

UNIVERSIDAD DE COSTA RICA

FACULTAD DE DERECHO

Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho

**“LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y CAPACIDAD ECONÓMICA EN
LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**

**PRESENTADA POR:
CARLOS LUIS GÓMEZ MEZA**

CIUDAD UNIVERSITARIA RODRIGO FACIO

SETIEMBRE, 2014



29 de setiembre de 2014
FD-AI-729-2014

Dr. Alfredo Chirino Sánchez
Decano
Facultad de Derecho

Estimado señor:

Para los efectos reglamentarios correspondientes, le informo que el Trabajo Final de Graduación (categoría Tesis), del estudiante Carlos Luis Gómez Meza, carné A92668, denominado: "Los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Económica en la Ley de Impuesto sobre la renta" fue aprobado por el Comité Asesor, para que sea sometido a su defensa final. Asimismo, el suscrito ha revisado los requisitos de forma y orientación exigidos por esta Área y lo apruebo en el mismo sentido.

Igualmente, le presento a los (as) miembros (as) del Tribunal Examinador de la presente Tesis, quienes firmaron acuso de la tesis (firma y fecha) de conformidad con el Art. 36 de RTFG que indica: "EL O LA ESTUDIANTE DEBERA ENTREGAR A CADA UNO DE LOS (AS) MIEMBROS (AS) DEL TRIBUNAL UN BORRADOR FINAL DE SU TESIS, CON NO MENOS DE 8 DIAS HABILES DE ANTICIPACION A LA FECHA DE PRESENTACION PUBLICA".

Tribunal Examinador

| | |
|-----------------------|---|
| Informante | Lic. José María Oreamuno Linares |
| Presidente | Dr. Oscar Hernández Cedeño |
| Secretaria (o) | Dra. María Inmaculada Rodríguez Roblero |
| Miembro | Dr. Diego Salto Van der Laat |
| Miembro | MSc. Pablo González Montoya |

Por último, le informo que la defensa de la tesis es el 16 de Octubre del 2014, a las 09:00 a.m. en la Sala de Replicas, 5to. Piso, Facultad de Derecho, Sede Rodrigo Facio.

Atentamente,


Ricardo Salas Porras
Director



Ava
Cc: Expediente

San José, 26 de Setiembre del 2014.

Señor
Lic. Ricardo Salas Porras
Director del Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Estimado señor Director:

A través de la presente le comunico que he leído el proyecto definitivo de tesis presentado por el estudiante CARLOS LUIS GÓMEZ MEZA, carné universitario A92668, denominado **“Los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Económica en la Ley del Impuesto sobre la Renta”**.

La investigación es un importante aporte para la Facultad de Derecho, puesto que sistematiza el estudio de la Justicia Tributaria material. También, sistematiza el estudio de los elementos cuantitativos de la obligación tributaria, tema sobre el cual existe poca doctrina costarricense.

Considero que ésta cumple con los requisitos de forma y fondo pertinentes, los objetivos propuestos, y consecuentemente, considero puede ser examinada por el tribunal examinador, para optar por el grado de Licenciado en Derecho.

Atentamente,



Lic. José María Oreamuno Linares
Director

San José, 25 de Setiembre del 2014

Señor

Lic. Ricardo Salas Porras

Director del Área de Investigación

Facultad de Derecho

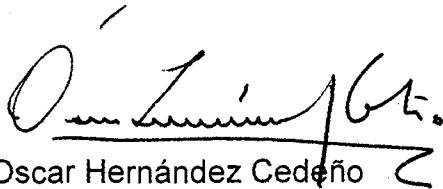
Universidad de Costa Rica

Estimado señor Director:

A través de la presente, le comunico que en mi condición de lector, he revisado el proyecto definitivo de tesis presentado por el estudiante Carlos Luis Gómez Meza, carné universitario A92668, denominado **“Los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Económica en la Ley del Impuesto sobre la Renta”**.

Considero que ésta cumple con los requisitos de forma y fondo pertinentes, los objetivos propuestos, y consecuentemente, puede ser examinada por el tribunal examinador, para optar por el grado de Licenciatura en Derecho.

Atentamente,



Dr. Oscar Hernández Cedeño

Lector

San José, 26 de Setiembre del 2014.


Señor
Lic. Ricardo Salas Porras
Director del Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Estimado señor Director:

A través de la presente le comunico, que en mi condición de lector, he revisado el proyecto definitivo de tesis presentado por el estudiante CARLOS LUIS GÓMEZ MEZA, carné universitario A92668, denominado "**Los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Económica en la Ley del Impuesto sobre la Renta**".

Considero que ésta cumple con los requisitos de forma y fondo pertinentes, los objetivos propuestos, y consecuentemente, considero puede ser examinada por el tribunal examinador, para optar por el grado de Licenciado en Derecho.

Atentamente,

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'D. Salto van der Laat', with a horizontal line underneath.

Dr. Diego Salto van der Laat

Lector

San José, 22 de Setiembre del 2014

Licenciado:

Ricardo Salas Porras

Director del Área de Investigación

Facultad de Derecho

Universidad de Costa Rica

Estimado señor:

He revisado y corregido los aspectos referentes a la estructura gramatical, ortografía, puntuación, redacción y vicios del lenguaje del Trabajo Final de Graduación para optar por el grado de Licenciatura en Derecho, denominado **“LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y CAPACIDAD ECONÓMICA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ”**, elaborado, por el estudiante Carlos Luis Gómez Meza, por lo tanto, puedo afirmar que está escrito correctamente, según las normas de nuestra Lengua Materna.

Respeté, a lo largo del trabajo, el estilo de los autores.

Atentamente,

Profesor


Carlos Manuel Barrantes Ramírez

Filólogo

Cédula 1-0312-0358

Carné afiliado 16308 (Colegio de Licenciados y Profesores)

Cel.8397-1348

Dedicatoria

A toda mi familia, por haber orado por mí.

A la Universidad de Costa Rica, por su Alma Máter.

ÍNDICE

| | |
|--------------------|----|
| Dedicatoria..... | i |
| Resumen..... | vi |
| Introducción | 1 |

Título I: El Derecho Tributario

Capítulo I: Introducción al Derecho Tributario

| | |
|---|----|
| Sección I: Reseña histórica. | 6 |
| Sección II: Relación con otras disciplinas. | 9 |
| Sección III: El concepto de Derecho Tributario. | 11 |
| Sección IV: El concepto de Tributo y su tipología. | 13 |

Capítulo II: La relación jurídico-tributaria.

| | |
|---|----|
| Sección I: La relación jurídico tributaria y las obligaciones tributarias | 24 |
| Sección II: Los sujetos de la relación jurídico-tributaria. | 33 |
| Sección III: El concepto de obligación tributaria principal y sus características..... | 37 |
| Sección IV: La materialización de la hipótesis de incidencia tributaria: El hecho generador de la obligación tributaria. | 40 |

Capítulo III: Cuantificación de la obligación tributaria.

| | |
|--|----|
| Sección I: Los elementos de cuantificación..... | 46 |
| • La base imponible..... | 48 |
| o Métodos de determinación de la base imponible. | 53 |
| ▪ Método de estimación directa o de base cierta..... | 57 |
| ▪ Método de estimación indirecta o de base presunta..... | 59 |
| ▪ Método de estimación objetiva..... | 64 |

| | |
|--|----|
| ▪ Régimen especial de rentas presuntivas. | 66 |
| • El tipo de gravamen. | 74 |
| ○ Los gravámenes dinerarios. | 75 |
| ▪ Específicos. | 75 |
| ▪ Graduales. | 76 |
| ○ Los gravámenes no dinerarios. | 77 |
| ▪ Porcentuales. | 77 |
| ○ Proporcionales. | 77 |
| ○ Progresivos continuos. | 78 |
| ○ Progresivos escalonados. | 78 |
| ▪ Expresados en coeficientes. | 81 |
| • La cuota tributaria | 81 |
| ○ Cuota íntegra. | 81 |
| ○ Cuota líquida. | 82 |
| ○ Cuota diferencial. | 83 |

Sección II: Los elementos de cuantificación en el impuesto sobre las rentas de trabajo dependiente y el impuesto sobre las rentas de actividades económicas.

| | |
|---|-----|
| • Aspectos generales del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica | |
| ○ Marco legal. | 84 |
| ○ Características de la Ley del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica. | 86 |
| • El concepto de renta y su tipología. | 90 |
| ○ Rentas de capital. | 95 |
| ○ Rentas de trabajo. | 97 |
| ▪ El impuesto. | 98 |
| ○ Hecho generador. | 98 |
| ○ Elementos cuantitativos. | 99 |
| • La base imponible. | 99 |
| • El tipo de gravamen. | 99 |
| • La cuota tributaria. | 101 |

| | |
|--|-----|
| ○ Rentas de actividades económicas. | 101 |
| ▪ El impuesto..... | 103 |
| ○ Hecho generador. | 103 |
| ○ Elementos cuantitativos. | 104 |
| • La base imponible..... | 104 |
| • El tipo de gravamen. | 104 |
| • La cuota tributaria..... | 108 |

Título II: El Derecho Tributario Constitucional: La limitación al Poder Tributario por parte de la Justicia Tributaria

Capítulo I: El Poder Tributario.

| | |
|--|-----|
| Sección I: El concepto de Poder Tributario..... | 109 |
|--|-----|

Capítulo II: La Justicia Tributaria.

| | |
|--|-----|
| Sección I: Aspectos generales de la Justicia Tributaria | 113 |
|--|-----|

| | |
|--|-----|
| • Los principios de la Justicia Tributaria y la Sala Constitucional..... | 116 |
| • Fundamento jurídico de los principios de la Justicia Tributaria..... | 117 |
| • Características de los principios de la Justicia Tributaria. | 121 |

| | |
|--|-----|
| Sección II: Los tres niveles de la imposición limitados por la Justicia Tributaria material | 122 |
|--|-----|

| | |
|--|-----|
| 1. El objeto de la imposición y sus límites..... | 125 |
| ▪ El principio de capacidad económica. | 126 |
| ○ Desarrollo en la jurisprudencia constitucional | 126 |
| ○ Desarrollo en la doctrina | 129 |
| • Principio del neto objetivo | 133 |
| • Principio del neto subjetivo | 136 |

| | | |
|---|--|-----|
| 2 | La distribución de la imposición y sus límites | 141 |
| ▪ | El principio de igualdad tributaria..... | 143 |
| ○ | Desarrollo en la jurisprudencia constitucional | 143 |
| ○ | Desarrollo en la doctrina | 147 |
| • | Exigencia de un tratamiento tributario distinto entre contribuyentes en situaciones de hecho distintas. | 147 |
| • | Exigencia de un término de comparación con relevancia y respaldo constitucional. | 149 |
| • | ¿Derecho fundamental a la igualdad tributaria? O ¿Derecho fundamental a contribuir según la capacidad económica? | 161 |
| • | El principio de progresividad..... | 165 |
| 3 | La intensidad de la imposición y sus límites. | 172 |
| • | El principio de no confiscatoriedad. | 172 |
| ○ | Desarrollo en la jurisprudencia constitucional. | 173 |
| ○ | Desarrollo en la doctrina | 175 |
| | Conclusiones | 178 |
| | Bibliografía | 184 |

RESUMEN

En Costa Rica, los principios que integran la Justicia Tributaria material (igualdad tributaria, capacidad económica, progresividad, no confiscatoriedad), se encuentran implícitos en la Constitución Política. A raíz de esto, la Sala Constitucional como máximo garante de los derechos y garantías constitucionales, se ha visto en la obligación de pronunciarse sobre éstos, abordando de una manera asistemática y disfuncional los principios de igualdad tributaria y capacidad económica.

La Sala Constitucional no ha adquirido la precisión conceptual y terminológica propia del Derecho Tributario Constitucional, existiendo el riesgo de malinterpretaciones o contradicciones. Ésta ha señalado que las diferencias en el trato tributario pueden estar justificadas por **cualquier elemento de relevancia jurídica**.

Sin embargo, a la luz de la doctrina, no es cualquier elemento de relevancia jurídica el que puede justificar un trato tributario distinto, sino, sólo aquellos de **relevancia constitucional**.

Así, la Sala Constitucional legitima el trato desigual por el sólo hecho de que dos objetos o situaciones son en algo desiguales (Teoría de las Peras y las Manzanas), sin explicar cuál es la relevancia constitucional del parámetro de igualdad escogido por el legislador, lo que es muy grave para la seguridad jurídica del país.

Reconociendo que el surgimiento del Derecho Tributario moderno se da en Alemania apenas a partir del año 1914¹, es muy probable que en muchos países latinoamericanos aún esté en desarrollo constitucional.

Por lo anterior, la presente investigación se planteó el objetivo general de aportar un estudio de la Justicia Tributaria que permita comprenderla como un sistema integrado por principios que cumplen una función específica dentro de ésta, de

¹ La doctrina mayoritaria apuesta por que el Derecho Tributario moderno surge a raíz de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1914.

manera que se pueda tener una visión clara de su funcionamiento, con la finalidad de detectar, críticamente, las eventuales amenazas a ésta, especialmente, las que provienen de algunas normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La presente investigación es de naturaleza cualitativa y se realiza utilizando los métodos dialéctico, analítico y fenomenológico. Primeramente, se analiza la relación jurídico-tributaria y se examinan sus elementos. Seguidamente, se analiza el fundamento de la Justicia Tributaria material en Costa Rica, se identifican las exigencias de cada principio que la integra y se examina la manera cómo éstos principios integrantes de la Justicia Tributaria material se interrelacionan a efectos de realizarla.

Las conclusiones más importantes, obtenidas en la presente investigación son:

La Justicia Tributaria nunca será tal, si se prescinde del principio de capacidad económica o del principio de igualdad tributaria, tampoco si éste se reduce a aquél o viceversa. Ambos deben operar de manera biunívoca, porque el contenido y la eficacia de cada uno es complementaria y no excluyente tal como lo ha visto parte de la doctrina.

El principio de capacidad económica exige que en el juicio de igualdad del legislador o del juez, el término de comparación **cuantitativo** exclusivo sea la capacidad económica considerada en su aspecto objetivo (principio de la efectividad) y su aspecto subjetivo (requisito del mínimo exento).

El principio de igualdad tributaria, por su parte, adiciona al juicio de igualdad del legislador o del juez, términos de comparación cualitativos, tales como el distinto sacrificio detrás de capacidades económicas de igual cuantía o el destino de éstas. Debe quedar claro que en ningún caso se debe prescindir de la capacidad económica como término de comparación cuantitativo.

La no explicitad de la Justicia Tributaria en la Constitución Política costarricense ha generado problemas de interpretación. Del análisis de la jurisprudencia de la Sala Constitucional, se puede concluir que ésta no ha construido una teoría sólida de la Justicia Tributaria. Esto se refleja en los escasos argumentos que provee para justificar un trato tributario diferenciado. Existe poca sustancia jurídica en el control de constitucionalidad de materia tributaria. Su jurisprudencia refleja que no ha adquirido la precisión conceptual y terminológica que le permita entender el modo lógico de operación de los principios de la Justicia Tributaria material a modo de realizar ésta plenamente.

Al ser el Derecho Tributario moderno, relativamente reciente, el Derecho Tributario Constitucional, aún esta en desarrollo en Costa Rica. Sin embargo, una incorrecta percepción y aplicación de la Justicia Tributaria, no permite resolver vicios de inconstitucionalidad y retarda el desarrollo del país.

FICHA BIBLIOGRÁFICA

GÓMEZ MEZA (Carlos Luis), “Los Principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Económica en la Ley del Impuesto sobre la Renta”, Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica, 2014.

Director: Lic. José María Oreamuno Linares.

Palabras claves: poder tributario, principio de igualdad tributaria, principio de capacidad económica, principio de progresividad, principio de no confiscatoriedad, Justicia Tributaria material, control de constitucionalidad, Derecho Tributario, Impuesto sobre la Renta, rentas de capital, rentas de trabajo, tipo de gravamen, cuota tributaria.

INTRODUCCIÓN

Justificación

En Costa Rica, todos tienen el deber constitucional de contribuir para los gastos públicos² en la forma que la ley lo determina³. No obstante, la legislación tributaria tiene su fundamento y límite en una serie de principios jurídicos, que están, tanto implícitos como explícitos en la Constitución Política, denominados principios de Justicia Tributaria o principios constitucionales tributarios.

Curiosamente, los principios de generalidad tributaria y reserva de ley, los cuales son principios de la Justicia Tributaria **formal**, están explícitos, mientras que los principios que integran la Justicia Tributaria **material** (igualdad tributaria, capacidad económica, progresividad, no confiscatoriedad), se encuentran implícitos.

A raíz de esto, la Sala Constitucional como máximo garante de los derechos y garantías constitucionales, se ha visto en la obligación de pronunciarse sobre éstos, abordando de una manera asistemática y disfuncional los principios de igualdad tributaria y capacidad económica.

La Sala Constitucional utiliza el principio constitucional general de igualdad ante la ley⁴, para interpretar, específicamente, el principio de igualdad tributaria. Ha manifestado, con base en ello, que dicho principio 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.”⁵

² Constitución Política de la República de Costa Rica, art. 18. “Todos los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, y servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.”

³ Constitución Política de la República de Costa Rica, art. 121 inciso 13). “Además de las otras atribuciones que le confiere ésta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: 13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales.”

⁴ Constitución Política de la República de Costa Rica, art. 33. “Toda persona es igual ante la ley y no podrá practicarse discriminación alguna contraria a la dignidad humana.”

⁵ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 633-94.

Sin embargo, la Sala Constitucional no tiene la precisión conceptual y terminológica propia de la disciplina jurídico-tributaria, existiendo el riesgo de malinterpretaciones o contradicciones. Reconociendo que el surgimiento del Derecho Tributario moderno se da en Alemania apenas a partir del año 1914⁶, es muy probable que en muchos países latinoamericanos aún esté en desarrollo constitucional.

Lo anterior se evidencia cuando la Sala Constitucional afirma que con base en el principio de igualdad, “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.”⁷

Tal como señala TORREALBA

“El razonamiento de la Sala Constitucional señala diferencias entre los agentes de seguros y los demás funcionarios públicos, pero **no nos explica porqué** esas diferencias son relevantes para justificar un trato tributario diferenciado; mucho menos si tales diferencias reflejan diferencias de **capacidad económica de carácter cualitativo** (mérito, necesidades). En los otros casos se cita la existencia de una “relación de dependencia” versus una “relación autónoma”, sin explicarnos que relevancia tiene esta distinción en **términos de igualdad tributaria** y, en particular, de **capacidad económica**.”⁸

Lo que advierte el autor, es que en ningún caso la Sala Constitucional detectó problemas de violación al principio de igualdad, pero no con base en un análisis sistemático de la Justicia Tributaria, porque ésta ha señalado que las diferencias en

⁶ La doctrina mayoritaria apuesta por que el Derecho Tributario moderno surge a raíz de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1914.

⁷ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto No. 1266-95.

⁸ TORREALBA NAVAS (Adrián), “Tratado General de Derecho Tributario” Tomo I, 1 edición, Editorial Jurídica Continental, San José, Costa Rica, 2009, p. 146.

trato tributario pueden estar justificadas por **cualquier elemento de relevancia jurídica**, cuando en realidad las exigencias de la Justicia Tributaria es que no es cualquier elemento de relevancia jurídica sino de **relevancia constitucional**. Así, la Sala Constitucional legitima el trato desigual por el sólo hecho de que dos objetos o situaciones son en algo desiguales (Teoría de las peras y las manzanas), sin explicar cuál es la relevancia constitucional del parámetro de igualdad escogido por el legislador, lo que es muy grave para la seguridad jurídica del país.

En Italia, la Corte Constitucional en la sentencia No.42 de 1980 analizó las características del trabajo autónomo en contraste con el trabajo dependiente, llegando a la conclusión de que no existían diferencias de capacidad económica que justificaran un tratamiento más fuerte de los autónomos respecto de los asalariados.

En relación con esto ALVARADO JIMENEZ y VIDECHÉ PEREIRA señalan que:

“Al ubicar a unos administrados en una categoría que paga un impuesto diferente (impuesto a utilidades), y a otros en otra categoría que paga (impuesto a los asalariados), se está quebrantando el principio de Justicia Tributaria conocido como igualdad o isonomía de las cargas públicas (artículos 33 y 18 de la Constitución Política), por lo que es inconstitucional el trato que se está dando en el impuesto sobre la renta a los profesionales asalariados, al ser obligados a pagar diferentes tributos. De modo que recomendamos que todos los profesionales sin distinciones del lugar donde trabajen deberían pagar un único impuesto.”⁹

A pesar de que la Sala Constitucional ha reconocido que “dar un tratamiento diverso a situaciones distintas es compatible con un Estado Democrático y Social de Derecho, por lo valores que éste consagra: Justicia, Libertad, Igualdad, Seguridad

⁹ ALVARADO JIMENEZ, Clara y VIDECHÉ PEREIRA, Rebeca. “Principios de Justicia Tributaria a la luz de la doctrina y la ley del Impuesto sobre la Renta”, Tesis para optar por el título de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho, de la Universidad de Costa Rica, 1999, p. 190.

Jurídica y Solidaridad, de forma tal que la igualdad tributaria implica la intervención sobre las reglas del libre mercado,¹⁰ ésta ha tratado los principios de la Justicia Tributaria de manera asistemática y aplica un uso poco riguroso de los términos que lleva a atribuir a éstos significados distintos o polisémicos.

Por lo tanto, la precisión terminológica y conceptual de la disciplina jurídico-tributaria no se está viendo reflejada en el ordenamiento jurídico. La situación es muy grave porque la Justicia Tributaria tiene una incidencia directa en el adecuado reparto de la riqueza y, por consiguiente, en el adecuado desarrollo del país.

Hipótesis

Al ser el Derecho Tributario moderno, relativamente reciente, el Derecho Tributario Constitucional, aún esta en desarrollo en Costa Rica. Sin embargo, una incorrecta percepción y aplicación de la Justicia Tributaria, no permite resolver vicios de inconstitucionalidad y retarda el desarrollo del país.

Objetivo general

Aportar un estudio de la Justicia Tributaria que permita comprenderla como un sistema integrado por principios que cumplen una función específica dentro de ésta, de manera que se pueda tener una visión clara de su funcionamiento, con la finalidad de detectar, críticamente, las eventuales amenazas a ésta, especialmente, las que provienen de algunas normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Objetivos específicos

- Estudiar los conceptos básicos del Derecho Tributario material.
- Analizar el régimen de la imposición sobre la renta en Costa Rica.

¹⁰ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto No. 1266-95.

- Identificar el fundamento jurídico de la Justicia Tributaria material en Costa Rica.
- Relacionar los elementos de cuantificación de la obligación tributaria y los principios de la Justicia Tributaria material.
- Examinar las exigencias específicas de cada principio de la Justicia Tributaria material a la luz de la doctrina y la jurisprudencia.

Metodología

La presente investigación se realiza utilizando los métodos analítico, fenomenológico y dialéctico. Principalmente, es cualitativa porque se basa en la recolección, revisión y análisis de jurisprudencia, legislación nacional y comparada y doctrina jurídica. Su aspecto cuantitativo se refleja en la recolección de datos sobre la recaudación del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica.

Está estructurada en dos títulos. El primero recopila la información necesaria para construir una teoría sólida del Derecho Tributario de rango infra constitucional. El segundo recopila la información esencial para construir una teoría sólida del Derecho Tributario Constitucional. Ambos títulos son las premisas que permiten concluir válidamente los resultados de la presente investigación.

Título I: El Derecho Tributario.

Capítulo I: Introducción al Derecho Tributario

Sección I: Reseña histórica

El tributo tiene una larga trayectoria en la historia de la humanidad; éste es tan antiguo como lo es la autoridad establecida por los hombres. Así, el origen del tributo es más antiguo que el origen del Derecho Tributario.

La palabra tributo proviene del latín *tributum*, que ya desde entonces significaba “**contribución**”, que realizaban los súbditos, en moneda o especie, impuesta y exigida unilateral y coactivamente por la autoridad, para procurarse ingresos a favor de sí misma, sin una finalidad restringida o determinada.

Originariamente, el pago de tributos fue producto de la **dominación**; de la imposición del dominador sobre el dominado, así fuera en su carácter de gobernante, **conquistador** o simple opresor, siempre que se valiese de la fuerza en cualquiera de sus múltiples manifestaciones convencionales o históricas.¹¹

En otras palabras, los tributos estaban basados simplemente en la voluntad y el poder de hecho, que tenía la autoridad sobre sus súbditos; sin razonabilidad alguna que limitara dicha voluntad o brindara cierto grado de seguridad, igualdad y certidumbre en la contribución; y no se exigían de acuerdo con las *posibilidades económicas* de los individuos.

Por ejemplo, en el orden institucional de Francia anterior a la *revolución*, al que se denominó *l'ancien régime*, el sistema tributario era producto de una sociedad

¹¹ ORTIZ ALFARO, (Luis Fernando); ABEL RAMIREZ, (Elías) y PALACIOS CIDEOS, (Norma Lissette). “Eficacia de los Principios en el Derecho Tributario Salvadoreño”, Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Escuela de Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2010, p. 1. Accesible en texto completo en: www.brpdf.org/file-1597662.html.

clasista basada en privilegios y discriminaciones cuyo gobierno central era una monarquía absoluta ejercidas por reyes corrompidos caracterizada por la más absoluta desigualdad.

En relación con lo anterior, SPISSO indica en efecto que:

“La nobleza gozaba de privilegios de todo orden: honoríficos, económicos y sobre todo fiscales. Monopolio de acceso a los más altos grados del ejército, de la magistratura y de las dignidades eclesiásticas, exención de impuestos sobre la tierra y de trabajo personal, entre otros.

El clero, poseedor de extensos dominios, se encontraba al margen de la tributación, contribuyendo al sostenimiento de gastos del Estado mediante aportes voluntarios, considerados mínimos en relación con las rentas que percibía.

El Tercer estamento se denominaba desde el siglo XV el Tercer Estado, y estaba integrado por la mayoría de la población: los campesinos, a los que exasperaba el régimen feudal, y los burgueses, que se irritaban ante los privilegios fiscales y honoríficos de la nobleza. El Tercer Estado, en especial los campesinos, absorbía el mayor peso de los tributos. Claro ejemplo de la situación de esa época y particularmente de Francia, como lo recuerda Casas, lo da la reacción suscitada en el año 1641, durante el reinado de Luis XIII, cuando su ministro cardenal Richelieu exigió a todos los estamentos una contribución extraordinaria, y en particular la airada respuesta del arzobispo de Sens, en la que puntualizó: “ Antigua costumbre era que el pueblo contribuyera con sus bienes, los nobles con su sangre y el clero con sus plegarias”

*Tal estado de cosas originó una reacción contraria a los privilegios e inmunidades fiscales, que quedó consagrada en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por los Estados Generales convertidos en asamblea constituyente el 26 de agosto de 1789, cuya cláusula XIII reza: “Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; **ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad**”.*¹²

(La negrita no es del original)

Tratados y escritos se escribieron sobre el fenómeno tributario. A partir del año 1300 se puede destacar por ejemplo, el “Ritus magnae Camerae summariae Regni Neapolis”; en el siglo XVII escritos científicos de Derecho Tributario comienzan a aumentar y se destaca entre otras obras, el “Tractatus iuridico-politico historicus de aerario” cuyo autor fue Gaspar Klockius.

No obstante, no es hasta el siglo XVIII, cuando se comienza a generalizar la idea de que los tributos responden a cargas **indispensables** para sostener la vida en sociedad, desarrollándose paralelamente, la teoría del Estado de Derecho, por el cual éste surge de un contrato que liga a los súbditos entre sí y con la Autoridad, en respuesta a nuevas necesidades políticas, económicas y sociales¹³. Con ello, la modernización del Estado requirió de un sistema de finanzas públicas que se percatara de la legalidad de sus ingresos y gastos.

Ante la complejidad que conlleva una legal y justa recaudación, fue evidente la necesidad de normar la creación y aplicación de los tributos, es así como en 1914,

¹² SPISSO (Rodolfo R). “Derecho Constitucional Tributario” 2ª edición, editorial Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 324-325.

¹³ *Ibid.*, p. 6.

con la entrada en vigencia de la Ordenanza Tributaria Alemana, surge el Derecho Tributario como auténtica disciplina jurídica-científica¹⁴. Lo anterior, desencadenó el proceso de elaboración doctrinal más amplio en esta disciplina, tanto por los abundantes problemas teóricos con implicancia práctica que dicho texto planteó, así como por su influencia en la jurisprudencia y la legislación comparada.¹⁵

Desde este orden de ideas, la sociedad comienza a aspirar hacia una contribución basada en valores específicos del plexo axiológico, tales como seguridad, solidaridad, igualdad, entre otros que son subsumidos, precisamente, en el valor totalidad llamado “**Justicia**”, que es racionalizador de los demás valores¹⁶; y que ante todo, considere las *posibilidades económicas* de los sujetos llamados contribuir, por lo que la tendencia se convierte en luchar por eliminar toda contribución basada en el desvalor “**dominación**”, representante de la arbitrariedad y demás desvalores que la acompañan.

Lo anterior se conoce como el proceso de juridificación del fenómeno tributario. Según la Academia Real Española, la palabra “juridificar” significa “regular en derecho una situación anteriormente no prevista en las normas”. El rasgo esencial de dicho proceso fue la transición de la “relación de poder” a la “relación jurídica” en tanto la potestad impositiva pasa de estar sujeta al arbitrio del soberano, a estar restringida al Estado de Derecho.

Sección II: Relación con otras disciplinas

El derecho tributario se encuentra indispensablemente relacionado con otras disciplinas jurídicas. Los ordenamientos jurídicos se caracterizan por ser sistemas que buscan la coordinación de todas las normas jurídicas independientemente de la rama o disciplina a la que pertenezcan. En función del principio de unidad del

¹⁴ TORREALBA NAVAS (Adrián), “Tratado General de Derecho Tributario” Tomo I, 1ª edición, editorial Jurídica Continental, San José, Costa Rica, 2009, p. 23.

¹⁵ *Ibíd.* p. 2.

¹⁶ SPISSO, op., cit., p. 397-328.

derecho, y de la complejidad de la sociedad moderna, las normas tributarias están en una relación de coherencia y coordinación con normas del Derecho Administrativo, Derecho Penal, Derecho Constitucional, Derecho Internacional, Derecho civil y derecho comercial.

TORREALBA señala que:

“El carácter complejo de la relación jurídico-tributaria hace que confluyan distintos tipos de relación jurídica, que a su vez se presentan como especialidades derivadas a partir de distintas ramas del Derecho. De este modo, el Derecho Tributario material abarca relaciones jurídicas cuyo orden de subsidiariedad se emparenta más con el derecho privado, civil y mercantil; las relaciones de Derecho Tributario formal se conectan con el Derecho Administrativo y las relaciones de Derecho Tributario sancionador con el Derecho Penal.”¹⁷

Esto no significa que el Derecho Tributario en sí mismo no constituya una disciplina jurídica científicamente autónoma. Por el contrario, se encarga de estudiar especialmente la **relación jurídico-tributaria**. Al derecho tributario, se le puede recalcar su autonomía dogmática y estructural, porque integra conceptos que le son esenciales y por el hecho de que sus institutos poseen una estructura uniforme y propia.

GIANNINI indica que:

“Por la diversidad de materias que comprende el derecho financiero, parece más conforme con un exacto criterio sistemático adoptar como objeto de una disciplina jurídica diferenciada tan sólo aquella parte de Derecho Financiero que se

¹⁷ TORREALBA, op., cit., p. 243.

*refiere a la imposición y a la recaudación de tributos, cuyas normas son, en efecto, susceptibles de coordinarse en un sistema científico, por ser las que regulan de un modo orgánico una materia bien definida, LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA, desde su origen hasta su realización. La autonomía del Derecho Tributario se justifica, además, por las especiales características que esta rama del Derecho Administrativo presenta frente a las demás: como exactamente observa Blumenstein, en ninguna otra parte del Derecho Administrativo aparece tan netamente delimitada la relación jurídica entre el Estado y el ciudadano, tanto desde el punto de vista material, como desde el punto de vista formal".*¹⁸

Sección III: El concepto de Derecho Tributario

De forma amplia se puede definir al Derecho Tributario como *“la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente los potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía, encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero”*¹⁹.

De manera sintética se puede definir al Derecho Tributario como *“la rama del derecho financiero que tiene por objeto la organización material del tributo y el desarrollo de las funciones públicas dirigidas a su aplicación”*²⁰.

De lo anterior se puede colegir que necesariamente existe el Derecho Tributario material y el Derecho Tributario formal. El primero es el conjunto de normas jurídicas

¹⁸ GIANNINI (Achille Donato), citado por QUESADA FONSECA (José Luis), “El impuesto sobre la renta”, Tesis para optar por el grado de licenciatura, Escuela de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1958, p. 16-17.

¹⁹ SAINZ DE BUJANDA (Fernando), “Sistema de Derecho Financiero”,_Tomo II, Vol.2, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, p. 22.

²⁰ *Ibid.*

que regulan las obligaciones tributarias cuyo objeto es una prestación dineraria, ya sea el tributo (obligación tributaria principal) o intereses moratorios o recargos derivados del no pago del tributo (obligaciones tributarias accesorias), entre el Estado y los particulares. El Derecho Tributario formal es el “conjunto de normas que regulan la actividad administrativa instrumental, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas, y las que surgen entre la Administración Tributaria y los particulares, en el desenvolvimiento de las actividades indispensables de aquella, para el logro de sus fines”²¹, identificándose con los procedimientos de determinación, recaudación y percepción de los tributos.

Al respecto, TORREALBA indica lo siguiente:

*“... en el Derecho Tributario material se establece una relación jurídica de crédito entre un sujeto deudor (el sujeto pasivo) y un sujeto acreedor (el sujeto activo), en el Derecho Tributario formal se establece una **relación jurídica de autoridad** entre un sujeto titular de un deber hacer, no hacer o tolerar (deber formal) y un sujeto titular de potestades administrativas para exigir el cumplimiento de los deberes formales.”* –continúa en párrafo aparte- *“Esto significa que la relación potestad-deber se relaciona estrechamente con las categorías y principios del Derecho Administrativo, a diferencia de la relación jurídica de crédito propia del Derecho Tributario material, que encuentra su vecindad en el Derecho privado.”*²²

Sin embargo, siendo que el Derecho Administrativo es parte del Derecho Público, como lo es también el Derecho Constitucional que regula entre otras cosas la función legislativa, el Derecho Financiero pertenece a la rama del Derecho Público; y

²¹ SAINZ DE BUJANDA (Fernando), “Lecciones de Derecho Financiero”, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, p. 10.

²² TORREALBA NAVAS (Adrián), “La imposición sobre la renta en Costa Rica” 2ª edición, San José, Costa Rica, 2009, p. 93.

así también, lo hace el Derecho Tributario, ya que está circunscrito únicamente a los ingresos públicos cuyo título es la ley.

Sección IV: El concepto de tributo y su tipología

En la doctrina se encuentran definiciones del concepto de tributo como las siguientes:

“Prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones de derecho público.”²³

Sin embargo, CARVALHO ha señalado lo siguiente:

“La palabra tributo aparece nada menos que con seis significaciones distintas, cuando se utiliza en textos de derecho positivo, en las lecciones de la doctrina y en las manifestaciones de la jurisprudencia. Son las siguientes:

- a) Tributo como cuantía en dinero.*
- b) Tributo como prestación correspondiente al deber jurídico del sujeto pasivo.*
- c) Tributo como derecho subjetivo del que es titular el sujeto activo.*
- d) Tributo como sinónimo de obligación tributaria o relación jurídica tributaria.*
- e) Tributo como norma jurídica tributaria.*
- f) Tributo como norma, hecho y relación jurídica.” (La negrita no es del original).²⁴*

²³ GIULIANNI, op. cit., p. 309.

²⁴ CARVALHO (Paulo de Barros), “Curso de Derecho Tributario”, Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid, 2007, p. 37.

No obstante, la más utilizada por la doctrina tributaria es la acepción del **tributo como prestación**, correspondiente a la obligación tributaria principal.

TORREALBA ofrece una definición sintética de lo que es el tributo:

*“Tributo es la prestación coactiva, establecida unilateralmente por el Estado u otro Ente Público, normalmente pecuniaria, que se exige, en uso del poder tributario y limitado por la Constitución y las leyes, de quienes a éstas están sometidos en virtud de un deber de solidaridad social. Se trata de prestaciones que tienen como **finalidad fundamental la satisfacción de necesidades públicas**, por lo que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que se establecen u organizan en conexión con presupuestos de hecho previstos en forma general y que se hacen efectivas normalmente mediante una combinación de actuaciones de los obligados tributarios en cumplimiento de deberes de colaboración y autoliquidación y el desarrollo de la actividad financiera administrativa.”²⁵ (La negrita no es del original).*

La definición anterior logra mantener la esencia del tributo en la medida que de alguna forma no le atribuye las características de la obligación tributaria. Para conseguir más sistematización en la doctrina, de manera que el concepto de tributo mantenga su esencia y pueda ser ubicarlo claramente dentro del contexto del Derecho Tributario, es importante no asignarle al tributo características que no le pertenecen, sino a la obligación tributaria

Sintetizando, se puede señalar que las características que en esencia pertenecen al tributo son las siguientes:

²⁵ TORREALBA, op. cit., p. 3.

1. Debe expresarse en dinero o tener valor económico.
2. No es una multa.
3. Es la prestación de la obligación tributaria principal.
4. Su cuantía se determina a través de métodos objetivos previamente establecidos en la ley.
5. Corresponde a una parte de la riqueza de los contribuyentes.
6. Constituye un ingreso público destinado al sostenimiento de las cargas públicas.

En conclusión, se puede definir, esencialmente, al tributo como la prestación dineraria, correspondiente a una parte de la riqueza de los contribuyentes y constituyente de un ingreso público destinado al sostenimiento de los servicios públicos, cuya cuantía se determina a través de mecanismos objetivos previamente fijados a través de una ley y, cuyo pago, corresponde al objeto de la obligación tributaria principal.

Si bien, existen muchas clasificaciones de los tributos, pudiéndose decir que existen tantas como autores se han ocupado del tema; la predominante y la usual es tripartita. Esta clasifica a los tributos en impuestos, la tasas y la contribuciones especiales²⁶.

El elemento diferenciador más relevante entre estas tres clases de tributos, es el distinto contenido de sus hechos generadores. Así por ejemplo, el Código Tributario Nacional de Brasil señala que:

*“Art. 16. El impuesto es el tributo cuya obligación tiene por hecho generador una **situación independiente de cualquier actividad***

²⁶SPISSO, op. cit., p. 43.

estatal específica, relativa al contribuyente.” (La negrita no es del original)

De igual forma, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios costarricense establece que:

“Artículo 4º- Definiciones.

Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una **situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.**

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la **prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación.** No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador **beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.”**

(La negrita no es del original)

La Ley General Tributaria española, por su parte señala lo siguiente:

“Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos.

1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) **Tasas** son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la **utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.**

b) **Contribuciones especiales** son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la **obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del**

establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) **Impuestos** son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por **negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.**” (La negrita no es del original)

Con respecto de la tasa, es importante señalar que cuando el Código de Normas y Procedimientos Tributarios costarricense, señala que “*no es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado*”, o en similar consonancia la Ley General Tributaria española señala que “**cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado**”, el objeto de tales preceptos es reconocer la especial distinción entre la tasa y los **precios públicos**.

La distinción entre tasas y precios públicos es muy importante concretizarla, porque ello marca la frontera entre lo que es materia tributaria desde un punto de vista sustancial y lo que ya no lo es²⁷.

En relación con los precios públicos La Ley de Tasas y Precios Públicos 8/1989 española establece que:

“Artículo 24. Concepto.

*Tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el **sector privado**, sean de **solicitud voluntaria por parte de los administrados.**”*

²⁷ TORREALBA, “Aspectos problemáticos del hecho generador de las tasas municipales en Costa Rica” Véase en: <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Aspectos%20problem%C3%A0ticos%20del%20hecho%20generador%20en%20las%20tasas%20municipales%20en%20CR.%20Carpetas%20P%C3%BAbl.doc>.

Como se observa, la diferencia radical entre la tasa y el precio público es que la primera es un **tributo** por “servicios obligatorios” y el segundo es un “**precio**” por “servicios voluntarios”.

Explicado mejor, la tasa es el tributo pagado como contraprestación por servicios que el Estado, por razones de **orden público**, obliga a los ciudadanos a recibir, como sucede, por ejemplo, con el servicio de recolección de basura.

Lo anterior, encuentra fundamento jurídico en la característica de “**irrenunciabilidad**” propia de los derechos fundamentales, de modo que, por ejemplo, por razones de salubridad, la recepción de tales servicios resulta obligatoria.

Precisamente, por tales motivos, las municipalidades no autorizan construcciones de obras de ninguna índole, sin previamente existir, las certificaciones de conexión de los servicios de agua y luz, porque dichos servicios públicos son de recepción obligatoria. La razón de su obligatoriedad radica en que dichos servicios son **indispensables** para garantizar el efectivo goce de ciertos derechos fundamentales.

Por otro lado, los precios públicos son contraprestaciones por servicios **públicos**, que son interés general o colectivo, que si bien, también coadyuvan al goce efectivo de ciertos derechos fundamentales, no son obligatorios porque su no recepción, no causa una lesión directa a mencionados derechos. Por ejemplo, piénsese en la relación del servicio de transporte público con el derecho a la libertad de tránsito. De tal forma, estos servicios públicos, también pueden ser prestados por el sector privado, por razones de “economía en el gasto público”.

Esto no significa, que los servicios costeados con precios públicos sean menos importantes o necesarios para el mantenimiento del orden público y el goce efectivo de los derechos fundamentales, por el contrario, su importancia en dichos aspectos, es precisamente lo que obliga al Estado a controlar los precios de éstos, para

garantizarle de esta forma a los ciudadanos, el acceso a estos servicios públicos a precios razonables, es decir, apegados a la realidad económica nacional.

Ahora bien, con respecto del impuesto, al cual, sintetizando las normativas anteriores, se le puede definir, como el tributo destinado a financiar servicios indivisibles de carácter general, exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador son actos, negocios o hechos de naturaleza jurídica o económica independientes a la actividad estatal, que pongan de manifiesto la capacidad económica, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de renta; éste es comúnmente clasificado por la doctrina.

TORREALBA clasifica a los impuestos de la siguiente manera:

- **Directos e indirectos:** son impuestos indirectos los que gravan manifestaciones directas de capacidad económica²⁸ como lo son la renta (Impuesto sobre la Renta) y el patrimonio (Impuesto sobre el Patrimonio), y además, el Estado emplea mecanismos para realizar el cobro de manera directa al dueño(s) de tal renta o patrimonio, de forma tal, que el pago del tributo se realiza en forma directa por parte del contribuyente, sin que en principio medie otro sujeto en la relación jurídica tributaria. Los impuestos indirectos gravan manifestaciones indirectas de capacidad económica, como por ejemplo, el consumo (Impuesto Selectivo de Consumo), y los mecanismos que el estado emplea para su cobro, involucra a terceros que actúan en calidad de agentes perceptores o retentores del tributo, formando estos parte de la relación jurídico tributaria y, por tal motivo, pudiéndoseles inclusive imputar el pago de la obligación tributaria, si no cumplen con el deber de percibir o retener el tributo.
- **Objetivos y subjetivos:** el impuesto es objetivo cuando para su cobro, el Estado no toma en cuenta las condiciones personales del sujeto pasivo; como

²⁸ TORREALBA, "Derecho Tributario: Parte General" p. 41.

por ejemplo, el Impuesto al Patrimonio. Es subjetivo el impuesto que considera ciertas condiciones personales del sujeto pasivo; como por ejemplo, el tamaño de núcleo familiar, tal es el caso del Impuesto sobre la Renta.

- **Reales y personales:** en relación con la clasificación anterior, existe la que divide los impuestos en reales y personales. El impuesto es real cuando recae, específicamente, sobre objetos, y además, los grava de manera separada; pero lo más relevante, es que cuando el impuesto es real, su no pago, genera una prenda o hipoteca legal sobre el específico bien objeto del impuesto. *Es personal el impuesto que grava la globalidad de la riqueza*²⁹ del sujeto pasivo, pero además, su no pago no genera una prenda o hipoteca sobre un bien específico, sino un respectivo embargo sobre el bien o los bienes del contribuyente que resulten más aptos para satisfacer la obligación.
- **Periódicos e instantáneos:** son impuestos periódicos los que tienen un hecho generador que se compone por actos diferentes que se prolongan durante el tiempo, de forma tal que para su cobro, se establece un período fiscal, tal es el caso del Impuesto sobre la Renta. Los impuestos instantáneos tienen un hecho generador que no se prolonga en el tiempo, porque estos consisten en un solo acto que se agota en un determinado momento, tal es el caso del impuesto de traspaso de bienes inmuebles. Importante es mencionar que existe una categoría intermedia: los **impuestos instantáneos de declaración periódica**. Estos son *“los relativos a operaciones masivas que se gravan en función de cada operación, pero que se declaran y se pagan periódicamente, comprendiendo así el conjunto de las operaciones individuales realizadas durante un cierto período”*³⁰, tal es el caso del Impuesto General de Ventas.

²⁹ TORREALBA, ibíd.

³⁰ TORREALBA, ibíd., p. 43.

En relación con las contribuciones especiales, es importante señalar que el tributo es tal, cuando tenga como hecho generador una situación vinculada a una obra pública o un actividad estatal específica de la cual, además de beneficios colectivos, se produzcan ventajas o beneficios particularmente mayores en determinados contribuyentes. Así, el tributo debe pagarse en la modalidad de contribución especial por aquellos que reciben un beneficio mayor, y en la modalidad de impuesto por aquellos que reciben el beneficio de modo general.

Volviendo a la clasificación tripartita de los tributos en general, es importante realizar una atinada observación con respecto de los criterios de clasificación. En un principio se pensó que el elemento diferenciador era la divisibilidad del servicio público por financiar (criterio de la divisibilidad), de tal manera se entendió, que si los servicios públicos son divisibles, se deben financiar a través de tasas; si son indivisibles y se prestan de modo general de forma que no se puedan cuantificar exactamente las ventajas, se deben financiar a través de impuestos; y si son parcialmente divisibles y parcialmente indivisibles, se deben financiar en parte con contribuciones especiales y en parte con impuestos, respectivamente. La crítica a este criterio de distinción es que éste no puede ser una regla, porque se ha considerado que la decisión de financiar determinados servicios públicos con determinado tributo puede responder a variadas políticas.

ETCHEGOYEN señala que:

“La posibilidad de dividir el servicio no es jurídicamente relevante, porque es totalmente discrecional para el legislador la elección en tomo a qué grupo determinado de contribuyentes o entre la comunidad en su conjunto.”³¹

³¹ GARCÍA ETCHEGOYEN (Marcos F), “El principio de capacidad contributiva”, 2004, p.110.

Lo indicado por el jurista es una excelente crítica, puesto que la decisión de financiar determinados servicios públicos con determinados tributos, como se mencionó anteriormente, puede responder a diversos factores.

Por dicho motivo, el criterio de clasificación que toma como elemento diferenciador el contenido del hecho generador, que es utilizado por las legislaciones que sirvieron anteriormente de ejemplo, es más funcional por ser más amplio y central, de forma tal que los demás criterios de distinción sólo tienen pleno sentido en el tanto sean relacionados con éste, ya que sirve como punto de convergencia a los otros criterios de distinción, tal es el caso del **criterio de la solidaridad** que toma como elemento diferenciador a los principios de justicia material, (señala que los impuestos se rigen por el principio de capacidad económica y responden a un criterio de solidaridad puesto que éstos se deben pagar para financiar servicios públicos aprovechados por todos de manera indeterminada, aunque todos no contribuyan, de tal manera que el contribuyente se pueda beneficiar o no de los servicios); así como el **criterio de contraprestación** (señala que las tasas y contribuciones especiales responden al principio del beneficio o contraprestación, puesto que el contribuyente las debe pagar, pero diferente a los impuestos, éste recibe un beneficio concreto como contraprestación).

Lo importante de la clasificación de los tributos es determinar, si existen modalidades tributarias, que permitan brindar determinados servicios públicos de un modo más económico y justo; ya que estos por sus distintas características, se brindan y se utilizan de manera distinta.

Capítulo II: La relación jurídico-tributaria

Sección I: La relación jurídico-tributaria y las obligaciones tributarias

Tal como se mencionó anteriormente, el fenómeno tributario se juridificó y, por lo tanto, la imposición de tributos debió y debe someterse aún, al marco de una relación jurídica, que implemente el valor justicia en el campo tributario.

Como premisa básica, se puede decir que una relación jurídica es, como concepto simple y preliminar, la relación humana que origina deberes y derechos³².

En el campo del Derecho Público, la esencia de la relación jurídica no es la voluntad, como sucede en las relaciones de Derecho Privado, sino la obligatoriedad de la ley.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios costarricense establece:

*“Artículo 1: Las disposiciones de éste Código son aplicables a todos los tributos y a las **relaciones jurídicas derivadas de ellos**, excepto lo regulado por la legislación especial...” (La negrita no es del original)*

Relacionado con lo anterior indica:

*“Artículo 11: La **obligación tributaria** surge entre el Estado u otras entes públicos y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.” (La negrita no es del original).*

³² BLANCO (Ignacio). “Derecho Tributario”, p. 42.

Lo anterior, da a entender que, del mandato constitucional que obliga a los particulares a contribuir para los gastos públicos y que legitima al Estado para imponer y exigir tributos, surgen relaciones jurídicas entre los particulares y la Administración Tributaria estatal; en cambio, la obligación tributaria en sí misma surge únicamente si ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley, es decir, si existe hecho generador. Por lo tanto, hay que distinguir entre los conceptos “relación jurídica tributaria” y de “obligación tributaria”, puesto que no son lo mismo, y hay que comprender, la interacción existente entre ellos.

Doctrinariamente se discute cuál es el verdadero contenido de la relación jurídico-tributaria, lo que se ha abordado desde dos enfoques distintos.

Al respecto señala FONROUGE que:

*“Una parte de la doctrina considera que la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y los particulares constituye la **obligación tributaria**, de contenido único o variado; otro sector, en cambio, estima que tal expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que tanto ellas como las demás exigencias de orden legal, integran un concepto más amplio: **la relación jurídico-tributaria** (rapporto giuridico d imposta), de modo tal que ésta vendría a ser el género y aquella una especie”³³*

Así, para HENSEL la relación fundamental del derecho tributario es la *obligación de dar* una suma de dinero por concepto de tributo, a la cual denomina obligación tributaria. Con ella, coexisten otras *obligaciones de hacer* paralelas de tipo accesorio que, en ciertos casos, mantienen estrecha conexión con la obligación de dar y, en otros, dependen de actos administrativos especiales.³⁴

³³ GIULIANNI FONROUGE (Carlos María), “Derecho Financiero”, Depalma, Buenos Aires, 7ª edición, 2001, p. 320.

³⁴ HENSEL (Albert) citado por GIULIANNI, *ibíd.*, p. 426.

BERLIRI destaca que la obligación tributaria no debe polarizar la atención en detrimento de otras relaciones jurídicas que surgen con motivo de la aplicación de tributos, sobre todo cuando pueden existir deberes jurídicos sin obligación de pagar; es así que en la categoría genérica de *relación jurídico-tributaria* ubica como una de sus especies la *obligación tributaria*, que a su juicio en ciertos casos puede ser de *hacer*, y no solamente de *dar*.³⁵

Otros tratadistas, entre ellos VANONI, no admiten el contenido complejo de la relación jurídica tributaria. Afirman que no existe una obligación principal y otras subordinadas o accesorias, sino que todas ellas son autónomas. De tal forma, la relación jurídica-tributaria se trata de una relación material al lado de la cual existen otras relaciones distintas, como serían las formales; y así el concepto de relación jurídico-tributaria sólo incluiría el aspecto sustancial.³⁶

BLUMESTEIN señala que la relación jurídico-tributaria da lugar, por una parte, a una prestación jurídica patrimonial (*relación de deuda tributaria*) y, por otra, a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto (*relación de determinación*), con lo cual queda establecido el carácter paralelo de ambos deberes. También, se refiere a las obligaciones que se imponen a terceras personas respecto del procedimiento de determinación, se trata a juicio del mismo autor, de un deber cívico especial establecido en interés de la comunidad y de la conservación del orden público.³⁷

GIANNINI sostiene que de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, deberes y derechos recíprocos, que forman el contenido de la relación jurídico tributaria. Afirma que esta relación es compleja en su esencia, ya que de ella resultan poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas, y también derechos de las personas sujetas a su potestad. En ese conjunto está

³⁵ BERLIRI (Antonio) citado por GIULIANNI, *ibíd.*, p. 427.

³⁶ VANONI (Ezio), citado por GIULIANNI, *ibíd.*, p. 428.

³⁷ BLUMESTEIN (Ernesto) citado por GIULIANNI, *ibíd.*, p. 427.

incluido el pago del tributo, individualizado con el nombre de *deuda tributaria*; reservando la expresión de derechos y obligaciones tributarias, para las restantes facultades y deberes emergentes de la relación jurídico tributaria.³⁸

TORREALBA señala que *“El centro del Derecho Tributario sigue siendo la relación jurídica tributaria, donde se establece la obligación principal del pago del crédito a favor del ente público.”*³⁹

La postura más adoptada doctrinariamente es la que considera a la obligación tributaria como especie integrante del concepto genérico más amplio “relación jurídico-tributaria”; esto porque, indudablemente, puede existir “relación jurídico tributaria” sin necesidad de existir la obligación material de pagar, ya sea el tributo (obligación principal), o intereses moratorios o recargos derivados de ésta (obligaciones accesorias). Sin embargo, no sucede a la inversa, es decir, siempre que exista una obligación tributaria, ya sea de pago (material) o de hacer (formal), existe indudablemente una relación jurídico tributaria.

Lo anterior, permite entender que la obligación tributaria **principal**, es la que surge directamente de la realización del hecho generador, y que su objeto es el pago del tributo.

Las obligaciones tributarias accesorias son las que podrían derivar de la obligación principal, pero no necesariamente, y su objeto es el pago de intereses moratorios o recargos, imputados por el no pago del tributo.

Las obligaciones tributarias materiales son las que contienen un objeto material, precisamente, de carácter dinerario, por lo que crean una relación de crédito, cuyo sujeto activo generalmente es el Estado, pero el sujeto pasivo puede ser, además del contribuyente, un sustituto, ya sea éste un tercero responsable o un agente

³⁸ GIANNINI (Achille Donato) citado por GIULIANNI, ibíd., 428

³⁹ TORRELABA NAVAS (Adrián), citado por LOPEZ CALVO (Grazy) y FONSECA ROJAS (Eliana), “El pago electrónico como medio de extinción de la obligación tributaria”, Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 2003, p. 22.

receptor o retentor del tributo. Como se observa, tanto la obligación tributaria principal como las obligaciones tributarias accesorias, son obligaciones materiales.

Fuera de la relación de crédito, existen independiente o paralelamente a la obligación tributaria principal, las obligaciones tributarias formales, éstas son las que tienen un objeto inmaterial, pero se tornan indispensables para el efectivo cumplimiento de la obligación tributaria principal y/o el cumplimiento de deberes formales que exige la Administración Tributaria para el logro de sus fines.

Una vez aclarado lo anterior, es importante decir que la interacción que existe entre la relación jurídico tributaria y la obligación tributaria, mejor dicho **obligaciones tributarias**, es que, en todo caso que exista cualquiera de las obligaciones tributarias mencionadas anteriormente, existirá la “relación jurídico-tributaria”.

A diferencia de nuestra legislación que no define el concepto de relación jurídico-tributaria, la Ley General Tributaria de España (Ley 58/2003) establece:

Artículo 17. La relación jurídico-tributaria.

1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley.

También, establece lo siguiente:

Artículo 25. Obligaciones tributarias accesorias.

1. Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley.

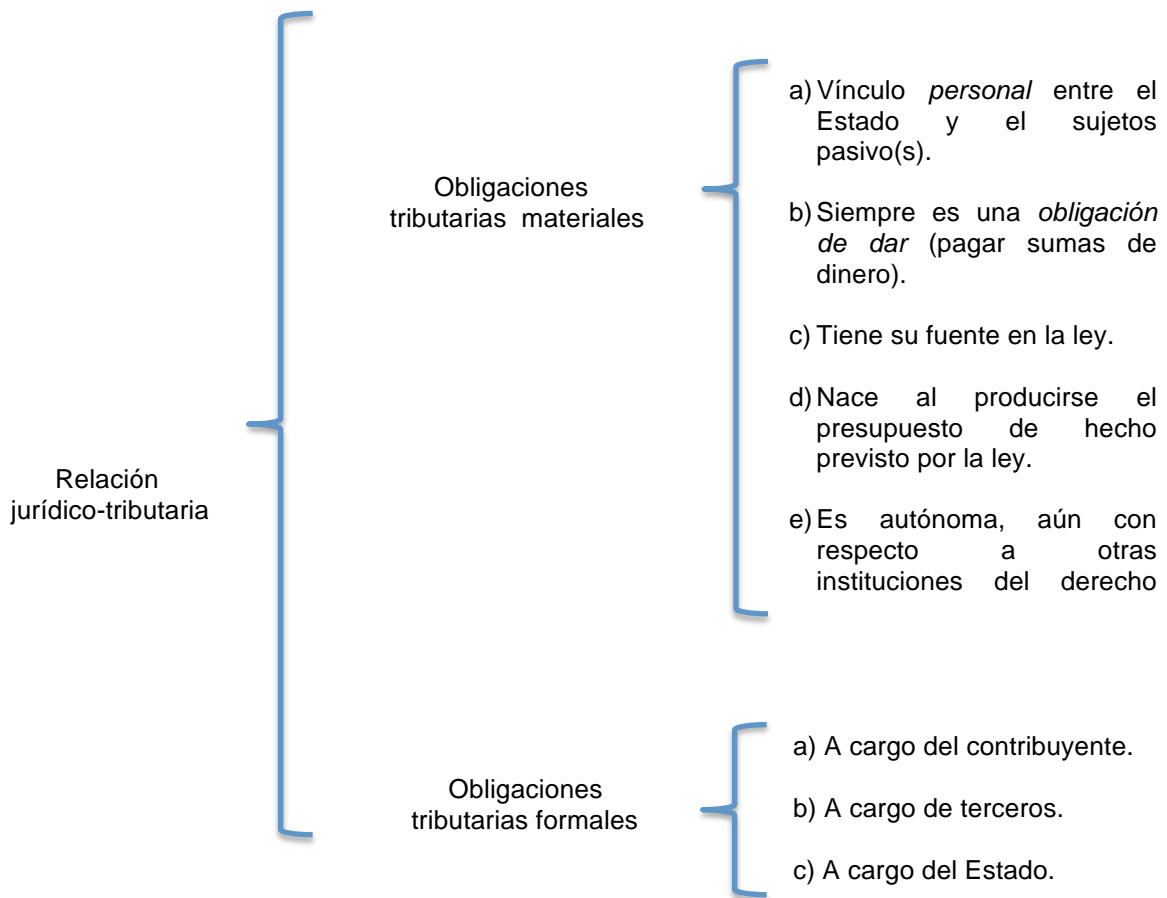
2. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias.

Así mismo:

Artículo 29. Obligaciones tributarias formales.

1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.”

La relación jurídico-tributaria se puede representar esquemáticamente de la siguiente manera:



Sección II: Los sujetos de la relación jurídico - tributaria

El sujeto activo

El artículo 14 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que, “es **sujeto activo de la relación jurídica tributaria, el ente acreedor del tributo**”. (La *negrita no es del original*).

El Estado, como representante del pueblo y titular del Poder Tributario, es el sujeto activo y acreedor de la relación jurídico-tributaria, pero lo es “en principio”, ya que ante eventuales y excepcionales hechos, el Estado puede resultar ocupando una posición pasiva dentro de dicha relación, como ocurriría en el caso de un pago en exceso por parte del contribuyente. Pero, en lo que respecta de la obligación tributaria principal, el Estado nunca puede ser sujeto pasivo, ya que sólo el Estado es titular del Poder Tributario, siendo fáctica y jurídicamente imposible que un particular, pueda imponerle un tributo al Estado.

Ahora bien, para poder exigir el cumplimiento de todas y cada una de las obligaciones que radican dentro de la relación jurídico-tributaria, el Estado necesita organizarse administrativamente.

Así, el artículo 99 del antes mencionado Código, establece que *“se entiende por **Administración Tributaria** el **órgano administrativo** encargado de **percibir y fiscalizar** los tributos, se trate del Fisco o de **otros entes públicos** que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 del presente Código”*. (La negrita no es del original).

CASADO señala lo siguiente en relación con a lo anterior:

“La administración titular del crédito, es una expresión incorrecta. Pero los errores en los términos conducen casi siempre a errores en las actuaciones; y es que este manejo impreciso del término “administración titular de los derechos”, “la administración acreedora” hace creerse a la administración que es la titular del crédito y gestiona el crédito tributario no con la imparcialidad que pudiera hacerlo el gestor, sino con la parcialidad propia de quien está ejercitando su propio crédito”⁴⁰

⁴⁰ CASADO OLLERO (Gabriel) Citado por CALVO LOPEZ (Grazy) y FONSECA ROJAS (Eliana), “El pago electrónico como medio de extinción de la obligación tributaria”, Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 2003, p. 28.

Para CASADO, el Estado es el único titular de la Hacienda Pública, y el papel de la administración sería únicamente el de administrar y gestionar. Se debe recordar que el único ente público con “Poder Tributario” es el Estado.

TORREALBA al respecto señala lo siguiente:

“El sujeto activo de la obligación tributaria es el ente público titular del derecho de crédito tributario. En este sentido, tratándose de una relación jurídica de deuda, será sujeto activo el ente público titular de las potestades administrativas de gestión del tributo, independientemente de que este ostente o no la titularidad de la potestad normativa sobre el tributo de que se trate, o de que el ente tenga potestad financiera sobre el producto recaudatorio del tributo”⁴¹

La Sala Constitucional explica muy bien lo anterior con las siguientes palabras:

*“Paralelamente al **“PODER TRIBUTARIO”**, se reconoce, también la facultad de ejercitarlo en el plano material a lo cual se denomina la **“COMPETENCIA TRIBUTARIA”**, de modo tal que ambas potestades pueden coincidir en un mismo órgano, pero no de manera obligatoria, pues se manifiesta en esferas diferentes. En efecto, **pueden existir órganos dotados de competencia tributaria y carentes de poder tributario**. El poder de gravar como se apuntó, es **inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado, ni cedido**; mas el poder de hacerlo efectivo, en el plano material, puede transferirse y otorgarse a entes paraestatales o privados. Las diferencias entre ambos conceptos han sido puestas de manifiesto, en nuestro*

⁴¹ TORREALBA citado por CALVO LOPEZ (Grazy) y FONSECA ROJAS (Eliana), op. cit., p. 29.

*medio, al establecerse la separación entre el **sujeto activo de la potestad tributaria** y el **sujeto activo de la obligación del tributo**. De lo anteriormente expuesto se concluye, que **lo que puede transferirse, según vimos es la llamada competencia tributaria**, o sea el derecho de hacer efectiva la prestación.”⁴²
(La negrita no es del original).*

Por lo tanto, claro está, que la Administración Tributaria creada es el sujeto activo de cada una de las obligaciones que radican dentro de la relación jurídico-tributaria. No como titular del Poder Tributario, pero si como titular del derecho de crédito tributario, y como titular de las potestades administrativas de gestión tributaria.

Los sujetos pasivos

Varias personas pueden adquirir la condición de sujetos pasivos en torno a una misma obligación tributaria. El sujeto pasivo por excelencia, pero no el único, es el contribuyente, debido a que esta persona es quien lleva a cabo el hecho generador y a quien en consecuencia, se le grava su capacidad económica, en otras palabras, es la persona realmente afectada económicamente en cuanto a la carga tributaria.

Nuestro Código de Normas y Procedimientos tributarios indica lo siguiente:

“Artículo 17: Obligados por deuda propia (contribuyentes).

Son contribuyentes las personas de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria Dicha condición puede recaer:

⁴² Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia Voto No. 4785-93.

a) *En las **personas naturales**, prescindiendo de y su capacidad, según el Derecho Civil o Comercial;*

b) *En las **personas jurídicas**, en los fideicomisos y en los demás **entes colectivos** a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de **sujeto de derecho**; y*

c) *En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional”
(La negrita no es del original)*

Claro lo anterior, por otra lado es importante señalar, que en virtud de que el artículo 15 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que “es *sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable*”, es preferible hablar de sujetos pasivos “en plural” en vez de sujeto pasivo “en singular”.

Lo anterior, porque la posición pasiva la pueden ocupar, además de los contribuyentes, otras personas en calidad de “responsables”, “*que aparecen más bien como colaboradores en la recaudación y/o como garantes de la obligación tributaria,*”⁴³ precisamente, por las necesidades que se van presentando en el entorno fiscal para asegurar el cumplimiento de la obligación de pagar el tributo o para facilitar las gestión recaudatoria de la Administración Pública.

Así, el artículo 20 del citado Código establece lo siguiente:

“Obligados por deuda ajena (responsables). Son responsables las personas obligadas por deuda tributaria ajena, o sea, que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones correspondientes a éstos.”

⁴³ TORRELBA, “Derecho Tributario Parte General”, p. 311.

Los sujetos pasivos *responsables* no realizan el hecho generador, sino que en función de su relación con el contribuyente, la ley los obliga a entregar al fisco la cantidad de dinero correspondiente a los tributos pagados por los contribuyentes, o, en determinados casos y bajo determinadas circunstancias, a **responder económicamente** por la obligación tributaria.

Con respecto de lo anterior, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece lo siguiente:

“Artículo 21.- Obligaciones.

Están obligados a pagar los tributos al Fisco, con los recursos que administren o de que dispongan, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria inherente a los contribuyentes, en la forma y oportunidad que rijan para éstos o que especialmente se fijan para tales responsables, las personas que a continuación se enumeran:

- a) Los padres, lo tutores y los curadores de los incapaces;*

- b) Los representantes legales de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida;*

- c) Los fiduciarios de los fideicomisos y los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;*

- d) Los mandatarios, respecto de los bienes que administren*

y dispongan; y

e) Los curadores de quiebras o concursos, los representantes de las sociedades en liquidación y los albaceas de las sucesiones.

Las personas mencionadas en los incisos precedentes están además obligadas a cumplir, a nombre de sus representados y de los titulares de los bienes que administren o liquiden, los deberes que este Código y las leyes tributarias imponen a los contribuyentes, para los fines de la determinación, administración y fiscalización de los tributos.”

También, dicho Código establece lo siguiente:

“Artículo 22.- Responsabilidad solidaria sobre deudas líquidas y exigibles

Quienes adquieran del sujeto pasivo, por cualquier concepto, la titularidad de bienes o el ejercicio de derechos, son responsables solidarios por las deudas tributarias líquidas y exigibles del anterior titular, hasta por el valor de tales bienes o derechos.

Para estos efectos, los que sean socios de sociedades liquidadas, al momento de ser liquidadas, serán considerados igualmente responsables solidarios.”

Y por supuesto, la responsabilidad económica, también, aplica en las patologías de la retención y la recepción del tributo:

“Artículo 24.- Responsabilidad del agente de retención o de percepción.

Efectuada la retención o percepción del tributo, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido; y si no realiza la retención o percepción, responde solidariamente, salvo que pruebe ante la Administración Tributaria que el contribuyente ha pagado el tributo. Si el agente, en cumplimiento de esta solidaridad, satisface el tributo, puede repetir del contribuyente el monto pagado al Fisco.”

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen; y en tal caso el contribuyente puede repetir del agente las sumas retenidas indebidamente.”

Sección III: El concepto de obligación tributaria principal y sus características

Tal como se mencionó antes, la obligación jurídico-tributaria principal forma parte de las obligaciones materiales de la relación jurídico-tributaria, porque su objeto es pagar una suma de dinero, a título de tributo. Por lo tanto, para adquirir mayor claridad conceptual, se puede comenzar diciendo que la obligación tributaria **principal** es la obligación de pagar el tributo.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios costarricense establece lo siguiente:

*“Artículo 11: La **obligación tributaria** surge entre el Estado u otras entes públicos y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”*

Se debe entender que la norma corresponde a la obligación tributaria principal, porque se indica que constituye un vínculo de carácter personal y que surge en el momento de ocurrir el hecho generador. También, señala los elementos subjetivos (Estado y sujetos pasivos), pero no es expresa en cuanto al objeto de la obligación (pago del tributo).

La Ley General Tributaria de España establece lo siguiente:

Artículo 19. La obligación tributaria principal.

La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.

Se debe diferenciar entre “cuota tributaria” y “deuda tributaria”. Esta última es “*el monto del tributo fijado por la ley directamente en los tributos fijos y el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible en los tributos variables, distinguiéndose de la “deuda tributaria”, que es un concepto más amplio, que abarca también obligaciones accesorias.*”⁴⁴ Por lo tanto, la deuda tributaria corresponde a la suma de las prestaciones dinerarias debidas en las diferentes obligaciones que radican dentro de la relación jurídico-tributaria.

El Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria de Costa Rica, establece lo siguiente:

⁴⁴ TORREALBA, “Derecho Tributario Parte General”, p. 244.

“Artículo 4º—Definiciones. Sin perjuicio de otras definiciones que se contengan en el resto del articulado, para los efectos del presente Reglamento, se entiende por:

r) *Obligación Tributaria Principal: La obligación jurídico - tributaria material de pagar el tributo.”*

MARTÍN define a la obligación tributaria de la siguiente manera:

*“Vínculo o nexo jurídico que surge entre el Estado u otro ente (sujeto activo o acreedor) y los contribuyentes o responsables (sujetos pasivos o deudores), en cuanto a estos últimos se les puede directamente atribuir o hacerlos responsables del hecho previsto en la ley (hecho imponible) y, en consecuencia, exigir una prestación de tipo patrimonial (tributo)”.*⁴⁵

LUQUI la conceptualiza de la siguiente manera:

*La obligación tributaria es el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o responsable, a partir del momento que se produce el acto o hecho previsto en ella y que le sea imputable. Con su producido el Estado costea los gastos de las funciones y los servicios públicos”*⁴⁶.

GIULIANNI define a la obligación tributaria como *“El vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto –deudor- debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario –acreedor- sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley”.*

⁴⁵ MARTIN RODRIGUEZ, (José Miguel), “Derecho Tributario General”, p. 154.

⁴⁶ LUQUI (Juan Carlos) “La obligación tributaria”, p. 23.

FERREIRO la define como “la obligación establecida por ley de entregar a un ente público, a título de tributo, una cantidad de dinero”⁴⁷.

Características

La obligación tributaria principal presenta las siguientes características:

1. **Es una obligación *ex lege*:** es una obligación que, para ser legítima debe surgir únicamente de la ley, no de la voluntad individual de los particulares, como tampoco de disposiciones de la Administración Tributaria o reglamentos tributarios del Poder Ejecutivo. Esto es así en virtud del principio de reserva legal tributaria, el cual se estudiará posteriormente.
2. **Es una obligación de derecho público:** su prestación (tributo) constituye un ingreso público cuyo título es la ley, que es dirigido a sufragar los gastos públicos, del cual el ente público es acreedor y el particular es deudor o sujeto pasivo, por lo tanto, es parte de una relación jurídica meramente pública.
3. **Es una obligación de dar:** su prestación (tributo) es una suma de dinero correspondiente a la riqueza del particular (sujeto pasivo), y se requiere una acción *de dar* para que pase a manos de la Administración Tributaria (sujeto acreedor) y así, hacer efectivo el cumplimiento de la obligación.

Sección IV: La materialización de la hipótesis de incidencia tributaria: El hecho generador.

El hecho generador es un concepto absolutamente básico de la materia tributaria; tan es así, que no existe obligación de pagar tributo alguno si no existe hecho generador⁴⁸, es decir, si no existe un hecho concreto que la genere. No obstante,

⁴⁷ FERREIRO LAPATZA (José Juan) “Curso de Derecho Financiero Español”, p. 342.

⁴⁸ TORREALBA, op. cit., p. 245.

para saber cuándo existe **hecho generador**, es necesario distinguir entre este concepto y el concepto de **hipótesis de incidencia tributaria**.

El concepto de “hipótesis de incidencia” es un **concepto jurídico** utilizado en varias ramas jurídicas, como por ejemplo, en el Derecho Penal para tratar el tema de la tipicidad penal y por supuesto, también en el Derecho Tributario con respecto del tema del nacimiento de la obligación de pagar el tributo.

Como aproximación, se puede decir que una hipótesis de incidencia está diseñada para cubrir hechos infinitos. Por ejemplo, en un caso de venta de mercaderías, la hipótesis de incidencia tributaria sería la venta de mercaderías como actividad lucrativa, pero el hecho generador sería cada acto de venta.

Tal como su nombre lo indica, la hipótesis de incidencia tributaria es la formulación legislativa hipotética, previa y genérica, del conjunto de circunstancias fácticas que justifican el nacimiento a la obligación de pagar el tributo.

Por el otro lado, hecho generador es un **hecho jurídico** concreto, ocurrido *hic et nunc* en el mundo fenoménico, localizado en tiempo y espacio como acontecimiento fáctico sensible, palpable, material y aprehensible.

Un hecho se convertirá en hecho generador (de la obligación de pagar el tributo), únicamente si sus elementos coinciden de forma completa y exacta con los elementos de la hipótesis de incidencia prevista en la norma tributaria. Dicho en otras palabras, la hipótesis de incidencia tributaria es un arquetipo circunstanciado detalladamente en la ley, y el hecho generador, es la *materialización* de ese arquetipo.

Se dice que un hecho se subsume en la hipótesis de incidencia cuando corresponde completa y rigurosamente a la descripción que de él hace la ley.⁴⁹

Dentro de los efectos jurídicos que produce el hecho que materializa la hipótesis de incidencia, radica y prevalece sobre las formas jurídicas, la constitución de la obligación de pagar un tributo. Dicho en otras palabras, el hecho generador tiene el efecto constitutivo de obligación de pagar el tributo; por lo tanto, los actos de la Administración Tributaria tendrán sólo efectos declarativos.

En conclusión, la diferencia que existe entre el concepto de hipótesis de incidencia tributaria y el concepto de hecho generador, es muy sencilla; consiste en que aquella es un *presupuesto de hecho* y éste es un *hecho concreto* que tiene efectos jurídicos constitutivos de la obligación tributaria.

No obstante, para evitar malentendidos conceptuales, es válido emplear el término de “**hecho imponible**” para referirse, tanto a la hipótesis de incidencia, como al hecho generador; porque, tanto aquella como éste, tienen la característica de ser considerados “imponibles” para el legislador, sólo que aquella lo es en un plano abstracto y el otro lo es en un plano concreto.

El artículo 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que “*el hecho generador de la obligación tributaria es el **presupuesto de hecho** establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación*” (La negrita no es del original).

Tal como se observa, la ley no hace la distinción entre el concepto de hecho generador y el concepto de hipótesis de incidencia tributaria, en cambio, confunde ambos conceptos. Lo que sería correcto desde la perspectiva jurídico-conceptual, es sencillamente indicar que, el hecho generador es la *realización* del presupuesto de

⁴⁹ BETHANCOURT MITRE (Javier A.), “La relación jurídica tributaria: El hecho imponible”, II Congreso Internacional de Derecho Tributario, Panamá, 2013, p. 12. Véanse en: <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario-1/487--321/file>

hecho establecido por la ley para tipificar el tributo, o, haber empleado el término de “hecho imponible”.

A efectos de estudiar los elementos que constituyen la hipótesis de incidencia tributaria, las siguientes palabras de JARACH sirven de aproximación:

*“Este presupuesto de hecho se compone a su vez de diferentes **elementos**: en primer lugar los **hechos objetivos** contenidos en la definición legal del presupuesto; en segundo, la determinación objetiva del **sujeto o sujetos** que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de la vinculación del presupuesto de hecho con el **sujeto activo** de la imposición; en tercer lugar, la base de medición, llamada también **base imponible**, esto es, la adopción de **parámetros** que sirvan para **valorar cuantitativamente** los hechos, cuya verificación origina la obligación; en cuarto lugar, la delimitación, en **espacio y tiempo**, de estos hechos; y en quinto la cantidad expresada en una suma finita, o en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que permite determinar, como resultado el **quantum** de la obligación tributaria”⁵⁰ (La negrita no es del original).*

Para comprender mejor lo anterior, se puede decir, que tanto la hipótesis de incidencia tributaria, como el hecho generador, se configuran por objetos y sujetos que se relacionan en un determinado momento y lugar, lo cual genera efectos económicos, que son precisamente los que deben ser valorados cuantitativamente por el Estado para establecer la cuota tributaria. Estos elementos se estudian a continuación.

- **Elementos subjetivos:** son las personas físicas, personas jurídicas y entes

⁵⁰ JARACH (Dino), “Estructura y elementos de la relación jurídico tributaria”, p. 337.

colectivos sin personalidad jurídica que realizan el hecho generador.

- **Elementos objetivos:** son los comportamientos y los objetos considerados en sí mismos, sin vinculación alguna con los elementos subjetivos. En palabras de VILLEGAS corresponden a *“la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla”*⁵¹. Estos **elementos objetivos** tienen una **dimensión económica** correspondiente a las manifestaciones de riqueza que se dan dentro del hecho generador, que es precisamente, lo que el legislador debe gravar.

Ahora bien, tanto los elementos subjetivos, como los elementos objetivos existen bajo determinadas circunstancias de espacio y tiempo. Por ello, se dice que ambos poseen aspectos espaciales y temporales, explicados a continuación.

Aspecto temporal: en relación con los elementos objetivos, el aspecto temporal se refiere al momento cuando se configuran los elementos del hecho generador, necesarios para dar surgimiento a la obligación de pagar el tributo. Esto es importante para determinar el período fiscal en el que corresponde el pago de la obligación tributaria, como también para la correcta aplicación de las normas tributarias en el tiempo, operando en este aspecto institutos como la irretroactividad y la prescripción.

Ley General Tributaria española es útil para aclarar este aspecto, al establecer lo siguiente:

“Artículo 21. Devengo y exigibilidad.

1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

⁵¹ VILLEGAS (Héctor B.) “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, p. 246.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

2. *La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.” (La negrita no es del original).”*

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios costarricense señala lo siguiente:

“Artículo 32.- Momento en que ocurre el hecho generador.

Se considera ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria y existentes sus resultados:

a) *En las **situaciones de hecho**, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y*

b) *En las **situaciones jurídicas**, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.” (La negrita no es del original).*

Con relación a los **elementos subjetivos**, este aspecto cobra importancia en aquellos supuestos en los que un sujeto debe permanecer cierto tiempo en un determinado lugar, a efectos de tenerse por realizado el hecho generador. Un ejemplo es el requisito de permanecer en el territorio del ente impositor durante cierto tiempo y en ciertas

condiciones de permanencia del domicilio o de la residencia para efectos de los impuestos sobre la renta.⁵²

Aspecto espacial: este aspecto hace referencia al lugar donde ocurre el hecho generador, así como también, al lugar donde se encuentran los sujetos que lo realizan. En este aspecto, cobra importancia el principio de territorialidad sobre el que se profundizará en el título II de la presente investigación.

⁵² TORREALBA, op. cit., p. 248.

Capítulo III: Cuantificación de la obligación tributaria principal

Sección I: Los elementos de cuantificación

A continuación, se procede a estudiar la forma de cuantificar en valor económico la obligación tributaria principal. Como aproximación, se puede decir que los elementos de cuantificación son los que permiten calcular el importe de la cuota tributaria.

En Derecho Tributario se establece una especial fórmula de cálculo, que permite determinar la dimensión económica del hecho imponible, con el fin de que el importe de la cuota tributaria no lesione la capacidad económica real de los contribuyentes.

Básicamente, la fórmula está conformada por los siguientes elementos esenciales y opera de la siguiente manera: **Base Imponible x Tipo de Gravamen = Cuota Tributaria**. Como aproximación se puede decir que, de la magnitud del hecho imponible depende la magnitud de la base imponible; de la magnitud de la base imponible dependerá el tipo de gravamen; y del tipo de gravamen dependerá la cuota tributaria.

No obstante, no es con todos los tributos que hay que emplear dicha fórmula, porque a algunos de ellos, la ley les fija de antemano su respectiva cuota tributaria. Por esta razón, hay que hacer la distinción entre dos tipos de tributos: los tributos fijos, (los cuales tienen cuota fija) y los tributos variables (los cuales tienen cuota variable).

Se establecen los tributos fijos, para los casos en que la magnitud económica del hecho imponible no varíe según las circunstancias particulares de los casos, razón por la cual, la cuota tributaria tampoco cambiará. Por lo tanto, en éstos tipos de tributos la Ley establece de antemano la cuota tributaria respectiva. Dicho en otras palabras, se pasa directamente del hecho imponible a la cuota, sin transitar por la base imponible y el tipo de gravamen.

En torno a esto TORREALBA señala que: *“en esta clase de tributos, por lo demás rara en los sistemas tributarios modernos, **no operan los elementos base imponible y tipo de gravamen**, pues la Ley directamente fija la “cuota tributaria.”*⁵³ (La negrita no es del original).

Un ejemplo de un tributo fijo, es la tasa estatal que debe satisfacerse por la expedición de documentos oficiales, como por ejemplo, la licencia de conducir, cuyo hecho imponible siempre será el mismo y no existirá la posibilidad de graduación.

Por otro lado, *“los tributos variables son los que se determinan mediante dos elementos: **base y tipo**, de cuya combinación surge la **cuota tributaria**”*⁵⁴. Estos tributos se establecen en los casos en que la magnitud económica del hecho imponible puede variar, según las circunstancias particulares del caso, motivo por el cual la cuota tributaria también puede cambiar.

Un ejemplo de un tributo variable es el Impuesto sobre la Renta, ya que es un impuesto en que la magnitud económica del hecho imponible varía dependiendo del nivel de renta que perciba cada persona.

Cabe señalar que, no todos los hechos imponibles se materializan con el mismo grado o intensidad,⁵⁵ y en virtud de consideraciones, tanto subjetivas como objetivas que el legislador debe tomar en cuenta, pueden operar otros elementos cuantitativos, tal es el caso de la “base liquidable”, que también se estudiará en la presente sección. TORREALBA señala que *“también **hay elementos que se aplican directamente a la cuota tributaria, aumentándola o reduciéndola, lo que da a lugar a otras variantes...**”* (La negrita no es del original), son los casos de los elementos que operan no sobre la base imponible, sino sobre la cuota tributaria, lo que daría lugar a la “cuota liquidable”.

⁵³ TORREALBA, op. cit., p 341.

⁵⁴ TORREALBA, op. cit., p. 341.

⁵⁵ ROVIRA FERRER (Irene), “Los elementos de cuantificación del Tributo”, Univeritat Oberta de Catalunya, p. 14. Véase en: [http://www.exabyteinformatica.com/uoc/Administracio_i_direccio_dempreses/Los_elementos_del_tributo/Los_elementos_del_tributo_\(Modulo_3\).pdf](http://www.exabyteinformatica.com/uoc/Administracio_i_direccio_dempreses/Los_elementos_del_tributo/Los_elementos_del_tributo_(Modulo_3).pdf)

En realidad, los elementos de cuantificación son reflejo de la exigencia constitucional de ajustar los tributos a la capacidad económica de los contribuyentes, tomando en consideración, tanto aspectos objetivos como subjetivos (principio de capacidad económica). Aunque, debido a la naturaleza de las cosas y a la eventual complejidad de los hechos, dicha exigencia no es posible realizarla absolutamente en todos los tributos; no obstante, esto no exime al Estado del deber cumplir con el principio de capacidad económica, en la medida que sea posible.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios costarricense no ofrece una definición de los elementos cuantitativos como si lo hace la Ley General Tributaria española. Éste tan sólo establece que los elementos cuantitativos son amparados por el principio de reserva legal, de la siguiente manera:

***Artículo 5º.- Materia privativa de la ley.** En cuestiones tributarias solo la ley puede:*

*a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las **tarifas** de los tributos y sus **bases de cálculo**; e indicar el sujeto pasivo;*

*b) Otorgar **exenciones, reducciones o beneficios...**” (La negrita no es del original).*

Debido a lo anterior, las leyes propias de cada tributo en particular, son las que establecen y deberán establecer los elementos cuantitativos correspondientes.

La base imponible

Anteriormente, se indicó que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios costarricense, no provee una definición de la base imponible. No obstante, el artículo

50.1 de la Ley General Tributaria de España la define como **“la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.”** (La negrita no es del original).

La base imponible es el primer elemento fundamental que hay que considerar para la cuantificación de la obligación tributaria, porque ésta es la que mide o cuantifica la dimensión económica del hecho imponible, es decir, determina la cuantía de uno o varios de sus elementos.

Por lo tanto, la base imponible debe guardar una estrecha conexión con el hecho imponible, precisamente, para reflejar de forma idónea, la verdadera riqueza que subyace en él; es decir, la base imponible debe reflejar las manifestaciones reales y efectivas de la capacidad económica que se pretende gravar.

Como es lógico, es la ley la que determina en cada caso, qué elemento o elementos de los que conforman el hecho imponible se deben cuantificar, lo cual no es una tarea fácil, puesto que dependiendo del elemento que se elija, se **podría distorsionar la auténtica representación de la capacidad económica.**

Las palabras de ROVIRA son una importante observación sobre la función de la base imponible en relación con el principio de capacidad económica:

*“Recuérdese que **el hecho imponible es una manifestación de la capacidad económica necesaria para la procedencia de los tributos**, por lo que resulta evidente que, en cualquier caso, la función primordial de la base imponible será la de medir la dimensión del hecho imponible o de alguno de sus elementos susceptible de imposición (especialmente en aquellos casos en los que el presupuesto de hecho contemplado por la Ley recoja una manifestación de riqueza en abstracto, **ya que serán la base imponible y el tipo de gravamen los que deberán adaptar la correspondiente prestación a la capacidad económica***

demostrada por el sujeto en cuestión en la situación gravada).”

⁵⁶ (La negrita no es del original).

ESEVERRI citato por TORREALBA señala lo siguiente:

“De nada serviría la construcción legal de una figura tributaria que con precisión delimitara aquello que se pretende gravar a través de su hecho imponible, si más adelante en su articulado, la magnitud que se adopta para medirlo no es correspondiente con la realidad que su objeto dice sujetar a gravamen.”⁵⁷

Afirmada la conexión directa que debe tener la base imponible con el hecho imponible, se procede a indicar ahora que, en determinados casos en virtud de las exigencias de los principios de la Justicia Tributaria, el legislador debe aplicar determinadas “reducciones **ajenas** a la medición o valoración del hecho imponible y que más bien consisten en **exenciones** que afectan la base imponible⁵⁸” (La negrita no es del original); tal es el caso del **mínimo exento**. Esto daría lugar a la denominada “base liquidable”. El legislador debe hacerlo de este modo, porque resulta necesario e indispensable determinar primero las dimensiones económicas reales del hecho imponible, para que el Estado pueda aplicar las reducciones correspondientes.

Nuestro Código no provee una definición de la **base liquidable**, pero como se dijo anteriormente, las leyes propias de cada tributo en particular, son las que deberán establecer los elementos cuantitativos correspondientes.

Sin embargo, para tener una idea más clara de su concepto, es útil citar el artículo 54 de Ley General Tributaria de España, el cual define a la base liquidable como “*la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones*

⁵⁶ ROVIRA FERRER (IRENE), op., cit. p. 18.

⁵⁷ TORREALBA, op., cit., p. 342.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 344.

establecidas en la ley”.

TORREALBA señala que:

*“En el **impuesto sobre las utilidades**, podríamos decir que la **deducción de las donaciones hechas a ciertos entes** prevista en el artículo 8, inciso q) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta **marcan el tránsito de la base imponible íntegra a la base imponible liquidable**, en el sentido que mientras el resto de los incisos de dicho artículo regulan auténticos gastos deducibles, este inciso realmente regula una **exención que opera a través de una reducción en la base imponible**”⁵⁹. (La negrita no es del original).*

A pesar de que la base liquidable sea una reducción de la base imponible, algunos autores entienden que en realidad aquella es una clase de esta última. Otros defienden que, en los tributos en los que no se prevé, debe entenderse que coincide con la base imponible, si bien, en cualquier caso, no hay duda de su funcionalidad.⁶⁰

Por otro lado, se debe recordar que en algunos la base imponible no siempre es dineraria, sino que también, puede estar constituida por cantidades de volumen, peso o unidades. En estos casos, la magnitud de la base imponible es **no dineraria**. Algunos reservan el nombre de “base imponible” a las expresadas en dinero y utilizan el de “parámetro” para aludir a las no expresadas en dinero ⁶¹.

Por ejemplo, en el impuesto específico sobre las bebidas alcohólicas, el cual se regula en la Ley 7972, la base imponible se establece en mililitros de alcohol absoluto, de la siguiente manera:

“Artículo 1º Créase un impuesto específico por cada mililitro de

⁵⁹ TORREALBA, op., cit., p. 344.

⁶⁰ ROVIRO, op., cit., p. 21.

⁶¹ OREAMUNO LINARES (Jose María). “Las rentas presuntivas por el ejercicio liberal de la profesiones y técnicos en la Ley del Impuesto sobre la Renta”, p. 2. Véase en: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:z8YPBKkCPulJ:jaguar.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/Documentos/Ingresos/compendio/doctrina/Rentas_Presuntivas.doc+&cd=10&hl=es&ct=clnk&client=safari

alcohol absoluto contenido en cualquier bebida alcohólica de producción nacional o importada, indistintamente de su presentación, según la concentración de alcohol por volumen, de acuerdo con la siguiente tabla:

| Porcentaje de alcohol por volumen | Impuesto (colones por mililitro de alcohol absoluto) |
|--|---|
| <i>Hasta 15%</i> | 3.17 |
| <i>Más de 15% y hasta 30%</i> | 3.81 |
| <i>Más de 30%</i> | 4.43 |

(La negrita no es del original)

En cambio, un ejemplo de una base imponible dineraria, sería el caso del Impuesto sobre la Renta, regulado en la Ley 7092; en dicho impuesto la base imponible está constituida por renta, ya sea en dinero o especie. Aunque la renta sea en especie la base imponible sigue siendo dineraria, puesto que lo que importa en este impuesto es el valor dinerario o económico de la cosa que conforma la renta en especie y no otras características de ésta. Así, dicha ley establece que:

“Artículo 32. Ingresos afectos.

*c) Otros ingresos o beneficios similares a los mencionados en los incisos anteriores, incluyendo el **salario en especie**. ch) Las jubilaciones y las pensiones de cualquier régimen. Cuando los ingresos o beneficios mencionados en el inciso c) **no tengan la representación de su monto**, será la Administración Tributaria la encargada de **evaluarlos** y fijarles su **valor monetario**, a petición del obligado a retener. Cuando este caso no se dé, la Dirección*

*General de Tributación Directa podrá fijar de oficio su **valor.***” (La *negrita no es del original*).

Métodos de determinación de la base imponible

Para determinar la base imponible se necesita conocer la dimensión económica de el hecho imponible en concreto de la forma más exacta posible, y en su defecto de manera aproximada, para precisamente, determinar la magnitud económica de la base imponible, sobre la cual se aplicará el tipo de gravamen para obtener el importe de la cuota tributaria respectiva.

La determinación de la base imponible se realiza a través de métodos establecidos en la ley que “*se refieren a la formas de pasar de la base tributaria normativa a la base tributaria fáctica*”⁶². Estos son el **método de estimación directa o de base cierta**, el **método de estimación indirecta o de base presunta** y el **método de estimación objetiva**, los cuales serán explicados en las líneas posteriores.

Se debe recordar que dichos métodos, operan únicamente en los tributos variables, es decir, en aquellos tributos aplicados sobre hechos imponibles cuya magnitud económica es variable dependiendo del caso particular. Es por ello que resulta necesario e indispensable, establecer métodos idóneos para representar las dimensiones económicas reales del hecho imponible, de manera exacta y precisa, porque de tal forma se asegura el debido respeto al principio de capacidad económica.

Antes de explicar los tipos de métodos determinación, se debe indicar que en los tributos variables, por razones de practicabilidad administrativa, en principio existe un deber de **autodeterminación** de la base imponible por parte de los contribuyentes y sujetos responsables, de modo que el importe de la cuota tributaria se hace constar través de una declaración jurada elaborada por aquellos.

⁶² TORREALBA, op., cit., p. 341.

Con respecto de esto el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece lo siguiente:

*“Artículo 120.- Deber de iniciativa. Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables **deben cumplir dicha obligación por sí mismos, cuando no proceda la intervención de la Administración Tributaria.** Si esta intervención correspondiere, deben indicar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo.” (La negrita no es del original).*

Estrechamente conectado con lo anterior, dicho Código establece también que:

“Artículo 122.- Determinación por los contribuyentes

*... Debe entenderse por **declaración jurada, la determinación de la obligación efectuada por los contribuyentes y responsables,** (...) Los **agentes de retención y percepción** señalados en leyes tributarias respectivas deberán presentar una **declaración jurada** e ingresar los valores retenidos o percibidos será el que establezcan las leyes respectivas.” (La negrita no es del original).*

Lo anterior implica claramente que, los contribuyentes pueden determinar la base imponible, pero lógicamente sólo de acuerdo con el método de base cierta o particulares casos, también, de acuerdo método de estimación objetiva, por las razones que serán explicadas más adelante. Así, en principio, el deber de la Administración Tributaria es el de **verificar** y **comprobar** que la declaración jurada

que aquellos presenten, sea una fiel representación del hecho imponible. Al respecto el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece lo siguiente:

“Artículo 123.- Verificación de las declaraciones, los libros y los demás documentos.

*Las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y responsables y los registros financieros, contables y de cualquier índole, en cuanto en ello deba constar la **información** relativa a la liquidación o el pago de los tributos, están sujetos a la **comprobación de la Administración Tributaria**. Para tales efectos, esta puede practicar, dentro de la ley y por intermedio de los funcionarios debidamente autorizados, todas las **investigaciones**, las **diligencias** y los **exámenes** de comprobación que considere necesarios y útiles.*

Efectuada la verificación se debe cobrar la diferencia del tributo que resulte a cargo del contribuyente o responsable declarante; o, en su caso, de oficio se le debe devolver el exceso que haya pagado.” (La negrita no es del original).

Es en los casos que no se haya presentado declaración jurada alguna, o que ésta presente irregularidades, o bien, que existan anomalías en la contabilidad del contribuyente o del responsable, en los que la Administración Tributaria lógicamente, en uso de sus potestades administrativas y en representación del interés público, debe intervenir y proceder a emplear el método de determinación que corresponda, según el caso. De tal forma el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece lo siguiente:

“Artículo 124.- Determinación de oficio.

Cuando **no se hayan presentado declaraciones juradas**, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributarias por considerarlas **falsas, ilegales o incompletas**, dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, **sea en forma directa, por el conocimiento cierto** de la materia imponible, o **mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.**

Asimismo, **aunque se haya presentado la declaración jurada**, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:

a) Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a que alude el inciso a) del artículo 104 (*) de este Código;

b) Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y

c) Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

Para los efectos de las disposiciones anteriores, se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el inciso b) del artículo 116 (*) de este Código.

Se observa que en dichos casos, la Administración Tributaria puede utilizar el método de determinación que más se ajuste a las exigencias del caso particular, ya sea el de base cierta o el de base presunta, o bien, si se ajusta al caso, también el

método de estimación objetiva. Estos métodos serán explicados más adelante. Cuando la Administración Tributaria determine la base imponible de oficio, lógicamente también calculará la cuota tributaria correspondiente y empleará los recursos legales para exigirla.

En la doctrina y en los ordenamientos jurídicos, se reconocen tres métodos de determinación de la base imponible: 1. El método estimación directa o de base cierta. 2. El método de estimación indirecta o de base presunta. 3. El método de estimación objetiva.

El método de estimación directa o de base cierta

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece lo siguiente:

“Artículo 125.- Formas de determinación. La determinación por la Administración Tributaria se debe realizar aplicando los siguientes sistemas:

a) Como tesis general sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria...” (La negrita no es del original).

Tal como se observa en artículo anterior, este método se debe aplicar como tesis general. Esto significa que en la medida que sea posible, éste es el método por el cual se debería optar puesto que es el más exacto; en otras palabras, permite aplicar el tributo justo, puesto que todos los datos que se utilizan para la determinación de la base imponible, deben ser absolutamente reales.

Para tener un mejor comprensión de este método, es útil conocer lo que la Ley General Tributaria española establece al respecto. Ello es lo siguiente:

“Artículo 51. Método de estimación directa.

*El método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las **declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.**” (La negrita no es del original).*

TORREALBA señala que *“existe una relación inescindible entre la contabilidad y el llamado método de base cierta o estimación directa, pues éste utiliza la contabilidad como instrumento de medición o determinación. Y como la contabilidad es una técnica sujeta a reglas, entonces estas reglas tienen relevancia jurídica en el proceso de determinación de la base imponible”*⁶³

Lo anterior, es cierto puesto que la contabilidad del contribuyente es la que permite conocer el monto de sus ingresos, gastos e incrementos patrimoniales, de modo que la Administración Tributaria debe obligar a los contribuyentes a llevar una contabilidad “reglada”. Esto significa que todos los documentos y medios que busquen comprobar la dimensión económica del hecho imponible, deben ser estar autorizados por la Administración Tributaria o legitimados por el ordenamiento jurídico, a efectos de controlar su autenticidad.

⁶³ TORREALBA, op., cit., p. 349.

El método de estimación indirecta o de base presunta

El método de estimación indirecta o de base presunta, procede en los casos en que la Administración Tributaria no sea provista por parte del contribuyente o del responsable, de la información necesaria para determinar la base imponible, por ejemplo, los registros contables, y por dicha razón, le sea imposible determinarla partiendo de datos reales concretos; en otras palabras, éste método se aplica en vía subsidiaria cuando la Administración Tributaria “*no cuenta con los elementos de certeza necesarios para conocer exactamente si la obligación tributaria existe y su dimensión*”⁶⁴, ante lo cual deberá intervenir de oficio.

El inciso b) del artículo 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establece que una forma de determinación es: “*sobre **base presunta**, tomando en cuenta los **hechos y circunstancias** que, por su **vinculación o conexión** normal con el hecho generador de la obligación tributaria, **permitan determinar** la existencia y **cuantía** de dicha obligación.*” (La negrita no es del original).

Hay que recordar que el citado Código establece los casos en los cuales la Administración Tributaria debe intervenir para determinar de oficio la base imponible. Éste establece que:

“Artículo 124.- Determinación de oficio.

*Quando **no se hayan presentado declaraciones juradas**, o cuando las presentadas **sean objetadas por la Administración Tributarias** por considerarlas **falsas, ilegales o incompletas**, dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o **mediante estimación**, si los elementos conocidos sólo permiten*

⁶⁴ GARCÍA VIZCAINO (Catalina) citada por TORREALBA. P. 353.

presumir la existencia y magnitud de aquélla.”

Asimismo, **aunque se haya presentado la declaración jurada**, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:

a) **Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a que alude el inciso a) del artículo 104 (*) de este Código;**

b) **Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y**

c) **Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.**

Para los efectos de las disposiciones anteriores, **se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el inciso b) del artículo 116 (*) de este Código.”** (La negrita no es del original).

Tal como se observa, el método estimación indirecta o de base presunta, es de carácter subsidiario, pero también **complementario**, porque a pesar de que la conducta del contribuyente o el responsable haya encuadrado en los presupuestos anteriores, la Administración Tributaria **no puede desconocer aquella información verdadera** que pueda existir o surgir dentro del mismo procedimiento de determinación, puesto que *“el fundamento de la estimación indirecta es la determinación de la base imponible o de los rendimientos **con el mayor grado de exactitud posible.**”*⁶⁵ (La negrita no es del original). Por lo tanto, cuando la Administración Tributaria utilice el método de estimación indirecta, debe admitir toda

⁶⁵ RANCAÑO MARTIN (María Asunción) citada por TORREALBA ibíd., p. 363.

prueba legítima en contrario.

Así, la Dirección General de Tributación en el oficio DGT – 742 – 08 ha señalado que el método de base presunta *“se caracteriza por ser de aplicación subsidiaria al de base cierta y porque no se fundamenta en la información proporcionada por el sujeto, **sin perjuicio de que pueda usarse parte de ella que si resulte correcta**”*

Además, es deber de la Administración Tributaria, demostrar que la conducta del contribuyente o el responsable encuadra en los presupuestos del artículo 124 citado anteriormente. Así lo establece el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, en el párrafo final del artículo 18:

*“Cuando la Administración Tributaria pretenda acudir al método de base presunta a que se refiere el artículo 125, inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, **deberá demostrar y motivar la existencia de alguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 124, incisos a), b) y c) de dicho cuerpo legal.**”*
(La negrita no es del original).

Ahora bien, para continuar con la línea de razonamiento legal, es preciso conocer lo que establece el inciso b) del artículo 116 del citado Código, a efectos de conocer qué tipo de “indicios” puede utilizar la Administración Tributaria para determinar la base imponible utilizando el método de base presunta. Precisamente, dicha norma establece que:

*“b) A falta de tales registros, de documentación o de ambos, o cuando a juicio de la Administración estos sean insuficientes o contradictorios, se deben tener en cuenta los **indicios** que permitan **estimar** la existencia y medida de la obligación tributaria.*

Sirven especialmente como indicios: **el capital invertido** en la explotación, **el volumen de las transacciones** de toda clase e **ingresos de otros períodos**, **la existencia de mercaderías** y productos, **el monto de las compras y ventas** efectuadas, **el rendimiento normal del negocio** o la explotación objeto de la investigación, **o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza**, **los salarios**, **el alquiler del negocio**, **los combustibles**, **la energía eléctrica** y otros **gastos generales**, **el alquiler de la casa de habitación**, **los gastos particulares del contribuyente y de su familia**, **el monto de su patrimonio** y **cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Tributaria o que esta reciba o requiera de terceros.**” (La negrita no es del original).

Es importante conocer que la lista de indicios no es taxativa, ya que el artículo anterior establece claramente que, además sirven de indicios **cualesquiera** otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Tributaria, o que esta reciba o requiera de **terceros**. Se debe recordar que la Administración Tributaria actúa en apego al **principio de la verdad real de los hechos**, y en función de ello, está facultada para emplear todos los recursos legales para hacerlo efectivo.

Por otro lado, en estrecha conexión con la norma anterior, en cuanto a los terceros el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece lo siguiente:

“Artículo 105.- Información de terceros.

Toda persona, física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, a la Administración Tributaria, la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. La proporcionará como la Administración lo

indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado. Este requerimiento de información deberá ser justificado debida y expresamente, en cuanto a la relevancia en el ámbito tributario.

La Administración no podrá exigir información a:

a) Los ministros del culto, en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio.

b) Las personas que, por disposición legal expresa, pueden invocar el secreto profesional, en cuanto a la información amparada por él. Sin embargo, los profesionales no podrán alegar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

c) Los funcionarios que, por disposición legal, estén obligados a guardar secreto de datos, correspondencia o comunicaciones en general.

d) Los ascendientes o los descendientes hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad; tampoco el cónyuge del fiscalizado.” (La negrita no es del original).

Tal como se pudo observar en la líneas anteriores, el método de estimación indirecta o de base presunta, se caracteriza porque se basa en indicios o pruebas indirectas sobre la propia situación pasada del contribuyente (renta neta de años anteriores), o de la comparación con otros contribuyentes con una actividad económica similar en suficientes aspectos relevantes: ubicación, punto comercial, antigüedad, etc.⁶⁶.

El método de estimación objetiva

⁶⁶TORREALBA, “La imposición sobre la renta en Costa Rica”, 2ª. ed., Investigaciones Jurídicas, San José, 2009, p. 242.

A diferencia de los métodos estudiados anteriormente, el método de estimación objetiva no se define en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y a pesar de que si se aplica en el ordenamiento jurídico costarricense, tiene escasa regulación.

Sólo para efectos didácticos, es útil citar el artículo 52 de la Ley General Tributaria de España, el cual establece que *“el método de estimación objetiva podrá utilizarse para la determinación de la base imponible **mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo.**”* (La negrita no es del original).

En relación con este método CAMARENA manifiesta que:

*“Nos referimos, en relación al método de estimación objetiva, como aquel cuya determinación, es hecha a partir de signos, índices y módulos, los cuales **son prefijados por el legislador** previo estudio del sector económico de cada actividad y su realidad concreta. La medida de la base no se hace directamente sino utilizando dichos signos, índices y módulos, datos que **son más alejados de la realidad concreta de cada contribuyente en particular, y que, en contraposición con esta “desventaja”, son más fáciles de conseguir, más evidentes, menos discutibles y por tanto más objetivos**”.*⁶⁷ (La negrita no es del original).

La existencia de este método en el ordenamiento jurídico costarricense se puede apreciar por ejemplo en el artículo 8 inciso s) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece que:

“s) Los profesionales o técnicos que presten sus servicios sin que medie relación de dependencia con sus clientes, así como

⁶⁷ CAMARENA GUTIÉRREZ (José Eduardo), “La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española”. Instituto de Estudios Fiscales. Accesible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2009_18.pdf p. 15.

los agentes vendedores, agentes comisionistas y agentes de seguros, podrán deducir los gastos necesarios para producir sus ingresos gravables de acuerdo con las normas generales, o bien, podrán acogerse a una deducción única, sin necesidad de prueba alguna, del veinticinco por ciento (25%) de los ingresos brutos de la actividad o de las comisiones devengadas, según corresponda.” (La negrita no es del original).

Tal como se observa, el método de estimación objetiva no se aplica en todos los casos, sino en sólo los que establece la ley. No obstante, la voluntad del contribuyente es una requisito *sine qua non* para su aplicación, de modo que el contribuyente, una vez que haya accedido a él, también podría renunciar de acuerdo con la normativa correspondiente. Dicho método una vez acogido por el contribuyente, se aplicará de forma principal, por lo tanto, nunca es de aplicación subsidiaria.

Se entiende, también, que dicho método no determina de manera exacta la dimensión económica del hecho imponible en concreto, sino que es la ley, la que de forma objetiva fija la magnitud aproximada de la base imponible.

Este método no exime al contribuyente de las obligaciones formales relacionadas con las normas de contabilidad, pero sí las facilita, puesto que deberá sólo registrar los ingresos brutos, de la forma que establece la normativa correspondiente.

CAMARENA opina que *“resulta conveniente especialmente para los pequeños y medianos empresarios la aplicación de este régimen, porque las obligaciones formales que se exigen son mucho menos estrictas y complicadas que en la estimación directa.”*⁶⁸ Sin embargo, que las obligaciones formales sean menos complicadas que en la estimación directa no significa que sea más conveniente.

En Costa Rica, este método encuentra poca regulación legal. No obstante, también se aplica en el Impuesto General sobre las Ventas, en el cual se conoce como el

⁶⁸ CAMARENA, op., cit., p. 41.

Régimen de Tributación Simplificada, tal como se observa en la Ley 6826, la cual establece lo siguiente:

“Artículo 27.- Sobre este impuesto, la Administración Tributaria podrá establecer regímenes de tributación simplificada de acceso voluntario, cuando con ellos se facilite el control y el cumplimiento tributario de los contribuyentes.”

El régimen especial de rentas presuntivas

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece un capítulo denominado “Rentas Presuntivas”. No obstante, antes de explicar a que se refiere la ley con esta figura, primero es necesario conocer lo que ésta establece al respecto. Así, dicha ley estipula lo siguiente:

“Artículo 13. Otras rentas presuntivas.

Para los contribuyentes que sean personas físicas, independientemente de la nacionalidad y el lugar de celebración de los contratos, así como para las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país, se presumirá que, salvo prueba directa o indirecta en contrario, obtienen una renta mínima anual por los conceptos siguientes:

*a) Prestación de servicios en forma liberal: todo profesional o técnico que preste servicios sin que medie relación de dependencia con sus clientes, que **no presente declaración sobre la renta** cuando corresponda y, por ende, no cancele el impuesto correspondiente o **no emita los recibos o comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria**, como lo establece esta Ley, o que incurra en alguna de las causales establecidas en los*

incisos 1) y 2), del presente artículo, se presumirá que obtiene una renta neta mínima anual de acuerdo con la clasificación siguiente:

*i) Médicos, odontólogos, arquitectos, ingenieros, abogados y notarios, agrimensores, contadores públicos, profesionales de las ciencias económicas, y corredores de bienes raíces, el monto equivalente a **trescientos treinta y cinco (335) salarios base.** ii) Peritos, contadores privados, técnicos y, en general, todos los profesionales y técnicos, colegiados o no, que no se contemplan en el numeral anterior, el monto equivalente a **doscientos cincuenta (250) salarios base.***

En ningún caso, esas rentas de presunción mínima se podrán prorratear entre el tiempo que el profesional o el técnico dedique a prestar otros servicios, sean estos en relación de dependencia, o bien, por el desarrollo de otras actividades sujetas a este impuesto.

b) Para explotar el transporte terrestre remunerado de personas y carga, si no se presentan declaraciones o si se ha incurrido en alguna de las causales establecidas en los incisos 1) y 2) de este artículo, la renta neta mínima anual presuntiva será el monto equivalente a:

*Vehículos de carga con un peso bruto vehicular igual o mayor a cuatro mil (4.000) kilos... **ciento diecisiete (117) salarios por cada vehículo.** Autobuses.....**ciento diecisiete (117) salarios base**
Microbuses.....**ochenta y cuatro (84) salarios base**
Taxis.....**ochenta y cuatro (84) salarios base (...)***

(...) Las presunciones establecidas en este artículo se aplicarán si ocurre alguna de las siguientes causales:

1.- Que no presenten la declaración de la renta.

2.- Que no lleven las operaciones debidamente registradas en los libros legales y amparadas por comprobantes fehacientes y timbrados, cuando corresponda.

*Las presunciones establecidas en este artículo **no limitan las facultades de la Administración Tributaria para establecer las rentas netas que realmente correspondan**, por aplicar las disposiciones de esta Ley y del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (...)* (La negrita no es del original).

La primera impresión que causa el artículo anterior, es que los métodos de determinación antes analizados, parecieran sufrir una **desnaturalización**; porque la Administración Tributaria no es la que realiza la determinación de la base imponible para el caso particular, sino que es el legislador quien lo hace para la generalidad de los casos; lo cual se asemeja más a una presunción legal que a un método de determinación propiamente; al menos que, se acepte sin problema alguno que, para determinar la base imponible exista también un “régimen rentas presuntivas”, aparte de los métodos de determinación estudiados anteriormente. Al respecto, TORREALBA señala que:

*“La Administración puede aplicar un régimen de **rentas presuntivas** para algunos **casos específicamente previstos en la ley** o, para los casos no previstos un régimen de estimación indirecta o de base presunta. La diferencia esencial entre estos dos últimos es que el régimen es que en le régimen de **rentas presuntivas** es general para categorías amplias, por lo **que no registra capacidad económica o indicios propios de renta propios y particulares de cada contribuyente**. En cambio, el régimen de base presunta implica la*

utilización de indicios particularizados a la situación del contribuyente concreto, algunos extraídos de su propia situación tributaria – renta neta de años anteriores – o de la de otros en situación similar – contribuyentes con actividad económica similar en suficientes aspectos relevantes: ubicación, punto comercial, antigüedad, etc.”

Sin embargo, el problema no está en su diferenciación, sino en su aplicación, puesto que los presupuestos por los cuales procede el régimen de rentas presuntivas, coinciden exactamente con los presupuestos por los cuales procede también el método de estimación indirecta o de base presunta. Hay que recordar que el artículo 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece lo siguiente:

“Artículo 124.- Determinación de oficio.

*Quando **no se hayan presentado declaraciones juradas**, o cuando las presentadas **sean objetadas por la Administración Tributarias** por considerarlas **falsas, ilegales o incompletas**, dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o **mediante estimación**, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.”*

*Asimismo, **aunque se haya presentado la declaración jurada**, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:*

a) **Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros** a que alude el inciso a) del artículo 104 (*) de este Código;

b) Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y

c) Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

Entonces, la pregunta es: ¿Ante la realización de tales presupuestos, cómo se determina la base imponible? ¿Aplicando el régimen de rentas presuntivas o aplicando el método de estimación indirecta o de base presunta? Como se vio, las consecuencias económicas entre aplicar uno y otro son muy significativas.

TORREALBA citado por OREAMUNO indica que *“debe entenderse que el contribuyente **no tiene derecho** a exigir que le apliquen el método de base presunta y no la presunción, **pero sí a combatir la presunción con pruebas indirectas**”*.⁶⁹ (La negrita no es del original).

Lo anterior, es grave, porque a pesar de que se admite prueba en contrario, la carga de la misma se invierte, en el sentido de que será el contribuyente quien deberá demostrar un hecho negativo, es decir “que no se ganó tal cantidad de dinero”. Esto podría no ser un problema en aquellos casos que resulte fácil probar los ingresos brutos, o, podría ser uno muy grave, en aquellos casos en los que de verdad el contribuyente no haya cumplido con absolutamente ninguno de los deberes formales, y como consecuencia, no tenga ningún registro contable con que probar aquel hecho. No obstante, se debe entender a la luz de nuestro ordenamiento jurídico, que la prueba no se debe limitar al

⁶⁹ OREAMUNO LINARES (José María), “Las Rentas Presuntivas por el ejercicio liberal de profesionales y técnicos en la Ley del Impuesto sobre la Renta”, p. 8. Accesible en: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:z8YPBKkCPulJ:jaguar.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/Documentos/Ingresos/compendio/doctrina/Rentas_Presuntivas.doc+&cd=8&hl=es&ct=clnk&client=safari

registro contable del contribuyente, sino que se le debe permitir combatir la presunción con todo tipo de prueba pertinente. OREAMUNO señala lo siguiente:

*“Es obvio que presunciones como las expuestas tienen un alto **contenido punitivo**. Es decir, no pretenden acercarse a la situación económica real del contribuyente, con el objetivo de determinar aproximadamente el impuesto que le correspondería pagar al profesional o técnico, sino castigar la no presentación de la declaración, la no entrega de facturas y la incorrección en la contabilidad, con un impuesto que alcanza cotas de irracionalidad económica. La "psicología" detrás de tan altas presunciones es: el castigo me puede salir tan caro que mejor no me corro el riesgo (...)*

*La doctrina llama a este tipo de normas “**sanciones impropias**” y se consideran un caso típico de inconstitucionalidad por **incoherencia del legislador y por violación del requisito de efectividad de la capacidad económica**⁷⁰”*

La incoherencia del legislador y la violación del requisito de efectividad de la capacidad económica que indica el autor, sucede en palabras del mismo por lo siguiente:

*“**No existe ningún enlace lógico** que permita deducir de la **falta de cumplimiento de los deberes formales** (no presentación de la declaración jurada de renta, omisión del registro contable de sus operaciones, no amparar dichas operaciones con comprobantes fehacientes y timbrados cuando corresponda) y la **consecuencia legal** que es la atribución de una renta de determinado monto. Esta falta de enlace lógico se ve reforzada por el párrafo que prohíbe*

⁷⁰ OREAMUNO LINARES (José María), op., cit., p. 11.

prorratar la renta atribuida entre el tiempo que el profesional o técnico se dedique a prestar otros servicios, aunque éstos sean en relación de dependencia. Dicho en otras palabras, un sólo servicio profesional o técnico, prestado eventualmente, hace presumir la percepción de unas rentas que no son alcanzadas habitualmente ni aún en el caso de profesionales íntegramente dedicados a su profesión. Obsérvese que se trata de “rentas netas”, es decir, sin permitirse ya deducción alguna, sobre las que se aplican directamente las escalas de tarifas previstas en el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

En todo caso, lo que se considera más ajustado a Derecho, es que el método de rentas presuntivas sea la **última ratio**, de forma tal que su aplicación proceda únicamente, cuando exista negativa del contribuyente de colaborar con la Administración Tributaria durante la intervención y, cuando los presupuestos o circunstancias establecidas en la norma **ocurran de manera conjunta**; pero nunca llanamente cuando ocurra “alguna” de ellas, tal como pretende la norma. De este modo, la aplicación del método se racionalizaría, procediendo únicamente en los casos de total “insensibilidad tributaria”.

Por lo tanto, el contribuyente que ha incurrido en “alguno (s)” de los presupuestos de su procedencia, que tal como se observó son los mismos presupuestos por los que procede el método de base presunta, debería tener el derecho de exigirle a la Administración Tributaria que se le aplique el método menos gravoso, es decir, el método de base presunta, (el cual tal como se observó, puede basarse en la situación de otros contribuyentes con actividad económica similar), ya que al tener el método de rentas presuntivas un alto contenido punitivo, deben abrirse los ojos hacia el principio de intervención mínima (aunque principio de derecho penal, partiendo de un ordenamiento jurídico unitario), además de considerar la clara exigencia del requisito de la efectividad de la riqueza dada por el principio de capacidad económica, la cual será abordada en el título II de la presente investigación.

El tipo de gravamen

Existen varios tipos de gravámenes. Por eso, comúnmente, se refieren a este elemento de cuantificación utilizando la denominación “tipo de gravamen” o “tipo impositivo”. Sin embargo, ello es totalmente innecesario y como se verá, más bien puede generar imprecisiones y confusiones desde el punto de vista lógico – lingüístico. Por lo tanto, en este trabajo se utiliza sólo la palabra “gravamen” para referirse al mismo elemento, conservando lógicamente su naturaleza jurídica. Se utilizará la denominación “tipo de gravamen”, cuando resulte necesario dentro del contexto lógico – lingüístico.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios no provee una definición que permita aclarar el concepto de este elemento, por ello con propósitos didácticos, se cita la Ley General Tributaria de España, la cual establece lo siguiente:

“Artículo 55. Tipo de gravamen.

1. El tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra.

2. Los tipos de gravamen pueden ser **específicos o porcentuales**, y deberán aplicarse según disponga la ley propia de cada tributo a cada **unidad**, conjunto de **unidades** o **tramo** de la base liquidable.

El conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable en un tributo se denominará **tarifa**.

3. La ley podrá prever la aplicación de un **tipo cero**, así como de **tipos reducidos o bonificados**.” (La negrita no es del original).

Como se indicó al inicio y puede desprenderse de la norma anterior, existen varios tipos de gravámenes; por ello se explicará cada uno de ellos por separado.

Los tipos de gravámenes

Para proveer mayor claridad sobre el tema, es útil que se observe detenidamente el siguiente esquema:

1) Gravámenes dinerarios: Se aplican, tanto sobre bases imponibles dinerarias como sobre bases imponibles no dinerarias. Por su naturaleza se expresan en cifras y en ciertos casos se identifican con la cuota del tributo. Hay dos tipos:

- Específicos: Son fijos
- Graduales: Son variables.

2) Gravámenes no dinerarios: Se pueden aplicar sólo sobre bases imponibles dinerarias (exigencia lógica). Hay dos tipos:

- Porcentuales: Expresados en porcentaje. Hay dos tipos:
 - Proporcionales: Son fijos. Se aplican a toda la base imponible.
 - Progresivos continuos: Son variables. Se aplican a toda la base imponible.
 - Progresivos escalonados: Son variables. Se aplican a tramos de la base imponible.
- Expresados en coeficientes

La clasificación anterior responde a dos amplias categorías de gravámenes: Los dinerarios y los no dinerarios. Dentro de estas dos categorías existen diferentes tipos, los cuales son explicados a continuación.

Dinerarios: El tipo específico y el tipo gradual.

El tipo específico

SAINZ DE BUJANDA define al gravamen de tipo específico de la siguiente manera:

*“el tipo específico consiste en una **suma de dinero fija** que ha de pagarse **por cada unidad de la magnitud que constituye el parámetro (base imponible)**, de acuerdo con la medición de esta prevista en la ley.”⁷¹ (La negrita no es del original).*

Entonces, el gravamen de tipo específico se presenta como una *cifra* correspondiente a una cantidad de dinero fija, que se aplica a cada unidad que conforma la base imponible. Este gravamen es fijo, porque la cifra que lo representa no varía en razón de cada unidad. Una sola unidad podría conformar toda la base imponible; caso en el cual, el gravamen se identificaría directamente con la cuota del tributo. Recuérdese que la aplicación de éste tipo de gravamen puede ser sobre base imponible dineraria y sobre base imponible **no dineraria**.

En Costa Rica, un ejemplo de este gravamen aplicado sobre una base imponible dineraria, es el gravamen del Impuesto de Timbre Fiscal regulado en el Código Fiscal, el cual es de 4 colones por cada mil colones. Y un ejemplo de este gravamen aplicado sobre una base imponible no dineraria, es el gravamen del Impuesto sobre Exportación de Cajas o Envases de Banano de la Ley No. 5515, el cual es de 1 dólar por cada caja de banano.

⁷¹ SAINZ DE BUJANDA citado por TORREALBA op., cit., 364.

El tipo gradual

SAINZ DE BUJANDA define al tipo gradual de la siguiente manera:

*“el tipo gradual consiste en una **suma de dinero cuyo importe varía** según los grados de una escala referida a una determinada magnitud”⁷² (La negrita no es del original)*

Entonces, el gravamen de tipo gradual se presenta como una cifra correspondiente a una cantidad de dinero que varía, según los grados de la escala que representa la base imponible. Por dicha razón, en algunos casos estos tipos, también, se podrían identificar directamente con la cuota del tributo. En Costa Rica no se encuentra un ejemplo de este tipo de gravamen. Sin embargo, se puede acudir a la legislación española para citar, como ejemplo, el gravamen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el cual se establece un tipo de gravamen dinerario que varía dependiendo de valor de la transmisión patrimonial o del acto jurídico documentado.

No dinerarios: El tipo porcentual y el tipo expresado en coeficiente.

El tipo porcentual

TORREALBA indica que cuando *“se presenta como un porcentaje, el tipo de gravamen es un tanto por ciento de base monetaria, conociéndosele a esta modalidad también como alícuota.”⁷³*

En otras palabras, el gravamen es porcentual cuando corresponde a un porcentaje de la

⁷² SAINZ DE BUJANDA citado por TORREALBA, op., cit., p. 263.

⁷³ TORREALBA, op., cit., p. 364.

base imponible. No resta decir que es el más utilizado en Costa Rica y en la mayoría de los ordenamientos jurídicos. Los gravámenes porcentuales pueden ser proporcionales (fijos) y progresivos (variables). Podrían ser regresivos (siendo también variables), pero serían inconstitucionales.

Tan sólo para citar un ejemplo de muchos, son gravámenes porcentuales los que se aplican en el Ley del Impuesto sobre la Renta.

El tipo porcentual fijo o proporcional.

Conocido comúnmente como el “tipo proporcional”. El gravamen *“es proporcional cuando se mantiene constante sea cual sea la magnitud de la base imponible.”*⁷⁴ En otras palabras, permanece inmutable independientemente de la cuantía de la base imponible, de manera que el importe de la cuota tributaria será mayor o menor en función de la cuantía de aquella, y no porque se incremente o se reduzca el gravamen.

Un ejemplo típico es el gravamen del Impuesto sobre las Ventas, el cual corresponde al 13% de la base imponible (precio de venta neta).

El tipo porcentual progresivo: Continuo o escalonado.

Este tipo de gravamen puede ser continuo o escalonado tal como se verá. Es comúnmente denominado “tipo progresivo”, y es aquél que aumenta en función de los incrementos de la base imponible, y consecuentemente *“a aumentos sucesivos de la base, determina aumentos más que proporcionales de la **cuota tributaria.**”*⁷⁵ (La negrita no es del original).

Para que lo anterior sea posible, será necesario que la base imponible sea dividida en tramos o tractos que vayan aumentando sucesivamente, hasta el límite que establezca el propio legislador. Esto implica que también necesariamente deben

⁷⁴ ROVIRO. op., cit., p. 19.

⁷⁵ TORREALBA, op., cit., p. 366.

existir gravámenes más altos que otros. El conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de la base imponible o la base liquidable se denomina **tarifa**.

Ahora bien, dicha tarifa, también, debe tener un límite o un tope máximo, a efectos de evitar que el impuesto sea confiscatorio. Así, cuando la tarifa llegue a su tope máximo, el gravamen más alto pasará a convertirse en un gravamen proporcional (fijo), aplicado sobre los aumentos de la base imponible que excedan el límite que ha sido establecido por el legislador.

La progresividad de este gravamen puede ser de dos tipos: **continua** o **escalonada**. En la progresividad continua se aplica un gravamen para la **totalidad** de la base imponible del caso concreto.

Véase el ejemplo hipotético a continuación:

| Base imponible normativa | Gravámenes |
|--------------------------|------------|
| 0 a 10 | 0% |
| 10 a 20 | 5% |
| 20 a 30 | 10% |
| 30 en adelante | 15% |

Aplicándose un gravamen de tipo progresivo continuo, si la base imponible en el caso concreto es “22”, la cuota tributaria corresponderá al 10% de 22, cuyo resultado es **2,2**. Es decir, el gravamen que corresponda se aplica a la totalidad de la base imponible del caso concreto. Como se verá este es el tipo de gravamen que la Ley del Impuesto sobre la Renta aplica sobre utilidades de las personas jurídicas:

“ARTICULO 15.- Tarifa del impuesto.

A la renta imponible se le aplicarán las tarifas que a continuación se establecen. El producto así obtenido constituirá el impuesto a cargo de las personas a que se refiere el artículo 2º de esta ley:

a) Personas jurídicas: Treinta por ciento (30%).

() b) Pequeñas empresas: se consideran pequeñas empresas aquellas personas jurídicas cuyo ingreso bruto en el período fiscal no exceda de ¢100.513.000.00 y a las cuales se les aplicará, sobre la renta neta, la siguiente tarifa única, según corresponda:*

i) Hasta ¢49.969.000.00 de ingresos brutos: el 10%

ii) Hasta ¢100.513.000.00 de ingresos brutos: el 20%”

En cambio, en la progresividad escalonada, se aplica cada gravamen exclusivamente para cada tramo. El resultado de cada tramo se suma con el resultado de los demás tramos para obtener la cuota tributaria. De modo que, tomando como referencia nuevamente la tabla anterior, si la base imponible del caso concreto es “22”, aplicándose un gravamen de progresividad escalonada, la cuota tributaria corresponderá al 5% de 20 menos 10 (10) , más el 10% de 2, cuyo resultado es **0.8**.

En Costa Rica, un ejemplo de este último tipo de gravamen es el que se aplica en Impuesto sobre la Utilidades de Personas Físicas con Actividades Lucrativas, regulado en la Ley 7092. Así el artículo 15 de dicha ley establece lo siguiente:

“c) A las personas físicas con actividades lucrativas se les aplicará la siguiente **escala de tarifas** sobre la renta imponible:

i) Las rentas de hasta ϕ 3.339.000,00 anuales, no estarán sujetas al impuesto.

ii) **Sobre el exceso** de ϕ 3.339.000,00 anuales y **hasta** ϕ 4.986.000,00 anuales, se pagará el diez por ciento (10%).

iii) **Sobre el exceso** de ϕ 4.986.000,00 anuales y **hasta** ϕ 8.317.000,00 anuales, se pagará el quince por ciento (15%).

iv) **Sobre el exceso** de ϕ 8.317.000,00 anuales y **hasta** ϕ 16.667.000,00 anuales, se pagará el veinte por ciento (20%).

v) **Sobre el exceso** de ϕ 16.667.00,00 anuales, se pagará el veinticinco por ciento (25%)....” (La negrita no es del original).

El tipo expresado en coeficiente

TORREALBA señala al respecto que cuando “se presenta como un **coeficiente**, el tipo de gravamen consiste en un factor de multiplicación de la base imponible: por ejemplo, base imponible por 1.5 o por 0.5 daría la cuota tributaria”⁷⁶

Tal como se observa, la diferencia con aquellos tipos de gravámenes que se expresan en porcentajes, los cuales se explicarán seguidamente, es tan sólo superficial, ya que la cuota tributaria en nada cambiaría, si se le aplica a la base imponible un gravamen de 10% o un coeficiente de 0.1; matemáticamente el resultado sería el mismo. Por dicha razón, este tipo de gravamen, también, puede ser fijo o progresivo (variable).

⁷⁶ TORREALBA, op., cit., p. 364.

La cuota tributaria

La cuota tributaria será el resultado de la aplicación del tipo de gravamen a la base imponible, o en su caso a la base liquidable, cuyo pago constituirá, precisamente, el objeto de la obligación tributaria principal.

Para efectos didácticos, se cita el artículo 56 de la Ley General Tributaria de España, la cual provee una clasificación de la cuota tributaria, ya que nuestro ordenamiento jurídico no provee una definición de ésta. Dicho artículo establece lo siguiente:

“Artículo 56. Cuota tributaria.

1. La cuota íntegra se determinará:

a) Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable.

b) Según cantidad fija señalada al efecto.

2. Para el cálculo de la cuota íntegra podrán utilizarse los métodos de determinación previstos en el apartado 2 del artículo 50 de esta ley.

3. La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso.

Se exceptúan de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de efectos timbrados.

4. El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la ley de cada tributo establezca en cada caso.

5. La cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota

Íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo.

6. **La cuota diferencial** será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo.”

Tal como se desprende del artículo anterior, se distinguen la cuota íntegra, la cuota líquida y la cuota diferencial. Sin embargo, al igual como ocurre en la relación base imponible - base liquidable, la cuota líquida y la diferencial no son más que el resultado de aplicar una serie de incrementos o minoraciones al importe de la cuota íntegra⁷⁷.

La cuota íntegra es la que resulta ya sea de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible o en su caso base imponible liquidable, o bien, la correspondiente a una cantidad previamente fijada por la ley al efecto. En el primer caso, se está ante la cuota íntegra de un **tributo variable**, y en el segundo ante la cuota íntegra de un **tributo fijo**.

La cuota líquida es, tal como la define la norma anterior, *el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la Ley de cada tributo*. La cuota líquida implica aplicar a la cuota íntegra, deducciones consistentes en exenciones que afectan este elemento de la obligación tributaria.

En Costa Rica, un ejemplo de lo anterior son las deducciones aplicadas a la cuota íntegra del Impuesto sobre las Rentas del Trabajo Dependiente, establecidas en el artículo 34 de la Ley 7092. Dicho artículo establece lo siguiente:

⁷⁷ ROVIRO Op. Cit., p. 23.

“Artículo 34. Una vez calculado el impuesto, los contribuyentes tendrán derecho a deducir de él, a título de crédito, los siguientes rubros:

i) Por cada hijo, la suma de mil cuatrocientos diez colones (¢1.410,00). (...)

ii) Por el cónyuge, la suma de dos mil ciento diez colones (¢2.110,00).(*), siempre que no exista separación legal. Si los cónyuges estuvieren separados judicialmente, sólo se permitirá esta deducción a aquel a cuyo cargo esté la manutención del otro, según disposición legal (...).”

Sin embargo, aunque dicha cuantía será la que realmente constituya el importe a satisfacer por la realización del hecho imponible de un tributo, podrá ser **minorada**, básicamente, por aquellos ingresos que ya se hayan abonando a la Hacienda Pública en concepto de pago del tributo en cuestión, lo que da lugar a la **cuota diferencial**.

Así, la cuota diferencial, tal como se define en el artículo anterior, “es el resultado de *minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo,*”

Por lo tanto, dicha cuota equivale al monto final por pagar al Estado, luego de deducir posibles créditos, generados por ejemplo, por pagos en exceso, o créditos, en cuanto al Impuesto sobre las Ventas procedentes de saldos a favor de períodos anteriores. También, dentro de un sistema tributario que aplique en el Impuesto sobre la Renta un “criterio de residencia”, para calcular la cuota diferencial deben tomarse en cuenta los créditos por impuestos pagados en el exterior⁷⁸.

⁷⁸ TORREALBA. Op. Cit. p. 368.

Sección II: Los elementos cuantitativos del impuesto sobre las rentas de trabajo y del impuesto sobre las rentas de actividades económicas en Costa Rica.

Aspectos generales del Impuesto sobre la Renta

Marco legal

El impuesto sobre las rentas de trabajo y el impuesto sobre las rentas de actividades lucrativas, se regulan en la Ley No. 7092 titulada “Ley del Impuesto sobre la Renta”. Por su título, da la impresión de que aplica un impuesto sobre la renta global. Lo cierto es, que dicha ley adopta un sistema de renta cedular; por lo tanto, regula impuestos sobre la renta diferentes: 1. El impuesto sobre las utilidades de personas jurídicas y personas físicas con actividades lucrativas. 2. El impuesto sobre dividendos. 3. El impuesto sobre intereses de títulos valores. 4. El impuesto sobre salarios, jubilaciones, pensiones y otros pagos laborales 5. El impuesto sobre remesas al exterior. 6. El impuesto especial sobre Bancos y entidades financieras no domiciliadas.

Según el estudio de Ingresos Corrientes del Presupuesto Ordinario del Gobierno de la República⁷⁹, que realiza la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa de la Contraloría General de la República, para el año 2014 las proyecciones del producto interno bruto (PIB) a precios corrientes son de ₡26.889.266,000.000,90.

Dicho estudio estima que los ingresos corrientes del Gobierno Central alcanzarán un monto de ₡3.810.005.000.000,00 de los cuales, los ingresos tributarios representarían ₡3.542.803.000.000,00.

⁷⁹ Documento de Ingresos Corrientes del Presupuesto Ordinario del Gobierno de la República para el año 2014, Contraloría General de la República, División de Fiscalización Operativa y Evaluativa, Área de Fiscalización del Sistema de Administración Financiera de la República. Véase en: http://www.cgr.go.cr/rev_dig/ing_corr/2014/files/assets/downloads/publicacion.pdf

De los ingresos tributarios se estima que lo recaudado por concepto de impuestos sobre la renta será de **¢1.084.600.000.000,00**. Dividido de la siguiente manera:

1. El impuesto sobre las utilidades de las empresas: ¢557.070.000.000,00.
2. El impuesto sobre las utilidades de las personas físicas con actividades profesionales o lucrativas: ¢55.000.000.000,00.
3. El impuesto sobre salarios, jubilaciones, pensiones y otros pagos laborales: ¢312.400.000.000,00.
4. El impuesto sobre dividendos : ¢22.000.000.000, 00
5. El impuesto sobre intereses de títulos valores: ¢57.000.000.000,00.
6. El impuesto sobre remesas al exterior: ¢81.000.000.000,00.
7. El impuesto especial sobre Bancos y entidades financieras no domiciliadas: ¢130.000,000,000,00

Es así como se llega a la conclusión, de que el sistema de imposición sobre la renta en Costa Rica representa una de las principales fuentes de recaudación tributaria, siendo la otra principal fuente recaudadora el impuesto general de ventas (¢1.266.948.000.000,00)

La Dirección General de Tributación, dependencia del Ministerio de Hacienda, adscrita al Vice-Ministerio de Ingresos, es la encargada de administrar el impuesto, por medio de su estructura básica: La Dirección General, las Divisiones y las Administraciones Tributarias.

En cuanto a la percepción y fiscalización del impuesto, las Divisiones de Recaudación, de Fiscalización y de Informática, ejercen las funciones de programar y dirigir las diferentes actuaciones administrativas y ejecutivas que corresponden, para una eficiente gestión y control del impuesto.

Características de la Ley del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica

1. Adopta un sistema de renta cedular

Un sistema cedular categoriza las rentas, según su fuente. Tal como se observó, la ley realiza la siguiente categorización:

- 1) Rentas provenientes de las actividades lucrativas de las personas jurídicas.
- 2) Rentas provenientes de las actividades lucrativas de las personas físicas.
- 3) Rentas provenientes del derecho a los dividendos.
- 4) Rentas provenientes de la captación de recursos de mercados financieros.
- 5) Rentas provenientes del trabajo personal dependiente, jubilaciones, pensiones y otros pagos laborales.
- 6) Rentas provenientes de actividades lucrativas de no domiciliados en Costa Rica.
- 7) Rentas provenientes de actividades lucrativas de Bancos y Financieras no domiciliados en Costa Rica.

TORREALBA señala al respecto que:

“Un sistema cedular sobre la renta – como el que está vigente en nuestro país - se caracteriza por establecer distintos impuestos según el tipo de renta que se trate. La categorización de las rentas se estructura según distintos criterios escogidos por el legislador, por ejemplo: la relación de dependencia o de autonomía en que se obtiene, si proviene del trabajo o del capital y, dentro de éste si proviene de operaciones de mercado financiero o no, etc. Este sistema es considerado en la doctrina y el Derecho comparado como una

*forma primitiva y poco técnica de la imposición sobre la renta.*⁸⁰

El autor hace la crítica en el sentido de que el sistema cedular ***“Trata en forma desigual rentas de igual cuantía, no capta la verdadera riqueza global de los contribuyentes y deja zonas de renta sin tributar.”***⁸¹

Sin embargo, tal como se ha venido analizando a la luz de la Justicia Tributaria, no porque dos personas tengan una misma capacidad económica (aspecto cuantitativo), deben ser tratadas tributariamente igual; debido a que el principio de igualdad tributaria exige que se deben tener en consideración también aspectos *cuantitativos*, tales como el origen (trabajo o capital) o el destino (fundaciones no están sujetas al impuesto), de éstas para alcanzar plenamente el ideal de Justicia Tributaria.

Aparte del sistema cedular, existen en otras partes del mundo los sistemas de renta global y los sistemas de renta dual. Los primeros basan la Justicia Tributaria únicamente, en la cuantía de la renta y no en su origen, de manera que el mismo tipo de gravamen se aplica a todas las rentas independientemente de su fuente, es decir existe sólo una base imponible. Los segundos basan la Justicia Tributaria en el tratamiento diferenciado de las rentas provenientes de capital y las rentas provenientes del trabajo, gravando especialmente aquellas con un tipo proporcional fijo y las últimas con tipos progresivos.

2. Adopta un criterio de territorialidad

El criterio de territorialidad exige que para que la renta sea gravable, su origen debe estar vinculado con la estructura económica del país. Es indiferente la ubicación geográfica o el domicilio de la persona que percibe la renta. Lo que exige la ley con

⁸⁰ TORREALBA, “La Imposición sobre la Renta en Costa Rica”, p. 9.

⁸¹ *Ibíd.*

él criterio de territorialidad es que para ser gravable, la renta debe *provenir de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional*.⁸²

En otras partes del mundo, también, existen sistemas que adoptan el criterio de renta mundial, conocido también como “criterio de residencia”, de “renta universal” o “personal”. Lo que exige este criterio es que las rentas de los residentes de un país deben ser gravables aún cuando éstas se provengan de fuentes ajenas al país de residencia. Se aplica, consecuentemente, un criterio de vinculación subjetiva que se debe armonizar con acuerdos internacionales entre los países afectados.

3. Adopta la “teoría de la fuente” (renta producto)

La teoría de la fuente o renta producto exige que para efectos de la aplicación del impuesto, sólo se debe considerar renta, el flujo de riqueza que proviene de factores productivos durables y en estado de explotación a disposición del contribuyente, que éste con su actividad económica ha puesto en operación.⁸³ Los factores productivos son el trabajo y el capital, tanto conjuntamente como separadamente. Dicho criterio, además exige que la fuente tenga un rendimiento período y que la renta debe constituir nueva riqueza material, distinta y separable de la fuente que la produce.

En otros países existe el sistema de “renta incremento-patrimonial”, el cual se basa en la “teoría patrimonial o de la acumulación”. De acuerdo con esta teoría se considera renta el flujo total que se da entre el inicio y el final de un período sin distinguir su naturaleza, por lo que se define como el incremento que experimentó el patrimonio durante este último. De tal modo, esta última teoría no sólo considera como renta la que deriva de los factores productivos puestos en operación por el contribuyente, sino también, aquellos aumentos en el patrimonio producto de factores externos a la actividad económica del contribuyente, sean estos de

⁸² Artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley No. 7092).

⁸³ TORREALBA, op., cit., 42.

naturaleza jurídica gratuita (donaciones, herencias), de naturaleza azarosa (premios de lotería) o ganancias de capital.

Excepcionalmente, la Ley del Impuesto sobre la Renta incorpora algunos elementos del la “teoría incremento patrimonial” al gravarse algunos casos de ganancia de capital, y es cuando se obtienen en virtud de una actividad habitual, ya que entonces se convertiría en una típica actividad lucrativa. Así lo establece el artículo 6 inciso d):

d) Las ganancias de capital obtenidos en virtud de traspasos de bienes muebles e inmuebles, a cualquier título, siempre que los ingresos de aquellas no constituyan una actividad habitual, en cuyo caso se deberá tributar de acuerdo con las normas generales de la ley.

Otro ejemplo es cuando los bienes sujetos a depreciación son vendidos a un precio mayor que el que corresponde a su depreciación de acuerdo con los libros contables de la empresa. Así lo establece el artículo 8 inciso f):

“En todos los casos, cuando el contribuyente enajene bienes tangibles, sujetos a depreciación, por cualquier título, y por un valor diferente del que les corresponda a la fecha de la transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, tal diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el período en el que se realice la operación.”

El concepto de renta y su tipología

El concepto de renta es un concepto variable dependiendo de la disciplina en que se utilice. Sin embargo, para efectos de la presente investigación, es preciso conocer su concepto en la ciencia del Derecho Tributario.

JARACH señala que *“el término renta se utiliza en español para indicar el ingreso neto total de una persona, pero también se emplea para designar los productos netos de fuentes determinadas”*⁸⁴

ELIZONDO define la renta como el *“producto del capital o del trabajo, o de ambos factores combinados, en una forma periódica.”*⁸⁵

TORREALBA manifiesta que:

*“Es pacífico concebir la renta como un riqueza de carácter dinámico, en contraposición con el patrimonio, que es una riqueza de carácter estático. Así, la renta constituye un flujo de riqueza que se genera en un período determinado, de modo que es necesario comparar el estado del patrimonio al inicio del período con su estado final, para captar así el volumen del flujo de riqueza que se generó en dicho arco temporal”*⁸⁶

Tal como señala MENÉNDEZ *“se debe entender siempre la renta neta en contraposición con la renta bruta”*⁸⁷

La Ley del Impuesto sobre la Renta define tanto la renta bruta como la renta neta. Recuérdese que la renta bruta se identifica con la base imponible, mientras que la renta neta se identifica con la base liquidable. Así, dicha ley define la renta bruta de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 5º.- Renta bruta. La renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto

⁸⁴ JARACH (Dino), citado por CARMONA MENDOZA (José Pablo), “Antagonismo de los sistemas de imposición sobre la renta: Renta dual y su conformidad con los principios de justicia Tributaria material”. Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, 2012, p. 5.

⁸⁵ ELIZONDO (Víctor Manuel), “Lecciones de finanzas y derecho fiscal”, San José, Antonio Lehman, p. 237.

⁸⁶ TORRALBA op., cit., p. 41.

⁸⁷ MARTINEZ MENENDEZ (Alberto) , citado por CARMONA MENDOZA (José Pablo), op., cit., p. 5

por el sujeto pasivo, en virtud de las actividades a que se refiere el párrafo tercero del artículo 1º. La renta bruta de las personas domiciliadas en el país estará formada por el total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el período fiscal, provenientes de cualquier fuente costarricense, la explotación o el negocio de bienes inmuebles, la colocación de capitales -sean depósitos, valores u otros-, las actividades empresariales o los certificados de abono tributario creados en la Ley No.5162 del 22 de diciembre de 1972 y sus reformas, los cuales reciban las empresas que hayan suscrito un contrato de exportación de productos no tradicionales a terceros mercados, al amparo de la Ley No.837, del 20 de diciembre de 1946 y sus reformas, o la Ley No.7092, del 21 de abril de 1988 y sus reformas.

También forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente esta ley.”

La renta neta la define de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 7º.- Renta Neta. La renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad. En el reglamento de esta ley se fijarán las condiciones en que se deben presentar estos documentos. Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas o

exentas, se deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas.”

Tal como lo exige el principio de capacidad económica, la riqueza debe cumplir con el requisito de la efectividad o el principio del neto objetivo.

No obstante, la Ley del Impuesto sobre la Renta no reconoce la deducción de gastos en el impuesto sobre el salario, pensiones, jubilaciones y otros pagos laborales, sino que aplica el tipo de gravamen sobre una base imponible constituida por los ingresos brutos. Así lo establece el artículo 33:

*“ARTÍCULO 33.- Escala de tarifas. El empleador o el patrono retendrá el impuesto establecido en el artículo anterior y lo aplicará sobre la **renta total percibida mensualmente** por el trabajador.”*

Lo anterior, constituye una lesión a la Justicia Tributaria, en el sentido de que no permite conocer la capacidad económica real del contribuyente. Se ha considerado que la medida responde a cuestiones de practicabilidad administrativa, pero por supuesto, no ha sido sometida a un adecuado control de constitucionalidad. El legislador ha compensado tal medida aumentando el mínimo exento de las rentas del trabajo dependiente. Sin embargo, en países como España se han reconocido ciertas deducciones a las rentas de trabajo dependiente. La LIRPF establece lo siguiente:

“Artículo 19. Rendimiento neto del trabajo.

1. El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles.

2. Tendrán la consideración de gastos deducibles

exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

b) Las deducciones por derechos pasivos.

c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.

d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.

e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.”

Tipos de rentas

Para propósitos didácticos, resulta útil conocer que la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF de ahora en adelante) de España establece en el artículo 6.2 lo siguiente:

“2. Componen la renta del contribuyente:

a) Los rendimientos del trabajo.

b) Los rendimientos del capital.

c) Los rendimientos de las actividades económicas.

d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.

e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.”

El criterio general de clasificación de rentas, tal como se refleja en artículo anterior, las divide en rentas de trabajo, rentas de capital y rentas de actividades económicas (trabajo y capital). Estas se explican a continuación.

Rentas del capital

En palabras de FERREIRO, son las *“rentas procedentes de una determinada fuente, el capital, considerado como factor autónomo de la producción: dividendos y participaciones en los beneficios de las sociedades, intereses del capital prestado, rendimientos de la propiedad intelectual, etc.”*⁸⁸

La LIRPF de España define las rentas de capital de las siguiente manera:

“Artículo 21. Definición de rendimientos del capital.

1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste.

No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la

⁸⁸ FERREIRO LAPATZA (José Juan), Curso de Derecho Tributario, Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular, 15 edición, Editorial Marcial Pons 1999. Madrid, p. 34.

titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos del capital.

2. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:

a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por éste.”

No se deben confundir entre “rentas de capital” y “ganancias de capital”. Las primeras se generan con la intención de lucrar y responden a la “teoría de la fuente”, mientras que las segundas responden a la “teoría incremento patrimonial” y no siempre se generan con tal intención.

El problema es que se han dado confusiones porque, en algunos casos, ciertas rentas de capital aparentan ser ganancias de capital, cuando en realidad corresponden a una **renta producto**.

TORREALBA realiza una clasificación de las ganancias de capital en ganancias habituales, ganancias de negocio, ganancias especulativas y ganancias en sentido estricto; para diferenciar cuando se está ante una ganancia de capital en sentido estricto (no gravable) y cuando se está ante el objeto del impuesto. Estas se explican a continuación.

Ganancias de capital habituales: son verdaderas rentas de capital gravables por la ley, porque la habitualidad implica claramente una actividad dirigida a la obtención de diferencias entre el valor de adquisición y venta de ciertos activos. Por lo tanto, dicha actividad se convierte, precisamente, en un factor productivo de renta.

Ganancias de capital de negocio: tal como se indicó anteriormente, la ley establece que las ganancias de capital por la venta de activos a un precio superior al que corresponde, según la depreciación fiscal, son gravables debido a su ligamen con la actividad económica del contribuyente; aunque se debe señalar que muchas veces la ganancia de capital se da sin intención de lucrar, sino que se generan con “suerte” debido a la necesidad de reemplazar ciertos bienes del negocio; además, de que no se desprenden directamente del factor productivo, puesto que la actividad principal del negocio, evidentemente, no es dedicarse a vender activos.

Ganancias de capital especulativas: son generadas cuando el contribuyente adquiere un activo con la deliberada intención de revenderlo, para obtener así una ganancia. Por lo tanto, resulta muy difícil detectar cuándo existe intención de lucrar por parte del contribuyente. Las legislaciones que se han percatado de la situación, suelen incluir ciertos parámetros objetivos para identificar cuándo existe tal intención, como por ejemplo, la permanencia del activo durante un tiempo limitado en la esfera patrimonial del individuo. Estas ganancias de capital no son gravadas en Costa Rica.

Ganancias de capital en sentido estricto: son las que se generan por los incrementos de valor de los bienes de capital, mobiliario o inmobiliario, por factores de mercado externos. Al no existir intención lucrativa por parte del contribuyente, estas ganancias no son gravadas en Costa Rica.

Tal como se pudo observar, en la Ley del Impuesto sobre la Renta costarricense, las rentas de capital están gravadas por el impuesto a los dividendos

Rentas del trabajo personal

Tal como su denominación lo indica, son las rentas cuya fuente es trabajo como factor aislado del capital, es decir, cuya fuente es el esfuerzo físico e intelectual de las personas. Recuérdese que el trabajo se puede dar, tanto en relación laboral como de forma independiente.

Con propósitos didácticos se cita lo que establece la LIRPF de España:

“Artículo 17. Rendimientos íntegros del trabajo.

*1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del **trabajo personal o de la relación laboral** o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.”*

Con la misma intención se cita el artículo 2 del Título 7 de la Ley No. 18.083 de Uruguay:

*“c) Las rentas de trabajo: Se consideraran rentas de trabajo las obtenidas **dentro o fuera de la relación de dependencia**, los subsidios de inactividad compensada, las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza con la excepción de las pensiones alimenticias recibidas por el beneficiario”*

Las rentas de trabajo ya sea en relación dependencia o en forma independiente, reciben un tratamiento tributario más favorable que las rentas de capital. Esto se da por razones cualitativas y en virtud de un criterio de sacrificio o de méritos, exigido por la Justicia Tributaria. Sobre esto precisamente se ahondará en el título II.

El Impuesto sobre Rentas del trabajo personal dependiente aplicado en Costa Rica

Hecho generador

Elemento objetivo: lo constituye la percepción de rentas derivadas del trabajo personal dependiente.

Elemento subjetivo: son todos los trabajadores dependientes tanto del sector privado como del sector público. Por supuesto, están sujetos a este impuesto las personas que ejercen altos puestos directivos o ejecutivos.

Elementos cuantitativos

La base imponible

Está constituido por los ingresos brutos obtenidos por concepto de las siguientes rentas:

- Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, bonificaciones, gratificaciones, comisiones, pagos por horas extraordinarias de trabajo, regalías y aguinaldos, siempre que sobrepasen lo establecido en el inciso b) del artículo 35, que les paguen los patronos a los empleados por la prestación de servicios personales.
- Dietas, gratificaciones y participaciones que reciban los ejecutivos, directores, consejeros de sociedades anónimas y otros entes jurídicos.

- Las jubilaciones y las pensiones de cualquier régimen.

El tipo de gravamen

Está constituido por la siguiente escala de tarifas:

- Las rentas de hasta ¢ 752.000,00 mensuales no estarán sujetas al impuesto.
- Sobre el exceso de ¢ 752.000,00 mensuales y hasta ¢ 1.128.000,00, mensuales, se pagará el diez por ciento (10%).
- Sobre el exceso de ¢ 1.128.000,00 mensuales se pagará el quince por ciento (15%).

Las rentas del trabajo dependiente están siendo gravadas sin atender al principio de progresividad. Se les aplica un tipo de gravamen progresivo escalonado, cuyo tipo máximo es 15%, aplicado sobre bases imponibles superiores a ¢1.128.000,00. Sin embargo, la realidad económica del país es que existen salarios que superan los ¢10.000.000,00 en el sector público y, sin duda alguna, también los hay en el sector privado. Estos son verdaderos ingresos de “rico” que debería ser gravados con un tipo de gravamen más alto.

Evidentemente, la escala de tarifas anterior no es lo suficientemente progresiva como para garantizar los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Económica, ya que no es lo suficientemente extensa como para aplicar un tipo más alto que el 15% a los salarios millonarios que sobrepasen por mucho los ¢1.128.000,00.

Por lo tanto, se recomienda que se agreguen más tramos imponibles para aplicar tipos progresivos escalonados de 18%, 20%, 22% hasta el 25%, siempre y cuando dichos tramos correspondan a sumas verdaderamente cuantiosas. El tipo de gravamen máximo se debe aplicar sobre los salarios más altos que se conozcan,

según los estudios correspondientes. Por lo tanto, en términos de capacidad económica no se justifica que la progresividad se detenga con un tipo del 15% sobre una base imponible de ¢1.128.000,00.

Otra lesión a la Justicia Tributaria material, consiste en que el legislador no categorizó correctamente las rentas del trabajo. Tal como se observó, el trabajo puede ser dependiente o independiente. Sin embargo, las rentas del trabajo independiente, son gravadas con el impuesto sobre la rentas de actividades económicas. Por lo tanto, en los casos que no existe componente patrimonial en el trabajo independiente, aquellas sufren la misma presión tributaria que las rentas de actividades económicas o lucrativas, lo cual es una lesión, específicamente, al principio de igualdad tributaria.

La cuota tributaria

La cuota tributaria será el resultado de aplicar la tarifa a la base imponible. La cuota tributaria se reduce al aplicar los créditos fiscales establecidos por la ley: ¢1.410,00 por cada hijo siempre que esté en los siguientes supuestos: 1. Que sea menor de edad. 2. Que tenga alguna discapacidad que le impida proveerse su propia sustento. 3. Que sea estudiante menor de 25 años. ¢2.110,00 por el cónyuge siempre que no estén separados judicialmente. Sin ambos cónyuges son contribuyentes, sólo uno de ellos tendrá derecho al crédito fiscal por cada hijo. El patrono es el obligado a retener mensualmente la cuota tributaria correspondiente al trabajador, so pena de responder económicamente por la misma ante el fisco.

Rentas de actividades económicas

Las rentas de actividades económicas son las que provienen de la coordinación entre trabajo y capital. MARTIN QUERALT señala que:

“Cuando una determinada actividad empresarial o el ejercicio de una actividad profesional, artística o deportiva, se realiza por cuenta propia, nos encontramos ante actividades cuyos rendimientos serán fiscalmente calificables como rendimientos de actividades económicas. El sujeto pasivo, por su cuenta y asumiendo el consiguiente riesgo económico, organiza y financia una serie de elementos personales y medios materiales que adscribe al desarrollo de la actividad”⁸⁹

La LIRPF de España define las rentas de actividades económicas de la siguiente manera:

“Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas.

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las

⁸⁹ MARTIN QUERALT (Juan), “Manual de derecho tributario: parte especial”, 6 ed., 2009, p. 107

siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En Costa Rica, las rentas de actividades económicas se denominan rentas de actividades lucrativas. A continuación, se pasa a estudiar el impuesto que sobre ellas se establece.

El Impuesto sobre Rentas de actividades económicas aplicado en Costa Rica.

Hecho generador

Elemento objetivo: está constituido por la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense.

Elemento subjetivo: son contribuyentes las personas físicas o jurídicas que realicen en el territorio nacional actividades o negocios de carácter lucrativo, con independencia de su nacionalidad o domicilio; y en el caso de personas jurídicas, del lugar de constitución de la empresa, de reunión de sus juntas directivas o de la celebración de sus contratos. Se incluyen específicamente:

- Las personas naturales nacionales, que perciben rentas de fuente costarricense, independientemente de que hayan residido o no en el territorio nacional, durante el periodo fiscal.

- Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país, por lo menos seis meses en forma continua durante el periodo fiscal.
- Las personas naturales que desempeñen representaciones o cargos oficiales en el extranjero, pagados por el Estado, sus entidades o las municipalidades.
- Las personas jurídicas legalmente constituidas en Costa Rica, así como las sociedades de hecho que actúen en el país.
- Las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes en el país, de personas no domiciliadas en Costa Rica.
- Los fideicomisos y encargos de confianza constituidos conforme a la legislación costarricense.
- Las sucesiones, independientemente de la nacionalidad y del domicilio del causante.
- Las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país.
- Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos.
- Los profesionales que presten sus servicios en forma liberal.

Elementos cuantitativos

La base imponible

Está constituida por el total de ingresos o beneficios en dinero o en especie, continuos o eventuales, percibidos o devengados durante el período del impuesto y cualquier incremento patrimonial no justificado. No forman parte de la renta bruta los aportes de capital social, las revaluaciones de activos fijos; las utilidades, dividendos, participaciones sociales y cualquier forma de distribución de beneficios a que estos contribuyentes se hagan acreedores; rentas generadas por negociaciones sobre bienes o capitales domiciliados en el exterior; ganancias de capital si no son rentas habituales; las donaciones; los premios de loterías nacionales. El impuesto se

calcula sobre la renta imponible neta, que se determina deduciendo de la renta bruta los costos y gastos útiles necesarios, enumerados en el artículo 8 de la ley y el artículo 12 del reglamento.

El tipo de gravamen

Sobre este tipo de renta se aplican gravámenes distintos dependiendo de que el sujeto sea una persona jurídica o una persona física. A las personas jurídicas se les aplica un tipo de gravamen progresivo continuo, mientras que a las personas físicas se les aplica un tipo de gravamen progresivo escalonado.

A las personas jurídicas:

| Renta bruta | Sobre renta neta |
|-------------------------------|-------------------------|
| Hasta ¢ 49.969.000,00 | 10% |
| Hasta ¢ 100.513.000,00 | 20% |
| Superiores a ¢ 100.513.000,00 | 30% |

Las personas jurídicas son gravadas en principio con un único tipo de gravamen porcentual continuo de 30% y excepcionalmente con un tipo de gravamen progresivo continuo de 10% y 20%. Sin embargo, está diseñado injustamente, tanto a pequeña escala como a gran escala.

A pequeña escala el trato tributario es injusto porque al ser el tipo de gravamen progresivo **continuo**, si por poco se excede la base imponible gravada con 10%, el contribuyente tendrá que pagar el doble de impuesto, al aplicársele el 20% sobre el total de ésta. Por lo tanto, se rompe el equilibrio entre la diferencia de capacidad económica y el trato tributario otorgado.

A gran escala se puede notar un rasgo conmutativo, porque se aplica un único tipo de gravamen de 30% a todas las personas jurídicas cuyo ingresos brutos superen

los ¢100.513.000,00. A pesar de que el gravamen es porcentual y, cuantitativamente una persona jurídica con mayores ingresos que otra pagará mas; a una persona jurídica con utilidades de ¢110.000.000,00 le significa mayor sacrificio pagar el 30%, que a una persona jurídica cuyas utilidades son ¢1.000.000.000.000,00.

A la primera, le afectaría menos la presión fiscal puesto que una vez cancelado el impuesto tendría suficiente capital para seguir a flote, mientras que la segunda le afecta más recibir la misma presión fiscal, puesto que a pesar de que su capital se reduce en la misma proporción que la primera, se acerca más a un balance negativo; lo cual para afrontar la competitividad del mercado es perjudicial.

Esto, evidentemente, retarda el crecimiento de la economía a gran escala puesto que las empresas emergentes están recibiendo la misma presión fiscal que las empresas sólidamente colocadas; y como consecuencia, afecta el desarrollo económico del país.

A las personas físicas con actividades lucrativas se les aplica la siguiente escala de tarifas sobre la renta imponible:

- Las rentas de hasta ¢ 3.339.000,00 anuales, no estarán sujetas al impuesto.
- Sobre el exceso de ¢ 3.339.000,00 anuales y hasta ¢4.986.000,00 anuales, se pagará el diez por ciento (10%).
- Sobre el exceso de ¢ 4.986.000,00 anuales y hasta ¢ 8.317.000,00 anuales, se pagará el quince por ciento (15%).
- Sobre el exceso de ¢ 8.317.000,00 anuales y hasta ¢ 16.667.000,00 anuales, se pagará el veinte por ciento (20%).
- Sobre el exceso de ¢ 16.667.000,00 anuales, se pagará el veinticinco por ciento (25%).

Las rentas de las personas físicas con actividades lucrativas, son gravadas con una escala más gravosa que la aplicada a las personas jurídicas, porque a pesar de que se aplica un tipo de gravamen progresivo **escalonado** y su máximo es 25%, éste se aplica a partir de ¢16.667.000,00. Se puede decir que el legislador considera “rico” a

toda persona que gane más de dicho monto, puesto que le aplica la presión tributaria máxima.

Existe una desproporción entre las tarifas y las bases imponibles, aumentando aquellas excesivamente, mientras que la base imponible crece en una proporción significativamente menor. De tal forma, recae así gran presión tributaria en los grupos de ingresos medios porque soportan los tipos más altos, y, los grupos de mayores ingresos en términos progresividad, estos están recibiendo el mismo trato tributario que aquellos. En otras palabras, la presión fiscal una vez que se depositó en los grupos de menores ingresos y en los grupos de ingresos medios, dejó de ser progresiva para los grupos de altos ingresos. Así, se entra en contradicción con el fin redistributivo de la Justicia Tributaria.

¿Cuánto debe crecer el tipo de gravamen con el crecer de la base imponible?

Estudiada la tipología de los gravámenes tributarios, es necesario señalar que el tipo de gravamen es un elemento cuantitativo determinante del sistema tributario de un país, puesto que la capacidad económica del contribuyente determina la base imponible, pero, es el Estado quien determina la presión fiscal a través del tipo de gravamen. Justo como señala ESEVERRI, “*en pura hipótesis, el tipo de gravamen materializa la presión fiscal que debe soportar el contribuyente tras la concreción de su nivel de capacidad económica determinada a través de la base imponible*”⁹⁰.

Sin embargo, no existe una regla específica que obligue al Estado a aplicar de manera exacta determinado tipo de gravamen a determinados impuestos, ni tampoco una que lo obligue a aplicarlos con determinada intensidad sobre la base imponible. TORREALBA señala al respecto lo siguiente:

“La respuesta al clásico ¿Cuánto más que proporcional debe crecer la tributación con el crecer de la base impositiva? debe girar en torno a

⁹⁰ ESEVERRI (Ernesto) citado por TORREALBA op., cit., p. 364.

*algún criterio de uniformidad, el cual se erige como límite en el plano de la igualdad. (...) No se trata, por supuesto que del principio de constitucional se deriven indicaciones precisas sobre cual debe ser la intensidad de la progresividad. Se trata sólo de que el ámbito de discrecionalidad en la fijación de la escala progresiva sea encuadrado en una serie de criterios o requisitos mínimos, de los que se desprenda razonablemente que lo que se busca es reconocer el distinto sacrificio de satisfacción de necesidades objetivas manifestado a distintos niveles de capacidad económica*⁹¹

Debe entenderse a la luz de nuestro ordenamiento jurídico, que el tipo de gravamen debe respetar los principios de la Justicia Tributaria, los cuales se estudiarán en el siguiente título. El tipo de gravamen deben ser óptimo para el desarrollo del país, de manera que, lo que si se puede afirmar es que el tipo de gravamen debe ser establecido en estricto apego con la realidad socio – económica del país.

La cuota tributaria

Para las personas jurídicas la cuota tributaria es el resultado de aplicar el tipo de gravamen sobre el **total de la base imponible**. Para las personas físicas es el resultado de aplicar el tipo de gravamen individualmente sobre los **tractos de la base imponible**, y posteriormente, la suma de los mismos constituirán la cuota tributaria. Por supuesto, sólo las personas físicas tienen derecho a los créditos fiscales por cada hijo y el cónyuge, que una vez deducidos, la cuota es liquidable. Tal como se había estudiado anteriormente en los métodos de determinación, los sujetos pasivos de este impuesto deben autodeterminarlo y autoliquidarlo, bajo declaración jurada y con una certificación de un contador público autorizado.

⁹¹ TORREALBA, op., cit., p. 112.

Título II: El Derecho Tributario Constitucional: La limitación al Poder Tributario por parte de la Justicia Tributaria

Capítulo I: El Poder Tributario

El concepto de Poder Tributario

Denominado, también, Poder de Imposición, Potestad Tributaria o Potestad Impositiva; el Poder Tributario es el poder que legitima al Estado para detraer *coactivamente* cierta cantidad de riqueza, propiedad de sus habitantes, con el fin de costear los gastos públicos necesarios para la vida en sociedad tal como se conoce, y promover su desarrollo humano. Claramente, el Poder Tributario se manifiesta directamente en la imposición de los tributos y los requerimientos formales para su correcta gestión.

En palabras de VILLA, el poder tributario es:

“...la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, es decir, que estamos en presencia de un poder coactivo estatal” de compeler a los particulares para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir, las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas. Tal potestad, es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los particulares y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención...’⁹²

⁹² VILLA JIMENEZ (Francisco José), “La potestad tributaria y el contrato ley” Revista de la Procuraduría General de la República, Número 11, Mes: marzo, año 1979, p. 155.

Así como el Derecho Tributario es parte del Derecho Financiero⁹³, el Poder Tributario es parte del Poder Financiero, el cual deriva de un poder aún más general llamado Poder de Estado o Potestad de Imperio.

La noción de Poder de Imperio (*Ius Imperium*) o Poder de Estado, es propia del Derecho Administrativo y se puede definir como “*el conjunto de poderes, prerrogativas y funciones pertenecientes al Estado y adaptadas a su actividad.*”⁹⁴

El Poder de Imperio es reflejo de la soberanía estatal, “*la cual implica la independencia de otros ordenamientos jurídicos en lo externo de sus fronteras y la supremacía sobre los individuos que existen dentro de su territorio.*”⁹⁵

Siguiendo esta línea, SAINZ DE BUJANDA señala que “*el Poder Tributario, como parte del Poder Financiero no es otra cosa que la manifestación del concepto mismo de soberanía aplicado al campo de las finanzas públicas*”⁹⁶.

Con respecto de esto FERREIRO indica lo siguiente:

“Así, respecto de los tributos, la doctrina alemana distingue tres diversas manifestaciones o elementos de la soberanía financiera: soberanía legislativa soberanía administrativa y soberanía sobre las sumas recaudadas. Por soberanía legislativa se entiende el poder de establecer y regular los tributos; por soberanía administrativa, el

⁹³ “El Derecho Financiero es aquella rama del Derecho Público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y que regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.” SAINZ DE BUJANDA (Fernando), “Sistema Fiscal”. TI, Vol. I, Madrid, 1977, p. 476.

⁹⁴ MOYA SANCHEZ, Raquel y GOMEZ MORA, Juan Manuel. (2012). “El Principio Constitucional Tributario de Capacidad Económica: Análisis Particular de su Dimensión y Aplicación en la Ley de Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Vivienda No. 8386.”. Tesis de Graduación para optar al grado de Licenciatura en Derecho, San José, Costa Rica: Facultad de Derecho, de la Universidad de Costa Rica, 2012, p. 17.

⁹⁵ *Ibíd.*, p. 19.

⁹⁶ SAINZ DE BUJANDA, op., cit., p.75.

*poder de gestionarlo, y por soberanía sobre las sumas recaudadas el poder de apropiarse y disponer de las mismas”.*⁹⁷

En Costa Rica, la Sala Constitucional ya se ha referido al Poder Tributario de forma amplia con las siguientes palabras:

*“La doctrina más importante en la materia, en forma generalizada, ha señalado que el “PODER TRIBUTARIO” –potestad tributaria, potestad impositiva, poder de imposición, entre otros- consiste en “... la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones)...”; con otras palabras, “... el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de personas, la obligación de pagar un tributo...”. Paralelamente al “PODER TRIBUTARIO”, se reconoce, también la facultad de ejercitarlo en el plano material a lo cual se denomina la “COMPETENCIA TRIBUTARIA”, de modo tal que ambas potestades pueden coincidir en un mismo órgano, pero no de manera obligatoria, pues se manifiesta en esferas diferentes. En efecto, **pueden existir órganos dotados de competencia tributaria y carentes de poder tributario**. El poder de gravar como se apuntó, es **inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado, ni cedido**; mas el poder de hacerlo efectivo, en el plano material, puede transferirse y otorgarse a entes paraestatales o privados. Las diferencias entre ambos conceptos han sido puestas de manifiesto, en nuestro medio, al establecerse la separación entre el **sujeto activo de la potestad tributaria** y el **sujeto activo de la obligación del tributo**. De lo anteriormente expuesto se concluye, que **lo que puede transferirse, según vimos es la llamada***

⁹⁷ FERREIRO LAPATZA (José Juan), “Hacienda Pública y Autonomía en la Ley Fundamental de Bonn,” Revista Española de Derecho Financiero, n. 13, p. 16.

competencia tributaria, o sea el derecho de hacer efectiva la prestación.⁹⁸ (La negrita no es del original).

En Costa Rica, el Poder Tributario del Estado se legitima por el artículo 18⁹⁹ de la Constitución Política, porque dicho artículo impone el deber general de contribuir para los gastos públicos.

No obstante, en la misma Constitución Política, el Poder Tributario encuentra límites sustanciales y formales, configurados por los derechos, principios y valores jurídicos que la misma consagra. A estos se les denomina límites de orden constitucional. Y serán estudiados en el título II de la presente investigación.

También, existen los denominados límites de orden político, constituidos, precisamente, para evitar la doble imposición internacional. Esto se da cuando dos sujetos con Poder Tributario, entiéndase dos Estados, gravan un mismo hecho con impuestos de análoga naturaleza, obligando al contribuyente a cancelar un mismo impuesto dos veces. Esto genera conflictos de atribuciones y deriva en superposiciones de gravámenes.¹⁰⁰ Lo más grave es que existe una potencial lesión a la capacidad económica del contribuyente. Ante esto, los países han debido implementar mecanismos para evitar la doble imposición, como por ejemplo, la deducción de impuestos pagados y los impuestos en coparticipación, que son plasmados en acuerdos internacionales bilaterales o multilaterales. Dada la naturaleza de la presente investigación, sobre estos últimos límites no se profundizará más.

⁹⁸ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Costa Rica, Voto No. 4785-93.

⁹⁹ Artículo 18 de la Constitución Política: “*Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos*”.

¹⁰⁰ GIULIANNI FONROUGE (Carlos María) “Derecho Financiero”, Buenos Aires, Editorial Depalma, 2 edición, vol. VI, 1973, P. 279.

Capítulo II: La Justicia Tributaria

Sección I: Aspectos generales de la Justicia Tributaria

Para comenzar, se debe señalar que en cualquier caso en el que, dentro del ámbito del derecho, se presenten relaciones de poder, el criterio general básico de la *Iustitia Protectiva* exige que, todo poder ejercido sobre los hombres debe ser limitado y supervisado; que ninguna posición de poder debe excluir a otro del disfrute de sus derechos fundamentales y que, aunque puede limitarlos, su intervención debe ser tan prudente como sea posible.¹⁰¹

Como se mencionó en el capítulo pasado, los límites del Poder Tributario están dados por los principios constitucionales tributarios los cuales en conjunto integran la Justicia Tributaria y son principios jurídicos de rango supremo.

La supremacía jurídica la ostentan aquellos principios, derechos y valores jurídicos, que se encuentran consagrados y respaldados en la Constitución Política, conformando éstos en conjunto, el valor de la *Justicia Constitucional*, la cual dirige y limita al Poder Estatal en su actuar.

Los principios jurídicos, entendidos como las ideas o valores que inspiran al ordenamiento jurídico, son criterios de larga data que cumplen importantes funciones en los sistemas de derecho, porque orientan y señalan el norte, para el logro de los diferentes fines democráticos.”¹⁰²

No obstante, tal como señala HABA MULLER:

“los fines y los valores supremos del Derecho, no solo varían con arreglo a los estados sociales de los distintos tiempos y los distintos

¹⁰¹ HABA MULLER (Pedro Enrique), “Axiología Jurídica Fundamenta: Bases de valoración del discurso jurídico”, 2.ed, editorial UCR, San José, 2010, p. 34.

¹⁰² ARIAS SOSA (Luis Albán), “Principios Constitucionales Tributarios”, Revista judicial, Costa Rica No. 96, junio 2010, p. 118.

*pueblos, sino que son enjuiciados, además, subjetivamente de diferente modo según las personas: con arreglo a su sentimiento del Derecho, a su manera de concebir el Estado, a su posición de partido, a su credo religioso o a su concepción del mundo.*¹⁰³

Así, “lo que ayer se reputó naturalmente justo, hoy tal vez no lo es, y lo que hoy nos resulta justo, quizá mañana deje de serlo”.¹⁰⁴

En materia tributaria, los principios constitucionales tributarios y los valores jurídicos consagrados en la Constitución Política, en conjunto integran el **Bloque de Justicia Tributaria**, la cual se encarga precisamente de establecer los límites al **objeto**, la **intensidad** y a la **repartición** de los tributos.

Por lo tanto, la Justicia Tributaria corresponde a una especificación de la concepción global del valor Justicia que ampara la Constitución Política. Tal como señala FERREIRO LAPATZA “el rol de la Constitución en cuanto a la Justicia consiste, en reflejar la idea que de ella se tenga en una comunidad políticamente organizada en un momento dado, tarea que cumplen los principios constitucionales de Justicia Tributaria.”¹⁰⁵

SAINZ DE BUJANDA señala que naturalmente, la Justicia Tributaria debe abarcar, tanto el conjunto de las contribuciones o tributos que conforman el sistema, es decir, el sistema en sí, como cada uno en particular, porque resulta inconcebible axiológicamente, que uno de los elementos que conforman el sistema presente un injusto, pretendiendo salvarlo mediante la disolución de sus efectos dentro del resto del conjunto.¹⁰⁶ Queda así completamente limitado por la Justicia Tributaria, tanto el fin fiscal como el fin extrafiscal¹⁰⁷ del tributo.

¹⁰³ HABA, op., cit., p.p. 34-35.

¹⁰⁴ NAVEIRA DE CASANOVA (Gustavo J), “El principio de no confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina”, Madrid, 1997, p. 124.

¹⁰⁵ FERREIRO LAPATZA (José Juan) citado por NAVEIRA Ibíd.

¹⁰⁶ SAINZ DE BUJANDA (Fernando) citado por NAVEIRA op., cit. p. 125.

¹⁰⁷ El uso extrafiscal del tributo se refiere “al empleo intencional del instrumento tributario, sea agravando o favoreciendo el tratamiento fiscal, para la obtención directa (esto es, sin acudir al iter tradicional de la actividad

La Justicia Tributaria tiene dos dimensiones, una formal y otra material. La Justicia Tributaria formal limita el Poder Tributario, en el sentido de que aboga porque la voluntad popular sea expresada a través del órgano representativo por excelencia (el Parlamento) durante el proceso de producción de las normas tributarias a través de un procedimiento de índole legislativa, en el que se cumplan con los requisitos formales para la aprobación de las leyes.¹⁰⁸ Esto constituye un elemento de legitimidad del tributo y se consagra en el principio constitucional tributario de reserva legal.¹⁰⁹

La Justicia Tributaria material limita al Poder Tributario, en el sentido de que aboga porque las normas tributarias respeten ciertos principios y valores de índole sustancial. Así, se hace referencia no al proceso que tuvo como resultado el establecimiento del tributo, sino a las características de ese resultado.¹¹⁰ Por lo tanto, la Justicia Tributaria material limita al Poder Tributario, en cuanto al *contenido* de las normas tributarias.

A los principios tributarios que integran la Justicia Tributaria material, se les denomina, precisamente, principios de la Justicia Tributaria material o principios constitucionales tributarios materiales. Estos son los principios de capacidad económica, de igualdad, de progresividad y no confiscatoriedad. Dada la naturaleza de la presente investigación, éstos son, únicamente, los principios que se estudiarán en la presente investigación.

financiera de recaudar primero para luego gastar) de determinados fines sociales y económicos, mas allá, e incluso eventualmente a contrapelo, del fin meramente recaudatorio (o fiscal)” TORREALBA NAVAS (Adrián), “Uso extrafiscal del tributo y Justicia Tributaria: El control de constitucionalidad” Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992-1993, pp. 6-14.

¹⁰⁸ MEDINA CALVO (Lorna) “Los Principios de Justicia Tributaria Material en la Jurisprudencia costarricense”, Tesis para optar por el Grado de Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica, 1998, p. 43.

¹⁰⁹ El Artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política establece: “Además de las otras atribuciones que le confiere ésta Constitución, corresponde a la Asamblea Legislativa: 13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales.”

¹¹⁰ TORREALBA NAVAS (Adrián) y RODRIGUEZ VINDAS (Ramón), “Importancia de la incorporación de principios de justicia tributaria en las constituciones políticas”, Revista IVSTITIA, San José, No. 65, mayo 1992, p. 13.

Los principios de la Justicia Tributaria y la Sala Constitucional

Los principios de la Justicia Tributaria material, no ha han sido establecidos de manera expresa en la actual Constitución Política de Costa Rica, ni en ninguna de sus anteriores.

El la actual Constitución Política, no se encuentran explícitos los conceptos de “capacidad económica”, “progresividad”, “no confiscatoriedad” y “justa distribución de las cargas públicas”, propios y esenciales de la ciencia jurídico-tributaria, a partir de los cuales, se construyen los sistemas de tributación más desarrollados del mundo.

Los principios de la Justicia Tributaria material, reconocidos por la doctrina jurídica y por otros ordenamientos jurídicos del mundo, en Costa Rica, han surgido de una interpretación sistemática del artículo 18 de la Constitución Política (deber general de contribuir) con el resto del articulado que consagra derechos, principios y valores jurídicos que conforman la *Justicia Constitucional*. De tal forma, han sido dotados de contenido y eficacia jurídica.

Dicha tarea le ha correspondido nada más a la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, puesto que por mandato legal es la encargada de “*garantizar la supremacía de las normas y **principios constitucionales** (...), su **uniforme interpretación y aplicación**, así como los **derechos y libertades fundamentales** consagrados en la Constitución...*”¹¹¹ (La negrita no es del original); y por mandato constitucional, le corresponde “*declarar por mayoría absoluta la **inconstitucionalidad** de las normas de **cualquier naturaleza** y de los actos sujetos al **Derecho Público**...*”¹¹² (La negrita no es del original); en otras palabras le corresponde ejercer el **control de constitucionalidad**.

No obstante, hace no mucho tiempo atrás, el control de constitucionalidad era competencia de la Corte Plena, la cual estaba conformada, principalmente, por

¹¹¹ Artículo 1 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional.

¹¹² Artículo 10 de la Constitución Política.

civilistas, laboristas y penalistas. Como consecuencia de ello, el control de constitucionalidad, no sólo de las normas tributarias, era ejercido por personas no especialistas en Derecho Constitucional ni en Derecho Tributario, sino por jueces de diferentes materias y despachos, sin existir un órgano regular; ocurría así por lo general, una gran dispersión de criterios con respecto de la materia.¹¹³

Dicho problema no cambia mucho con la creación de la Sala Constitucional en el año 1989, puesto que muchos de los magistrados que la integran, pueden ser especialistas en Derecho Constitucional, pero no necesariamente lo son en Derecho Tributario.

Reconociendo que el Derecho Tributario moderno surge en Alemania apenas a partir del año 1914, se puede decir que en muchos países aún está en desarrollo legislativo; de manera que es probable, que la jurisprudencia de la Sala Constitucional y la legislación tributaria costarricense, no hayan adquirido aún plenamente, la precisión conceptual y terminológica propia de esta disciplina jurídica, existiendo el riesgo de malinterpretaciones y contradicciones, e incluso de que existan inconstitucionalidades aún no detectadas; todo reflejado en un inadecuado control de constitucionalidad.

Fundamento jurídico de los principios de la Justicia Tributaria

Para promover el autoanálisis y la claridad conceptual, resulta necesario recopilar las normas constitucionales que están mayormente conectadas que las demás, con el Derecho Tributario y la Justicia Tributaria.

Por supuesto, lo anterior no significa, que las normas que se citarán sean las únicas aptas para interpretar la Justicia Tributaria, puesto que la verdadera Justicia

¹¹³ Poder Judicial de Costa Rica, "Historia de la Sala Constitucional", véase en: <http://sitios.poder-judicial.go.cr/salaconstitucional/historia.htm>

Tributaria, debe tratar de ser lo más integral posible, con respecto de los demás derechos, principios y valores jurídicos consagrados en la Constitución Política.

Puede decirse, que la justicia tributaria nunca será tal, si se aísla del resto de los objetivos de justicia que con carácter general persigue la Constitución.¹¹⁴

No obstante, las normas de la Constitución, que mayormente se conectan con la Justicia Tributaria son las siguientes:

*“**Artículo 18.** Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y **contribuir para los gastos públicos.**”*

Artículo 33.** Toda persona es **igual ante la ley...

***Artículo 34.** A ninguna ley se le dará **efecto retroactivo en perjuicio** de persona alguna, o de sus **derechos patrimoniales** adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas.*

Artículo 40.** Nadie será sometido a tratamientos crueles o degradantes ni a penas perpetuas, ni a la pena de **confiscación...

Artículo 45.** La **propiedad** es inviolable; (...) Por motivos de **necesidad pública** podrá la Asamblea Legislativa, mediante el voto de los tercios de la totalidad de sus miembros, imponer a la propiedad **limitaciones de interés social.

***Artículo 50.** “El Estado **procurará el mayor bienestar** a todos los habitantes del país, organizando y **estimulando la producción** y el*

¹¹⁴ LEUGEUNE VALCARCEL (Ernesto), “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria en Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario”, España, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978-79, p. 179.

más adecuado reparto de la riqueza...

Artículo 56. *El trabajo es un derecho del individuo y una obligación con la sociedad...*

Artículo 74. *Los derechos y beneficios a que este Capítulo se refiere son **irrenunciables**. Su enumeración no excluye otros que se deriven del principio cristiano de **justicia social** y que indique la ley; serán aplicables por igual a todos los factores concurrentes al proceso de producción, y reglamentados en una legislación social y de trabajo, a fin de procurar una **política permanente de solidaridad nacional**.* (La negrita no es del original)

Algunas Constituciones Políticas de países como Italia, Brasil y la España, contienen expresamente algunos principios de la Justicia Tributaria material, reconociéndolos como parte de la materia tributaria.

Por ejemplo, en la Constitución Italiana se establece en el artículo 53 que: “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche **in ragione della loro capacità contributiva**. Il sistema tributario è informato a criteri di **progressività***” (La negrita no es del original), lo que traducido al español significa que: “El concurso de los gastos públicos corresponde a todos en razón de su capacidad contributiva y que, además, el sistema tributario ha de informarse, según criterios de progresividad”.

En el Título II de la Constitución Española, denominado “*de los derechos y deberes fundamentales*”, se establece lo siguiente:

“Artículo 31 de la Constitución Española:

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su **capacidad económica mediante un sistema tributario**

*justo inspirado en los principios de **igualdad y progresividad** que, **en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.***

2. *El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.*

3. *Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público **con arreglo a la ley.*** (La negrita no es del original)

Los principios de la Justicia Tributaria material, también, están expresos en la legislación, tal como se observa a continuación:

Artículo 3 de la Ley General Tributaria 58/2003:

1. *La ordenación del sistema tributario se basa en la **capacidad económica** de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los **principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.***

2. *La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.*

En Europa, los principios de la Justicia Tributaria, también, tienen fundamento normativo en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, como consecuencia de lo dispuesto en su artículo 14 (igualdad y no discriminación por razón del patrimonio) y en el artículo 1 del Protocolo 1 (derecho de propiedad); así como en los Tratados de

las Comunidades Europeas (artículos 12, 18, 39, 43, 49, 56, 87) y de la Unión Europea (artículo 6, que garantiza el respeto de los derechos humanos, según el Convenio Europeo de Derechos Humanos y las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros).¹¹⁵

Características de los principios de la Justicia Tributaria material

- **Cuentan con directa aplicabilidad:** los principios constitucionales tributarios pueden ser aplicados directamente. Esto significa que su eficacia jurídica no depende de una ley o reglamento que los desarrolle.¹¹⁶
- **Siempre conservan su contenido esencial:** el contenido esencial de los principios constitucionales tributarios no puede ser vaciado ni alterado por el legislador, ya que dicho contenido está sistemáticamente relacionado con el valor de la Justicia Constitucional. Por lo tanto, si alguna norma de rango inferior, sea legal o normativa, lesiona el contenido esencial, la misma devendría inconstitucional.¹¹⁷
- **Son amparados por reserva legal:** cualquier restricción a los principios de la Justicia Tributaria material, debe realizarse a través de la vía legislativa únicamente. Además, para ser legítima debe someterse al control de constitucionalidad.
- **Están impregnados de razonabilidad:** los principios de la Justicia Tributaria material constituyen, precisamente, la razonabilidad que limita las arbitrariedades del legislador,¹¹⁸ por lo que toda restricción a los principios de la Justicia Tributaria material, debe someterse a un examen de razonabilidad,

¹¹⁵MASBERNAT MUÑOZ (Patricio), "El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España" Revista Ius Praxis, Vol. 16, No.1, 2010, véase en: http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122010000100011#n99

¹¹⁶ ALVARADO JIMENEZ (Clara) y VIDECHÉ PEREIRA (Rebeca). op., cit., p. 31.

¹¹⁷ MEDICA CALVO (Lorna), op., cit., p. 11.

¹¹⁸ Ibíd. p. 11.

necesidad, proporcionalidad y ponderación de bienes, derechos, principios o valores jurídicos; y además, aprobarlo. Esto debería exigirse en el control de constitucionalidad. Sin embargo, como se verá mas adelante, el control de constitucionalidad que realiza la Sala Constitucional, no garantiza, precisamente, la constitucionalidad de las eventuales restricciones.

Sección III: Niveles de la imposición limitados por los principios de la Justicia Tributaria material

Antes de comenzar, es importante plantearse estas preguntas: ¿**Qué** se debe gravar? ¿**Cuánto** se debe gravar? y ¿**Cómo** se debe gravar?

Las respuestas a esas preguntas están respectivamente relacionadas con el **objeto** de la imposición, la **intensidad** de ésta y al **modo de distribución** de las cargas públicas entre los habitantes de un país. Son estos niveles de la imposición los que, especialmente, son limitados y precisados por los principios de la Justicia Tributaria material.

Una sinopsis básica sobre esto la provee TORREALBA, de la siguiente manera:

“En cuanto al contenido en sí de los principios de justicia tributaria material, decíamos que éstos se manifiestan a nivel del objeto, la intensidad y la distribución de la carga tributaria. Brevemente:

1. Desde el punto de vista del objeto, la doctrina mas autorizada ha entendido que los tributos deben recaer sobre manifestaciones de riqueza económica.

2. Desde el punto de vista de la intensidad, se entiende que (a) la carga tributaria no puede ser tan excesiva como para conculcar las posibilidades de subsistencia del individuo o (b) como para tener alcances confiscatorios; asimismo (c) la riqueza económica sobre la recae la tributación debe ser medida adecuadamente.

3. Desde el punto de vista de la distribución de la carga tributaria, se parte de que existe un orden de conflicto de intereses que se desarrolla dentro del círculo de los sujetos deudores del tributo. Esto se manifiesta en la exigencia de que las relaciones entre los contribuyentes frente al tributo se rijan según criterios razonables y proporcionales.”¹¹⁹

Se debe señalar que el aspecto c) de la *intensidad* (**riqueza económica medida adecuadamente**), en realidad actúa en el nivel del **objeto**. Tal como se podrá observar, esto ha sido reconocido por el propio autor. Otros autores como HERRERA MOLINA, ubican al aspecto a) de la *intensidad* (**subsistencia del individuo**) también a nivel del *objeto*. Esto se analizará más adelante.

Antes de analizar cada uno de los niveles, es importante citar primero una atinada observación realizada por TORREALBA con respecto de los principios de la Justicia Tributaria material; a continuación:

“Para empezar, un uso quizá poco riguroso de los términos lleva a atribuir a estos significados distintos o polisémicos. Así, se suele hablar de los principios de capacidad económica o contributiva, de igualdad o isonomía, de no confiscatoriedad, pero muchas veces

¹¹⁹ TORREALBA, op., cit., p. 105.

no sabemos si se les atribuye significados distintos o sinónimos. Un ejemplo de esto lo encontramos en la formulación del artículo 31,1 de la Constitución Española de 1978, en que se utilizan los términos “capacidad económica”, “justicia”, “igualdad”, “progresividad”, “equitativa distribución de la carga tributaria, “no confiscatoriedad.” Por ello, no resulta fácil responder a la pregunta de si el principio de capacidad económica es una manifestación tributaria del principio general de igualdad, o si se trata de dos principios distintos; igualmente, tampoco suele quedar claro si el principio de no confiscatoriedad es una manifestación del principio de capacidad económica o si es un principio aparte.”¹²⁰

Tal problema terminológico obstaculiza el entendimiento de la Justicia Tributaria, puesto que ésta es un sistema de interrelaciones entre los principios que la integran. Ante ello, se ha planteado una solución orientativa consistente en relacionar el contenido de los principios de la Justicia Tributaria material con los niveles de la imposición (objeto, distribución, intensidad), para conocer en efecto, en cuál **o en cuáles niveles** opera en parte la eficacia de cada uno, ya sea de manera directa o indirecta, cuestión que permite entender mejor la interrelación existente entre los mismos.

En la presente sección se procede a analizar el contenido y la eficacia de los principios de la Justicia Tributaria material para determinar su funcionalidad limitadora en cada nivel de la imposición, así como la *interoperabilidad* de los mismos dentro de la Justicia Tributaria material.

Se advierte que la eficacia de algunos principios puede operar en más de un nivel de la imposición, por lo tanto, por cuestiones organizativas, se tratará en cada nivel sólo

¹²⁰ *Ibíd.*, p.101.

aquella parte de la eficacia que le concierne, lógicamente reservándose la explicación de lo demás para el nivel que corresponde.

Primero será necesario desarrollar el contenido de dichos principios a la luz de la jurisprudencia de la Sala Constitucional, porque como se observó anteriormente, ésta es la que ha determinado el contenido y la eficacia de éstos en el ordenamiento jurídico costarricense.

Después de conocer el contenido y la eficacia que les ha dado la Sala Constitucional, se confrontará éste con lo que postula la doctrina tributaria. Esto resulta importante porque de tal manera, se conocerá el grado de evolución de la Justicia Tributaria en el ordenamiento jurídico costarricense.

El objeto de la imposición y sus límites

El objeto de la imposición responde a la pregunta: ¿Sobre qué recae la carga tributaria? o ¿Qué se debe gravar?

Como premisa básica, se debe entender que el Estado lo que necesita para sufragar los gastos públicos, es dinero. El tributo se paga con dinero y excepcionalmente con objetos que representen dinero (pago en especie). Por dicha razón, el objeto de la carga tributaria siempre serán las manifestaciones de *capacidad económica*¹²¹, debido a que el pago de los tributos sólo es posible si las personas poseen dinero o bienes de su *propiedad* con que pagarlos.

¹²¹ Es necesario aclarar primeramente que, en éste trabajo se utilizará el término “capacidad económica” en su sentido relativo (capacidad económica para contribuir o capacidad contributiva), para referirse directamente a la aptitud de la riqueza del contribuyente para tolerar un gravamen tributario, en otras palabras a “*aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas por nuestra Constitución*”. MOSCHETTI (Francesco), “El principio de capacidad económica”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1980, p.276.

Pero la Justicia Tributaria no permite gravar estas manifestaciones de capacidad económica sin límite alguno. Es, precisamente, el principio de capacidad económica, por lo tanto, el principio de la Justicia Tributaria material que limita este nivel de la imposición, de la manera que, a continuación, se verá.

El principio de capacidad económica

Desarrollo en la jurisprudencia constitucional

La Jurisprudencia de la Sala Constitucional directamente relacionada con el contenido del principio de capacidad económica es la siguiente:

- **Voto No. 4788-93:**

*“El artículo 18 de la Constitución Política dispone que es obligación de los costarricenses **contribuir** para los gastos públicos, lo que significa que tal deber se cumple por medio de los tributos que el Estado establezca o autorice, según sea el caso y que en todo caso, deben fundamentarse en los **principios generales del Derecho tributario**, que están implícitos en esa norma. Por ello se dice que el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos según su **capacidad económica** y debe responder a los principios de igualdad y progresividad. (...) **Doctrinariamente, el principio de capacidad contributiva** se entiende como aquella **aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias**, aptitud que viene a ser establecida por la presencia de **hechos reveladores de riqueza** que luego de ser sometidos a una valoración por el legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de **categoría imponible**” (La negrita no es del original).*

○ **Voto No. 2197-92:**

*“Lo fundamentalmente **legítimo** es que las personas las 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**”. (La negrita no es del original).*

○ **Voto No. 7065-97:**

*“La **capacidad económica**, es la magnitud sobre la que se determina la **cuantía** de los gastos públicos, magnitud que toma en cuenta los niveles mínimos de **renta** que los sujetos han de disponer para su **subsistencia** y la cuantía de las rentas sometidas a **imposición**”. (La negrita no es del original).*

○ **Voto. 1341-93:**

*“No desconoce la Sala la inquietud sobre el efecto que pueda tener en el futuro el **gravamen** por **renta** aplicado a las jubilaciones y pensiones, que si bien de acuerdo con la normativa vigente, no aplica el impuesto a una parte de la pensión que podríamos llamar “**minimun minimorum**”, en atención a un criterio elemental de **subsistencia**, ese límite no escapa a los efectos de la pérdida de valor adquisitivo de la moneda, de suerte que lo que hoy, o a la vigencia de la ley, es*

justo, bien puede dejar de serlo en el futuro”. (La negrita no es del original).

○ **Voto No. 7065 – 97:**

*“En cuanto a la extensión y las manifestaciones de la **riqueza** imponible, la doctrina distingue los tributos que están estructurados con base en índices o criterios directos de **capacidad económica**, de aquellos otros que se han establecido teniendo en cuenta índices o criterios indirectos, partiendo de que el principal –pero no exclusivo- criterio directo es la percepción de una **renta**: una **renta neta**, individual, actual y disponible. Esto no significa que otros factores diferentes de la riqueza puedan ser considerados como indicadores de **capacidad económica**, de modo que aunque la **renta neta** sea la “**óptima representación de la capacidad económica**”, no puede desconocerse que una actividad productiva o de exportación también puede manifestarla, aún cuando el impuesto recaiga sobre ingresos brutos”. (La negrita no es del original).*

○ **Voto No. 2359-94:**

*“Como principio general del Derecho, contenido en el artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública, en ningún caso pueden dictarse actos contrarios a **reglas unívocas** de la ciencia o de la tecnología, o a **principios elementales de justicia, lógica o conveniencia** que se resumen en la **razonabilidad y proporcionalidad de la norma como***

parámetros de constitucionalidad. Y como la categoría de lo que son “**ingresos netos**”, desde el punto de vista técnico, no acepta ninguna otra concepción o interpretación, como no sea la de la **totalidad de los ingresos o ingresos brutos, menos todos los gastos y deducciones legítimas**, o bien, como lo afirma la Procuraduría General de la República en escrito a folios 89 y siguientes, en el sentido **que los ingresos netos son “entendidos como el beneficio líquido que se obtiene después de efectuar todos los gastos y liquidaciones.”** (La negrita no es del original).

Desarrollo en la doctrina

Con base en la jurisprudencia anterior, no hay duda que la Sala Constitucional reconoce la presencia implícita del principio de capacidad económica, pero tal como se observó se contradice en algunos aspectos, y precisamente, en tales aspectos contradice a la doctrina.

Antes de referirse a las exigencias de dicho principio, es necesario determinar lo que se entiende por *capacidad económica*, y para ello, resulta pertinente primero conocer cómo ésta se manifiesta.

La jurisprudencia señaló que la capacidad económica viene a ser establecida por la presencia de **hechos reveladores de riqueza**, que luego de ser sometidos a una valoración por el legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible.

Al respecto GARCÍA VIZCAÍNO señala que la capacidad económica *puede medirse por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios pagados,*

transacciones, etc.)¹²² GARCÍA MULLIN, igualmente, indica que “tres son los índices básicos de la capacidad contributiva: la renta que se obtiene, el capital que se posee y el gasto o consumo que se realiza”¹²³. CORS MEYA aclara que “la capacidad económica es única e individual pese a que se refleje a través de diferentes índices demostrativos.”¹²⁴

De lo anterior, se puede observar que la capacidad económica es el presupuesto de la imposición, pero jamás debe confundirse con el hecho imponible, ya que es con la base imponible que ésta se representa, tal como se verá.

En palabras de BEREIJO, la capacidad económica es:

“Por una parte, es la razón de ser de (la ratio) o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional) y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo. Se debe porque se tiene capacidad económica para soportar el gravamen tributario. En ese sentido la capacidad económica es la aptitud para contribuir”¹²⁵

Por su parte VILLEGAS manifiesta que:

“La capacidad contributiva, también llamada “capacidad de pago” por los anglosajones (ability to pay), puede ser entendida

¹²² GARCÍA VIZCAINO(Catalina), op. cit., p. 55.

¹²³ GARCÍA MULLIN (Roque). “Impuesto a la renta. Teoría y técnica del impuesto”, Santo Domingo. Instituto de Capacitación Tributaria, p. 5.

¹²⁴ CORS MEYA (Francisco Javier) citado por NAVEIRA op., cit., p.150.

¹²⁵ RODRIGUEZ BEREIJO (Álvaro) citado por CARMONA MENDOZA (José Pablo), “Antagonismo de los sistemas de imposición sobre la renta: renta dual y su conformidad con los principios de justicia tributaria material”. Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica. 2012, p. 44.

como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos”¹²⁶

Ahora bien, TORREALBA explica que:

*“La función que a este nivel se le asigna al principio de capacidad contributiva (en la doctrina italiana) y al de capacidad económica (en la española) se resume en su consideración de límite en la selección de los presupuestos de hecho, de las bases imponibles y **de la incidencia de la medida del tributo en la economía individual del contribuyente**. Así, en cuanto a los presupuestos y las bases imponibles, éstas deben provenir de una fuente de naturaleza económica; **en cuanto a la medida, ésta debe respetar el mínimo de existencia**”¹²⁷*

Se observa en el texto anterior que TORREALBA reconoce que la medida de la capacidad económica es una cuestión ligada al *objeto* de la imposición. Incluso parece coincidir con HERRERA MOLINA, en el sentido de que también ubica al *mínimo exento* en dicho aspecto, y no ya a nivel de la *intensidad*.

La medida de la capacidad económica es una cuestión que está ligada al nivel del objeto de la tributación, ya que por exigencia lógica se debe delimitar lo que se va a gravar y, además se debe hacer adecuadamente. Hay consenso en que el objeto de la imposición debe ser únicamente la riqueza efectiva (requisito de la efectividad (renta bruta menos gastos por ejemplo)). Es decir, el requisito de la efectividad de la

¹²⁶ VILLEGAS (Héctor), op. cit., p. 203.

¹²⁷ TORREALBA NAVAS (Adrián), “Uso Extrafiscal del Tributo y Justicia Tributaria: El Control de Constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992-1993, p.p. 75-76.

riqueza delimita al *objeto* de la imposición de manera exacta en el caso concreto, por ejemplo, a través de pruebas contables.

Por el otro lado, el mínimo exento es una cuestión que está ligada la *intensidad* de la imposición y no al *objeto*, por tres razones: 1. No es de exacta delimitación en el caso concreto (es de carácter general) 2. No mide la riqueza efectiva (sus montos se fijan políticamente) y 3. Precisamente, no forma parte del *objeto* de la imposición (el mínimo exento no es gravable). Lo que sí hace el mínimo exento una vez que es establecido por el legislador, es delimitar la *intensidad* de la imposición; aún así, nunca va a corresponder de manera exacta al gasto de las necesidades vitales, ni del caso concreto, ni de la generalidad. Recuérdese que *intensidad* y *objeto* son niveles de la imposición diferentes entre sí y es importante manejar las diferencias.

CORS MEYA señala que *“la capacidad económica absoluta va sólo ligada a la determinación del hecho imponible en congruencia con el objeto imponible elegido por el legislador; mientras que la capacidad económica relativa afecta la medición de la base imponible.”*¹²⁸

Tal como se observa, el objeto de la imposición no es la capacidad entendida como potencia abstracta de la riqueza poseída (capacidad económica absoluta), sino únicamente, aquella parte de ésta, que esté en condiciones para tolerar un gravamen tributario (capacidad económica relativa). Sin embargo, determinar cuándo la capacidad económica absoluta se convierte en capacidad económica relativa, es el aspecto central que se debe analizar.

Así, la jurisprudencia de la Sala Constitucional y también de la doctrina citada son unánimes en admitir que la capacidad económica debe cumplir con requisitos a efectos de ser *objeto* de un gravamen tributario. Esto se colige en función del principio de capacidad económica, el cual exige considerar dos aspectos esenciales para su lógica aplicación: 1. El requisito de la efectividad de la capacidad económica

¹²⁸ CORS MEYA (Francisco Javier) citado por NAVEIRA, op., cit., p. 149.

o el principio del neto objetivo. 2. El requisito del mínimo exento o el principio del neto subjetivo. Estos requisitos son los que determinan el paso de la capacidad económica absoluta hacia la capacidad económica para contribuir. Tal como se indicó anteriormente, el primer requisito delimita al *objeto* de la imposición; el segundo delimita a la *intensidad*.

Lo correspondiente sería tratar éste último en el nivel de la *intensidad*, pero hecho ya este señalamiento y considerando la practicabilidad organizativa de la presente investigación, ambos serán explicados a continuación, debido a que la jurisprudencia citada, habría que volverla a repetir en aquel nivel.

El requisito de la efectividad de la capacidad económica o del neto objetivo

HERRERA MOLINA señala al respecto que:

*“La capacidad económica exige gravar los **rendimientos reales**, y no aquellos meramente **ficticios o nominales**. Esto es lo que la doctrina alemana denomina el *Prinzip der Ist-Einkommensbesteuerung* y la doctrina italiana el requisito di *effettività*. Ambos términos son un tanto ambiguos, pues se utilizan para referirse a tres cuestiones diversas: a) el impuesto no debe gravar la “capacidad productiva”, sino la **riqueza obtenida efectivamente**; b) **no cabe establecer presunciones iuris et de iure que imputen una riqueza meramente probable** al contribuyente; c) **no cabe gravar rendimientos puramente nominales**.”¹²⁹ (La negrita no es del original).*

¹²⁹ HERRERA MOLINA (Pedro Manuel), “Capacidad económica y sistema fiscal”, edit. Marcial Pons, Madrid, 1998, p.p. 118-119.

En consonancia con lo anterior TORREABLA manifiesta lo siguiente:

“El principio del neto objetivo no es otra cosa que una determinación de lo que la doctrina italiana ha denominado “el requisito de efectividad de la capacidad económica”. Formulado originalmente por F. MOSCHETTI, lo que plantea es que los tributos deben recaer sobre una capacidad económica que sea efectiva, esto es, actual, real. De este modo, violentan el principio constitucional de capacidad económica aquellas normas que impiden demostrar la capacidad económica real o que cuantifican la obligación tributaria inadecuadamente (tributación sobre rentas y brutas y no sobre rentas netas, por ejemplo).”¹³⁰

Es muy particular la posición de GARCÍA BENSULCE, quien señala que la verdadera capacidad económica es *“la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo **mas un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización**”*¹³¹ Como se observa, el autor señala, además que el principio de capacidad económica exigen el reconocimiento un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización, sin embargo, éste es un aspecto relacionado con el principio del neto subjetivo que pronto se analizará.

PÉREZ DE AYALA por su parte indica que:

“Sólo poseen aptitud para ser gravadas por un impuesto, aquellas situaciones económicas que ponen de manifiesto la existencia de unos recursos útiles y escasos que están

¹³⁰ TORREALBA NAVAS (Adrián), op. cit., p. 106.

¹³¹ GARCÍA BENSULCE (Horacio A.), “Temas de Derecho Tributario”, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, p. 115.

disponibles a título definitivo para alguien. Son las siguientes:
a) *La existencia de una renta **neta** a lo largo de un determinado período de tiempo.* b) *La existencia de un patrimonio **neto** en determinada fecha.* c) *El gasto por el que se dispone en un determinado momento de parte de una renta o de un patrimonio por quien los posee, para comprar con su renta o patrimonio otros bienes*¹³² (La negrita no es del original).

El principio de capacidad económica exige que la capacidad económica sea medida adecuadamente, para lograr que el gravamen tributario se aplique únicamente sobre la riqueza real, neta, efectiva, disponible, actual, libre, concreta y verdadera; calificativos que vienen a significar lo contrario de a una riqueza meramente aparente o ficticia.

Pero se debe comprender qué significa riqueza real, libre, neta, efectiva, disponible, actual, verdadera y concreta. Esto se puede explicar así: En el caso del Impuesto sobre la Renta, se puede decir que esta exigencia deriva directamente del derecho fundamental a la propiedad. Partiendo de que la renta es la riqueza generada dentro de un período determinado, si se gravase riqueza bruta (aparente), el tributo podría no recaer sobre la renta, sino indirectamente sobre el capital; significando esto una doble imposición, porque en teoría aquel capital corresponde a una riqueza que ya fue sometida en el pasado al gravamen respectivo. Son este tipo de situaciones, por ejemplo, algunas de las que se procura evitar con el requisito de la efectividad de la riqueza o principio del neto objetivo.

Otras exigencias lógicas de lo anterior, son por ejemplo, que en los casos de las rentas presuntivas y en aplicaciones de métodos determinación de base presunta, se debe admitir que el contribuyente presente prueba en contrario, a efectos de medir adecuadamente su verdadera capacidad económica; puesto que si el

¹³² PÉREZ DE AYALA (José Luis), "Fundamentos de Derecho Tributario", EDERSA, Madrid 2000, p. 72.

legislador presumiera cierta cantidad de renta sin admitir prueba en contrario, la presunciones serían sanciones impuestas sin el debido procedimiento para su imposición, conocidas también como “sanciones impropias”, caracterizadas por su inconstitucionalidad.

También, se deben reconocer *“todos aquellos **gastos y elementos pasivos** que aún cuando siendo inherentes a la producción de la renta, influyen en cualquier caso sobre la **situación económica del contribuyente**”*¹³³ (La negrita no es del original); y reconocer pérdidas distanciadas, esto es, aquellas pérdidas correspondientes al período impositivo anterior todavía no compensadas en el período impositivo presente. Estos son tan sólo algunos de los retos del legislador para procurar un sistema tributario justo.

La Sala Constitucional afirmó, tal como afirma la doctrina, que la renta neta es una óptima representación de la capacidad contributiva, pero contradictoriamente dijo también, que la capacidad económica se puede manifestar también en los ingresos brutos. En Costa Rica, sucede esto en el caso del Impuesto sobre la Renta de los trabajadores dependientes y en el Impuesto de Patentes. La doctrina por su parte sostiene lo contrario.

El requisito del mínimo exento (principio del neto subjetivo)

Tal como se observó en la jurisprudencia, el principio de capacidad económica exige que se tomen en cuenta los niveles mínimos de riqueza que los sujetos han de disponer para su subsistencia; y es que esto es una exigencia lógica ya que el contribuyente aparte de ser deudor del tributo, es un ser humano con necesidades vitales básicas, las cuales satisface precisamente con su capacidad económica

¹³³ MOSCHETTI (Francesco), op. cit., p. 266.

Así, no resulta coherente gravar aquella capacidad económica que no supere el costo de los gastos de las necesidades vitales básicas, porque el contribuyente “moriría” probablemente, y aparte de ello dejaría de tributar. Sin embargo, cómo determinar la capacidad económica “mínima vital” es el problema que atañe a continuación.

El requisito del mínimo exento es una exigencia constitucional que se desprende de las necesidades vitales de los contribuyentes y sus familias, reconocidas en la Constitución Política; por ejemplo, la vivienda y patrimonio familiar (artículo 65), educación (artículo 77 y siguientes), la salud y la alimentación (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 el vestido como parte de una existencia digna (artículo 57).

Así TORREALBA señala claramente que “*el mínimo exento **no debe coincidir simplemente con la de un mínimo físico de existencia**, sino que debe ser suficiente para asegurarle al individuo y a su familia una **existencia libre y digna***”¹³⁴, (La negrita no es del original) y es que en realidad esto es lo que se desprende de las exigencias constitucionales.

En esta posición está BENSULCE quien considera, además que un **adecuado porcentaje para el ahorro y la capitalización** del contribuyente es parte del mínimo exento, ya que el modelo económico actual provoca necesidades económicas que se vuelven básicas para una vida digna.

Sin embargo, tal como ha señalado MARTÍN DELGADO:

“La determinación del mínimo exento vital constituirá un problema de justicia que dependerá de cuál sea el ideal sentido por la comunidad en cada momento histórico y adoptado por el

¹³⁴ TORREALBA, “En torno a la constitucionalidad del impuesto sobre la renta del trabajo independiente”, revista IVSTITIA, No. 85, San José, 1994, p. 15.

ordenamiento jurídico. Puede abarcar desde el llamado mínimo físico o exención del conjunto de bienes indispensable para el tenor de la vida del individuo; la dimensión de ese mínimo de existencia va a depender en concreto de cómo esté configurado el sistema financiero del Estado y de cuáles sean las necesidades que se desarrollan por el mismo. Es evidente que un Estado en que las primeras necesidades de los individuos aparezcan cubiertas por la actividad pública, es decir, por la actuación del sector público, la exención del mínimo de existencia tendrá menos sentido en aquellos Estados en los que el fundamento liberal de la organización socioeconómica deje al libre juego de las economías individuales la cobertura de éstas necesidades”

HERRERA MOLINA se refiere a este aspecto de la siguiente manera:

“La capacidad económica para contribuir a los gastos públicos comienza una vez que se ha cubierto el mínimo necesario para la existencia. Así se deduce del fundamento del principio de capacidad económica en la solidaridad (sería inicuo exigir un sacrificio en aras del interés general cuando no se dispone del mínimo necesario para la propia existencia”¹³⁵

Un ejemplo del requisito del mínimo exento está en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre las Ventas (Ley No. 6826), el cual establece que *“Están exentas del pago de este impuesto, las ventas de los artículos definidos en la canasta básica alimentaria”*.

¹³⁵ HERRERA MOLINA (Pedro Manuel), op. cit., p. 121.

También, MOSCHETTI señala que se deben “*eximir en todo caso una parte correspondiente al mínimo vital personal y familiar*”¹³⁶. Se observa que el requisito del mínimo exento también involucra aspectos familiares, tales como el número de miembros de la familia y sus aptitudes económicas.

Así, TORREALBA reafirma lo anterior indicando que:

*“La capacidad económica subjetiva exige tener en cuenta las circunstancias personales y familiares de la persona, lo que implica el reconocimiento de un mínimo exento adecuadamente cuantificado, la consideración de las circunstancias familiares a todos los niveles cuantitativos de riqueza (para evitar que dos igualmente ricos sean tratados igual sin tomar en cuenta los tamaños de sus familias). Este es el principio del “neto subjetivo”, **aplicable sólo a las personas físicas.**”*¹³⁷ (La negrita no es del original).

Un ejemplo del requisito del mínimo exento en cuanto al aspecto familiar, está en el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley 7092) se contempla esta situación en tanto establece que “*las rentas de hasta ¢ 3.339.000,00 anuales, no estarán sujetas al impuesto*” así como que “*por cada hijo el crédito fiscal será de dieciséis mil novecientos veinte colones (¢16.920,00) anuales*” y “*por cada cónyuge el crédito fiscal será de veinticinco mil trescientos veinte colones (¢25.320,00) anuales, que es el resultado de multiplicar por doce el monto mensual contemplado en el inciso ii) del artículo 34 de esta ley.*”

Y es que en virtud de la escasez de los recursos económicos en la sociedad, tal como señala TORREALBA:

¹³⁶ MOSCHETTI (Francesco), op. cit., p. 266.

¹³⁷ TORREALBA NAVAS (Adrián), op. cit., p. 107.

*“el mínimo exento no puede estar constituido por la totalidad de las sumas destinadas a satisfacer necesidades constitucionalmente tuteladas, sino que es legítimo y hasta necesario **limitar cuantitativamente la exención** o no sujeción de tales sumas. Esto quiere decir por ejemplo, que no es un imperativo constitucional que se permita deducir de los ingresos todos los gastos médicos, sino **sólo una parte.**” (La negrita no es del original).¹³⁸*

No obstante, a pesar de que, por las razones indicadas anteriormente, no se deben deducir la totalidad de los gastos necesarios para sufragar las necesidades constitucionalmente tuteladas, los montos de los créditos fiscales del artículo anterior son extremadamente bajos, por lo cual deben equilibrarse en contraste con la realidad económica del país, a efectos de no vaciar de contenido el principio de capacidad económica.

Tal como se observó la Sala Constitucional, también, ha considerado el tema de la inflación, así como lo ha hecho la doctrina. Aquella ha dicho que el criterio elemental de subsistencia es un límite que no escapa a los efectos de la pérdida de valor adquisitivo de la moneda. No obstante, ésta es una cuestión que atañe a la capacidad económica, tanto en su aspecto objetivo como subjetivo. En el aspecto objetivo se deformaría la cuantificación de los rendimientos netos y en el aspecto subjetivo incrementarían los gastos reales que integran el mínimo exento personal y familiar. HERRERA MOLINA señala que *“la inflación genera origina diversas distorsiones en el sistema tributario. En cuanto éstas lesionan el mínimo exento o gravan rentas inexistentes deben ser objeto de corrección por el legislador.”*¹³⁹

Es, por dicha razón, que en el ordenamiento jurídico son necesarias normas correctoras. Por ejemplo el artículo 15 de la ley del Impuesto sobre la Renta que establece que: *“El monto del ingreso bruto indicado en el inciso b) y el de la renta*

¹³⁸ TORREALBA, *Ibíd.*

¹³⁹ HERRERA MOLINA *op.*, *cit.*, p. 145.

imponible señalado en el inciso c) deberán ser reajustados por el Poder Ejecutivo, con base en las variaciones de los índices de precios que determine el Banco Central de Costa Rica o según el aumento del costo de la vida en dicho período.”

En síntesis, el principio de capacidad económica exige, esencialmente, que las situaciones de hecho reveladoras de capacidad económica, sean tratadas teniendo en plena consideración los aspectos atinentes al individuo (subjetivos) y los atinentes la riqueza efectiva que conforma la capacidad económica (objetivos), a efectos de convertirse en hechos imposables. Esto en estrecha relación con las exigencias lógicas de la realidad socioeconómica del país.

Alguna doctrina señala que la capacidad económica como objeto de la tributación es actualmente la riqueza políticamente valorada por el legislador¹⁴⁰. Otra señala que es la capacidad económica idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas la Constitución Política.¹⁴¹

Por supuesto que, la posición más atinada en un Estado Social de Derecho es la segunda, ya que, precisamente, las exigencias objetivas y subjetivas de la capacidad económica, están motivadas por las propias exigencias de la Constitución Política. Esta es la fuente directa del principio de capacidad económica y de la Justicia Tributaria en general.

La distribución de las cargas públicas y sus límites

Este nivel de la imposición responde a la pregunta ¿Cómo se deben distribuir las cargas públicas entre los habitantes de un país?

¹⁴⁰ PALAO TABOADA (Carlos), citado por NAVEIRA op., cit., p. 141.

¹⁴¹ MOSCHETTI (Francesco), op. cit., p. 276.

Como exigencia de un Estado Social de Derecho, la distribución de las cargas públicas se debe efectuar con base en el criterio de la *Justicia Distributiva*, y no con base en el criterio de la *Justicia Conmutativa*, debido a que *la Justicia Conmutativa “es la justicia aplicada a hombres cuyas desemejanzas efectivas **son consideradas como no existentes.**”*¹⁴² (La negrita no es del original). Este tipo de Justicia caracteriza al Derecho Privado.

En cambio, se debe aplicar la *Justicia Distributiva*, la cual “*significa **igualdad; pero no tratamiento igual de todos los hombres y de todos los hechos, sino aplicación de una medida en que difieren los hombres y los hechos; habrá, pues no una igualdad de tratamiento absoluta, sino proporcional.***”¹⁴³ (La negrita no es del original) Esta Justicia caracteriza al Derecho Público, máxime cuando es emanado de un Estado Social de Derecho que consagra el valor de la Solidaridad.

Considerar diferencias, exige lógicamente establecer la medida de comparación; debido a que las situaciones de hecho pueden ser iguales en unos aspectos, pero diferentes en otros. Comparar significa “*fijar la atención en dos o más objetos para descubrir sus relaciones o estimar sus diferencias o semejanzas.*”¹⁴⁴

Se verá que en la doctrina tributaria no hay unanimidad en el tema de la medida de comparación, a la que se refieren comúnmente con el nombre de “término o parámetro de comparación”, “medida de la igualdad”, etc. La capacidad económica ha sido el término de comparación “clásico”, no obstante, la doctrina discute si la capacidad económica es el término de comparación “exclusivo” o si, por el contrario, caben otros. Lo que ello implica es que, de ser la capacidad económica el término de comparación exclusivo, el principio de capacidad económica sería el *criterio material rector de la Justicia Tributaria*. Por el contrario, si caben otros términos de comparación justificados por la Constitución Política, diferentes a la capacidad económica, sería el principio de igualdad el que tendría tal índole. En todo caso, lo

¹⁴²HABA MULLER (Pedro Enrique), “Axiología Jurídica Fundamental”, edit. UCR, 2010, p. 30.

¹⁴³ *Ibíd.*

¹⁴⁴ Definición de la Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española.

que se debe tratar de averiguar es cuál de los dos escenarios resulta más acorde con la Justicia Tributaria.

No hay duda, entonces, que los principios constitucionales tributarios que operan en este nivel de la imposición, son los principios de igualdad tributaria o isonomía de las cargas públicas, el de capacidad económica y el de progresividad. Este último es el instrumento que permite aplicar la igualdad en el aspecto cuantitativo. Más adelante se brindará una explicación más profunda al respecto.

A continuación, se analizará la manera cómo dichos principios limitan la distribución de la imposición entre los contribuyentes, así como también, la discusión acerca del término de comparación de la igualdad, siempre manteniendo la estructura organizativa indicada en la introducción de este capítulo.

El principio de igualdad o isonomía de las cargas públicas

Desarrollo en la jurisprudencia constitucional

La Jurisprudencia de la Sala Constitucional relacionada directamente con el contenido del principio de igualdad o isonomía de las cargas públicas es la siguiente:

- **Voto No. 4788 – 93:**

*“La más calificada doctrina del Derecho Financiero señala que “el **principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica**, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque **permite la formación de distingos o categorías**, siempre que éstas sean **razonables**,*

con **exclusión de toda discriminación arbitraria**, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas” El principio de igualdad es ante todo, un **límite** de la actuación de los **poderes públicos**, a la vez que **instrumento** que se coloca **en manos de los administrados** para combatir la **arbitrariedad**. Esto es, que los poderes públicos pueden crear diferencias entre las personas, pero no pueden ser el producto de la arbitrariedad. (...) Se dice en la doctrina del Derecho Constitucional que del examen de la norma, su resultado puede ser, o bien un trato diferenciador, fundado en una base objetiva y razonable, o por el contrario, un trato discriminatorio, por ser arbitrario. **Es condición para que sea un trato desigual admisible, que los supuestos de hecho sean, a su vez, desiguales**. Esto es, que las situaciones de hecho en que se encuentren los sujetos diferentes, sobre todo porque **el principio de igualdad se viola, cuando se trata desigualmente a los iguales**. (Al efecto véanse, de esta Sala, entre otros Votos No. 33-91, 337-91, 464-91, 1209-91, en la que se dijo: **“La igualdad es sólo lesionada si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable y la existencia de esa justificación debe apreciarse en relación a la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida** (...) Sólo así se objetiviza el valor igualdad, que **en materia de derecho tributario se une o ata al concepto de la capacidad contributiva** de los administrados ante las cargas públicas. Lo que quiere decir que en un sistema de contribución **resulta más obligado quien más recursos o capacidad económica posea. La finalidad, entonces, ha sido la de obligar a contribuir en la medida de los ingresos, para**

*hacer cumplir el principio de igualdad ante las cargas públicas, elemento **esencial** para la legalidad del tributo (...)*
(La negrita no es del original).

○ **Voto No. 1266-95:**

*“... 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 lo 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”. (La negrita no es del original)*

○ **Voto No. 5456:**

*“La aplicación del principio de igualdad tributaria, se refiere a la **proporcionalidad** de los impuestos, debiendo ser las **cuotas***

desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar” (La negrita no es del original)

○ **Voto No. 5749 – 93:**

Como se ha dicho, el principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos públicos 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 un 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 está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de condiciones. El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentren 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, discriminatorio. (La negrita no es del original)

Desarrollo en la doctrina

Se puede observar en la jurisprudencia anterior, que la Sala Constitucional considera que el principio de igualdad tributaria o isonomía de las cargas públicas exige dos cuestiones fundamentales: 1. Un tratamiento tributario distinto para contribuyentes en situaciones de hecho diferentes. 2. Razonabilidad y proporcionalidad en el juicio de igualdad.

Sin embargo, la doctrina postula que el principio de igualdad no sólo exige razonabilidad y proporcionalidad, sino también, que los criterios de discriminación utilizados en el juicio de igualdad deben tener relevancia y respaldo constitucional. Además, señala la doctrina que el trato diferenciado debe aplicarse en la misma medida de las diferencias materiales.

Exigencia de un tratamiento tributario distinto entre contribuyentes en situaciones de hecho diferentes

Ya se mencionó que la Justicia que caracteriza al Derecho Tributario es la *Justicia distributiva*. En procura de un sistema tributario justo, el legislador deberá crear leyes tributarias ajustadas a las diferencias sustanciales entre contribuyentes, con el ulterior fin de compensar, a través de una **desigualdad formal**, las **desigualdades materiales**.

Dicho en otras palabras, se debe diseñar “una aplicación desigual del Derecho como mecanismo para la consecución de la igualdad.”¹⁴⁵ Así, el legislador no debe exigir una contribución de igual cuantía a todos los habitantes por parejo, porque eso a todas luces sería injusto a la luz de la Constitución Política. Se debe reconocer que la sociedad se caracteriza, precisamente, por la diversidad de personas que la conforman; diversidad que se manifiesta en múltiples aspectos.

¹⁴⁵ LEJEUNE VALCÁRCEL (Ernesto) citado por NAVEIRA DE CASANOVA (Gustavo J), “El principio de no confiscatoriedad”, Madrid, 1997, p. 135.

MARTÍN DELGADO igualmente señala 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”¹⁴⁶

SAINZ DE BUJANDA manifiesta, además que:

“La idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia. Por eso el principio de igualdad, es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás. Supone, obviamente, este principio que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los contribuyentes. Pero naturalmente, esta igualdad no puede ser una igualdad puramente aritmética. La verdadera igualdad exige el tratamiento desigual a situaciones desiguales. La ciencia y las legislaciones se han esforzado en hallar el criterio para la clasificación de las diferentes situaciones en que los individuos pueden encontrarse frente al tributo y así poder adecuar el gravamen a cada una de estas situaciones. Desde antiguo, este criterio se ha encontrado en lo que usualmente se denomina “capacidad contributiva”. El principio de igualdad en materia tributaria se reduce, prácticamente, al principio de capacidad contributiva”¹⁴⁷ (La negrita no es del original).

GIULIANNI por su parte indica los siguiente:

¹⁴⁶ MARTIN DELGADO (José María) citado por NAVEIRA, op., cit., p. 105.

¹⁴⁷ SAINZ DE BUJANDA (Fernando), “Lecciones de Derecho Financiero”, Madrid, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de publicaciones, Décima edición, 1993, p. 106.

“el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituyen una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonadas, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categoría de personas.”¹⁴⁸

La exigencia de un tratamiento tributario distinto entre contribuyentes en situaciones de hecho diferentes, es la más básica de las exigencias de la Justicia Tributaria. Esto ha sido asimilado sin problema alguno por la doctrina y por la Sala Constitucional.

Exigencia de un término de comparación con relevancia y respaldo constitucional

Para el análisis de esta cuestión, es necesario citar la doctrina pertinente para luego realizar las respectivas críticas. Lo más útil para introducir el tema es lo que señala TORREALBA siguiendo a MAFFEZZONI, ya que resulta muy esclarecedor. Ello es lo siguiente:

“En el orden de la realidad humana no existen hechos iguales, sino sólo hechos entre sí diversos en algún modo, de manera que, si se les disciplina igual no es porque se han hecho iguales en todo, sino simplemente porque jurídicamente se consideran irrelevantes algunos elementos determinantes de la desigualdad de los hechos. Ahora, un principio jurídico de igualdad, para tener algún significado, debe contener al menos

¹⁴⁸ GIULIANNI FONROUGE, “Carlos M. “Derecho Financiero”. 2ª. Ed., edit., Depalma, Buenos Aires, 1970, p.p. 316-317.

uno de estos dos órdenes de indicaciones: por una parte, las indicaciones de los elementos de hecho disciplinados que se deben considerar por una parte irrelevantes, de modo de transformar los hechos mismos de desiguales como lo son en la realidad, en iguales como vienen en cambio valorados sub specie iuris; por otra parte, puede contener indicaciones de los elementos de los hechos disciplinados de considerar jurídicamente relevantes a los fines de una disciplina jurídica diferenciada. En consecuencia, tales indicaciones pueden agruparse en dos categorías: una negativa y otra positiva. La primera es la de los **criterios de discriminación prohibidos**; la segunda es la de los **criterios de discriminación impuestos**. El cómo se fijan esos criterios, sin los cuales un principio de igualdad no puede operar, admite varias posibilidades: a) **que sean libremente fijados por el legislador**; b) o bien **por el poder constituyente**; c) o bien **por el ambiente social en que el juicio se desarrolla**; d) o bien **por el juez constitucional de las leyes**. MAFFEZONI rechaza el primero porque expondría al legislador ordinario al control de mérito ilimitado por el juez constitucional de todas las disposiciones legislativas; el tercero porque el ambiente social, caracterizado por la coexistencia de juicios de valor ampliamente divergentes, no está en grado de proveer criterios unívocos de juicio sobre la justificación o no de las disciplinas jurídicas diferenciadas. Procediendo por exclusión, **sólo queda tener como fuente de esos criterios a las normas constitucionales**¹⁴⁹ (La negrita no es del original)

¹⁴⁹ TORREALBA, op., cit., p.p. 83-85.

Sólo como aclaración, cuando en el texto anterior se menciona “criterios de discriminación”, se refiere a los criterios que permiten diferenciar una o cosa de otra, o una situación de otra, es decir a los términos de comparación.

Los criterios de discriminación prohibidos son todos aquellos elementos **irrelevantes para la disciplina jurídica**, por ejemplo, la raza, el sexo, la nacionalidad, la ideología, la religión, la estatura, los gustos, etc.

Los criterios de determinación impuestos son los elementos jurídicamente **relevantes para una disciplina jurídica**, y tal como se vio, pueden ser impuestos de cuatro maneras posibles: 1. Por el legislador. 2. Por el juez constitucional. 3. Por la sociedad. 4. Por el poder constituyente.

La Sala Constitucional reiteradamente pronuncia en su jurisprudencia que el principio de igualdad significa que no se pueden introducir desigualdades discriminatorias (refiriéndose a los términos de comparación prohibidos), aunque sí desigualdades razonables, justificadas por cualquier **término de comparación de relevancia jurídica**.

Pero no todos los términos de discriminación de relevancia jurídica se desprenden del espíritu de la Constitución Política, tal como se pudo observar anteriormente. No obstante, en asuntos Constitucionales, como por ejemplo, la **Justicia Tributaria**, elemento diferenciador debe tener relevancia Constitucional, es decir, debe estar justificado por la misma Constitución Política. Tal como se podrá observar, en esto la Sala Constitucional ha sido oscilante e imprecisa.

La pregunta es ¿Cuál es la función del principio de capacidad económica en el juicio de igualdad constitucional? Doctrinariamente hay diferentes posiciones.

MOSCHETTI señala lo siguiente:

*“El principio de igualdad tributaria presupone el de capacidad contributiva, en cuanto éste provee el criterio para realizar el juicio de igualdad, **no pudiendo por tanto, ser ni absorbido ni anulado** por el principio de igualdad tributaria. El principio tiene un significado autónomo y constituye un límite ulterior de carácter sustancial a la discrecionalidad del legislador tributario (sólo se puede gravar una manifestación de capacidad contributiva). **El principio de capacidad contributiva constituye un criterio de justicia** “a cada quien según su capacidad económica”.¹⁵⁰ (La negrita no es del original)*

Recuérdese que en la Filosofía del Derecho existen varios criterios de Justicia: 1. A cada quien la misma cosa. 2. A cada quien, según sus méritos. 3. A cada quien, según sus obras. 4. A cada quien, según sus necesidades. 5. A cada quien, según su rango. 6. A cada quien, según lo que la ley le atribuye.

Lo que expone el autor es que el criterio de la Justicia Tributaria material debe ser en primer lugar *“a cada quien, según su capacidad económica”*.

La Sala Constitucional ha dicho que *“el primer tertium comparationis es la capacidad económica del contribuyente y el segundo, las **circunstancias** concretas **tipificadas por leyes tributarias especiales**, siempre que tales supuestos se ajusten a la realidad.”¹⁵¹*

Por lo tanto, en el ordenamiento jurídico costarricense no existe **exclusividad**, pero sí **prioridad** de la capacidad económica como término de comparación en el juicio de igualdad. Parte importante de la doctrina, también, sostiene la no exclusividad del principio de capacidad económica y alguna parte de ésta ha llegado al extremo de rechazar su función dentro del *nivel de la distribución* de la imposición, tal como se verá.

¹⁵⁰ MOSCHETTI (Francesco) citado por MEDINA CALVO (Lorna), op., cit., p. 70.

¹⁵¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia Voto No. 6624-94.

NAVEIRA señala que:

*“En una **consideración global de la Constitución**, al perder el principio de capacidad económica su preponderancia de épocas pasadas, no siendo criterio exclusivo de justicia en el ámbito tributario, es el **principio de igualdad** el que permite **superar las contradicciones aparentes y reales entre capacidad contributiva y los fines extrafiscales** – continúa señalando el autor – El principio de igualdad permite la **superación de las contradicciones técnicas** del principio de capacidad contributiva, ya que se aplica objetivamente en un ámbito mayor (no solo a los impuestos directos personales) contempla en sí la extrafiscalidad en tanto no se produzcan normas arbitrarias, engloba los principios de la tributación evitando sus contradicciones...”¹⁵² (La negrita no es del original)*

Acorde con lo anterior LEUJEUNE por su parte señala lo siguiente:

*“Es claro que hoy el principio de capacidad contributiva no puede ya jugar ese papel de superprincipio que ha querido asignársele por algunos en el pasado. Pero sin que éste principio debe ser eliminado del mundo de la imposición nos parece que su eficacia es hoy bastante limitada, debiendo ser considerado como una **especificación** en materia tributaria del **mas amplio y fundamental principio de igualdad**, y con aplicación a una serie de supuestos. (...) Precisamente porque el tributo **no es ya sólo un instrumento de recaudación** de ingresos públicos, el principio de capacidad contributiva **no puede presidir en solitario todo el fenómeno de la tributación** y, como consecuencia, la justicia tributaria no es un*

¹⁵² NAVEIRA op., cit., p. 134.

concepto que puede tener como criterio de orientador exclusivo la capacidad contributiva de las personas llamadas a soportar diferentes obligaciones tributarias.”

PALAO TABOADA apoya esta postura señalando que:

*“La razón fundamental del fracaso de las doctrinas de la capacidad contributiva, en sus formulaciones dogmáticas, es el intento, metodológicamente erróneo, de hallar en el concepto de capacidad contributiva un criterio exclusivo para determinar la igualdad o diversidad de las situaciones a efectos de la imposición. Desde este estrecho punto de partida se acomete el **imposible empeño de encerrar en este concepto todos los posibles datos de la realidad** que pueden inducir al legislador a tratar de modo dispar a los diferentes supuestos (...) Esto explica porque la alusión a la capacidad contributiva puede desaparecer de los textos constitucionales sin que ello suponga merma alguna ni en los límites a las leyes tributarias ni en la precisión y determinación con que éstos se formulan técnicamente. Antes bien, la supresión de la referencia a la capacidad contributiva priva de su base a la tesis según la cual el legislador constitucional pretendió erigir a dicho principio en exclusivo criterio de igualdad tributaria y, por tanto, elimina de raíz la tendencia doctrinal a construir un concepto de capacidad contributiva que sirva de justificación a los más **heterogéneos fines y valoraciones susceptibles de ser legítimamente perseguidos y aceptados por las leyes tributarias**. El imperativo de la igualdad tributaria retorna así al principio en su formulación general, ganando con ello precisión técnica, sin daño alguno para su contenido material y, por tanto para su*

*eficacia como límite al poder legislativo.*¹⁵³ (La negrita no es del original).

Apoyándose en las razones anteriores, se afirma que es el principio de igualdad el **criterio material de la Justicia Tributaria**¹⁵⁴, chocando con MOSCHETTI quien sostiene, tal como se mencionó anteriormente, que el principio de igualdad en materia tributaria **se reduce**, prácticamente, al principio de capacidad contributiva. En opinión de este autor, el principio de capacidad económica es el criterio material de la Justicia Tributaria.

MOSCHETTI es apoyado por CORS MEYA quien afirma que:

*“En efecto será arbitrario el tratamiento si las desigualdades de trato obedecen a criterios ajenos al principio de capacidad económica, **peor reconocidos y amparados en la propia Constitución**, no toda capacidad económica se convierte en capacidad contributiva. Consecuentemente, **una vez que una capacidad económica esté delimitada como capacidad contributiva ya no cabe otra discriminación que no sea por motivos inherentes a la propia capacidad contributiva.**”*¹⁵⁵ (La negrita no es del original)

Sin embargo, esta postura es rechazada, de una forma más extrema de la que lo hacen, por ejemplo, las posiciones de PALAO TABOADA y LEJEUNE, por otros autores como GIARDINA Y MANZONI. Estos últimos señalan que la atribución al principio de capacidad económica como *criterio de distribución* de las cargas públicas es íntimamente **contradictoria** con la función *limitadora del objeto* de la imposición, y que por tanto, debe asignársele una u otra, pero no ambas, ya que operan de manera inversa. Estos abogan por establecer una separación neta entre

¹⁵³ PALAO TABOADA (Carlos), “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en: Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro, Madrid, Edición Tecnos, vol. II, 1976, pp. 416 – 417.

¹⁵⁴ *Ibíd.*, p. 135.

¹⁵⁵ CORS MEYA (Francisco Xavier) citado por MEDINA CALVO op., cit., p.75.

el principio de igualdad y el principio de capacidad económica, en el sentido de que este último, únicamente, opere limitando al objeto de la imposición (riqueza efectiva) y que aquél opere limitando la distribución de la imposición.¹⁵⁶

FICHERA apoya esta posición señalando que *“la capacidad contributiva tiene la función de ser sólo una premisa – condición de la tributación: esto es, de vincular al legislador en el sentido de que en la selección de presupuestos y bases imponibles sólo pueda tomar en cuenta elementos de naturaleza económica”*¹⁵⁷

Estas posturas son más extremas porque rechazan de manera absoluta la función del principio de capacidad económica en el juicio de igualdad, lo que tampoco es correcto a la luz de la Justicia Tributaria, ya que el principio de capacidad económica, tal como se mencionó anteriormente por MOSCHETTI **no debe ser anulado ni absorbido, ni desplazado en el juicio de igualdad por el principio de igualdad.**

Ha quedado claro que la postura de la Sala Constitucional es la de considerar fundamentalmente legítimo, que la carga tributaria sea distribuida entre los habitantes de un país *de acuerdo con la capacidad económica*, pero al mismo tiempo reconoce que dicha carga debe ser distribuida, reconociendo, también, en las situaciones de hecho, elementos que sirven como términos de comparación jurídicamente relevantes.

El problema ha sido que, en muchas ocasiones, la Sala Constitucional no expone claramente en sus sentencias, cuáles términos de comparación de **relevancia constitucional** está utilizando en el caso concreto para respaldar su juicio de igualdad. En muchas ocasiones se induce que utiliza parámetros **constitucionalmente vacíos.**

¹⁵⁶ MEDINA CALVO, *ibíd.* p. 79.

¹⁵⁷ *Ibíd.*, p. 80.

TORREALBA señala refiriéndose al respecto que:

*“El razonamiento de la Sala Constitucional señala diferencias entre los agentes de seguros y los demás funcionarios públicos, pero no nos explica **porqué esas diferencias son relevantes para justificar un trato tributario diferenciado**; mucho menos si tales diferencias reflejan diferencias de capacidad económica de carácter cualitativo (mérito, necesidades). En los otros casos se cita la existencia de una “relación de dependencia” versus una “relación autónoma”, sin explicarnos que relevancia tiene esta distinción en **términos de igualdad tributaria** y, en particular, **de capacidad económica**.”¹⁵⁸ (La negrita no es del original)*

Lo que advierte el autor, es que en el caso anterior (voto 7168-98), la Sala Constitucional no detectó problemas de violación al principio de igualdad, pero fundamentó el trato tributario desigual por el sólo hecho, de que dos objetos o situaciones son en algo desiguales, sin explicar cuál es la **relevancia constitucional** del término de comparación escogido por el legislador. Esto, en Alemania, se conoce como la teoría de las peras y las manzanas, la cual señala que es contrario al principio de igualdad otorgar un trato tributario distinto, fundamentándose en diferencias irrelevantes dentro del plano jurídico constitucional.

Por ejemplo, en Italia, la Corte Constitucional, analizó en la sentencia No.42 de 1980, las características del trabajo autónomo respecto del trabajo dependiente, llegándose a la conclusión de que no existían diferencias de capacidad económica que justificaran un tratamiento más fuerte de los autónomos respecto de los asalariados.

¹⁵⁸ TORREALBA, “Derecho Tributario: Parte General” Tomo I, 1 edición, Editorial Jurídica Continental, San José, Costa Rica, 2009, p. 146.

Para ir precisando más el tema, se debe señalar que los términos de comparación o criterios de discriminación, pueden ser de dos naturalezas: 1. De naturaleza cuantitativa. 2. De naturaleza cualitativa.

El criterio de discriminación cuantitativa por excelencia en el Derecho Tributario es la capacidad económica. Por ejemplo, no se podría cobrar tributos en función del número de bienes que una persona posea, sino en función de la cantidad de dinero que estos representen. Sin embargo, otros autores sostienen que el criterio de discriminación cuantitativa por excelencia es el principio de progresividad, sin embargo, como se verá, esto produce incoherencias conceptuales.

En cambio, no se puede hablar de solamente un criterio de discriminación cualitativa, ya que pueden ser varios y dependerán, si bien, de las exigencias Constitucionales y de la concepción de Justicia Tributaria que se tenga en cada época y lugar; es decir, *“estos deben identificarse a la luz del contenido cualitativo de los distintos derechos económico – sociales que las Constituciones modernas suelen reconocer”*¹⁵⁹. Los criterios de discriminación cualitativa sirven, precisamente ,para calificar cualitativamente la capacidad económica; por ejemplo: el **sacrificio** detrás de ésta, o las intenciones que con ella se tengan. Todo esto ayuda a afinar el juicio de igualdad con base en un criterio de cualitativo o de méritos.

TORREALBA señala que *“Tal como su denominación lo indica, un criterio de discriminación cuantitativa sirve para comparar las situaciones de individuos que están en **igual nivel cuantitativo** de riqueza, pero en **diferente situación cualitativa** de ésta (su **origen** o su **destino** son diferentes).”*¹⁶⁰(La negrita no es del original)

Sin embargo, el autor señala que, tanto los criterios cuantitativos como los cualitativos, son provistos por el principio de capacidad económica. No obstante, lo cierto es que es el principio de igualdad tributaria el que se encarga de valorar los

¹⁵⁹ *Ibíd.*, p. 111.

¹⁶⁰ *Ibíd.* p. 113.

aspectos cualitativos y cuantitativos de las situaciones de hecho. Tal como se puede observar a continuación, el autor señala lo contrario:

*“Desde el punto de vista de **su función en el plano de la igualdad tributaria, el principio de capacidad económica provee un conjunto de criterios de discriminación cuantitativa y cualitativa, que son los que dan cierta pauta para valorar si un trato tributario favorable o desfavorable es o no legítimo, razonable y proporcionado. Tales criterios de discriminación se derivan fundamentalmente de las normas constitucionales (...)**” (La negrita no es del original).*

En realidad, los criterios de discriminación cualitativos y los cuantitativos, son provistos por el **principio de igualdad tributaria**. No significa que el principio de capacidad económica no tenga una función importante en el plano de la igualdad, pero es únicamente la de exigir que la **capacidad económica sea el término de comparación cuantitativo exclusivo** en el juicio de igualdad.

En cambio la función de valorar la capacidad económica cuantitativamente y las situaciones de hecho cualitativamente, corresponde, precisamente, al principio de igualdad tributaria. De lo contrario, prácticamente, **el principio de igualdad se reduciría al principio de capacidad económica**; y la realidad es que el principio de capacidad económica es una *especificación* del principio de igualdad, en el sentido que lo guía cuantitativamente.

Se indicó que la capacidad económica es el término de comparación cuantitativo por excelencia en el juicio de igualdad de la Justicia Tributaria, sin embargo TORREALBA señala que lo es el principio de progresividad. Véase esto a continuación:

“El criterio cuantitativo por excelencia es el de progresividad (entendido como incremento de la tributación en forma más que proporcional conforme aumenta la base de imposición): consagrado expresamente en Constituciones como la italiana (artículo 53, segundo párrafo) o la española (art. 31.1), encuentra buen respaldo en artículo como el 50 de la Constitución Política costarricense: “El estado procurará... el más adecuado reparto de la riqueza”.¹⁶¹

En realidad, la función del principio de progresividad no es actuar como criterio cuantitativo, empezando porque su naturaleza no se lo permite. No es un término de comparación o criterio de discriminación cuantitativo, porque sería incoherente decir que las personas tributan de acuerdo con ... “una progresividad”.

Pero, en el plano de la igualdad, es decir, a nivel de *distribución* de la imposición, la función del principio de progresividad es la de ser el instrumento formal que permite aplicar la igualdad a las diferencias materiales. Recuérdese que una vez que se ha adoptado un término de comparación o criterio de discriminación razonable para diferenciar las situaciones de hecho, la siguiente exigencia del principio de igualdad tributaria es que el trato tributario mismo sea proporcionado y coherente con respecto de la **diferencia real de las situaciones**.

En dicha exigencia es en la que opera el principio de progresividad a nivel de distribución de la imposición, puesto que es el mecanismo que determina efectivamente, que las obligaciones tributarias sean de cuantía diferente, según las diferencias de capacidad económica.

Lo anterior, no quiere decir que el principio de progresividad se limite a actuar como mecanismo de concreción, de la igualdad a nivel de la *distribución* de la imposición, porque se explicará como opera su contenido y eficacia, también, a nivel de la intensidad de ésta.

¹⁶¹Ibíd.

¿Derecho a la igualdad tributaria? o ¿Derecho a contribuir según la capacidad económica?

La Sala Constitucional no ha declarado explícitamente que exista el derecho fundamental a contribuir según la capacidad económica. Y si de alguna sentencia se induce lo contrario, ésta no está ejerciendo el adecuado control de constitucionalidad para su protección, tal como ha sido la tendencia en Alemania, de forma tal que, la Justicia Tributaria se estaría violando.

Hasta el momento se puede decir que existe un derecho a la igualdad tributaria, pero en efecto, no significa que para protegerlo se esté ejerciendo el adecuado control de constitucionalidad, porque de hecho no sucede.

Tal como se podrá ver, la Sala Constitucional no ha construido una teoría sólida de la Justicia Tributaria. Y es que esta última tiene una función tan importante en el país, porque incide directamente en el adecuado reparto de la riqueza y en el adecuado desarrollo de éste.

El ideal redistributivo de la Justicia Tributaria ha llevado a la necesidad de implementar al uso extrafiscal del tributo. TORREALBA define el uso extrafiscal del tributo como *“el empleo intencional del instrumento tributario, sea agravando o favoreciendo el tratamiento fiscal, para la obtención directa (esto es, sin acudir al iter tradicional de la actividad financiera de recaudar primero para luego gastar) de determinados fines sociales y económicos, más allá, e incluso eventualmente a contrapelo, del fin meramente recaudatorio (o fiscal)”*¹⁶²

LEJEUNE señala que *“los tributos extrafiscales son aquellos tributos en que por perseguir expresamente fines de política económica, se prescinde de la capacidad*

¹⁶² TORREALBA NAVAS (Adrián), “Uso extrafiscal del tributo y Justicia Tributaria: El control de constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992-1993, pp. 6-14.

contributiva, no se le toma en cuenta como criterio predominante para dicha estructuración y aplicación”¹⁶³.

A juicio de PALAO TABOADA, la legislación con fines extrafiscales “*es el principal escollo al principio de capacidad económica. Desde una cierta perspectiva, el legislador puede perseguir cualquier finalidad distinta, siempre que no actúe de manera arbitraria*”¹⁶⁴.

Como se puede observar existen diversas apreciaciones del uso extrafiscal del tributo. Hay autores que lo consideran incompatible con el ideal de Justicia Tributaria y hay que otros autores que más bien consideran que es necesario e indispensable para alcanzar dicho ideal.

Se ha observado que no porque dos personas tengan una misma capacidad económica (aspecto cuantitativo), deben ser tratadas tributariamente igual; debido a que el principio de igualdad tributaria exige que se deben tener en consideración, también, aspectos cualitativos, para alcanzar plenamente el ideal de Justicia Tributaria. Dicho principio, también, es claro cuando exige que los términos de comparación de naturaleza cualitativa deben ser **respaldados por la Constitución Política**. En otras palabras, dicho principio prohíbe que los términos de comparación sean arbitrarios, discriminatorios y constitucionalmente vacíos.

Sin embargo, hasta el momento la Sala Constitucional “cree” que el principio de igualdad tributaria exige solamente que los términos de comparación deben ser razonables y de relevancia jurídica, pero desconoce que, además deben tener respaldo constitucional. Así, ésta ha utilizado los términos “razonabilidad” y “proporcionalidad”, pero empleándolas como “fórmulas vacías” en sus juicios de igualdad, para justificar un trato tributario distinto para capacidades económicas en las mismas condiciones cuantitativas.

¹⁶³ LEJEUNE (Ernesto) op. cit. p. 172.

¹⁶⁴ PALAO TABOADA (Carlos), "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva". Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro, Vol. II, 1976, p. 418.

A éste es el extremo que sea ha llegado. Si esto no se corrige, en vez de aplicarse el uso extrafiscal del tributo para alcanzar el ideal de Justicia Tributaria, se corre el riesgo de que suceda todo lo contrario; de modo que se estaría aprovechando el uso extrafiscal del tributo para fines ilegítimos, ya sea de manera consciente o inconsciente.

Con suerte, los principios de la Justicia Tributaria material operarían en el plano de la interdicción de la arbitrariedad del legislador; *en supuestos extremos de arbitrariedad, bastando un mínimo de razonabilidad y proporcionalidad en las elecciones legislativas para superar el examen de constitucionalidad*¹⁶⁵. Esto, sin duda alguna, representa un enfoque retrógrado de la Justicia Tributaria y pone en riesgo la Seguridad Jurídica del país.

Tal como señala MASBERNAT: *“Quienes niegan a la capacidad económica el carácter de principio con contenido y vigencia intrínsecos, lo acusan de vago e impreciso, que no entrega claros criterios para enjuiciar las normas, **le otorgan exclusivamente un carácter de "lo razonable" en el juicio de constitucionalidad.***¹⁶⁶

Si bien es cierto, el principio de igualdad tributaria es el principio más idóneo para realizar la Justicia Tributaria, jamás se debe confundir con el control de constitucionalidad, porque que son institutos jurídicos distintos, con funciones distintas y para fines distintos. Es, precisamente, esto lo que la Sala Constitucional confunde.

¹⁶⁵ TORREALBA NAVAS (Adrián), “Reflexiones sobre el control de constitucionalidad de la igualdad tributaria a veinte años de creación de la Sala Constitucional”, Revista de Derecho Público, ASCODA, No. 9-10, 2009, p. 79. Véase en:

<http://sitios.poderjudicial.go.cr/salaconstitucional/Presentaciones%20Seminarios/Seminario%20Internacional%20sobre%20Derecho%20Constitucional%20Tributario/Expositor%20Adrian%20Torrealba%20Navas.pdf>

¹⁶⁶ MASBERNAT MUÑOZ (Patricio), “El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España”, Revista Ius et Praxis, No. 1, 2010, p. 312. Véase en: <http://www.scielo.cl/pdf/iusetp/v16n1/art11.pdf>

La Sala Constitucional confunde la razonabilidad y la proporcionalidad del principio de igualdad tributaria con las exigencias propias del control de constitucionalidad:

“en primer lugar, la comprobación de que la medida tributaria es idónea para alcanzar la finalidad buscada; en segundo lugar, que ese sacrificio del derecho es necesario para alcanzar la finalidad buscada, de modo que si es posible alcanzarla sin necesidad de sacrificar el principio de capacidad económica, la desviación es inconstitucional; en tercer lugar, que la finalidad buscada se apoye en un principio, derecho o valor de relevancia constitucional que, en una ponderación jerárquica de los distintos componentes de la Constitución, prevalezca sobre el derecho a contribuir según la capacidad económica.”¹⁶⁷

En los casos de sujeción, es necesario dejar claro que al principio de capacidad económica debe reconocérsele su lugar dentro del juicio de igualdad. Su lugar es, precisamente, el de ser el término de comparación de carácter **cuantitativo** por excelencia y exclusivo. Lastimosamente, como consecuencia del inadecuado control de constitucionalidad, el principio de capacidad económica ha entrado en crisis.

A raíz de este problema, ha surgido en la jurisprudencia y la doctrina de Alemania, con base en una Constitución que al igual que la costarricense no recoge el principio de capacidad económica de manera explícita, la **“teoría rehabilitadora del principio de capacidad económica”¹⁶⁸**. Lo que postula esta teoría, es que para superar la crisis del principio de capacidad económica, es necesario que exista un **derecho fundamental de contribuir de acuerdo con la capacidad económica**.

Es reconocido que ningún derecho es irrestricto y que todo derecho tiene un contenido esencial (mínimo exento y no confiscatoriedad en el caso del derecho fundamental de contribuir según la capacidad económica). Aquellos aspectos que no

¹⁶⁷ TORREALBA NAVAS (Adrián) *Ibíd.*

¹⁶⁸ TORREALBA NAVAS (Adrián), op., cit., p. 102.

formen parte del contenido esencial, pueden ceder legítimamente ante otros valores o principios de la Constitución Política, dependiendo las circunstancias y siempre que la restricción se someta al control de constitucionalidad.

Existiendo un derecho fundamental de contribuir según la capacidad económica en Costa Rica, no bastaría *“la búsqueda de cualquier motivo “razonable” que justifique su limitación, sino que exigiría una verdadera ponderación de bienes jurídicos y un juicio de idoneidad y necesidad de la medida adoptada para conseguir el fin deseado”*¹⁶⁹.

Y es que Santo Tomás, siguiendo a Aristóteles, afirmaba que *“todo acto humano, en cuanto tal, se realiza teniendo en cuenta un fin y su valor depende del valor del fin perseguido”*.¹⁷⁰

El principio de progresividad

La mayoría de la jurisprudencia de la Sala Constitucional relacionada con el principio de progresividad tiende a relacionarlo con el principio de no confiscatoriedad. Ya que aquí lo que se procura es determinar su esencia, sólo se utilizará la parte la misma que es idónea para procurar dicha intención, mientras que el resto será atendida cuando se entre a estudiar el nivel de la *intensidad* de la imposición y el principio de no confiscatoriedad.

Como aproximación, es importante conocer las manifestaciones que ha hecho la Sala Constitucional en el siguiente voto:

¹⁶⁹ HERRERA MOLINA (Pedro Manuel), “Capacidad económica y sistema fiscal”, 1º edición, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 19. Véase en: http://www.academia.edu/6995484/Capacidad_Economica_y_Sistema_Fiscal_Analisis_de_Derecho_Espanol_a_la_luz_del_Ordenamiento_Aleman

¹⁷⁰ HABA MULLER (Pedro Enrique), op., cit., p. 35.

- **Voto No. 2379-96:**

*“Se considera violatoria de los derechos sociales fundamentales, las contribuciones que del 50% se establecen sin que medie ninguna escala intermedia entre este porcentaje y el inmediato anterior. En efecto, la estructura de la contribución a base de una **escala progresiva**, lo que pretende es **reducir la desigualdad** por la vía de la **distribución de la carga** y de los ingresos, entre todos los beneficiarios del sistema, **obligando a aportar en mayor medida a quien mas recibe**. Pero estos efectos no se logran si no existe una **razón jurídica de relevancia** para hacer saltar la escala del 9% al 50%, sin ningún paso intermedio. El concepto de la **estructura progresiva** para **distribuir** la carga del sistema, se sustituye por una norma desproporcionada que evidentemente es discriminatoria y por ello inconstitucional”.*¹⁷¹

Lo primero que se debe indicar es que en Costa Rica, el principio de progresividad tiene su fundamento jurídico en el artículo 50 de la Constitución Política que establece: “El Estado procurará...el más adecuado reparto de la riqueza. Así “*la progresividad como criterio se liga a la función de redistribución de la riqueza, ínsita en la consecución de una igualdad real.*”¹⁷²

Antes de comenzar a analizar el principio de progresividad, es importante abrir el panorama con la palabras de NAVEIRA quien señala que:

“Algunos ponen en duda su carácter de principio jurídico, diciendo o bien que representa una técnica propia del sistema (y la vinculan con algún principio jurídico que ayudaría a

¹⁷² NAVEIRA, op., cit., p. 159.

conseguir, como la igualdad, la capacidad económica o la justicia en última instancia), o bien que no tiene relevancia jurídica. Sin embargo, la mayoría de la doctrina sostiene su carácter jurídico y operativo”¹⁷³

La posición de LEJEUNE es que *“la progresividad del sistema tributario no es más que una exigencia ineludible del principio de igualdad”* ¹⁷⁴

Igualmente en esta posición SAINZ DE BUJANDA sostiene que *“El principio de progresividad, como forma de conseguir la efectiva igualdad, supone que la carga tributaria se reparta en forma más que proporcional, atendiendo al nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes”¹⁷⁵*

Igualmente, PÉREZ ROYO expresa que *“se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario, según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos”¹⁷⁶*

Por su parte, MAFFEZZONI indica que *“la tradicional tesis de que el principio de progresividad opera a nivel del sistema y no a nivel de cada uno tributo”¹⁷⁷.*

Lo anterior, ha sido unánime en la doctrina, porque es un hecho que no todo tributo, permite ser tratado con progresividad, debido a su naturaleza o estructura. Por ejemplo, es más fácil aplicar tipos progresivos a gravámenes personales que a otras figuras tributarias. Esto depende, tanto de los elementos cuantitativos como cualitativos del tributo.

¹⁷³ *Ibíd.*, p. 155.

¹⁷⁴ LEJEUNE citado por NAVEIRA, *ibíd.*, p. 159.

¹⁷⁵ SAINZ DE BUJANDA, *op.*, cit., p. 111.

¹⁷⁶ PÉREZ ROYO (Fernando) *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Editorial Civitas, Madrid, 2008, p.

64.

¹⁷⁷ MAFFEZZONI citado por TORREALBA *op.*, cit., p. 155.

LEJEUNE señala que *“hay pacífico acuerdo doctrinal en cuanto a que los tributos sobre consumos (salvo los suntuarios o lujosos) y los reales debe ser proporcionales, mientras que los que recaen sobre rentas y el patrimonio, sucesiones y donaciones (por razones diferentes) han de ser progresivos”*¹⁷⁸

Así, FICHERA afirma que en el sistema se admiten impuestos no progresivos siempre que no contradigan la realización de fines extrafiscales, y en cuanto a incidencia cuantitativa y cualitativa sea de relieve secundario, tanto en orden a la carga tributaria del particular contribuyente como a las características del sistema.¹⁷⁹

En relación con ello NAVEIRA manifiesta que *“por ello se alienta se permite o tolera, la existencia de figuras tributarias regresivas o proporcionales, siempre que su incidencia final se vea diluida por la acción de los tributos progresivamente instrumentados”*.¹⁸⁰

Ahora bien, sea el tributo progresivo o proporcional, lo importante es que sea idóneo para cumplir el ideal del artículo 50 de la Constitución Política. Tal como señala SPISSO *“El que todos deban contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado debe ser entendido, en un Estado democrático, como que los llamados a contribuir son aquellos que tengan capacidad económica para soportar la carga y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad”*.¹⁸¹

Ahora bien, existe un problema sumamente grave en torno al principio de progresividad; y es que *“el grado de la misma es determinado por el legislador ordinario **de manera discrecional**, al configurar el sistema tributario, **según la concepción que se tenga de igualdad** en el Ordenamiento jurídico general.”*¹⁸² (La negrita no es del original).

¹⁷⁸ LEJEUNE VALCARCEL (Ernesto) citado por NAVEIRA , op., cit., p. 160.

¹⁷⁹ FICHERA FRANCO citado por NAVEIRA, op., cit., p. 159.

¹⁸⁰ NAVEIRA , ibíd., p. 158.

¹⁸¹ SPISSO (Rodolfo R.), “Derecho Constitucional Tributario”, 2 ed., edit. Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 353,

¹⁸² NAVEIRA , op., cit., p. 149.

Lo anterior, ha llevado a *“la relativa **facilidad con que se burla la intención y objetivos de la Justicia Tributaria mediante manejos técnicos o políticos.**”*¹⁸³

Esto se realiza a través de la manipulación de la intensidad de las escalas progresivas en los tributos progresivos.

Y es que tal como señala TORREALBA, *“no es legítima una escala progresiva que se plantee el objetivo, en sí mismo considerado, de **eliminar o atenuar las diferencias de riqueza** existentes hasta cierta proporción cuantitativa.”*¹⁸⁴

Tal como se había expuesto el tipo de gravamen establecido por la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta ilegítimo porque, evidentemente, está atenuando las diferencias de capacidad económica de manera que no cumple con su fin redistributivo.

Es importante señalar lo que el Exministro de Hacienda, Fernando Herrero, al explicar los alcances de su proyecto de reforma tributaria manifestó (La Nación, 23 de Enero de 2011, p.22^a) lo siguiente:

*“Todos debemos contribuir al esfuerzo tributario de forma creciente, conforme aumente nuestra capacidad económica, protegiendo, eso sí, a los grupos de menores ingresos que deben quedar casi excluidos del esfuerzo tributario, y a los grupos medios, **cuya contribución debe ser moderada.** (...) No obstante, la hemos diseñado de tal manera que ese esfuerzo recaiga, principalmente, sobre los grupos de altos ingresos y sobre los que han encontrado, dentro de la ley o fuera de ella, mecanismos para eludir lo que deben pagar”* (La negrita no es del original).

¹⁸³ *Ibíd.*, p. 157.

¹⁸⁴ TORREALBA, op., cit., p. 112.

Sin embargo, el tipo de gravamen del impuesto sobre las utilidades de personas físicas con actividades lucrativas adolece una desproporción entre las tarifas y las bases imponibles, aumentando aquellas excesivamente, mientras que la base imponible crece en una proporción significativamente menor. De tal forma, recae así gran presión tributaria en los grupos de menores ingresos, y, los grupos de mayores ingresos se ven beneficiados porque en términos de progresividad, estos están el mismo trato tributario que aquellos. En otras palabras, la presión fiscal una vez que se depositó en los grupos de menores ingresos, dejó de ser progresiva para los grupos de mayores ingresos. Así, se entra en contradicción con el fin redistributivo de la Justicia Tributaria. Recuérdese que el principio de igualdad tributaria exige que el trato tributario se dé en la medida de las diferencias materiales.

Recuérdese que la capacidad económica del contribuyente determina la base imponible, pero es el Estado quien determina la presión fiscal a través del tipo de gravamen. Justo como señala ESEVERRI, *“en pura hipótesis, el tipo de gravamen materializa la presión fiscal que debe soportar el contribuyente tras la concreción de su nivel de capacidad económica determinada a través de la base imponible”*¹⁸⁵.

No existe una regla específica que obligue al Estado a aplicar de manera exacta determinado tipo de gravamen a determinados impuestos, ni tampoco una que lo obligue a aplicarlos con determinada intensidad sobre la base imponible, **existen principios constitucionales que lo obligan a utilizar la progresividad de acuerdo con el ideal redistributivo de la Justicia Tributaria.** TORREALBA señala al respecto lo siguiente:

*“La respuesta al clásico ¿Cuánto más que proporcional debe crecer la tributación con el crecer de la base impositiva? debe girar en torno a algún criterio de uniformidad, el cual se erige como límite en el plano de la igualdad”*¹⁸⁶

¹⁸⁵ ESEVERRI (Ernesto) citado por TORREALBA op., cit., p. 364.

¹⁸⁶ TORREALBA, op., cit., p. 112.

Debe entenderse a la luz de del ordenamiento jurídico costarricense que los tipos de gravamen deben respetar los principios de la Justicia Tributaria y deben ser establecidos en estricto apego con la realidad socio – económica del país.

Ahora bien, la intensidad de la imposición encuentra su límite en el principio de no confiscatoriedad, el cual es un límite que opera en defensa de la propiedad privada. La intensidad de la imposición depende de qué tan elevados sean los tipos de gravámenes; ya sean estos proporcionales, progresivos o de otro tipo; inclusive, tal como se vera en la jurisprudencia, la progresividad puede ser confiscatoria si opera de manera inadecuada.

Por dichas razones, es que en materia tributaria se dice que la progresividad está limitado por el principio de no confiscatoriedad. Sin embargo, para entender la función de límite del principio de confiscatoriedad, se pasa a analizar el nivel de la *intensidad* de la imposición.

La intensidad de la imposición y sus límites

Este nivel de la tributación responde a las interrogantes ¿**Cuánto** se debe gravar? O ¿**Cuánta** presión tributaria se debe soportar?.

Tales interrogantes no se pueden responder de manera exacta porque es una cuestión que varía dependiendo del grado de desarrollo socioeconómico de un país. Sin embargo, se ha sostenido como premisa básica que la imposición “(a) *no puede ser tan excesiva como para conculcar las posibilidades de subsistencia del individuo* o (b) *como para tener alcances confiscatorios.*”¹⁸⁷ Tal como se observa, la intensidad de la tributación tiene dos límites: uno inferior y uno superior.

¹⁸⁷ TORREALBA, op., cit., 105.

El límite inferior viene dado por el mínimo exento el cual ya fue analizado profundamente junto con el principio de capacidad económica; es así como el contenido y la eficacia de este último se ve reflejada, también, en este nivel de la imposición.

El límite superior viene dado por la no confiscatoriedad de la propiedad privada de los contribuyentes, y es representado por el principio de no confiscatoriedad. Este último se analizará a continuación.

El principio de no confiscatoriedad

Desarrollo en la jurisprudencia constitucional

La Sala Constitucional ha entendido este principio de la siguiente manera:

- **Voto. No. 5749-93:**

*“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 (...) Si la Constitución en su **artículo 45***

establece que la propiedad es inviolable, y en su **artículo 40** que nadie está sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías. Lo que debemos entender por “**parte sustancial de la propiedad o de la renta**”, es algo que **no puede establecerse de manera absoluto**; el componente de **discrecionalidad** o de **razonabilidad** debe valorarse en cada **caso concreto**, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias del 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 de 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.**”

- **Voto 2657-2001:**

“Es por ello que la doctrina mayoritaria, en esta materia, sostiene que la finalidad confiscatoria de un tributo, sólo resulta legítima si de algún modo deja al contribuyente una cuota de la base imponible, razonablemente individualizada, es decir, que permita el efectivo goce de ésta. En el caso de estudio, al gravar este impuesto los activos de las empresas, precisamente por su improductividad, no se está ante los supuestos descritos, pues estas empresas se ven obligadas a pagar el tributo precisamente porque no tienen renta, e inclusive en algunos casos, se trata de bienes que no están sujetos a explotación, cercenando efectivamente el capital de la

empresa para poder ser sufragado, aun en el caso de que se trate de una base imponible de un 1% - sic, es una alícuota-, lo que lo convierte en un impuesto confiscatorio, ya que por el principio de generalidad del tributo, se trata de una mera sanción al “ocio” de los activos de las empresas, por cuanto no en todos los casos de los contribuyentes, estos bienes están dirigidos a la generación de ingresos. En este caso, no existe utilidades reales o potenciales, y por ello se debe mantener la intangibilidad del capital, en protección al derecho de propiedad...”

- **Voto No. 2359-94:**

*“...Esto trae como consecuencia que el segundo tributo, promulgado según la Procuraduría General de la Republica como una manifestación expresa del interés del Estado en preservar el orden público, la moral y las buenas costumbres y para desincentivar la proliferación de casinos y salas de juego, tenga efectos confiscatorios por absorber una parte sustancial de la renta producida. En efecto, a folios 38 y siguientes del expediente, corre agregada una certificación de la firma KPMG Peat Marwick de Contadores Públicos Autorizados, en la que se demuestran los efectos de los tributos sobre la renta de la accionante en un período de un año, y puede notarse que los efectos multiplicadores del impuesto hacen que éstos excedan desorbitadamente a los ingresos, produciendo pérdidas **que alcanzan a casi un cincuenta por ciento del total de los ingresos netos**. De lo dicho resulta que no solo el impuesto absorbe parte importante de la renta sino que la absorbe en su totalidad y deja un saldo en descubierto a cargo del contribuyente, que hace que el impuesto sea irrazonable y desproporcionado. Como este impuesto se aplica junto con el*

creado con el artículo 8 de la Ley 7088, sus efectos son confiscatorios y por ello inconstitucional el tributo."

Desarrollo en la doctrina

Tal como se observó, el principio de no confiscatoriedad deriva de la relación del artículo 18 (deber de contribuir) y el artículo 40 (prohibición de la confiscación) de la Constitución Política. Se puede decir que dicho principio, *"es una valla al avance excesivo de la progresividad, concebida ésta como forma de alcanzar la igualdad, frenando los posibles ataques a la propiedad privada, implica un freno al "que pague más quien más tenga" matizándolo con un "pero que siga gozando de sus propiedades"*¹⁸⁸

SPISSO señala que:

*"De la debida articulación e 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 del tributo es ilimitado ya que ello implicaría desconocer el derecho de propiedad. De ahí que el principio de la no confiscatoriedad de los tributos fluya en forma explícita de la misma Constitución".*¹⁸⁹

¹⁸⁸ NAVEIRA, op., cit., p.163.

¹⁸⁹ SPISSO, op., cit., p. 234.

Por su parte NAVEIRA manifiesta que:

“se ha dicho que si bien la confiscatoriedad es una forma de irrazonabilidad, no son conceptos equivalentes, ya que podrían darse casos de irrazonabilidad, sin que necesariamente impliquen confiscatoriedad. Con ello se concluye que la confiscatoriedad, a lo sumo, podría considerarse como un caso especial de falta de razonabilidad.”¹⁹⁰

Autores como MARTÍNEZ LAGO y CASADO OLLERO por su parte consideran que el principio de la no confiscatoriedad es un límite derivado de la concepción del **principio de capacidad económica** como fuente de la imposición.

Sin embargo, con respecto del principio de no confiscación, existen **posturas negativas y posturas afirmativas**¹⁹¹. Las primeras sostienen que el principio de no confiscatoriedad no es necesario, ni tiene cabida teórica, dada la defensa suficiente que el derecho de propiedad posee en la Constitución. Sostienen que no se necesita una herramienta especial para defender este derecho, sea que se trate, también, de violaciones que provengan del aparato fiscal del Estado, de modo que es una sobreprotección inútil. Por el otro lado, las posturas afirmativas, como las expuestas al inicio, sostienen que el principio de no confiscatoriedad representa una garantía, un refuerzo y una protección al derecho de propiedad privada.

Por otro lado, el límite de la no confiscatoriedad lleva un componente de discrecionalidad que le corresponde al Juez analizar, según las circunstancias del caso concreto, cuando una situación fiscal se ha vuelto confiscatoria. Esto le permite al contribuyente probar a través de su contabilidad (si ésta lo permite), que está en un caso de confiscatoriedad.

¹⁹⁰ NAVEIRA op., cit., p. 108

¹⁹¹ NAVEIRA ibíd., p. 102.

La doctrina es unánime en afirmar que la confiscatoriedad debe ser entendida a nivel de sistema. Esto significa que se mide por la suma de todas las cargas tributarias que soporta un mismo contribuyente, tomando necesariamente en cuenta las cargas sociales y todos aquellos tributos ligados a su actividad económica. Esto para ver si en efecto el sistema está absorbiendo una parte sustancial de su renta. Como se indicó anteriormente, esto va a depender del caso concreto, debido a que las actividades económicas son muy diversas entre sí y además, dependerá de que el contribuyente pueda probarlo.

Conclusiones finales

La Justicia Tributaria es una especie de Justicia Redistributiva. Ésta está caracterizada por el principio de capacidad económica el cual compone su criterio: A cada quien, según su capacidad económica.

No obstante, su naturaleza redistributiva la obliga a calificar no sólo el aspecto cuantitativo de la capacidad económica, exigiendo el principio de igualdad tributaria calificar, también, los aspectos cualitativos: su origen o su destino.

A parte de ello, la Justicia Tributaria obliga al legislador a gravar sólo la capacidad económica efectiva y no la aparente (principio del neto objetivo) y a considerar ciertas necesidades subjetivas del contribuyente, como el tamaño de su familia y el mínimo vital (principio del neto subjetivo).

La Justicia Tributaria nunca será tal, si se prescinde del principio de capacidad económica o del principio de igualdad tributaria, tampoco si éste se reduce a aquél o viceversa. Ambos deben operar de manera biunívoca, porque el contenido y la eficacia de cada uno es complementaria y no excluyente tal como lo ha visto parte de la doctrina.

El principio de capacidad económica exige que en el juicio de igualdad del legislador o del juez, el término de comparación cuantitativo sea la capacidad económica considerada en su aspecto objetivo (principio de la efectividad) y su aspecto subjetivo (requisito del mínimo exento).

El principio de igualdad tributaria, por su parte, adiciona al juicio de igualdad del legislador o del juez, términos de comparación cualitativos, tales como el distinto sacrificio detrás de capacidades económicas de igual cuantía o el destino de éstas. Debe quedar claro que en ningún caso se debe prescindir de la capacidad económica como término de comparación cuantitativo.

Parte de la doctrina ha interpretado erróneamente que el legislador o el juez deben utilizar sólo un término de comparación, cuando lo cierto es que el juicio de igualdad debe ser una ponderación no excluyente entre la capacidad económica como término de comparación cuantitativo y los términos de comparación cualitativos de relevancia constitucional. Así, el juicio de igualdad no se compone sólo de un término de comparación, sino de varios, cuyo requisito esencial es tener relevancia constitucional.

Los principios de igualdad tributaria y capacidad económica operan en la etapa de determinación del juicio de igualdad, el principio de progresividad opera en la etapa de su aplicación, mientras que el principio de no confiscatoriedad opera como una garantía al derecho de propiedad privada.

La progresividad es el instrumento para plasmar el juicio de igualdad una vez que éste ha sido realizado. El principio de progresividad exige una relación equilibrada entre el juicio de igualdad realizado abstractamente y los efectos concretos del mismo. Por lo tanto, los últimos deben identificarse exactamente con aquél.

El principio de no confiscatoriedad es una barrera de protección del derecho de propiedad frente al Poder Tributario. En principio, un tributo que es producto de un juicio de igualdad realizado en función de las exigencias de la Justicia Tributaria no será confiscatorio. Sin embargo, a pesar de que el tributo sea producto de un sano juicio de igualdad, la confiscatoriedad puede presentarse, posteriormente, en los casos que, por la naturaleza de la actividad económica del contribuyente, éste sea vea sometido a una presión fiscal excesiva, que absorba una parte sustancial de su propiedad, específicamente, de su renta.

La confiscatoriedad se entiende no sólo a nivel de tributo cuando éste resulte ser injusto y, consecuentemente, por sí mismo absorba parte sustancial de la renta; sino que por supuesto debe ser entendida a nivel de sistema. El principio de no confiscatoriedad le garantiza al contribuyente que su caso concreto será calificado

por un juez. Sin embargo, como todo alegato, el contribuyente debe probarlo; y en un caso de confiscatoriedad la prueba que necesitará el juez son los registros contables en regla.

La Justicia Tributaria material es un circuito integrado por los principios de igualdad tributaria, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad; los cuales operan limitando niveles distintos de la presión tributaria. Cada uno tiene una función específica. Por lo tanto, si no se tiene claro su contenido y eficacia individual, se distorsiona la concepción de Justicia Tributaria.

La no explicitación de la Justicia Tributaria en la Constitución Política costarricense ha generado problemas de interpretación. Del análisis de la jurisprudencia de la Sala Constitucional se puede concluir que ésta no ha construido una teoría sólida de la Justicia Tributaria. Esto se refleja en los escasos argumentos que provee para justificar un trato tributario diferenciado. Existe poca sustancia jurídica en el control de constitucionalidad de materia tributaria. Su jurisprudencia refleja que no ha adquirido la precisión conceptual y terminológica que le permita entender el modo lógico de operación de los principios de la Justicia Tributaria material a modo de realizar ésta plenamente.

La Sala Constitucional no ha visto la diferencia entre los principios de la Justicia Tributaria material y los parámetros de razonabilidad y proporcionalidad. Más grave aún, ha confundido el control constitucional de materia tributaria con dichos parámetros. Esto ocasiona que la discriminación en el trato tributario sea injusta, porque introduce términos de comparación con tan sólo que cumplan con el requisito mínimo de ser razonables, descuidando así la relevancia constitucional de estos.

Autorizada doctrina ha reconocido que los términos de comparación deben estar respaldados por la Constitución Política, de modo que, necesariamente, debe realizarse un control de constitucionalidad con el fin de ponderar entre necesidades administrativas y derechos económicos y sociales resguardados por la Constitución

Política, así como también, entre el derecho a ser tratado desigual y el deber general de contribuir.

En Costa Rica, el Poder Tributario no tiene claro sus límites en cuanto a la escogencia de los términos de comparación que se deben utilizar para realizar el juicio de igualdad, dirigido a diferenciar cuantitativamente y cualitativamente las situaciones de hecho en las que se encuentren las personas. Como consecuencia, la presión tributaria se reparte indiscriminadamente.

Así, no se cumplen con las exigencias de la Justicia Tributaria material, específicamente, por yerros en la concepción de los principios de igualdad tributaria y capacidad económica.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta existen más rasgos de Justicia Conmutativa que de Justicia Tributaria propiamente. Las personas jurídicas son gravadas en principio con un único tipo de gravamen porcentual continuo de 30% y excepcionalmente con un tipo de gravamen progresivo continuo de 10% y 20%. Sin embargo, no realiza la Justicia Tributaria a pequeña escala como a gran escala.

A pequeña escala el trato tributario es injusto porque al ser el tipo de gravamen progresivo **continuo**, si por poco se excede la base imponible gravada con 10%, el contribuyente tendrá que pagar el doble de impuesto, al aplicársele el 20% sobre el total de ésta. Por lo tanto, se rompe el equilibrio entre la diferencia de capacidad económica y el trato tributario otorgado.

A gran escala se puede notar un rasgo conmutativo, porque se aplica un único tipo de gravamen de 30% a todas las personas jurídicas cuyo ingresos brutos superen los $\text{¢}100.513.000,00$. A pesar de que el gravamen es porcentual y, cuantitativamente una persona jurídica con mayores ingresos que otra pagará más; a una persona jurídica con utilidades de $\text{¢}110.000.000,00$ le significa mayor sacrificio pagar el 30%, que a una persona jurídica cuyas utilidades son $\text{¢}1.000.000.000.000,00$.

A la primera le afectaría menos la presión fiscal puesto que una vez cancelado el impuesto tendría suficiente capital para seguir a flote, mientras que la segunda le afecta más recibir la misma presión fiscal, puesto que a pesar de que su capital se reduce en la misma proporción que la primera, se acerca más a un balance negativo; lo cual para afrontar la competitividad del mercado es perjudicial. Esto retarda el crecimiento de la economía a gran escala, puesto que las empresas emergentes están recibiendo la misma presión fiscal que las empresas sólidamente colocadas; y como consecuencia, el desarrollo económico del país se ve afectado.

Las rentas de las personas físicas con actividades lucrativas, son gravadas con una escala más gravosa que la aplicada a las personas jurídicas, porque a pesar de que se aplica un tipo de gravamen progresivo **escalonado** y su máximo es 25%, éste se aplica a partir de ¢16.667.000,00. Se puede decir que el legislador considera “rico” a toda persona que gane más de dicha suma, puesto que le aplica la presión tributaria máxima.

El legislador no categorizó correctamente las rentas del trabajo. Tal como se observó, el trabajo puede ser dependiente o independiente. Sin embargo, las rentas del trabajo independiente, son gravadas con el Impuesto sobre Rentas de actividades económicas. Por lo tanto, en los casos que no existe componente patrimonial en el trabajo independiente, aquellas sufren la misma presión tributaria que las rentas de actividades económicas o lucrativas, lo cual es una lesión al principio de igualdad tributaria.

Las rentas del trabajo dependiente están siendo gravadas sin atender al principio de progresividad. Se les aplica un tipo de gravamen progresivo escalonado, cuyo tipo máximo es 15%, aplicado sobre bases imponibles superiores a ¢1.128.000,00. Sin embargo, la realidad económica del país es que existen salarios que superan los ¢10.000.000,00 en el sector público y, sin duda alguna, también los hay en el sector privado. Estos son verdaderos ingresos de “rico” que deberían ser gravados con un tipo de gravamen más alto.

A pesar de que el fenómeno tributario experimentó un proceso de juridificación que culminó con el surgimiento del Derecho Tributario moderno y el reconocimiento de los principios de la Justicia Tributaria que le sirven de fundamento y límite, éste en sus inicios no fue pacífico y tampoco lo es actualmente.

En la actualidad, la creación y la aplicación del Derecho Tributario sigue trayendo problemas formales y materiales. Los primeros relacionados con la administración y gestión del tributo, y los segundos relacionados con el contenido de las normas jurídicas y los principios de la Justicia Tributaria material.

Costa Rica no se ha librado de este último problema. Desde normas infra constitucionales que violan la Constitución Política, hasta fallos de la Sala Constitucional que no reflejan un manejo experto de los principios de la Justicia Tributaria material, merman el adecuado desarrollo económico del país. No existe instituto jurídico más políticamente peligroso y jurídicamente beneficioso para un país, que el tributo. Que éste sea beneficioso o peligroso para el país depende de quienes ostenten el Poder Tributario, pero depende aún más de un adecuado control de constitucionalidad de las normas tributarias y de que la Sala Constitucional construya una teoría sólida de la Justicia Tributaria material.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

- CARVALHO (Paulo de Barros), “Curso de Derecho Tributario”, Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid, 2007.
- ELIZONDO (Víctor Manuel), “Lecciones de finanzas y derecho fiscal”, San José, Antonio Lehman, 2008.
- FAJARDO SALAS, (Gonzalo) “Principios Constitucionales de la Tributación”, 1ª. Edición, Editorial Juricentro, San José, 2005.
- FERREIRO LAPATZA (José Juan), “Curso de Derecho Tributario, Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular”, 15ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1999.
- GARCÍA MULLIN (Roque). “Impuesto a la Renta. Teoría y técnica del impuesto”, Santo Domingo, Instituto de Capacitación Tributaria, 1980.
- GARCÍA ETECHEGOYEN (Marcos F), “El principio de capacidad contributiva, Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino”, Universidad Austral, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.
- GIULIANNI FONROUGE (Carlos María), “Derecho Financiero”, Depalma, Buenos Aires, 7 edición, 2001.
- HABA MULLER (Pedro Enrique), “Axiología Jurídica Fundamenta: Bases de valoración del discurso jurídico”, 2ª ed., editorial UCR, San José, 2010.

- HERRERA MOLINA (Pedro Manuel), “Capacidad económica y sistema fiscal”, edit. Marcial Pons, Madrid, 1998.
- JARACH (Dino), “El hecho imponible”, 3ª edición, Buenos Aires Argentina: Editorial Abeledo-Perrot, 1986.
- LEUGEUNE VALCARCEL (Ernesto), “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria en Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario”, España, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978-79.
- LUQUI (Juan Carlos), “La obligación tributaria”, Buenos Aires, 2000.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, (José Miguel), “Derecho Tributario General”. Depalma, 2ª edición, 1986.
- MARTÍN QUERALT (Juan), “Manual de derecho tributario: parte especial”, 6ª ed., Aranzadi, España, 2009.
- MOSCHETTI (Francesco), “Il principio della capacita contributiva”, Padua, CEDAM, 1973.
- NAVEIRA DE CASANOVA (Gustavo J), “El principio de no confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina”, Madrid, 1997.
- PÉREZ ROYO (Fernando) “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”, Editorial Civitas, Madrid, 2008.
- PÉREZ DE AYALA (José Luis), “Fundamentos de Derecho Tributario”, EDERSA, Madrid, 2000.

- RAMÍREZ MÉNDEZ, (Odilón) “La investigación Científica en Derecho”, San José, 1994.
- SAINZ DE BUJANDA (Fernando), “Lecciones de Derecho Financiero”, Madrid, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de publicaciones, Décima edición, 1993.
- SAINZ DE BUJANDA (Fernando), “Sistema Fiscal”. TI, Vol. I, Madrid, 1998.
- SPISSO (Rodolfo R), “Derecho Constitucional Tributario” 2 edición, editorial Depalma, Buenos Aires, 2000.
- PALAO TABOADA (Carlos), “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en: Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro, Madrid, Edición Tecnos, vol. II, 1976.
- TORREALBA, “La imposición sobre la renta en Costa Rica”, 2ª. ed., Investigaciones Jurídicas, San José, 2009.
- TORREALBA NAVAS (Adrián), “Tratado General de Derecho Tributario”, 1ª ed., Editorial Jurídica Continental, San José, Costa Rica, 2009.
- VILLEGAS (Héctor B.) “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”.

Trabajos Académicos

- CARMONA MENDOZA (José Pablo), “Antagonismo de los sistemas de imposición sobre la renta: Renta dual y su conformidad con los principios de justicia Tributaria material”. Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, 2012.

- LÓPEZ CALVO (Grazy) y FONSECA ROJAS (Eliana), “El pago electrónico como medio de extinción de la obligación tributaria”, Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 2003.
- MEDINA CALVO (Lorna) “Los Principios de Justicia Tributaria Material en la Jurisprudencia costarricense”, Tesis para optar por el Grado de Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica, 1998.
- MOYA SÁNCHEZ, Raquel y GÓMEZ MORA, Juan Manuel. (2012). “El Principio Constitucional Tributario de Capacidad Económica: Análisis Particular de su Dimensión y Aplicación en la Ley de Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Vivienda No. 8386”, Tesis de Graduación para optar al grado de Licenciatura en Derecho, San José, Costa Rica: Facultad de Derecho, de la Universidad de Costa Rica.
- QUESADA FONSECA (José Luis), “El impuesto sobre la renta”, Tesis para optar por el grado de licenciatura, Escuela de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1958.
- TORREALBA NAVAS (Adrián), “Uso Extrafiscal del Tributo y Justicia Tributaria: El Control de Constitucionalidad”, Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1992-1993.
- VIDECHÉ PEREIRA, (Rebeca) y ALVARADO JIMÉNEZ, (Clara), “Principios de Justicia Tributaria Material a la luz de la doctrina y la Ley del Impuesto sobre la Renta”. Tesis de Graduación para optar al grado de Licenciatura en Derecho, San José, Costa Rica: Facultad de Derecho, de la Universidad de Costa Rica, 1999.

Leyes

- Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.
- Ley de la Jurisdicción Constitucional.
- Constitución Política de Costa Rica.
- Constitución Española.
- Constitución Italiana.
- Ley General Tributaria de España 58/2003.
- Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas de España 35/2006.

Direcciones Electrónicas

- <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario-1/487--321/file> BETHANCOURT MITRE (Javier), “La relación jurídica tributaria: El hecho imponible”, II Congreso Internacional de Derecho Tributario, Panamá, 2013.
- http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2009_18.pdf CAMARENA GUTIÉRREZ (José Eduardo), “La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española”. Instituto de Estudios Fiscales.

- http://www.academia.edu/6995484/Capacidad_Economica_y_Sistema_Fiscal_Analisis_de_Derecho_Espanol_a_la_luz_del_Ordenamiento_Aleman
HERRERA MOLINA (Pedro Manuel), “Capacidad económica y sistema fiscal”, 1º edición, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1998.
- http://www.cgr.go.cr/rev_dig/ing_corr/2014/files/assets/downloads/publicacion.pdf Documento de Ingresos Corrientes del Presupuesto Ordinario del Gobierno de la República para el año 2014, Contraloría General de la República, División de Fiscalización Operativa y Evaluativa, Área de Fiscalización del Sistema de Administración Financiera de la República.
- http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122010000100011#n99 MASBERNAT MUÑOZ (Patricio), “El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España” Revista Ius Praxis, Vol. 16, No.1, 2010.
- http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:z8YPBKkCPuIJ:jaguar.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/Documentos/Ingresos/compendio/doctrina/Rentas_Presuntivas.doc+&cd=10&hl=es&ct=clnk&client=safari OREAMUNO LINARES (Jose María). “Las rentas presuntivas por el ejercicio liberal de la profesiones y técnicos en la Ley del Impuesto sobre la Renta”.
- www.brpdf.org/file-1597662.html. ORTIZ ALFARO, (Luis Fernando); ABEL RAMÍREZ, (Elías) y PALACIOS CIDEOS, (Norma Lissette). “Eficacia de los Principios en el Derecho Tributario Salvadoreño”. Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Escuela de Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2010.

- <http://sitios.poder-judicial.go.cr/salaconstitucional/historia.htm> Poder Judicial de Costa Rica, “Historia de la Sala Constitucional”, véase en:
- [http://www.exabyteinformatica.com/uoc/Administracio_i_direccio_dempreses/Los_elementos_del_tributo/Los_elementos_del_tributo_\(Modulo_3\).pdf](http://www.exabyteinformatica.com/uoc/Administracio_i_direccio_dempreses/Los_elementos_del_tributo/Los_elementos_del_tributo_(Modulo_3).pdf)
- ROVIRA FERRER (Irene), “Los elementos de cuantificación del Tributo”, Univeristat Oberta de Catalunya.
- <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Aspectos%20problem%C3%A0ticos%20del%20hecho%20generador%20en%20las%20tasas%20municipales%20en%20CR.%20Carpeta%20P%C3%BAbl..doc>. TORREALBA NAVAS (Adrián), “Aspectos problemáticos del hecho generador de las tasas municipales en Costa Rica”.
- <http://sitios.poderjudicial.go.cr/salaconstitucional/Presentaciones%20Seminarios/Seminario%20Internacional%20sobre%20Derecho%20Constitucional%20Tributario/Expositor%20Adrian%20Torrealba%20Navas.pdf> TORREALBA NAVAS (Adrián), “Reflexiones sobre el control de constitucionalidad de la igualdad tributaria a veinte años de creación de la Sala Constitucional”, Revista de Derecho Público, ASCODA, No. 9-10, 2009, p. 79.
- http://www.economistas.org/Contenido/REAF/CronicaTributaria/144/144_Vicente.pdf VICENTE DE LA CASA (Fernando), “Los Principios de Capacidad y No Confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”, revista digital Crónica Tributaria. No. 144, año 2012.

Revistas

- ARIAS SOSA (Luis Albán), “Principios Constitucionales Tributarios”, Revista judicial, Costa Rica No. 96, junio 2010.

- VILLA JIMÉNEZ (Francisco José), “La potestad tributaria y el contrato ley” Revista de la Procuraduría General de la República, Número 11, Mes: marzo, año 1979.
- FERREIRO LAPATZA (José Juan), “Hacienda Pública y Autonomía en la Ley Fundamental de Bonn,” Revista Española de Derecho Financiero, No. 13.
- TORREALBA NAVAS (Adrián) y RODRIGUEZ VINDAS (Ramón), “Importancia de la incorporación de principios de justicia tributaria en las constituciones políticas”, Revista IVSTITIA, San José, No. 65, mayo 1992, p. 13.
- TORREALBA NAVAS (Adrián), “En torno a la constitucionalidad del impuesto sobre la renta del trabajo independiente”, revista IVSTITIA, No. 85, San José, 1994, p. 15.

Jurisprudencia:

- Sala Constitucional, Voto número 969-90 de las dieciséis horas treinta minutos del veinte de agosto de mil novecientos noventa.
- Sala Constitucional, Voto número 1441-92 de las quince horas y cuarenta y cinco minutos de junio del mil novecientos noventa y dos.
- Sala Constitucional, Voto número 2197-92 de las catorce horas y treinta minutos del once de agosto de mil novecientos noventa y dos.
- Sala Constitucional, Voto número 782-93 de las dieciséis horas veinticuatro minutos del dieciséis de febrero de mil novecientos noventa y tres.

- Sala Constitucional, Voto número 1341-93 de las diez horas treinta minutos del veintinueve de marzo de mil novecientos noventa y tres.
- Sala Constitucional, Voto número 2273-93 de las dieciséis horas del veintiocho de mayo de mil novecientos noventa y tres.
- Sala Constitucional, Voto número 4788-93 de las ocho horas cuarenta y ocho minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres.
- Sala Constitucional, Voto número 5749-93 de las catorce horas y treinta tres minutos del nueve de noviembre de mil novecientos noventa y cuatro.
- Sala Constitucional, Voto número 633-94 de las quince horas dieciocho minutos del treinta y uno de enero de mil novecientos noventa y cuatro.
- Sala Constitucional, Voto número 1160-94 de las diez horas treinta minutos del dos de marzo del mil novecientos noventa y cuatro.
- Sala Constitucional, Voto número 2359-94 de las quince horas treinta y tres minutos del diecisiete de mayo del mil novecientos noventa y cuatro.
- Sala Constitucional, Voto número 3494-94 de las catorce horas y cuarenta y cuatro minutos del doce de julio de mil novecientos noventa y cuatro.
- Sala Constitucional, Voto número 5398-94 de las quince horas veintisiete minutos del veinte de setiembre de mil novecientos noventa y cuatro.
- Sala Constitucional, Voto número 321-95 de las catorce horas y cuarenta y ocho minutos del diecisiete de enero el mil novecientos noventa y cinco.

- Sala Constitucional, Voto número 1266-95 de las quince horas treinta y nueve minutos del siete de marzo de mil novecientos noventa y cinco.
- Sala Constitucional, Voto número 1822-85 de las quince horas cincuenta y cuatro minutos del cuatro de abril de mil novecientos noventa y cinco.
- Sala Constitucional, Voto número 2311-95 de las dieciséis horas doce minutos del nueve de mayo de mil novecientos noventa y cinco.
- Sala Constitucional, Voto número 3327-95 de las quince horas y cuarenta y dos minutos del veintisiete de junio de mil novecientos noventa y cinco.
- Sala Constitucional, Voto número 3063-95 de las quince horas treinta minutos del trece de junio de mil novecientos noventa y cinco.
- Sala Constitucional, Voto número 2379-96 de las once horas con seis minutos del diecisiete de mayo de mil novecientos noventa y seis.
- Sala Constitucional, Voto número 3444-96 de las quince horas doce minutos del nueve de julio de mil novecientos noventa y seis.
- Sala Constitucional, Voto número 5453-96 de las catorce horas cincuenta y siete minutos del dieciséis de octubre de mil novecientos noventa y seis.
- Sala Constitucional, Voto número 7065-97 de las diecisiete horas cuarenta y ocho minutos del veinticinco de octubre de mil novecientos noventa y siete.