

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

## INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

### TEMA: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

**RESUMEN:** En el presente informe investigativo se abordan los distintos principios tributarios, desde la perspectiva constitucional, entrando primeramente en un análisis doctrinal de los mismos, sustentado al mismo tiempo con los artículos de la Constitución Política que sirven como sustento de los mismos. Finalmente se incluyen dos votos jurisprudenciales de la Sala Constitucional, donde se analizan situaciones en las que se han visto en controversia los principios tributarios constitucionales por medio de distintas normas.

## Índice de contenido

1. Doctrina.....	2
a. Principios Constitucionales.....	2
i. Principio de Reserva.....	2
ii. Principio de Igualdad.....	3
iii. Principio de Mínimo Exento.....	3
iv. Principio de No Confiscatoriedad.....	4
v. Principio de Capacidad Contributiva.....	5
vi. Principio de Generalidad.....	7
vii. Principio de Proporcionalidad.....	8
viii. Principio de Progresividad.....	9
2. Normativa.....	10
a. Constitución Política.....	10
3. Jurisprudencia.....	16
a. Principios Constitucionales Tributarios.....	16
b. Limitaciones Impugnadas Cumplen Parámetros de Razonabilidad y Proporcionalidad.....	25

**DESARROLLO:**

**1. Doctrina**

**a. Principios Constitucionales**

**i. Principio de Reserva**

[ORTIZ MORA, Lupita y ORTIZ MORA, Franklin]<sup>1</sup>

“El principio de reserva de ley en materia, tributaria resulta de lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, a cuyo tenor corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa establecer los impuestos y contribuciones nacionales; atribución que, con arreglo al artículo 9 ibídem; no podría la Asamblea delegar en el Poder Ejecutivo, al que tampoco sería lícito invadir la esfera del legislador en ejercicio de las facultades reglamentarias que le otorga el artículo 140, inciso 3 de la misma Constitución. El problema consiste, pues, en definir qué debe entenderse por establecer los impuestos, para determinar por allí si la ley de reforma tributaria delegó o no en el Poder Ejecutivo del modo que se alega en el recurso, la potestad exclusiva que le confiere el artículo 121, inciso 13 de la Constitución Política”.

Concretamente el principio de reserva de ley significa, que determinadas materias o aspectos de Derecho deben estar regulados por una ley emitida por el Poder Legislativo, y particularmente en materia tributaria, este principio viene a ser una especial garantía para los sujetos, en lo que respecta a los diversos aspectos de los tributos que pudieron afectar su patrimonio.

(...)

Según el precepto constitucional anteriormente transcrito, el tributo, como cualquier otra prestación coactiva a favor del Estado sólo puede ser creado por ley y únicamente mediante ésta puede ser modificado o abolido. Con ello el sujeto pasivo, mediante sus representantes políticos en la Asamblea Legislativa, en función de su mandato imponen ciertas prestaciones coactivas que afectan su patrimonio.

En consecuencia, ningún tipo de tributo puede ser creado por un acto administrativo por tratarse de prestaciones en dinero que son materia reservada a la ley formal.”

## **ii. Principio de Igualdad**

[ORTIZ MORA, Lupita y ORTIZ MORA, Franklin]<sup>2</sup>

"El principio de igualdad ante las cargas públicas proviene de la concepción democrática, del Estado de Derecho a la que se mantiene muy unido, y comenzó a formar parte de la terminología jurídica del Derecho público después de la Revolución Francesa, en oposición al régimen de privilegios anterior a dicha Revolución.

Para la, doctrina, el principio de igualdad se refiere a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones, con lo que se forman categorías y se evitan de esta manera discriminaciones arbitrarias o injustas en contra de determinados sujetos.

(...)

En nuestra Constitución Política, el principio de igualdad de todos ante la leyes se encuentra expresamente establecido en el artículo 33 , que a. la letra, dice; "Todo hombre es igual ante la ley y no podrá hacerse discriminación alguna contraria a la dignidad humana".

Este principio general, referido a la materia tributaria encuentra apoyo en los artículo 18 y 19 del mismo ordenamiento constitucional, que establece la obligatoriedad para los sujetos, tanto costarricenses como extranjeros , de contribuir para los gastos públicos, incorporando, de esta manera el deber constitucional de pagar tributos, a la vez que reafirma que el principio de igualdad se refiere a la necesidad de asegurar el mismo trato a quienes se encuentran en similares situaciones."

## **iii. Principio de Mínimo Exento**

[CALVO MEDINA, Lorna]<sup>3</sup>

"Toda la doctrina coincide en que debe haber un mínimo exento que abarque las necesidades vitales de los contribuyentes y sus familias que se encuentran constitucionalmente reconocidas, v.gr: vivienda y patrimonio familiar (artículo 65 de la Constitución Política), educación (artículo 77 y siguientes), salud (artículos 21 y 50), salario mínimo (artículos 56 y 57), protección a la familia (artículo 51), seguros sociales y derecho a la jubilación (artículo 73) y, por supuesto, la alimentación y el vestido que son más que obvias.

"Se concibe así la riqueza necesaria para satisfacer las necesidades esenciales como un caso de exclusión general de la tributación, precisamente por ser no conforme a la Constitución su eventual afectación a fines de solidaridad. Como ha destacado recientemente la doctrina, estamos ante un caso, al menos

sustancialmente, de inmunidad tributaria: es decir, se trata de una especie de exención contenida en la Constitución misma que determina la exclusión de la competencia tributaria. Marca sí el límite más allá del cual no es admisible someter al individuo concretamente considerado como sujeto incidido por la actividad tributaria, lo cual, no obstante, no elimina su carácter de instrumento de discriminación cualitativa-cuantitativa."

Así, el mínimo vital ha sido considerado como un 'paradigma que contribuye a precisar mejor la labor del legislador en la tarea de configurar los hechos imponderables (...), entendiéndose por tal la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular.

(...)

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

#### **iv. Principio de No Confiscatoriedad**

[CALVO MEDINA, Lorna]<sup>4</sup>

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

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

Para LEJEUNE108, el principio de no confiscatoriedad al igual que

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

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

- En segundo lugar, ya aclarado lo anterior, todo el problema de la no confiscatoriedad se reduce a determinar hasta dónde puede llegar un tributo (especialmente los de naturaleza extrafiscal), a fin de que no lesione el derecho constitucional de propiedad, ya que no sólo es necesario que un tributo no tenga un tipo del cien por cien, sino que tenga unos tipos tales que no frustre las lógicas y razonables expectativas que de la propiedad privada se derivan." Es interesante ver que LEJEUNE afirma que "la no confiscatoriedad resulta ser así un límite a la progresividad, pero no un límite surgido desde dentro del ordenamiento tributario (ya que éste, como se ha dicho, no puede en sí mismo ser confiscatorio), sino un límite que surge desde otro derecho protegido constitucionalmente, como es el derecho de propiedad, de tal forma que sólo en relación a éste puede ser comprendido y analizado el problema de la no confiscatoriedad tributaria."

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

#### **v. Principio de Capacidad Contributiva**

[ALVARADO JIMÉNEZ, Clara y VIDECHÉ PEREIRA, Rebeca]<sup>5</sup>

"El principio de capacidad contributiva reviste vital importancia en el ámbito del Derecho Financiero. Al incursionar en los antecedentes de este, nos damos cuenta que hace su aparición en los "textos constitucionales del siglo XIX y de la primera mitad de la actual centuria. Las fórmulas empleadas eran diversas, ajustadas todas ellas a la doctrina de la época. Así, por ejemplo,

se hablaba de que los impuestos habían de satisfacerse con arreglo a los medios, a los bienes o a la riqueza de los ciudadanos. En los textos posteriores a 1945 se formula explícitamente el principio de capacidad contributiva. Tal como ocurre, por ejemplo, en la Constitución Italiana (art. 53, párrafo 1º) y en el Fuero de los Españoles (art.9)<sup>1</sup> También en aparece este principio en la Declaración Francesa de Derechos de 1789 y en la Constitución de 1791.

Recientemente, se dice que la capacidad contributiva, se constituye en la fuente (la causa y la razón de ser) y el fundamento del impuesto. "La capacidad económica se presenta como el más valioso soporte de la equidad en la distribución de los impuestos. De aquí que la posesión de un patrimonio, la obtención de la renta, el consumo de la renta, etc., determinen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sin tener en cuenta si el contribuyente es usuario o destinatarios de bienes o servicios públicos, ni tampoco, si existe o no alguna correlación entre los bienes y servicios públicos gratuitamente recibidos y el importe de los impuestos pagados.

(...)

En nuestro ordenamiento el principio de capacidad contributiva está protegido en el ámbito constitucional y se deriva de los artículos 28, 45, 46, 47, 50, 56, 63, 65, 73 y otros. Por esto, le compete a la Sala Constitucional la delimitación e interpretación de sus alcances; es precisamente al resolver una acción en que se cuestionaba el trato desigual del impuesto que manifestó: "... 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."

Bajo el concepto de capacidad contributiva se persigue principalmente la equidad y que cada contribuyente esté obligado en la medida de sus ingresos, de manera que exista una igualdad relativa con respecto de la capacidad de pago, tomándose en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

La Sala Constitucional delimita claramente el contenido de este principio<sup>3</sup> en donde expresa que "la capacidad económica es la magnitud sobre la que se determina la cuantía de los gastos públicos, magnitud que toma en cuenta los niveles mínimos de renta que los sujetos han de disponer para su subsistencia y la cuantía de las rentas sometidas a imposición.

Finalmente, en cuanto a la acepción del término capacidad

contributiva, podemos concluir que esta es la diferencia entre los ingresos del sujeto pasivo y los recursos económicos que éste debe utilizar en la satisfacción de las necesidades públicas (Gasto Público)."

#### **vi. Principio de Generalidad**

[ALVARADO JIMÉNEZ, Clara y VIDECHÉ PEREIRA, Rebeca]<sup>6</sup>

"El principio de generalidad encuentra sus orígenes en la Edad Media, cuando el rey llama a las Cortes al Estado para conseguir mayores ingresos, aunque en esta época no puede hablarse específicamente de generalidad, ya que había privilegios e inmunidades fiscales; posteriormente el principio se encuentra en todas las Constituciones como una conquista frente a las arbitrariedades del poder regio, de esta forma debía estar comprendido en las disposiciones de los artículos 8 y 9 del fuero de los españoles.

A grandes rasgos, el principio de generalidad se basa en que "no caben excepciones cuando se trata de contribuir a los gastos públicos, salvo claro está, que se carezca de bienes o índices de renta o riqueza, en resumen se carezca de capacidad contributiva, de ahí que recordar una vez más los diferentes principios que integran e; de justicia financiera hasta el punto de haberse podido afirmar que la universalidad e igualdad son simples e inmediatas consecuencias si se entiende correctamente e! principio de capacidad económica."

Según este principio se debe afectar a la totalidad de contribuyentes de forma universal, sin hacer discriminaciones individuales que impliquen el gravar las cosas u objetos en forma individual o el otorgamiento de exenciones, liberalidades o beneficios tributarios que forme ciertos privilegios.

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. Tal como lo ha ratificado la Sala Constitucional, el principio de generalidad está implícito en el artículo 18 de la Constitución Política, el cual se debe relacionar con el 33 del mismo texto normativo, ya que si la equitativa distribución de cargas fiscales es la expresión tributaria de la igualdad ante la ley, y a la vez esta amparado por el principio de legalidad y por acatamiento que los ciudadanos y los poderes públicos deben a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.

Es precisamente por esta unión que se presenta entre el principio de generalidad y el de igualdad, que el primero goza de un carácter extensivo dentro de la tributación, lo que significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que

marca la ley como presupuesto del tributo, que debe cumplir independientemente del carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad edad o estructura, ordenando que todos tributen sin exclusión."

### **vii. Principio de Proporcionalidad**

[ALVARADO JIMÉNEZ, Clara y VIDECHÉ PEREIRA, Rebeca]<sup>7</sup>

"La proporcionalidad como garantía de los derechos de los contribuyentes está consagrada implícitamente en los artículos 33, 40 y 45, que trata otros principios como el de igualdad, el de no confiscatoriedad y el de propiedad.

La proporcionalidad consiste en "exigir que las fijaciones de contribuciones concretas de los particulares sean en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado con relación con ella, lo que quiere es prohibir la progresividad del impuesto."

La proporcionalidad no está basada en el impuesto, sino en la capacidad de cada contribuyente, es proporcionalidad respecto a la capacidad y no a la riqueza, ya que de lo contrario sería válido admitir solo los impuestos proporcionales.

Hasta finales del siglo XIX la mayoría de sistemas fiscales se basaron en la proporcionalidad, pero paulatinamente se empezaron a dar escalas progresivas, por lo que la proporcionalidad debe ser entendida como un elemento necesario, para hacer real y efectiva la garantía de la igualdad tributaria, tal cual debe ser entendida, y siendo la proporcionalidad una de las bases más firmes para lograr la equidad que es otra garantía constitucional, tal como lo ha presentado el tratadista Héctor Villegas.

Esto mismo nos dice Jarach al mencionar que "la proporcionalidad quiere decir igualdad con relación a la capacidad tributaria", de modo que se establecen así los medios para satisfacer los fines constitucionales y pudiéndose constituir así la proporcionalidad como una garantía del derecho de propiedad, vendría a ser entonces, un límite al poder tributario, que no puede violar el contenido esencial del derecho, y la carga tributaria debe ser adecuada y razonable.

El principio de proporcionalidad está determinando la confiscatoriedad o no del tributo o de la carga tributaria en su conjunto, por lo que tiene relación con la confiscatoriedad y la igualdad. En virtud de lo anterior, es que la carga tributaria, debe ser lícita y sólo debe tomar una porción, la menor posible, de la riqueza. La medida de esa porción la dará, aparte de las



siempre variantes circunstancias de tiempo, lugar y país la propia naturaleza de la riqueza y función que el Estado le atribuya al tributo de que se trata. Así que la presión tributaria y la proporcionalidad siempre van juntas y se armonizan uno al otro."

#### **viii. Principio de Progresividad**

[ALVARADO JIMÉNEZ, Clara y VIDECHÉ PEREIRA, Rebeca]<sup>8</sup>

"En doctrina se dice que "la progresividad del sistema tributario no es más que una exigencia ineludible del principio de igualdad". Es importante recalcar que la igualdad en esta materia no es matemática (en donde todos paguen por igual), ni tampoco implica "igualdad en una deítractación proporcional de la renta. Es sabido que, al margen de que determinados tributos puedan tener una estructura proporcional, no hay impuesto más regresivo y atentatorio contra la igualdad que aquellos que son de estructura proporcional.

Pues bien, excluidos estos procedimientos, la igualdad entre dos contribuyentes que se encuentran en situación de semejanza relativa (desigualdades tolerables) sólo se consigue si la situación de uno respecto del otro no se altera tras el pago de sus impuestos correspondientes, para lo cual se precisa una tributación progresiva, de forma que ambos experimenten un sacrificio proporcional en la utilidad derivada de sus respectivos niveles de renta.

La progresividad enfoca su función en pos de una mejor distribución de la renta y del patrimonio nacional ,y en busca también de la llamada justicia tributaria. En nuestro país, al igual que en muchos otros (Italia- España), se establece que el sistema tributario debe estar inspirado en este criterio de progresividad.

Nuestra Sala Constitucional ha dicho que "el principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a 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 priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que sean y se apoyen en una base razonable.

De manera que resulta contraria 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 estaría 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, es decir 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."

En general ,se dice que los Principios Constitucionales son los que definen el perfil y el contenido del Derecho Tributario son los que lo limitan y a su vez lo desarrollan desde el punto de vista axiológico."

## **2. Normativa**

### **a. Constitución Política**

#### **Artículo 18.-**

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

#### **Artículo 28.-**

Nadie puede ser inquietado ni perseguido por la manifestación de sus opiniones ni por acto alguno que no infrinja la ley.

Las acciones privadas que no dañen la moral o el orden público, o que no perjudiquen a tercero, están fuera de la acción de la ley.

No se podrá, sin embargo, hacer en forma alguna propaganda política por clérigos o seculares invocando motivos de religión o valiéndose, como medio, de creencias religiosas.

#### **Artículo 33.- (\*)**

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

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

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

**Artículo 40.-**

Nadie será sometido a tratamientos crueles o degradantes ni a penas perpetuas, ni a la pena de confiscación. Toda declaración obtenida por medio de violencia será nula.

**Artículo 45.-**

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

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

**Artículo 46.- (\*)**

Son prohibidos los monopolios de carácter particular y cualquier acto, aunque fuere originado en una ley, que amenace o restrinja la libertad de comercio, agricultura e industria.

Es de interés público la acción del Estado encaminada a impedir toda práctica o tendencia monopolizadora.

Las empresas constituidas en monopolios de hecho deben ser sometidas a una legislación especial.

Para establecer nuevos monopolios en favor del Estado o de las Municipalidades se requerirá la aprobación de dos tercios de la totalidad de los miembros de la Asamblea Legislativa.

Los consumidores y usuarios tienen derecho a la protección de su salud, ambiente, seguridad e intereses económicos; a recibir información adecuada y veraz; a la libertad de elección y a un trato equitativo. El Estado apoyará los organismos que ellos constituyan para la defensa de sus derechos. La ley regulará esas materias.

(\*) El presente artículo ha sido reformado por ley No. 7607 del 29 de mayo de 1996. La Gaceta No. 115 del 18 de junio de 1996.

**Artículo 50.- (\*)**

El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del

país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza.

Toda persona tiene derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado. Por ello está legitimada para denunciar los actos que infrinjan ese derecho y para reclamar la reparación del daño causado.

El Estado garantizará, defenderá y preservará ese derecho. La ley determinará las responsabilidades y las sanciones correspondientes.

(\*) El presente artículo ha sido reformado mediante Ley No. 7412 de 24 de mayo de 1994, publicada en La Gaceta No. 111 de 10 de junio de 1994.

#### **Artículo 56.-**

El trabajo es un derecho del individuo y una obligación con la sociedad. El Estado debe procurar que todos tengan ocupación honesta y útil, debidamente remunerada, e impedir que por causa de ella se establezcan condiciones que en alguna forma menoscaben la libertad o la dignidad del hombre o degraden su trabajo a la condición de simple mercancía. El estado garantiza el derecho de libre elección de trabajo.

#### **Artículo 63.-**

Los trabajadores despedidos sin justa causa tendrán derecho a una indemnización cuando no se encuentren cubiertos por un seguro de desocupación.

#### **Artículo 65.-**

El Estado promoverá la construcción de viviendas populares y creará el patrimonio familiar del trabajador.

#### **Artículo 73.-**

Se establecen los seguros sociales en beneficio de los trabajadores manuales e intelectuales, regulados por el sistema de contribución forzosa del Estado, patronos y trabajadores, a fin de proteger a éstos contra los riesgos de enfermedad, invalidez, maternidad, vejez, muerte y demás contingencias que la ley determine.

La administración y el gobierno de los seguros sociales estarán a cargo de una institución autónoma, denominada Caja Costarricense

de Seguro Social.

No podrán ser transferidos ni empleados en finalidades distintas a las que motivaron su creación, los fondos y las reservas de los seguros sociales.

Los seguros contra riesgos profesionales serán exclusiva cuenta de los patronos y se registrarán por disposiciones especiales.

(\* ) El presente artículo ha sido reformado mediante Ley No. 2737 de 12 de mayo de 1961.

#### **Artículo 121.-**

Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:

- 1) Dictar las leyes, reformarlas, derogarlas y darles interpretación auténtica, salvo lo dicho en el capítulo referente al Tribunal Supremo de Elecciones;
- 2) Designar el recinto de sus sesiones, abrir y cerrar éstas, suspenderlas y continuarlas cuando así lo acordare;
- 3) Nombrar los Magistrados propietarios y suplentes de la Corte Suprema de Justicia;
- 4) Aprobar o improbar los convenios internacionales, tratados públicos y concordatos.

Los tratados públicos y convenios internacionales, que atribuyan o transfieran determinadas competencias a un ordenamiento jurídico comunitario, con el propósito de realizar objetivos regionales y comunes, requerirán la aprobación de la Asamblea Legislativa, por votación no menor de los dos tercios de la totalidad de sus miembros.

No requerirán aprobación legislativa los protocolos de menor rango, derivados de tratados públicos o convenios internacionales aprobados por la Asamblea, cuando estos instrumentos autoricen de modo expreso tal derivación.

- 5) Dar o no su asentimiento para el ingreso de tropas extranjeras al territorio nacional y para la permanencia de naves de guerra en los puertos y aeródromos;
- 6) Autorizar al Poder Ejecutivo para declarar el estado de defensa nacional y para concertar la paz;
- 7) Suspender por votación no menor de los dos tercios de la totalidad de sus miembros, en caso de evidente necesidad pública, los derechos y garantías individuales consignados en los artículos

22, 23, 24, 26, 28, 29, 30 y 37 de esta Constitución. Esta suspensión podrá ser de todos o de algunos derechos y garantías, para la totalidad o parte del territorio, y hasta por treinta días; durante ella y respecto de las personas, el Poder Ejecutivo sólo podrá ordenar su detención en establecimientos no destinados a reos comunes o decretar su confinamiento en lugares habitados. Deberá también dar cuenta a la Asamblea en su próxima reunión de las medidas tomadas para salvar el orden público o mantener la seguridad del Estado.

En ningún caso podrán suspenderse derechos o garantías individuales no consignados en este inciso;

8) Recibir el juramento de ley y conocer de las renunciaciones de los miembros de los Supremos Poderes, con excepción de los Ministros de Gobierno; resolver las dudas que ocurran en el caso de incapacidad física o mental de quien ejerza la Presidencia de la República, y declarar si debe llamarse al ejercicio del Poder a quien deba sustituirlo;

9) Admitir o no las acusaciones que se interpongan contra quien ejerza la Presidencia de la República, Vicepresidentes, miembros de los Supremos Poderes y Ministros Diplomáticos, declarando por dos terceras partes de votos del total de la Asamblea si hay o no lugar a formación de causa contra ellos, poniéndolos, en caso afirmativo, a disposición de la Corte Suprema de Justicia para su juzgamiento;

10) Decretar la suspensión de cualquiera de los funcionarios que se mencionan en el inciso anterior, cuando haya de procederse contra ellos por delitos comunes;

11) Dictar los presupuestos ordinarios y extraordinarios de la República;

12) Nombrar al Contralor y Subcontralor Generales de la República;

13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales;

14) Decretar la enajenación o la aplicación a usos públicos de los bienes propios de la Nación.

No podrán salir definitivamente del dominio del Estado:

a) Las fuerzas que puedan obtenerse de las aguas del dominio público en el territorio nacional;

b) Los yacimientos de carbón, las fuentes y depósitos de petróleo, y cualesquiera otras sustancias hidrocarbúricas, así como los depósitos de minerales radioactivos existentes en el territorio nacional;

c) Los servicios inalámbricos.

Los bienes mencionados en los apartes a), b) y c) anteriores sólo podrán ser explotados por la administración pública o por particulares, de acuerdo con la ley o mediante concesión especial otorgada por tiempo limitado y con arreglo a las condiciones y estipulaciones que establezca la Asamblea Legislativa.

Los ferrocarriles, muelles y aeropuertos nacionales -estos últimos mientras se encuentren en servicio- no podrán ser enajenados, arrendados ni gravados, directa o indirectamente, ni salir en forma alguna del dominio y control del Estado.

15) Aprobar o improbar los empréstitos o convenios similares que se relacionen con el crédito público, celebrados por el Poder Ejecutivo.

Para efectuar la contratación de empréstitos en el exterior o de aquellos que, aunque convenidos en el país, hayan de ser financiados con capital extranjero, es preciso que el respectivo proyecto sea aprobado por las dos terceras partes del total de los votos de los miembros de la Asamblea Legislativa.

16) Conceder la ciudadanía honorífica por servicios notables prestados a la República, y decretar honores a la memoria de las personas cuyas actuaciones eminentes las hubieran hecho acreedoras a esas distinciones;

17) Determinar la ley de la unidad monetaria y legislar sobre la moneda, el crédito, las pesas y medidas. Para determinar la ley de la unidad monetaria, la Asamblea deberá recabar previamente la opinión del organismo técnico encargado de la regulación monetaria;

18) Promover el progreso de las ciencias y de las artes y asegurar por tiempo limitado, a los autores e inventores, la propiedad de sus respectivas obras e invenciones;

19) Crear establecimientos para la enseñanza y progreso de las ciencias y de las artes, señalándoles rentas para su sostenimiento y especialmente procurar la generalización de la enseñanza primaria;

20) Crear los Tribunales de Justicia y los demás organismos para el servicio nacional;

21) Otorgar por votación no menor de las dos terceras partes de la totalidad de sus miembros, amnistía e indulto generales por delitos políticos, con excepción de los electorales, respecto de los cuales no cabe ninguna gracia;

22) Darse el reglamento para su régimen interior, el cual, una vez adoptado, no se podrá modificar sino por votación no menor de las dos terceras partes del total de sus miembros;

23) Nombrar Comisiones de su seno para que investiguen cualquier asunto que la Asamblea les encomiende, y rindan el informe correspondiente.

Las Comisiones tendrán libre acceso a todas las dependencias oficiales para realizar las investigaciones y recabar los datos que juzguen necesarios. Podrán recibir toda clase de pruebas y hacer comparecer ante sí a cualquier persona, con el objeto de interrogarla;

24) Formular interpelaciones a los Ministros de Gobierno, y además, por dos tercios de votos presentes, censurar a los mismos funcionarios, cuando a juicio de la Asamblea fueren culpables de actos inconstitucionales o ilegales, o de errores graves que hayan causado o puedan causar perjuicio evidente a los intereses públicos.

Se exceptúan de ambos casos, los asuntos en tramitación de carácter diplomático o que se refieran a operaciones militares pendientes.

(\* ) El presente artículo ha sido reformado mediante Ley No. 4123 de 30 de mayo de 1968.

### **3. Jurisprudencia**

#### **a. Principios Constitucionales Tributarios**

[SALA CONSTITUCIONAL]<sup>9</sup>

Este amparo fue suspendido mediante resolución de la Sala número 2001-09638 de las 10:47 horas del 26 de setiembre de 2001, hasta tanto no fuera resuelta la acción de inconstitucionalidad tramitada bajo el expediente número 99-006107-007-CO, misma que fue rechazada por el fondo en sentencia número 2003-03051 de las 14:53 horas del 23 de abril último, resolución en la que se indicó:

"...El Decreto impugnado No.27748-MEIC-COMEX-MAG, de 24 de marzo de 1999, en su Considerando 5º expresa:

"Que el Poder Ejecutivo, en uso de sus atribuciones constitucionales y legales y con el fin de implementar los principios de transparencia y publicidad establecidos en la resolución de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia N° 7321-98 de las 14,54 horas del 31 de octubre de 1997, considera necesario y conveniente el establecimiento de un régimen especial, para que la cuota de importación se distribuya en forma transparente y equitativa entre todos los potenciales interesados,



mediante un mecanismo abierto y transparente como el que ofrece la negociación por medio de la bolsa de productos agropecuarios existente y autorizada en el país”.

En relación con el voto de este Tribunal, que cita ese Decreto impugnado, la accionante manifiesta en su escrito de interposición, a folio 04:

“Quisiéramos referirnos nuevamente a la resolución No.07321-98 ... en donde la honorable Sala le ordenó al MEIC a plegársele al procedimiento que veníamos usando largo tiempo, procedimiento muy equitativo, legal y transparente que la misma Sala recomendó como el que debía seguir mientras no se diseñara un sistema mejor, que la actual Administración consideró posiblemente obsoleto al implantar el adefesio de sistema a través de la Bolsa de Productos Agropecuarios” (sic).

Visto lo anterior, resulta necesario recordar lo que esta Sala dijo en la referida resolución:

“ SEGUNDO: La queja del personero de la Sociedad recurrente es que la Comisión Mixta recurrida, recomendó a Arrocera Miramar para que importara arroz en granza con el pago ad valorem de 1%, sin respetar el procedimiento que se venía aplicando en años anteriores, y además, de que le fuera denegada una petición que hizo, para importar 46.460 TM de arroz en granza con tarifa reducida Ad-Valorem. La Comisión Mixta recurrida informó a la Sala que debido a la promulgación de la Ley de Promoción a la Competencia y Defensa Efectiva del Consumidor, artículo 70, quedó derogada una serie de normas de la Ley de Creación de la Oficina de Arroz, con lo que perdió competencia en el asunto. Así, el artículo 9 inciso a) y 10 inciso b) de aquella ley, establecían:

"Artículo 9. La Asamblea General tendrá las siguientes funciones y atribuciones:

a) Definir las políticas generales de la Oficina, incluso las relativas a las cuotas de consumo nacional y de exportación e importación. ..."

"Artículo 10. La Oficina tendrá las siguientes atribuciones y deberes:

b) Dirigir, reglamentar y ejecutar la exportación y la importación de arroz, para lo que deberá cumplir los siguientes requisitos:

1 Elaborar un censo anual de los cultivos de arroz, para lo cual estimará la producción nacional por zonas.

2 Llevar una estadística de la producción y del consumo de arroz en el país, con los datos complementarios y comprobaciones correspondientes.

3 Fijar anualmente el excedente exportable y determinar el mercado, la fecha, el cupo y demás detalles relativos a la exportación o importación, para lo que celebrará los convenios respectivos.

4 Lo resuelto por la Oficina en cuanto a fijación de cuotas para el consumo interno y para la exportación, requerirá la aprobación de la Junta Directiva del Consejo Nacional de Producción."

Precisamente, debido a estas normas, se informa que la Comisión Mixta recurrida ya no tiene facultades para darle cumplimiento a las cuotas de importación o de exportación o de consumo interno, que reclama el personero de la asociación recurrente, en lo que se refiere al arroz. En este sentido, estima la Sala que si bien la autoridad recurrida ofrece razones, que se apoyan en los artículos arriba transcritos, es lo cierto que el manejo de la información de desabastecimiento de bienes de consumo nacional, tal como lo ha hecho la Comisión Mixta recurrida, resulta poco apropiado en asuntos de tal interés público. Se quebranta no solo el artículo 33 de la Constitución Política, sino que también el artículo 46 y el artículo 50 párrafo primero de ese mismo cuerpo normativo. Los rebajos arancelarios otorgados por la Comisión recurrida a ciertos importadores, que no está contradicho, más bien son productores, no solo deben reflejarse en los precios finales al consumidor, sino que también, deben darse luego de ser divulgada la situación del desabastecimiento del arroz, para que cualquier interesado pueda tener oportunidad de participar. Bajo estos supuestos, en los que aparece una especie de importador espontáneo beneficiándose de un subsidio otorgado por el Estado, necesariamente causa una alteración en las condiciones del mercado nacional. Esto, entonces, se traduce en que hay diferentes personas o empresas, unas contando con el rebajo del impuesto ad-valorem del 1 al 5 % y otras soportando un 52%, que en opinión de la Sala, resulta totalmente contradictorio con los fines que persigue el sistema, de dar transparencia. En otras palabras, no es legítimo que en esta materia reine el principio *primus tempus primus iuris*, dado que con ello se facilitan condiciones ocultas para que unos se enteren y otros no del desabastecimiento y más bien, violando la premisa de que el Estado debe organizar y estimular un adecuado reparto de riqueza.

La autoridad recurrida sostiene que de conformidad con la derogatoria arriba citada, se dejó sin efecto el artículo 4 de la Sesión No. 160 de la Junta Directiva de la Oficina del Arroz del 27 de mayo de 1991, que había establecido una forma de cálculo, para fijar los porcentajes individuales para la importación de arroz en granza, pero los quebrantamientos constitucionales citados le obligan a replantearse la forma en que deben otorgarse las reducciones arancelarias en estos casos. Porque, si como se

informa, el modo de la importación del arroz ha variado, liberándose el sistema a uno de competencia de mercado, pero aún se mantiene el mecanismo dicho para las solicitudes de los particulares, en procura de un rebajo de aranceles, el Estado siempre continúa interviniendo y distorsionando el mercado y la libertad de comercio, en base a las declaratorias de desabastecimiento, como se reclama. Bajo estos supuestos, todos aquellos interesados en participar deben tener acceso a esta posibilidad, a menos que, como se indicó líneas atrás, sean los propios interesados los que intervengan, sin un acto legitimador del Estado que declare un desabastecimiento. De esta manera, y si bien la empresa recurrente hizo la solicitud para importar 46.460 TM, y la misma fue denegada dado que el abastecimiento nacional ya estaba cubierto, ahora solo podrá obtener algún porcentaje del arroz autorizado (con tarifa reducida), de conformidad con el fin para la que fue creada la empresa Granos Básicos de Centroamérica S.A., que obtuvo la autorización únicamente sobre 30.540 TM de arroz en granza, total que debe repartir entre otras arroceras.

Por todo lo anterior, el presente asunto debe declararse con lugar, a los efectos de que se cobren los daños y perjuicios que se hubieran ocasionado, dado que no medió en forma alguna una publicación del desabastecimiento a los diferentes interesados como puede interpretarse analógicamente de los artículos 239 y 240 de la Ley General de la Administración Pública, lo que limitó la participación igualitaria de todos los interesados, y lesionó no solo lo dispuesto por el artículo 50 párrafo primero de la Constitución, sino que también el artículo 46 de la Carta Magna, según se dijo supra" (voto 07321-97 de 14:54 horas de 31 de octubre de 1997).

Como se puede observar, la anterior resolución estableció una serie de parámetros que ayudan a dilucidar aspectos relevantes de esta acción, según se analizará.

IV.- La accionante sostiene que en ese fallo la Sala le ordenó a la Administración "plegársele al procedimiento que veníamos usando largo tiempo, procedimiento muy equitativo legal y transparente que la misma Sala recomendó". En este sentido, la demandante explica que ese procedimiento consistía en que, "la Oficina del Arroz, con base en las ventas del año inmediato anterior de cada industrial, asignaba una cuota individual a cada uno de ellos, sobre la cantidad de arroz que se importaba" (ver escrito a folio 03). Asimismo, la actora expresa que los arroceros crearon junto con el Estado la Oficina del Arroz, en la que se agruparon todos los industriales del arroz que superaron la crisis ocasionada por la baja de los precios y que la unión de estos industriales (tanto en la Oficina del Arroz, como en la Asociación Nacional de Industriales del Sector Arroceros y en la empresa Granos Básicos de

Centroamérica S.A.), "buscó la equidad entre ellos para repartir proporcionalmente el mercado de importación de arroz, siendo la comercialización interna, completamente libre" (ver folio 03). Ahora bien, sobre esta unión que señala la empresa accionante, es oportuno ver varias consideraciones que se expusieron en un estudio técnico sobre el mercado nacional del arroz, efectuado por el Area de Comercio y Apoyo al Consumidor del Ministerio de Economía, Industria y Comercio:

"8- La subutilización de la capacidad instalada de las industrias del arroz y la concentración de las importaciones en una empresa asociada con las arroceras, constituyen las principales barreras a la entrada de nuevas empresas".

"10- La integración vertical y horizontal de las arroceras, les confiere un poder sustancial en el mercado relevante. Tienen gran poder de negociación ante considerable cantidad de pequeños productores agrícolas y el control total de las importaciones (estructura oligopsónica). Eventualmente, también dichas empresas tienen la posibilidad de restringir el abastecimiento, con el fin de mejorar precios y obtener rentas extraordinarias, sin que existan competidores ..." (ver folios 279 y 280 en la copia del expediente administrativo que acompaña al Amparo o asunto previo).

De lo que se ha expresado ya puede formularse la primera conclusión sobre el fondo de este asunto: No es cierto que el sistema anterior que la accionante defiende -repartición por la Administración, de cuotas de importación de arroz con arancel preferencial, entre las empresas del gremio industrial de ese producto- sea el idóneo en este caso, de acuerdo con nuestro ordenamiento constitucional. Al respecto, es necesario tener presente, conforme con lo examinado, que cierta parte de la estructura que existe en el mercado nacional del arroz, tiene evidentes rasgos monopólicos, por el control que tuvo y pretende tener sobre la importación de ese producto. Del mismo modo, tampoco es cierto que esta Sala recomendó ese sistema anterior. Los hechos que contiene la acción y la evaluación técnica del mercado del arroz que arriba se citó, muestran una situación en la que un determinado conjunto de agentes económicos pretende dominar con exclusividad la actividad importadora de arroz, mediante la asignación de cuotas al interior del grupo y tratando de excluir la participación de otros agentes en ese negocio; tal y como se desprende también de lo que la misma Asociación Nacional de Industriales del Sector Arrocerero ha dicho:

"8. Cuando un tercero no afiliado a esta Asociación , participe de una importación con arancel disminuido , esta organización solicitará al MEIC que se establezcan iguales criterios para su participación, es decir, estableciendo una cuota fundamentada en

parámetros de ventas del industrial del último año anterior a la importación. En caso de importaciones bajo este beneficio de exoneración o arancel disminuido, ninguna industria podrá procesar, comercializar el grano, sin el debido permiso de esta Asociación. La solicitud, deberá ser resuelta en no más de 15 días naturales, pasados los cuales, el solicitante podrá resolver a us (sic) criterio" (ver acuerdo en firme de la Asamblea de esa Asociación a folio 150 de la copia del expediente administrativo).

V.- Dado lo anterior, es oportuno contestar una interrogante esencial: ¿Corresponde lo dispuesto por la Administración, en cuanto al mecanismo de encargar a una bolsa de comercio la asignación de la cuota de importación, con lo resuelto por esta Sala en el voto 7321-97?. Del examen de constitucionalidad que ahí se hizo, se desprende que esa sentencia sancionó la forma ilegítima en que fue autorizada una importación con arancel reducido, dado que la falta de información al público, tanto de la situación de desabastecimiento como de la posibilidad de otorgar beneficios aduaneros, impidió a otros potenciales interesados, participar y competir por la adquisición de la franquicia. Entonces, un procedimiento fundado en la publicidad de la oferta del beneficio impositivo, así como en un concurso abierto para la participación de todos los interesados en adjudicarse la cuota de importación con tarifa preferencial, no contraviene lo resuelto en el referido voto. En este sentido, del examen de las normas impugnadas se desprende que la posibilidad de participar en la adquisición de dicha cuota, mediante el sistema competitivo que se impugna, fue publicitada y abierta. Lo precedente debe verse en concordancia con el hecho de que la Bolsa de Productos Agropecuarios es una organización legalmente regulada por el Código de Comercio (Título IV, Capítulo Unico, Libro I), que la somete "a la vigilancia permanente del Banco Central de Costa Rica", la que "será ejercida de acuerdo con los reglamentos que esa institución promulgue, los cuales se referirán a las normas que deban seguirse para efectuar las operaciones de bolsa; a las normas que deben seguirse para el ordenado funcionamiento de la bolsa y a las tarifas del Estado o de sus instituciones que sean colocadas por su medio", siendo que "estos reglamentos los autorizará el Banco Central de Costa Rica, a propuesta de la bolsa interesada" (ver inciso "c" del artículo 400 de ese Código). Ese mismo cuerpo normativo prescribe en su artículo 402, que "cualquier persona, natural o jurídica, podrá contratar en la bolsa, dependiendo de la naturaleza de ésta", y que "en las bolsas se podrán llevar a cabo, libremente, toda clase de contratos de comercio que se indiquen en la escritura social, excepto aquellos que sean prohibidos por las leyes o estén reservados a las bolsas de valores". Del mismo modo, en su artículo 407 prevé que "en

los reglamentos de la bolsa se fijarán las bases para el pago de comisiones y demás cargos, así como las respectivas tarifas, derechos de inscripción y otras aplicables a las transacciones que se efectúen en la bolsa o que correspondan a los puestos". De esta manera, resulta claro que el ordenamiento jurídico contiene normas concretas que regulan con objetividad no sólo el funcionamiento de esta Bolsa, sino también, la apertura y libre concurrencia al mercado que ahí funciona, siendo su "objetivo principal", "organizar un mercado eficiente para la negociación de productos agropecuarios, con la mayor participación posible de compradores y vendedores" (ver artículo 2º del Reglamento General de la Bolsa de Productos Agropecuarios, aprobado por la Junta Directiva del Banco Central en sesión N°4558, artículo 2º, de 13 de febrero de 1992, publicado en La Gaceta N°48 de 9 de marzo de 1992 y citado en el Decreto impugnado N°27748-MEIC-COMEX-MAG). En conclusión, el acto administrativo de carácter general en discusión, que dispuso comisionar a esa Bolsa para que asignara la referida cuota, no incumple los términos de lo resuelto con anterioridad por esta Sala.

VI.- Se acusa como quebrantada la libertad de comercio, alegando que la política inserta en las normas objetadas, favorece a un sector en perjuicio de otro, obligando a realizar contrataciones con la bolsa, pues de lo contrario hay que pagar un arancel más oneroso, menoscabándose la libertad de escoger del importador y beneficiando a esa entidad comercial, dado que debe negociarse con ella por razones de conveniencia económica y empresarial. Ahora bien, estos argumentos no son de recibo. La Administración no está obligando a los agentes económicos a negociar con la bolsa. Entre las alternativas existentes, quienes opten por la posibilidad del arancel reducido, deben someterse a las reglas dispuestas por el Estado para la adquisición del beneficio aduanero, de lo contrario, pueden tomar otras decisiones económicas. Tampoco se observan los alegados favorecimientos. Tal y como ya se vio, este mecanismo de asignación mediante bolsa, cumple los principios de publicidad y participación y al final, tiene como efecto la selección de los contratantes que señalen las normas preestablecidas de ese mercado legalmente regulado.

VII.- En conexión con lo anterior, la accionante aduce como infringido el principio de igualdad, afirmando que se ha creado una desigualdad entre el importador directo y quienes negocian por medio de la bolsa, con lo que existe desproporción en contra de los importadores que no realicen su actividad mediante la entidad que asigna el arancel menor. Esta argumentación tampoco es procedente. Dos situaciones de relevancia se dieron como motivos de las normas cuestionadas. Una de ellas fue "la existencia de una situación de desabastecimiento de arroz en el mercado nacional",

determinada por la Administración. La otra es la necesidad de proteger en forma legítima a "la producción nacional, principalmente de los pequeños productores". Al respecto, véase que ambos motivos son de orden público y por ello, autorizan al Estado para tomar medidas jurídicas con el fin de prevenir situaciones dañinas para la generalidad de los habitantes y la economía del país. En consecuencia, al ser legítima y razonable la diferencia que se indica, no se han producido las lesiones alegadas.

VIII.- La demandante asevera que se ha establecido una monopolización en la importación del arroz en granza, práctica monopolística que se ha creado por la tasa de arancel privilegiado que discriminatoriamente se otorgó a la bolsa. Asimismo, afirma que los pequeños y medianos productores con gran esfuerzo pudieron comprar dos embarques de la cuota privilegiada y que el tercer embarque fue comprado por especuladores, estando estos últimos en una posición privilegiada porque vendieron el arroz al mismo precio fijado por el Gobierno pero sin tener los otros gastos que tienen los industriales. El argumento principal aquí, consiste en la imputación de un efecto monopolístico a las normas impugnadas, al haberse otorgado -según se afirma- discriminatoriamente a la bolsa, la asignación del arancel reducido. Esta argumentación también debe rechazarse, pues además de que existe autorización del legislador para hacer ese encargo a una bolsa comercial (ver artículo 5 de la Ley No.7473, de Ejecución Acuerdos Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, de 20 de diciembre de 1994), no se estima ilegítimo que la Administración utilice la colaboración de una institución privada cuyo giro comercial, además de estar legalmente regulado, tiene relación con el producto de referencia. En consecuencia, no existe la monopolización que se asevera. Además, de hecho esa afirmación queda desvirtuada, cuando la propia demandante explica que "los pequeños y medianos productores" lograron depositar en Bolpro las garantías para dos embarques por cuarenta mil toneladas (dos tercios de la cuota), lo que provocó que el tercer embarque (un tercio) fuera comprado por otro sector, circunstancia esta que despeja cualquier duda sobre el supuesto monopolio o favorecimiento. Finalmente, las alegadas ventajas en costos que se indican en relación con los denominados "especuladores", al vender el tercio de la cuota que adquirieron, son aspectos no atinentes a la naturaleza de este proceso.

IX.- La actora expresa que se infringe el principio de no confiscatoriedad, dada la combinación de un arancel exorbitante (35%) con un precio prefijado por ley, lo que no permite un contenido económico suficiente para que un empresario sobreviva, impidiéndole además trasladar a los consumidores el resultado de

los precios. Sobre esto debe tomarse en cuenta que la medida cuestionada se fundó en razones de orden público, conforme ya se indicó. Además, para que la imputación de confiscatoriedad sea procedente, debe demostrarse clara, objetiva y categóricamente, que el tributo de manera general, sustrae la renta de los contribuyentes de forma tal que pone en peligro real la existencia de sus negocios o empresas, o bien, que les impide realizar o ejercer una legítima actividad. Sin embargo, esto último no ha sido debidamente demostrado en el proceso; debiendo considerarse además, conforme se afirma en la acción, que bajaron los precios del arroz en los mercados mundiales. Del mismo modo, en cuanto a la acusación de inconstitucionalidad formulada contra la comisión que se paga a la bolsa, ya se vio el sustento jurídico de los cobros que válidamente puede hacer esa entidad por la prestación de sus servicios. Así las cosas, siendo improcedentes estas aseveraciones, corresponde rechazarlas.

X.- Se acciona contra la medida que dispuso aumentar los derechos arancelarios a la importación gravando todo tipo de arroz con la misma tarifa de 35%. Al respecto, la accionante explica que lo incongruente es que el propio Poder Ejecutivo hubiere gravado por igual al arroz "paddy" (con cáscara), por que perjudica a la mano de obra y a la industria costarricense, siendo deseable fomentar una escala arancelaria más benigna para esta última clase de arroz. Vista esa reclamación también procede desestimarla, dado que lo impugnado es una política pública comercial y económica, que de acuerdo con lo expuesto, está cimentada en situaciones de interés público. Asimismo, de su valoración constitucional no se desprende que sea desproporcionada ni irrazonable, dados sus motivos y los fines legítimos que persigue.

XI.- Es necesario hacer una última reflexión a la luz de uno de los elementos que contiene el referido voto N°07321-97, sobre el cual, a pesar de su relevancia, poco se ha hablado en este caso. En esa resolución se dijo expresamente, que los rebajos arancelarios deben reflejarse en los precios finales al consumidor. Aquí se identificaron dos motivos para la procedencia de la medida impugnada, que se relacionan con, el deber del Estado de velar por que la población no sufra la escasez de un producto alimenticio esencial; así como con su obligación de procurar, mediante las formas que contempla el Derecho, la preservación, la estabilidad y el crecimiento del aparato productivo (entiéndase en este asunto, lo concerniente a los productores de arroz), conforme con el mandato y la atribución que le confiere el párrafo primero del artículo 50 de la Constitución Política, en cuanto a organizar y estimular la producción nacional. En el proceso la accionante afirma que la Administración bajó por un corto tiempo el precio del arroz al consumidor. No obstante, debe quedar claro a las



autoridades, que la idea de disminuir aranceles (lo que significa menos recursos para el Fisco y su misión de realizar los fines públicos), también debe traducirse en un beneficio económico objetivo, justo y cuantificable para la colectividad (en este caso, precios más bajos para los consumidores), porque lo contrario es una situación que quebrantaría abiertamente lo dispuesto en la norma constitucional antes citada, respecto de la obligación del Estado de causar el más adecuado -por equitativo socialmente, solidario y general- reparto de la riqueza y el mayor bienestar a todos los habitantes del país (sobre este tema véase el voto de esta Sala N°12019-02)..."

Todas y cada una de las argumentaciones esgrimidas en el amparo que nos ocupa, han sido resueltas en la sentencia transcrita, por lo que, al no existir mérito para variar lo ya dispuesto sobre el conflicto planteado, lo que corresponde es declarar sin lugar el recurso.

**b. Limitaciones Impugnadas Cumplen Parámetros de Razonabilidad y Proporcionalidad**

[SALA CONSTITUCIONAL]<sup>10</sup>

Ya esta Sala en otro asunto parecido a éste dijo, en relación con la naturaleza de una contribución similar a la que aquí se impugna:

"II.- El Fondo Nacional de Contingencias Agrícolas, cuyo régimen jurídico es creado por Ley No. 6916 de 16 de noviembre de 1983, se define en el mismo artículo primero de esa normativa, como un programa de asistencia en favor de los productores agrícolas que se vean afectados por desastres naturales. Esta especial configuración jurídica implica, necesariamente, que los aportes, tanto los de los productores, como los de terceros, incluyendo al Estado, que conforman el Fondo (inciso a) artículo 2° idem), sean verdaderas contribuciones con claros fines económicos y sociales, conocidas en la doctrina del Derecho Tributario, como "contribuciones parafiscales", que son impuestos por el Estado pero no figuran en el presupuesto general de ingresos y gastos, por lo que recibe la denominación antes referida. La misma doctrina del Derecho Financiero define la figura como "tributos establecidos en favor de entes públicos o semipúblicos, económicos o sociales, para asegurar su financiación autónoma". Quiere decir, lo anterior, que la contribución parafiscal no constituye una figura distinta de la tributación general " (voto 4785-93).

Visto lo anterior, queda claro que la contribución parafiscal (especie a la que pertenece la aquí impugnada) corresponde a una figura jurídica tributaria. No obstante, aunque es un tributo

también es evidente (como se puede observar, al menos, en el caso de la resolución transcrita y en la contribución cafetalera), que tiene un motivo y una finalidad socioeconómicas de carácter particular o especial, que han sido reconocidos y aprobados por la jurisprudencia de la Sala:

" III.- Las reformas de las políticas económicas, para modernizar el sistema financiero del país, ha demandado de los sectores productivos, el desarrollo de nuevas formas de cooperación y entre ellas, se puede incluir al Fondo Nacional de Contingencias Agrícolas. Es un medio ideado por el legislador, como sustituto del desechado seguro de cosechas y parte de un esquema muy simple : la formación de un ahorro de recursos económicos , formado por los aportes de los productores , los préstamos de organismos públicos y privados nacionales y las donaciones y aportes en general, para socorrer a los productores que pierdan sus cosechas por actos de la naturaleza, como por ejemplo inundaciones, terremotos, temporales. Entonces es, en resumen, una regulación económica para la seguridad de los productores (...) En consecuencia, no advierte la Sala que se haya violado el principio de reserva de ley, sobre todo porque el Fondo consiste, básicamente, un sistema de protección para los agricultores y va en beneficio propio (...) En el caso de examen, la Ley de Creación del Fondo Nacional de Contingencias Agrícolas, al establecer la "contribución parafiscal" que se analiza en esta acción -especie del género TRIBUTO y que en este caso no podría clasificarse como una figura tributaria pura , por las especiales características con que cuenta, verbigracia, la connotación de "mutualidad" que se le atribuye al Fondo - ..." (véase voto antes citado).

De lo anterior interesa especialmente resaltar el punto de la regulación económica para la protección y seguridad de los productores. Esto no puede omitirse en el análisis del asunto, porque constituye la finalidad del legislador.

La contribución de estabilización cafetalera tiene una finalidad idéntica. El artículo 1 de la Ley N° 7309, dispone que el Fondo en cuestión tiene por " objetivo principal equilibrar el precio de liquidación al productor cuando la liquidación final del precio del café sea deficitaria para éste, en relación con los costos de producción de ese grano determinados por el Instituto del Café de Costa Rica ". En el artículo 3, inciso b), la misma Ley señala a la contribución como un recurso financiero y la crea en el artículo 6, " como aporte del productor al Fondo Nacional de Estabilización Cafetalera ". Esta contribución tiene además varios propósitos: a) reintegrar un adelanto a la cuenta de una cosecha futura (inciso "a" del artículo 4); b) cancelar las deudas del mismo Fondo y crear una reserva (inciso "ch" del artículo 4), que se devolverá a " todos los productores de café ", cuando se

produzca una diferencia negativa entre el precio promedio nacional de liquidación de café al productor y el costo promedio de producción, en los términos del inciso b) del artículo 4. En consecuencia, se trata de una regulación protectora para los productores de café, que busca equilibrar o hacer estable su situación económica ante eventuales bajas del precio internacional del café, conforme se observa de lo dispuesto por el artículo 8 de dicha ley.

La finalidad y el motivo de la contribución impugnada son especialmente relevantes en este caso. La finalidad como ya se dijo es proteger a nuestros productores. El motivo está constituido por los problemas de carácter social que pueden ocasionar las fluctuaciones del precio internacional del café.

En conclusión, la contribución cuestionada tiene fundamento en el Derecho de la Constitución, en cuanto persigue una finalidad de interés público, por las repercusiones que una falta de regulación en ese sentido podría tener en el orden económico y social costarricense.

Un argumento esencial de la acción consiste en tratar de desvirtuar la contribución impugnada, alegando que ella quebranta el principio de capacidad económica porque no grava riqueza real. En síntesis, el accionante sostiene que es inconstitucional gravar los ingresos brutos porque no son sinónimo de existencia real de capacidad económica. Al respecto debe decirse que este argumento ya ha sido visto en otras oportunidades:

" En otros países, según lo acredita el derecho comparado, se ha estimado válido distinguir y existen casos en que en una misma lista, la base sobre la que se aplica el impuesto no es uniforme; verbigracia, algunos negocios pagan patente municipal sobre la "utilidad bruta", y otros sobre las "ventas al mayor", y "ventas al detalle", entre otros, pero lo relevante es que la norma sea, en lo esencial, general y razonable " (voto 2197-92).

" ... estima la Sala que el legislador ha diseñado un sistema tributario objetivo, de aplicación indiscriminada, que no procura mayores beneficios o cargas para unos en perjuicio de otros. El indicador objetivo lo es el ingreso bruto de las personas físicas o jurídicas que desarrollen actividades lucrativas, y nada más. Si unos pagan una cifra de impuesto más alta, es consecuencia del también más alto ingreso total y no de algún efecto diferenciador generado por la ley o por la interpretación o aplicación de ésta " (voto 6362-94).

De acuerdo con lo anterior, procede rechazar los argumentos que en este sentido se formulan, dado que de conformidad con la jurisprudencia de este Tribunal, no se estima inconstitucional ese

sistema de gravar los ingresos o la riqueza.

El alegado quebranto al principio de igualdad también es improcedente. Ya se dijo que la contribución que recae sobre los ingresos totales no se estima -por sí misma- inconstitucional, de manera que los alegatos formulados en el sentido de que se quebranta la igualdad y se da un trato arbitrario a los contribuyentes, por no gravar renta neta, no son admisibles. Por otra parte, la normativa cuestionada establece una serie de parámetros conforme se dispuso en el artículo 8 de la Ley 7309. Esta norma prevé una escala de tasas que se aplican a todos los sujetos a la contribución. Esa es una medida objetiva y el simple hecho de que no discrimine entre contribuyentes no constituye una violación de carácter constitucional. En todo caso, el tributo como tal se está cobrando a todos los que se encuentran en la misma situación, es decir, a los caficultores y beneficiarios del Fondo. Además, la contribución cumple el principio de generalidad, abarcando la totalidad de la categoría de sujetos a la que se dirige.

El reproche que se plantea afirmando que existe discriminación contra la actividad del café también es improcedente. La circunstancia de que existan actividades productivas que soportan una mayor carga tributaria que otras, no es inconstitucional, dado que el Legislador puede determinar -en su función de creador de políticas públicas- a través de la regulación tributaria, qué actividades incentivar en aras de lograr finalidades de interés público y de orden económico. Esto ya ha sido resuelto en otras oportunidades:

"... estima la Sala que no resulta contrario a la Constitución el sistema desde el punto de vista del estímulo o desinsentivo que este método impositivo ocasione en el comercio cantonal o intercantonal, en la medida en que es ésta una consideración propia de política legislativa, por la que el legislador valora diferentes opciones -válidas todas- que permitan cumplir el fin propuesto por la ley que se pretende promulgar, y selecciona una. ¿Cuál es la más apropiada para atraer mayores recursos a la Municipalidad?, ¿Cuál producirá la menor carga a la economía del Cantón?, ¿Será más eficiente gravar el ingreso total o la renta neta luego de restar ciertos renglones de ingreso que el legislador exonera del impuesto? etc., serán todos extremos que sólo compete decidir al legislador en tanto son consideraciones de modo y oportunidad que escapan de la órbita judicial " (voto 6362-94).

Con base en lo anterior, procede desestimar los alegatos por discriminación que se han formulado.

Se objeta que la contribución de estabilización cafetalera no es

un impuesto técnicamente adecuado para la aplicación de la progresividad dado que el artículo 8 de la Ley en examen, establece un sistema de alícuotas progresivas que no dependen del aumento en la base imponible sino del aumento en el precio unitario promedio en rieles. Se dice que es evidente que el precio de cada saco no puede ser reflejo de la riqueza global del contribuyente y que de hecho, quien vende pocos sacos de café tendrá ingresos brutos totales bajos y, pese a ello, soporta la aplicación de tipos progresivamente mayores. Ahora bien, del examen del referido artículo 8 tampoco se desprende violación alguna al orden constitucional. Esta norma contiene una tabla de porcentajes que aumentan en función del incremento del precio y esa escala tiene topes mínimo -con exención mientras no se llegue al precio inicial establecido- y máximo. En este sentido, no se encuentra irrazonable o desproporcionada esa relación de incremento sobre la base del aumento del precio. Del mismo modo, como ya se ha dicho, " la estructura de la contribución a base de una escala progresiva, lo que pretende es reducir la desigualdad por la vía de la distribución de la carga y de los ingresos, entre todos los beneficiarios del sistema, obligando a aportar en mayor medida a quién más recibe " (ver voto 1925-91). Y, en todo caso, si bien es cierto la progresividad constituye uno de los rasgos característicos de un sistema tributario moderno y debe ser utilizada como un instrumento para respetar el principio de igualdad, en tanto es un medio, también, de redistribución de la renta y concreción del principio de justicia material, eso no significa que si las tarifas progresivas, en su caso, no concretizan el factor de redistribución, sean por este sólo hecho inconstitucionales. Por otra parte, esos porcentajes obedecen a un hecho público y notorio como es la inestabilidad del precio internacional del café. Asimismo, tampoco es ilegítimo el precio promedio que se cuestiona, dado que sólo obedece a una fórmula o sistema que sirve para determinar el tributo, sin que se estime finalmente, desproporcionado o irrazonable.

El accionante plantea que la carga tributaria global a la actividad productora de café, que integra en un determinado porcentaje la contribución impugnada, es confiscatoria. En este sentido, se calcula en la acción que el peso impositivo que soportan los productores de café es 6.6 veces mayor al que soportan otros contribuyentes. Incluso, el demandante expone que en 1996, período en que ya no estaba vigente el impuesto a la producción de café (Ley 1411) y el impuesto ad valorem a la producción había sido reducido al 1%, la tributación de las utilidades brutas (diferencia entre los ingresos o ventas brutas y los costos variables de la finca) se situaba en el orden del 53%, lo que significa que sin contar la renta neta (que incluiría

también los costos fijos de una finca), ya el porcentaje excedía el 50%. Ahora bien, en diversas ocasiones esta Sala se ha referido al tema de la no confiscatoriedad:

"Sobre el argumento de que el tributo es confiscatorio: El estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. Si la Constitución protege el derecho de propiedad al patrimonio integral, no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo destruyan. Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado. El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas (...) Lo que debemos entender por "parte sustancial de la propiedad o de la renta", es algo que no puede establecerse de manera absoluto; el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico-social de cada tributo. Pero sí se puede establecer como principio, que se considera confiscatorio el gravamen que exceda la capacidad económica o financiera del contribuyente, o bien, si el impuesto absorbe una parte sustancial de la operación gravada, y corresponderá al Juez, en cada caso, analizar estas circunstancias, que serán, lógicamente, variables, y lo correcto es analizar esas situaciones en forma concreta. En el presente caso, el tope establecido por artículo 15 inciso a) de la Ley 5694 del 9 de junio de 1975, a juicio de la Sala no resulta confiscatorio, ya que el gravamen no pasa del cinco por mil de ingresos por intereses y comisiones, porcentaje que no se estima sustancial, no anula la actividad ni la desalienta, el impuesto resulta normal y proporcionado " (voto 5749-93).

Del análisis de la jurisprudencia de esta Sala y de los alegatos del accionante, no se desprende la existencia del vicio por confiscatoriedad que se le atribuye a la contribución impugnada. Ya se vio que el gravamen sobre utilidades brutas no es ilegítimo. De otra parte, el porcentaje que alega el demandante como confiscado no demuestra la infracción, es decir, no comprueba que se esté anulando la propiedad o que se esté excediendo la capacidad contributiva de los contribuyentes en general, es decir,

no se está absorbiendo totalmente la renta, no se está gravando riqueza inexistente o que no se ha generado, ni se está descapitalizando a las empresas de la actividad, o bien, no acredita que se esté privando a los pequeños caficultores contribuyentes, de los ingresos mínimos que les aseguren -junto con sus familias- un nivel de vida digno así como la existencia y continuidad de su negocio. Por otra parte, la contribución objetada, como ya se vio, no es simplemente un impuesto, dado que más bien se asimila a un ahorro, aunque no se dé dentro de un sistema de cuenta individual. Esto implica, que el ingreso que se afirma como confiscado, está destinado a regresar al patrimonio del contribuyente cuando se cumplan las condiciones de precios bajos que prevé la ley, sin que tampoco se puedan considerar ilegítimas las eventuales diferencias entre lo pagado y lo percibido, dados los gastos legalmente previstos y autorizados que puede tener una administración del Fondo sana, eficiente, transparente, correcta, responsable y ajustada a la Ley.

Se cuestiona la contribución aduciendo que no se justifica por un criterio de beneficio y que se asimila a un impuesto porque funciona con base en el principio de solidaridad. Se afirma que no se puede recargar a unos pocos productores contribuyentes el peso económico de todos los demás (pequeños caficultores) y que esta carga deben soportarla todos los contribuyentes por igual a través del presupuesto nacional general. La solidaridad -se sostiene- debe repartirse también entre otras actividades productivas. Del análisis de este argumento se desprende que tampoco lleva razón. Con el Fondo Nacional de Estabilización Cafetalera el legislador planteó un sistema de protección económica para los productores de café. Este funciona sobre la base conceptual del ahorro y consiste en tomar -no como impuesto pura y simplemente- una parte de sus ganancias cuando los precios alcanzan ciertas escalas, para serles devueltas en caso de que el precio descienda por debajo de los costos de producción. Eso es una medida de previsión socioeconómica. La finalidad del Estado no es apropiarse del dinero, sino, constituir un fondo de reserva a favor de los contribuyentes beneficiarios para los momentos difíciles, estabilizando así el ingreso de una parte o sector económico importante de la población, con el objeto de evitar los problemas sociales que se presentan para las familias y las empresas, cuando aquel -ingreso- disminuye por debajo de ciertos límites. La reserva tiene entonces un fin legítimo y constitucional como ya se examinó. Asimismo, es claro que el costo del Fondo no solamente recae en los bolsillos de los caficultores contribuyentes (grandes y pequeños), sino también sobre los contribuyentes en general. Obsérvese al respecto, que el Estado tuvo una preocupación social y legisló creando el sistema en discusión. Véase además que antes

de que tuviera dinero por sí mismo, a través de las contribuciones de los productores, el Estado le facilitó la consecución de fuentes de financiamiento mediante la obtención de un préstamo o la emisión de bonos por la suma de cincuenta millones de dólares, moneda de los Estados Unidos de Norteamérica (\$50.000.000), con aval estatal. Asimismo, la Ley (artículo 13) eximió del pago de todo tipo de impuesto a los intereses que generen los referidos bonos. En consecuencia, la constitución del Fondo no puede considerarse gratuita para los contribuyentes en general. Finalmente, no es ilegítimo el criterio de priorización que estableció el Transitorio III de la Ley 7309, porque es clara la desventaja de los pequeños productores, en comparación con la capacidad y resistencia de las grandes empresas por los montos de sus capitales, la tecnología con la que cuentan, su productividad, la planificación y previsión financiera que tienen y su mejor posición para obtener recursos. Asimismo, no sólo es de interés público la -legítima- protección del sector productor, en especial de los pequeños productores (caficultores), sino que también, no es un secreto que a las grandes empresas les interesa que no desaparezcan las de menor tamaño, dado que un sector nacional productivo fuerte, está en mejor posición de hacerle frente a las duras e inciertas condiciones de competencia del mercado internacional.

De lo expuesto se desprende que la contribución impugnada no es inconstitucional. Del mismo modo, el hecho de que se haya protegido a un sector de la producción nacional mediante este Fondo tampoco resulta ilegítimo. En esta parte, resulta oportuno volver sobre una de las citas anteriores:

" Lo que debemos entender por "parte sustancial de la propiedad o de la renta", es algo que no puede establecerse de manera absoluta; el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico-social de cada tributo " (voto 5749-93).

También es procedente recordar otras reflexiones de la Sala:

" Para determinar si la norma efectivamente transgrede el debido proceso sustantivo (razonabilidad) y si por ello resulta inconstitucional, lo que procede es analizar si la disposición se subordina a la Constitución Política, adecua sus preceptos a los objetivos que pretende alcanzar , y da soluciones equitativas con un mínimo de justicia " (voto 07393-98).

" El análisis de la razonabilidad de la norma implica establecer si los medios elegidos por el legislador son o no admisibles a efecto de justificar la consiguiente restricción de derechos que se afecten. De esta manera las restricciones que se impongan deben



obedecer a necesidades o fines públicos que las justifiquen , de tal modo que no aparezcan como infundadas, excesivas o arbitrarias; esto es, deben ser proporcionadas a las circunstancias (motivos) que los originan y a los fines que se procura alcanzar con ella " (voto 1925-91).

En síntesis, las disposiciones impugnadas de la Ley 7309 cumplen los parámetros de razonabilidad y proporcionalidad, encontrando fundamento en el artículo 50 de la Constitución, en cuanto con ellas el Estado procura el mayor bienestar a todos los habitantes del país y el más adecuado reparto de la riqueza. Y, lo mismo debe resolverse respecto del artículo 27 punto 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según adición operada por Ley 7551, dado que ningún vicio se ha encontrado en la contribución que se cuestionó.

Como conclusión final, al no llevar razón los argumentos planteados por el demandante, procede desestimar la acción.

**FUENTES CITADAS:**

- 1 ORTIZA MORA, Lupita y ORTIZ MORA, Franlin. La Capacidad del Sujeto Particular en el Derecho Tributario. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1981. pp. 41-44.
- 2 ORTIZA MORA, Lupita y ORTIZ MORA, Franlin. La Capacidad del Sujeto Particular en el Derecho Tributario. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1981. pp. 45-46.
- 3 CALVO MEDINA, Lorna. Los Principios de Justicia Tributaria Material en la Jurisprudencia Constitucional Costarricense. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1998. pp. 139-141, 144.
- 4 CALVO MEDINA, Lorna. Los Principios de Justicia Tributaria Material en la Jurisprudencia Constitucional Costarricense. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1998. pp. 151-153.
- 5 ALVARADO JIMÉNEZ, Clara y VIDECHÉ PEREIRA, Rebeca. Principios de Justicia Tributaria a la Luz de la Doctrina y la Ley de Impuesto sobre la Renta. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1999. pp. 55, 57-59.
- 6 ALVARADO JIMÉNEZ, Clara y VIDECHÉ PEREIRA, Rebeca. Principios de Justicia Tributaria a la Luz de la Doctrina y la Ley de Impuesto sobre la Renta. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1999. pp. 69-70.
- 7 ALVARADO JIMÉNEZ, Clara y VIDECHÉ PEREIRA, Rebeca. Principios de Justicia Tributaria a la Luz de la Doctrina y la Ley de Impuesto sobre la Renta. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1999. pp. 72-74.
- 8 ALVARADO JIMÉNEZ, Clara y VIDECHÉ PEREIRA, Rebeca. Principios de Justicia Tributaria a la Luz de la Doctrina y la Ley de Impuesto sobre la Renta. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1999. pp. 75-77.
- 9 SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 3979-2003, de las catorce horas con cincuenta y cuatro minutos del catorce de mayo de dos mil tres.
- 10 SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 5013-2004, de las catorce horas con cincuenta y un minutos del doce de mayo de dos mil cuatro.