privilegio por la que se establezcan exenciones de pago de los impuestos establecidos, correspondiendo al poder Ejecutivo disponer la recaudación de las rentas nacionales (artículo 140 inciso 7 de la Constitución Política)"<sup>30</sup>

El problema que se presenta es el límite que tiene el legislador para crear y aplicar desigualmente las normas jurídicas. "El principio de igualdad no exige para sí establecer a priori, ningún criterio o contenido material, el legislador puede perseguir cualquier fin, mediante la fiscalidad con la condición de que al hacerlo no produzcan normas arbitrarias."<sup>31</sup>

El legislador puede entonces perseguir el fin mediante la fiscalidad, con la condición de que al hacerlo no genere normas arbitrarias, "pronunciarse sobre la arbitrariedad o no - arbitrariedad de las normas, sobre la existencia o no de un fundamento objetivo de los posibles tratamientos jurídicos, diferenciados que el legislador pueda establecer será por tanto el control de Constitucionalidad de las normas jurídicas desde el punto de vista del principio de igualdad."<sup>32</sup>

"La aplicación del principio de igualdad se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales,

**[P. 49]** de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar."<sup>33</sup>

De lo anterior, se puede afirmar que la igualdad implica que todos han de ser tratados como iguales, con independencia de las posibles diferencias entre los individuos. Como bien lo ha dicho la Sala Constitucional "el principio de igualdad significa que no se

---

<sup>30</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 5398-94, de las quince horas veintisiete minutos del veinte de setiembre de mil novecientos noventa y cuatro.

<sup>31</sup> LEJEUNE, op.cit. p!42.

<sup>32</sup> CORTÉS,op.citp.91.

<sup>33</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N°633-94 de las quince horas dieciocho minutos del treinta y uno de enero de mil novecientos noventa y cuatro) En igual sentido ver voto

N°554-95.

pueden introducir desigualdades discriminatorias, aunque sí desigualdades razonables, justificadas por cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica; porque dar un tratamiento similar a situaciones *desiguales, conllevaría una mayor desigualdad. Dar un tratamiento diverso a situaciones distintas es compatible con un Estado democrático y social de derecho, por los valores que éste consagra: Justicia, Libertad, Igualdad, Seguridad Jurídica y Solidaridad. En materia tributaria, la igualdad supone un esfuerzo económico de la sociedad pagando impuestos, y por otro, el Estado decidiendo por prioridades las necesidades a satisfacer. La igualdad tributaria implica la intervención sobre las reglas del libre mercado; se trata de un subsistema de normas tributarias dentro del sistema jurídico. La Constitución faculta al legislador para crear leyes que incorporen el principio de igualdad material fundado en razones objetivas.*"<sup>34</sup>

**[P. 50]** Este principio se toma como base del impuesto, como medida de las obligaciones tributarias a soportar por los contribuyentes; "pero la equitativa distribución de la carga tributaria implica la fijación del criterio para determinarla, en este sentido, la doctrina se ha esforzado desde antiguo por encontrar el parámetro con el que medir las distintas situaciones frente a los tributos y a la luz de nuestro derecho positivo debe decirse que este no puede ser otro sino el principio de capacidad económica como criterio material de justicia tributaria."<sup>35</sup>

La igualdad tributaria quiere decir igualdad en condiciones iguales de capacidad contributiva. "La capacidad económica, que mostraba la riqueza formal real y objetiva, o la capacidad de prestación que lo hizo de manera subjetiva y personal se convertirá ahora en capacidad contributiva."<sup>36</sup> Y es así como "un fin fiscal se relaciona con otros fines políticos, sociales y económicos, siendo por ello que a iguales capacidades contributivas puedan o no ser, en todos los casos, iguales capacidades económicas o capacidades de prestación, porque aquellas se diferencian por los fines que a juicio del Estado deben cumplir las riquezas correspondientes."<sup>37</sup>

La igualdad tributaria no toma en cuenta a la persona en sí misma, sino que se relaciona con la capacidad contributiva, "se toma al sujeto en consideración sólo al efecto de ser titular de la riqueza, será a quien la ley le atribuye la producción de

---

<sup>34</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 1266-95, de las quince horas treinta y nueve minutos del siete de marzo de mil novecientos noventa y cinco. Otros votos que nos dicen lo mismo son los votos N° 782-93, y el N° 3327-95.

<sup>35</sup> LUQUI (Juan Carlos).La obligación tributaria, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1989, .P.91-92.

<sup>36</sup> LUQUI, Ibidj.91.

<sup>37</sup> LUQUI, Ibid.94.

**[P. 51]** hecho imponible (contribuyente)"<sup>38</sup> Así, se puede ver que la capacidad económica es una especificación del principio de igualdad y sujeta a los límites que se señalan en la Constitución Política. El considerar al principio de igualdad como límite de aquel, da la posibilidad de establecer supuestos en los cuales la capacidad económica puede considerarse criterio rector de la estructura de los impuestos. Palao Taboada dice que "no sería inadmisibles toda discriminación que se establezca prescindiendo de la capacidad contributiva."<sup>39</sup>

La igualdad vendría a ser entonces la proporción o medida en que el tributo tiene su incidencia sobre las capacidades contributivas. Por lo que se obtiene resultado ciertas consecuencias:

- > Que las personas tienen importancia en cuanto a su relación con sus capacidades contributivas.
- > Los tributos se aplican tomando en cuenta esas capacidades contributivas.
- > No son todos los habitantes iguales ante las leyes tributarias.
- > No va en contra el principio de igualdad la creación de grupos de contribuyentes, siempre que estos se funden por razón de sus capacidades económicas.
- > La progresividad y proporcionalidad armonizan y complementan el principio de igualdad Tributaria.

**[P. 52]** "La igualdad tributaria resulta así una especie dentro del género de la igualdad ante la ley, en la igualdad tributaria es la ley del tributo la que tiene que ser igual frente a capacidades contributivas iguales."<sup>40</sup> Es así también como "en el campo tributario [...] las diferencias de capacidad económica exigen un trato discriminatorio por parte de la norma."<sup>41</sup>

En la creación de los tributos se dan alícuotas progresivas, es decir que gravan proporcionalmente a una categoría, en resumen aquí al hablar de igualdad como principio de Justicia Tributaria no hablamos de una igualdad absoluta, sino más bien relativa, en la cual, "el derecho de cada uno de nosotros a que no se establezcan

---

<sup>38</sup> LEJEUNE, op.cit. P.144

<sup>39</sup> TABOADA op.cit.p.422.

<sup>40</sup> LUQUI op.cit. p.95.

<sup>41</sup> LUQUI, Ibid.p.96

excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias."<sup>42</sup>

El principio de igualdad o isonomía resulta en nuestro ordenamiento de la relación de los artículos 18 y 33, El primero establece la obligación de todos los ciudadanos de contribuir con los gastos del Estado, en tanto el segundo establece el trato igual para todos los iguales. Lo anterior implica que todos los ciudadanos deben contribuir con los gastos del Estado conforme a su capacidad económica, no pudiendo el legislador establecer discriminaciones odiosas.

**[P. 53]** En este sentido la Sala Constitucional ha manifestado que "el principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes."<sup>43</sup> Igualmente dice también la Sala que "de conformidad con esta sentencia el primer tertium comparationis es la capacidad económica del contribuyente y el segundo, las circunstancias concretas tipificadas por las leyes tributarias especiales, siempre que tales supuestos de hecho se ajusten a la realidad."<sup>44</sup>

Lo anterior lleva a pensar en un sistema Tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, de tal forma que "no se puede constituir una regla absoluta, férrea, que obligue al legislador a cerrar los ojos ante la diversidad de circunstancias, condiciones o situaciones que puedan presentarse a su consideración."<sup>45</sup>

En Costa Rica los impuestos se fijan según la capacidad contributiva de los administrados, en el caso de los impuestos progresivos, ejemplos de ello es el Impuesto sobre la renta que quienes ganan menos de 198.400 mil colones mensuales no lo pagan. Cabe mencionar también lo referente al tema de los

**[P. 54]** extranjeros, los cuales gozan según el artículo 19 de la Constitución Política<sup>46</sup> de los mismos derechos y deberes que los ciudadanos.

---

<sup>42</sup> SERRANO, op.cit.p.28.

<sup>43</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia N° 633-94.

<sup>44</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 6624-94

<sup>45</sup> MARTÍN op.cit.p.105.

<sup>46</sup> Constitución Política de la República de Costa Rica, op.cit. art. 19 "Los extranjeros tienen los mismos derechos y deberes individuales y sociales que los costarricenses, con las excepciones y limitaciones que ésta Constitución y las leyes establecen."

Por ello, todos deben contribuir a los gastos públicos, sin embargo en la práctica a veces se presentan situaciones que atentan contra el principio constitucional al dictarse leyes que crean situaciones fiscales privilegiadas; tal es el caso de los pensionados rentistas, quienes son favorecidos por su condición de extranjeros proveedores de divisas al Estado.

Así, "resulta contrario al principio de igualdad, el trato diferente y agratuito, es decir, si no se persigue una finalidad que debe ser concreta y no abstracta. Lo que quiere decir que un sistema de contribución resulta más adecuado entre más recursos o capacidad económica posea. La finalidad entonces, ha sido la de obligar a contribuir en la medida de los ingresos, para hacer cumplir el principio de igualdad ante las cargas públicas, elemento esencial para la legalidad del tributo."<sup>47</sup>

## JURISPRUDENCIA

### 1. El Principio de Igualdad Tributaria

[Sala Constitucional]<sup>iii</sup>

Voto de mayoría:

VII. Sobre la igualdad ante las cartas tributarias y la capacidad económica del contribuyente. Estos principios son corolarios necesarios de la protección que la Constitución Política da a los individuos para que sean tratados ante la Ley en forma no discriminatoria, es decir, que los iguales sean tratados como iguales y los desiguales como tales. En materia impositiva, implica que las cargas tributarias deben ser soportadas en forma similar por quienes se encuentren en la misma situación; en forma más gravosa por quienes disfruten de mayor riqueza; y más levemente por aquellas personas con menores ingresos y bienes. Todo lo anterior en cumplimiento del deber expreso contenido en el artículo 18 constitucional, que ordena a todos los costarricenses, en proporción a sus posibilidades, contribuir para los gastos públicos. Respecto del principio de igualdad ante las cargas tributarias, la Sala se pronunció en la sentencia número 1266-95 de las quince horas con treinta y nueve minutos del siete de marzo de mil novecientos noventa y cinco reiterada, entre otras por sentencia número 2003-5276, de las catorce horas cincuenta y cuatro minutos del 18 de junio de 2003-, en los términos siguientes:

---

<sup>47</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 4788-93 de las ocho horas cuarenta y ocho minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres.) Otros votos que se refieren a lo mismo son los N° 336-91, 337-91, 464-91, y 1209-91.

"[L]a Sala considera que no ha existido violación al principio de igualdad ante la ley, porque no puede entenderse que la igualdad significa que todos han de ser tratados por igual, con independencia de las posibles diferencias entre los individuos. El principio de igualdad significa que no se pueden introducir desigualdades discriminatorias, aunque sí desigualdades razonables, justificadas por cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica; porque dar un tratamiento similar a situaciones desiguales, conllevaría una mayor desigualdad. Dar un tratamiento diverso a situaciones distintas es compatible con un Estado democrático y social de Derecho, por los valores que éste consagra: Justicia, Libertad, Igualdad, Seguridad Jurídica y Solidaridad. En materia tributaria, la igualdad supone por un lado, el esfuerzo económico de la sociedad pagando impuestos, y por otro, el Estado decidiendo por prioridades las necesidades a satisfacer. La igualdad tributaria implica la intervención sobre las reglas del libre mercado; se trata de un subsistema de normas -normas tributarias- dentro del sistema jurídico... La Constitución faculta al legislador para crear leyes que incorporen el principio de igualdad material fundado en razones objetivas." (Ver en este mismo sentido las sentencias números 782-93 de las dieciséis horas con veinticuatro minutos del dieciséis de febrero de mil novecientos noventa y tres, 1160-94 de las diez horas con treinta minutos del dos de marzo de mil novecientos noventa y cuatro, y 3327-95, de las quince horas cuarenta y dos minutos del veintisiete de junio de mil novecientos noventa y cinco).

## 2. Contenido del Principio de Igualdad Tributaria

[Sala Constitucional]<sup>iv</sup>  
Voto de mayoría

I. OBJETO DEL RECURSO: Acusa lesión al **principio de igualdad tributaria** debido al cálculo para el cobro del impuesto de patente comercial realizado a su establecimiento comercial Servicentro El Guarco. Afirma que a otros negocios comerciales mantienen un cálculo diferente.

II. - Ésta Sala en resolución 2003-13235 de las dieciséis horas con cuatro minutos del dieciocho de noviembre del dos mil tres, dispuso

I. El recurrente decide venir en amparo porque la Municipalidad de Carrillo decidió cobrarle a la empresa expendedora de combustible Servicentro Filadelfia la patente desde el año 2000. Alega que, como el margen de ganancia de los expendedores de combustible está fijado por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos, están en una situación distinta a los demás comerciantes, y no se les puede cobrar el canon por patentes municipales. De cobrárseles "dice" se estaría lesionando al principio de igualdad. En consecuencia, la Municipalidad no le puede cobrar la patente a un

expendedor de combustible, puesto que le estaría lesionando sus derechos fundamentales.

II. Está plenamente probado que la Municipalidad de Carrillo pretende cobrar a Servicentro Filadelfia S. A. un monto por patente municipal. Así se desprende del oficio visible a folio 15 y del informe a folio 25. De ese informe, se tiene además por cierto que en Servicentro Filadelfia S. A. no solo se vende combustible, sino que se realizan otras actividades comerciales. Por otra parte, del informe rendido por el Regulador General de los Servicios Públicos, a folio 46, se tiene que en el cálculo del margen de ganancia por venta de combustible, se calcula un porcentaje para el pago de patentes.

III. El problema está en determinar si la Municipalidad puede cobrar patente a los expendedores de combustible o si, por la particular situación de disfrutar de un margen de ganancia fijado por el Estado, no se les puede cobrar tal rubro. La Sala se inclina porque la decisión de la Municipalidad, en este caso, no lesiona ningún derecho fundamental de la empresa amparada. Hay dos razones para fallar así el caso. En primer lugar, porque en el cálculo del margen de utilidad por la venta de combustible está contemplado un porcentaje por patentes. Si se interpretara que los vendedores de combustible están exentos del pago de patentes, entonces se les permitiría apropiarse de un porcentaje que ya la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos aprobó, en el cálculo de la utilidad, para pagar patentes. En segundo lugar, porque se tiene por cierto que la amparada ejerce otras actividades comerciales, que tampoco están exentas del pago de patente.

IV. El problema podría radicar en la disconformidad de la amparada con el monto que le cobran. Sin embargo, este punto no es un asunto de constitucionalidad. Tampoco lo es si el porcentaje que calculó la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos es o no adecuado. Todos estos aspectos son asuntos de legalidad (el destacado no corresponde a la realidad).

III. SOBRE LA LESIÓN AL PRINCIPIO DE IGUALDAD: En reiterada jurisprudencia esta Sala ha indicado que el principio de igualdad que consagra el artículo 33 Constitucional no tiene un carácter absoluto, ya que no garantiza un derecho a ser equiparado a cualquier individuo sin distinción de circunstancias, sino más bien a exigir que no se haga diferencia entre dos o más personas que se encuentran en una misma situación jurídica o en condiciones idénticas, y no puede pretenderse un trato igual cuando las condiciones o circunstancias son desiguales. En el caso concreto la Sala descarta la lesión al derecho a la igualdad del amparable debido a que no se tiene por acreditado que el amparable representante de una estación de servicio de gasolinera reciba un trato diferenciado para el cobro de la patente comercial con otras gasolineras. Aunado a lo anterior, no existe lesión al derecho a la igualdad entre el negocio comercial y otros establecimientos comerciales que se dediquen a otras actividades precisamente

porque están en condiciones diversas. Por otra parte, la Sala reitera el criterio vertido en la jurisprudencia parcialmente transcrita y establece que la disconformidad con el monto que se le cobra por patente comercial es un asunto de legalidad ordinaria. En consecuencia, lo procedente es declarar sin lugar el recurso.

### **3. Implicaciones del Principio de Igualdad en Materia Tributaria**

[Sala Constitucional]<sup>v</sup>

Voto de mayoría

El recurrente reclama que la Municipalidad local ha instaurado el correspondiente cobro de los impuestos de patente municipal contra su representada, fundamentando el cálculo respectivo en los ingresos brutos provenientes de la venta de los combustibles que se expenden en su Estación de Servicio. Además acusa que dicho cobro resulta improcedente, pues de la jurisprudencia constitucional, se puede concluir que al imponerle la Municipalidad recurrida a su representada, un impuesto de patente sobre el ingreso bruto, tal y como si se tratara de un comerciante puro y simple, se infringe el principio de igualdad y produce una violación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Sobre una situación similar a la que se plantea en el presente asunto, esta Sala en la sentencia 2000-08857 de las quince horas cincuenta y siete minutos del quince de octubre del dos mil, en lo conducente indicó:

"...en razón de que la actividad de expendio de combustible, por su naturaleza, se encuentra regulada por el Estado, ello implica entonces que los expendedores de combustible se encuentran en una situación particular que es diferente a la del resto de los comerciantes por cuanto su margen de utilidad está previamente determinado por el Estado a través de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos, lo que no ocurre en la gran mayoría de las actividades comerciales. Tal situación lleva a concluir que el trato que se le ha de dar a este sector de la economía nacional, respecto del pago de los impuestos objeto de este recurso, debe ser diferente en razón de su situación particular. En ese sentido debe recordarse lo dispuesto por esta Sala en diferentes ocasiones respecto del principio de igualdad:

"El principio de igualdad tal y como lo ha sido entendido por el Derecho Constitucional, hace que todos los hombres deban ser tratados igualmente por el Estado en cuanto a lo que es esencialmente igual en todos ellos, esto es, en los llamados derechos fundamentales que están contemplados en nuestra Constitución. En cambio, deben ser tratados desigualmente en todo aquello que se vea substancialmente afectado por las diferencias que naturalmente median entre los ciudadanos." (ver sentencia número 4829-99).

También ha establecido este Tribunal que: "El concepto que contiene el artículo 33 Constitucional, no impide la diferencia de tratamiento, sino solamente aquella que resulte irrazonable o arbitraria; con esto se quiere decir que es constitucionalmente posible reconocer diferencias entre personas o grupos de ellas, a fin de proveer consecuencias jurídicas distintas para cada uno, al amparo del principio que permite tratar de manera igual a los iguales y de forma desigual a los desiguales. Las reglas precitadas obligan a las autoridades encargadas de la emisión de normas jurídicas, no a evitar la categorización, sino a efectuarla con respeto de los principios de racionalidad, proporcionalidad, en procura del equilibrio jurídico entre los administrados" (ver sentencia número 832-98).

En razón de lo afirmado anteriormente, se tiene que el principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, o bien, de acuerdo a su situación particular, de modo tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. Desde esta perspectiva, la situación de los expendedores de combustible es precisamente diferente por cuanto su margen de utilidad está previamente determinado por el Estado y por tal razón, no es razonable ni proporcionado que además de soportar esa carga, se les obligue a tributar en igualdad de condiciones como si se tratara de cualquier otro tipo de actividad comercial. De este modo, resulta contrario a la igualdad, a la razonabilidad y proporcionalidad, el establecimiento y aplicación de un impuesto que si bien es igual para todas las personas, no puede ser exigido en igualdad de condiciones respecto de los expendedores de combustible. Al respecto, esta Sala ha señalado que

"El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuere posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio."

En vista de lo señalado, la Sala estima que el cobro que se les hace a los expendedores de combustible del impuesto de patente municipal del Cantón de San José, en los términos en que se está haciendo, es violatorio del principio de igualdad, así como también irrazonable y desproporcionado; y ello es así por cuanto, el cobro del impuesto no está tomando en cuenta la existencia de un margen de utilidad previamente fijado por el Estado que es el que precisamente hace que la situación de este grupo de comerciantes sea diferente que la del resto. Así las cosas, en mérito de lo expuesto, no procede otra cosa más que la estimación del presente recurso de amparo y la restitución de los recurrentes en el pleno goce de sus derechos, motivo

por el cual, deberán los recurridos tomar en cuenta que la situación particular de los expendedores de combustible es diferente respecto de los demás comerciantes del país, por lo cual la interpretación de las normas que autorizan el cobro del impuesto que están impugnando en esta instancia, deberá ser ajustada en los términos en que se pronuncia la Sala en esta resolución, y la violación al principio de igualdad, como ha quedado dicho, se materializa en el Presupuesto Tributario que pretende aplicar la Municipalidad recurrida, de la siguiente manera:

- a) gravar las ventas brutas, implica, a no dudarlo, trasladar al intermediario la obligación de pago que en esencia le corresponde, si así fuera jurídicamente, al Estado, que es el propietario de los combustibles y el que percibe la integridad del precio;
- b) gravar los impuestos brutos, tendría el mismo efecto; la única parte de la comercialización que hace el expendedor y que queda sujeta al tributo, es la que corresponde al porcentaje fijado por el ente regulador;
- c) cualquier otra solución, implicaría asumir una posición a todas luces desproporcionada y por ello, conculcadora de los derechos fundamentales de los amparados..."

Analizados los alegatos expuestos por el recurrente en el presente asunto y revisados los hechos que se estudiaron en la sentencia número 2000-08857 de las quince horas cincuenta y siete minutos del quince de octubre del dos mil, que lo declaró con lugar; observa esta Sala que en ambos expedientes se expone el mismo cuadro fáctico. En virtud de lo anterior y por no existir motivos que justifiquen para variar lo resuelto, este Tribunal considera que el cobro que se les hace a los expendedores de combustible del impuesto de patente municipal del Cantón de Pococí, en los términos en que se está haciendo, es violatorio del principio de igualdad, así como también irrazonable y desproporcionado; y ello es así por cuanto, el cobro del impuesto no está tomando en cuenta la existencia de un margen de utilidad previamente fijado por el Estado que es el que precisamente hace que la situación de este grupo de comerciantes sea diferente que la del resto. Así las cosas, en mérito de lo expuesto, no procede otra cosa más que la estimación del presente recurso de amparo y la restitución de los recurrentes en el pleno goce de sus derechos.

#### **4. Principio de Igualdad Tributaria, Capacidad Contributiva y Proporcionalidad en la Determinación de los Impuestos**

[Sala Constitucional]<sup>vi</sup>  
Voto de mayoría

IV.- Sobre el fondo: A. La jurisprudencia de la Sala. En el tema que nos ocupa, la Sala conoció de otra demanda de inconstitucionalidad contra la misma norma, de forma muy similar a las infracciones aducidas por el accionante. De ahí que, en cuanto al fondo ésta decisión se encuentra controlada por el precedente, el cual para los efectos de resolver el fondo se citará y luego se darán razones adicionales para desestimar la demanda. De esta manera, por sentencia No. 2009-000309 de las quince horas del diecisiete minutos del catorce de enero de dos mil nueve, esta Sala declaró sin lugar la impugnación contra el artículo 13 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la siguiente manera:

“II.- Sobre la presunta violación a los principios de igualdad y capacidad contributiva. El accionante alega violaciones concretas que a su juicio motivan la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma. En primer término, que la renta presunta lesiona los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica o contributiva, pues faculta a la Administración para presumir una renta anual irreal e ilusoria. Este Tribunal ya ha externado su criterio en relación con alegatos similares a los expuestos por el accionante, relacionados con el tema de la renta presuntiva. En cuanto a la violación de los principios de igualdad y capacidad contributiva, la Sala ha determinado que la renta presunta no lesiona ninguno de los dos. En general, y refiriéndose al tema tributario, el Tribunal ha manifestado que el propósito inmediato que lleva al Estado a establecer los impuestos es contar con recursos para satisfacer las erogaciones que demanda la prestación de los servicios públicos; ni el Estado ni el mercado, pueden por sí solos, solventar las necesidades sociales de sus habitantes. Por tal razón, es indispensable que los miembros de una sociedad colaboren económicamente para cumplir aquellos fines sociales que son de interés de todos, motivo por el cual es preciso que dichos recursos lleguen al fisco en forma oportuna. El pago constituye, entonces, el medio natural para la extinción de la obligación fiscal; al abonar el dinero del monto de la deuda tributaria, satisfaciendo el total respectivo según la liquidación que se ajuste a la ley y en la oportunidad que ella prevé, el contribuyente se libera de las consecuencias que tal obligación fiscal implica. Sin embargo, la obligación constitucional de contribuir a las cargas públicas supone no solo el efectivo pago de impuestos, sino también el deber de suministrar a la Administración información atinente a su situación fiscal, de manera que aquélla cuente con elementos suficientes para corroborar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ahora bien, pueden presentarse casos en los que la Administración Tributaria considere que la información aportada por el contribuyente en cuanto a su situación tributaria no es

cierta o esté incompleta. En tales supuestos, aquella puede aplicar determinados criterios objetivos que le permitan “presumir” con razonabilidad, la verdad real de la cuantía de la deuda, o bien, su inexistencia. Sobre este aspecto, la Sala ha señalado:

“(…) existe un evidente interés público consistente en que los contribuyentes cumplan en forma exacta y ajustada a la ley con sus obligaciones tributarias, siendo de esta manera, el pago justo de los impuestos, un principio de acatamiento obligatorio para los habitantes y el Estado. Las razones expuestas justifican el deber de los contribuyentes de proveer la información necesaria con el objeto de acreditar las situaciones jurídicas tributarias que les conciernan. Por otra parte, el orden constitucional dispone y tutela los principios esenciales y las garantías fundamentales de los contribuyentes. Lo anterior también determina un equilibrio en el orden público, en el cual, justo pago, buena fe, legalidad, objetividad, técnica y razonabilidad, entre otros, son parámetros que no sólo protegen a las personas, sino que además, aseguran la existencia del sistema tributario como fuente de recursos para la realización de los intereses de la sociedad y la democracia.” La Administración debe contar con medios efectivos de control, pues de lo contrario, la evasión y no el pago sería la regla, con el eventual perjuicio para toda la sociedad. Por otra parte, tampoco el principio de igualdad resulta lesionado. Sobre el principio de igualdad aplicado en el ámbito tributario, este Tribunal ha dicho:

"V. Sobre la discriminación del impuesto: Como se ha dicho, el principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De manera que resulta contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra." (sentencia 5749-93). Es así como, en el caso concreto, la norma no viola el principio de igualdad pues se aplica a todas los contribuyentes que cumplan los supuestos que la legislación establece. El hecho de que, entre el grupo de contribuyentes a quienes se aplica la renta presunta, a unos se les asigne una renta mayor que a otros, obedece a las

circunstancias particulares de cada caso que en ningún momento supone una violación del principio de igualdad.

III.- Sobre el carácter sancionatorio de la renta presunta. Alega el accionante en segundo término, que la norma impugnada constituye una "sanción atípica", violatoria de los principios de legalidad, reserva de ley, tipicidad de las sanciones y derecho de defensa, pues castiga una conducta considerada impropia, que no fue tipificada en la Ley como una sanción, no obstante tener naturaleza punitiva. La Sala no comparte el criterio del accionante, en tanto el Tribunal ha considerado que la renta presunta no tiene tal naturaleza, sino que es mera consecuencia de hechos u omisiones del propio contribuyente. El ordenamiento tributario establece una serie de presupuestos normativos o hechos gravados a partir de los cuales surgen obligaciones, los cuales el contribuyente conoce o debe conocer. Asimismo señala las formas de determinación, pago o cancelación, así como la obligación de guardar y conservar los respaldos probatorios de los hechos y actos que tengan trascendencia tributaria. En ese sentido, si el administrado no brinda información completa y cierta sobre los hechos y actos sujetos a la legislación tributaria, tal y como es su deber constitucional, tendrá luego la obligación de demostrar con datos ciertos la verdad sobre la cuantía de su deuda o su inexistencia. La determinación sobre base presunta es un mecanismo que se activa cuando la Administración Tributaria no tiene la posibilidad de aplicar la determinación sobre base cierta, precisamente por motivos atinentes al contribuyente. Al no tener la renta presunta naturaleza sancionatoria, no se violan los principios de tipicidad de las sanciones y non bis in idem. Por otra parte, se trata de una presunción iuris tantum, es decir, un "juicio hipotético" que puede ser desvirtuado por el interesado a través de la prueba correspondiente, lo que garantiza la tutela al derecho de defensa del administrado.

IV.- Sobre el principio constitucional de proporcionalidad. El accionante alega que la determinación de renta sobre base presunta es arbitraria y desproporcionada por sus efectos confiscatorios y que es contraria al principio de igualdad al no atender a la capacidad jurídica de los contribuyentes. Respecto del primer alegato, es oportuno recordar que este Tribunal ha dicho que "...la norma que fija un tributo, debe ser proporcional y razonable, para que no discrimine en perjuicio de una sola persona o actividad frente a las demás" (sentencia número 0633-94 de las 15:18 horas del 31 enero de 1994). Esta proporcionalidad y razonabilidad no sólo se refiere a la generalidad del tributo, sino también al monto o quantum del tributo mismo. En el caso de la renta presunta es oportuno indicar que en la sentencia número 2002-5427 de las 11:13 horas del treinta y uno de mayo, la Sala ratificó la constitucionalidad del soporte legal que tiene la renta presuntiva. Para ello, tomó en consideración el análisis hecho por el Tribunal de Casación en materia tributaria y concluyó que aquélla no viola los principios de razonabilidad, racionalidad y proporcionalidad:

“La jurisprudencia de la Casación despeja finalmente una serie de cuestiones que reafirman la falta de fundamento de esta acción. En primer lugar, las determinaciones presuntivas -como ya se vio- no pueden ser arbitrarias, dado que jurídicamente son el resultado de un método técnico (jurídico, contable). Ese método considera hechos conexos con el hecho generador, toma en cuenta información objetiva y fidedigna sobre el contribuyente, constituye indicios, se realiza sobre cálculos numéricos, e implica -como lo dice aquella Sala- la existencia de juicios de probabilidad, que deben ser razonables, mesurados y acordes con las circunstancias e indicios del hecho gravado. De esta forma, no lleva razón la accionante en cuanto a sus afirmaciones. El orden jurídico impositivo (incluyendo a la Administración tributaria y a los tribunales que ejercen control de legalidad sobre ella), no permite la posibilidad de hacer determinaciones de impuestos antojadizas. Tampoco es cierto que las determinaciones presuntas pueden carecer de sustento, ya que se cimientan sobre un conjunto de circunstancias (el hecho fundamental) que sirve para establecer la obligación. Asimismo, los “juicios de probabilidad” tienen como parámetros a los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Por otra parte, el contribuyente tiene la obligación de proporcionar la información que la ley le requiera para acreditar y verificar las situaciones jurídicas tributarias que le conciernen. De acuerdo con lo expuesto, resulta infundado entonces, decir que dichas determinaciones pueden realizarse sin sustento y que los órganos jurisdiccionales evaden su función contralora sobre ellas al no importarles si son fundadas o infundadas. En este mismo sentido, tampoco es cierto que el contribuyente no puede probar si el cobro se ha efectuado con criterio técnico legal o si es abusivo.” En este sentido, si el accionante estima que la Administración Tributaria ha obviado elementos objetivos al establecer el monto de la renta presunta que le corresponde cancelar, ello constituye un tema de legalidad que deberá discutir en la jurisdicción ordinaria, donde existen varias instancias ante las cuales puede plantear los motivos de su inconformidad.

## **5. Igualdad Tributaria**

[Sala Constitucional]<sup>vii</sup>  
Voto de mayoría

“III.- Sobre el fondo. Lo que se plantea como motivo de inconstitucionalidad, surge de establecer la norma una diferenciación que lesiona el principio de igualdad al tener como sujetos pasivos del tributo que impone a las entidades financieras reguladas por la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF), lo cual carece de justificación. Se reprocha también que la norma establece una doble imposición en materia tributaria con lesión de sus componentes, pues, los representados de los accionantes son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta que deriva, como lo fija la norma, de las utilidades, que es un mismo hecho generador respecto de los mismos

sujetos. El primero de estos argumentos debe rechazarse: a partir de que se trata de entidades reguladas por la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF) autorizadas para la intermediación financiera, no existe parámetro de comparación que constituya un factor determinante que haga de la imposición de la contribución, una diferenciación. Porque, precisamente, las entidades constituyen un grupo plenamente definido: una categoría especial y a ellos se los involucra en su totalidad. La norma se refiere a una contribución obligatoria de los bancos comerciales del Estado, las entidades públicas o privadas autorizadas para la intermediación financiera y los grupos financieros privados autorizados y fiscalizados por la Superintendencia General de Entidades Financieras, de conformidad con la Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional que realicen intermediación financiera, sin excepcionar a ninguna entidad. Por lo que la distinción que reprocha por violación al principio de igualdad a partir de la generalidad o razonabilidad que son condiciones esenciales del tributo (RSC N.º 0633, 15:18 horas, 31 de enero, 1994), es inexistente. Pues, como se alega por los accionantes, se trata de una categoría específica de empresas que, por esta causa, obvia una discriminación en sus elementos. No puede surgir de que se trate de supuestos de hecho iguales, por lo que para introducir diferencias tiene que existir suficiente justificación: fundada y razonable de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados, argumentos a los que apelan los accionantes (RSC N.º 0673, 12:51 horas, 31 de enero, 1997), los cuales, a partir de lo expuesto, deben desecharse: no se trata de condiciones idénticas o análogas a quienes, como los representados de los accionantes, generan utilidades, sino, de una categoría especial, de bancos comerciales del Estado y entidades públicas y privadas, entre otros, autorizadas para la intermediación financiera. Es claro, entonces, que a partir de un análisis como el que se plantea en las acciones, podrían constituirse gravámenes a todas las personas jurídicas y hasta las físicas, porque todos generan utilidades, lo que, sin duda alguna, sí sería contrario al principio de igualdad a partir del componente de generalidad (y de razonabilidad) que excepciona, conforme ha precisado, la especialidad conforme lo impone la doctrina constitucional. En materia **tributaria**, el **principio de igualdad** deriva que todos deben contribuir con los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica (las personas físicas y jurídicas), de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes (RSC N.º 0633, 15:18 horas, 31 de enero, 1994), lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, que es precisamente de lo que aquí trata, con la condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable (RSC N.º 05749, 14:33 horas, 9 de noviembre, 1993 y RSC N.º 04829, 15:36 horas, 8 de junio, 1998). Sugiere ello, entonces, que la aplicación de un impuesto o una contribución obligatoria que no afecte a todas las personas que se encuentren en la misma situación, los que realizan intermediación financiera, supuesto que prevé la norma que reprocha, por ejemplo, infringiría el principio de igualdad, como concreción del principio de generalidad que es una condición del tributo: la norma que reprocha no excepciona a ningún sujeto que se ajuste al

supuesto que establece. El planteamiento de inconstitucionalidad, tampoco puede sustentarse en no perseguir un fin público: conforme resulta de la Ley, el fideicomiso tiene por objeto la protección y el fomento agropecuarios de pequeños y medianos productores a través de la compra y adecuación de deudas por pérdidas de cultivos ubicados en zonas afectadas seriamente por fenómenos naturales o por problemas, tanto de precios como de mercado, acaecidos antes del treinta y uno de diciembre del dos mil (art. 5 inciso a). Este objetivo, sin duda alguna, persigue un fin público pues la actividad agrícola y la agropecuaria, es de interés público de arraigo constitucional (art. 50 de la Constitución Política). Se trata, pues, de contribuciones con fines sociales, como forma de cooperación (o solución) (RSC N.º 04785, 08:39 horas, 30 de setiembre, 1993), a los problemas agropecuarios generados por fenómenos naturales, entre otros factores, que es una situación similar ya analizada por la Sala (RSC N.º 02947, 08:45 horas, 17 de junio, 1994). No, es, pues, una forma de resolución del problema económico a un grupo de particulares: los productores agrícolas. Si bien tales, están involucrados con la actividad agrícola o agropecuaria del país que, contrariamente a lo planteado, producen para el bienestar de todos que es de interés de todos y deber del Estado como lo propone el Procurador informante (art. 50 CP). Estos argumentos valen para determinar que la contribución obligatoria tampoco es confiscatoria como para que derive una lesión a la propiedad privada, ya que ha considerado la capacidad tributaria del obligado a partir de los componentes de discrecionalidad o de razonabilidad que se fundamenta en la obtención, por parte de aquellos, de un aumento en las utilidades, de acuerdo con lo que informa el Procurador, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar y la finalidad económica social que no afecta, por estas razones, una parte sustancial de las utilidades que se generan (RSC N.º 05749, 14:33 horas, 9 de noviembre, 1993) en los términos que lo demandan los accionantes a partir de derechos patrimoniales adquiridos. Porque, la contribución es de un cinco por ciento de las utilidades netas después de impuestos. Lo apuntado se basta como razonamiento sucedáneo en relación con los aspectos de la doble imposición que se sugiere lesiona la norma de mérito. Esta se ha definido como aquella que deriva gravar dos veces la misma persona o la misma cosa. Sin embargo, para su concreción, requiere de la concurrencia de los elementos sujeto, objeto, tiempo e impuesto y aunque admite que la doble imposición solo surge respecto del objeto del impuesto, ha aceptado que ésta solo lo es por excesiva (RSC N.º 02359; 15:03 horas, 17 de mayo, 1994 y RSC N.º 02632; 16:03 horas, 23 de mayo, 1995). Lo que se plantea en la acción, surge, precisamente, de estimarse que la contribución obligatoria constituye un impuesto que grava dos veces el mismo objeto, esto es, las utilidades. No obstante, aparte de tratarse de una contribución obligatoria, esta se calcula, aunque sobre las utilidades, después de impuestos, de lo que resulta no ser de un verdadero impuesto y el objeto sobre la cual se impone como su tiempo de vigencia de dos años, es diferente, y ha considerado, además, los parámetros de razonabilidad y proporcionalidad del tributo respecto del que, como ya quedó señalado, no afecta su

sustancialidad (RSC N.º 05749, 14:33 horas, 9 de noviembre, 1993; RSC N.º 02631, 16:03 horas, 23 de mayo, 1995, y RSC N.º 04829, 15:36 horas, 8 de julio, 1998. Precisamente, porque ha considerado un aumento en las utilidades que producen las actividades que realizan las entidades a favor de las cuales se acciona.

**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.

---

<sup>i</sup> ARIAS SOSA, Luis Albán. (Diciembre 2011). **Principios Constitucionales Tributarios**. En Revista Judicial N° 102. San José, Costa Rica. Pp 145-147.

<sup>ii</sup> ALVARADO JIMÉNEZ, Clara y VIDECHÉ PEREIRA, Rebeca. (1999). **Principios de Justicia Tributaria a la Luz de la Doctrina y la Ley del Impuesto Sobre la Renta**. Tesis para optar por el grado de licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica, Ciudad Universitaria Rodrigo Facio, Facultad de Derecho. San Pedro de Montes de Oca, San José, Costa Rica. Pp. 43-54.

<sup>iii</sup> SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 10009 de las catorce horas treinta minutos del veinticuatro de julio de dos mil trece. Expediente: 10-006455-0007-CO.

<sup>iv</sup> SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 13124 de las nueve horas cinco minutos del veintiuno de setiembre de dos mil doce. Expediente: 12-008625-0007-CO.

<sup>v</sup> SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 12191 de las quince horas con cuarenta y nueve minutos del veintisiete de noviembre de dos mil uno. Expediente: 01-008429-0007-CO.

<sup>vi</sup> SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 2862 de las once horas y nueve minutos del cuatro de marzo del dos mil once. Expediente: 08-016022-0007-CO.

<sup>vii</sup> SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 8744 de las dieciséis horas y diecisiete minutos del veintiuno de junio del dos mil seis. Expediente: 04-004224-0007-CO.