

# CONCEPTOS INTRODUCTORIOS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

Elaborado por:  
**PhD. Michael Vásquez López MDET. MAF.**  
Julio 2017.

# CONCEPTOS INTRODUCTORIOS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

## INTRODUCCIÓN

Para entender la rama tributaria, independientemente, si se estudia Administración de Empresas, Contabilidad o cualquier otra carrera, se debe analizar el Derecho Financiero.

El Derecho Financiero es una rama del Derecho Público que reviste gran importancia para un país, ya que analiza las relaciones entre el Estado y los Administrados. Esta relación se da al establecer un sistema tributario que busca y recauda bienes de forma justa.

En esta unidad se analizan los conceptos de actividad financiera, poder tributario y los principios constitucionales tributarios de índole material.

## ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

La actividad financiera es la facultad encomendada por el Estado constitucionalmente que busca ingresos para solventar las necesidades públicas.

De la definición, se deducen dos conceptos de la actividad financiera, que serían los ingresos públicos y los gastos públicos. Ahora bien, se entiende por ingresos públicos, los ingresos generados por monopolios del Estado, los préstamos que el Estado pueda solicitar, los ingresos recabados por alquileres de inmuebles del Estado y finalmente las prestaciones tributarias.



Por otro lado, están los gastos públicos, que hacen referencia a las necesidades públicas, que están fundamentadas en la Constitución Política de Costa Rica, en la Ley N° 4755, que señala en su artículo 65:

“

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

”

Este artículo busca proteger a los ciudadanos y obliga al Estado a proveerle un techo digno donde vivir, por lo tanto, es una necesidad pública y un gasto público que solventar, como también la salud, seguridad, infraestructura, etc.

## **CARACTERÍSTICAS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA**

Las características de la actividad financiera del Estado son las siguientes:

- » Es una actividad pública, instrumental y jurídica. Es una actividad pública al ser desarrollada por entes públicos, como las instituciones autónomas, Municipales, etc.
- » La actividad financiera es instrumental, porque busca soluciones a necesidades públicas que están plasmadas en la Constitución Política.
- » Es una actividad jurídica ordenada por leyes y principios.



## PODER TRIBUTARIO

Diversos autores se refieren al poder tributario como: supremacía tributaria, potestad impositiva, potestad fiscal, poder de imposición, poder tributario, etc.

Giuliani (1993) define el poder tributario como “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de establecer obligaciones tributarias o de eximir de ellas a personas que se hallan en su jurisdicción” (p.325).

Por su lado, Berliri (1967) asegura que la potestad tributaria consistía “en el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales deriva o puede derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto, de respetar un límite tributario” (pp. 167-168).

En Costa Rica, la Sala Constitucional, en la sentencia 1341-93 de las 10:30 horas del 29 de marzo de 1993, se refiere al poder tributario de esta manera:

II).- EL PODER TRIBUTARIO - El llamado "Poder Tributario"- potestad soberana del Estado de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien conceder exenciones- no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política. Esa potestad de gravar, es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario y entre los principios constitucionales de la Tributación, se encuentran inmersos el Principio de Legalidad o bien, Reserva de Ley, el de Igualdad o de Isonomía, de Generalidad y de No Confiscación. Los tributos deben emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstos en la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (artículos 33, 40, 45, 121 inciso 13 de la Constitución Política)



Por lo tanto, se puede definir **el poder tributario como la facultad del Estado para exigir o eximir tributos**. Es importante aclarar que cuando se menciona al Estado, se hace referencia a la Asamblea Legislativa. La Asamblea tiene la facultad absoluta de establecer tributos o de eliminarlos.

Ahora bien, el principio del poder tributario se encuentra en la Constitución Política, la cual cita en artículo N° 18:

“

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

”

El deber de contribuir con los gastos públicos es la justificación para la Asamblea Legislativa para obtener los ingresos necesarios para cubrir las necesidades públicas. Sin embargo este poder tributario está limitado por la misma Constitución Política.

Dentro de la doctrina constitucional siempre se habla de la teoría de los pesos y contrapesos; eso es lo que mantiene el equilibrio en un Estado de Derecho como el costarricense, ya que se busca que el poder nunca descansa en un solo ente.

Un término que a veces se confunde con el poder tributario, es la competencia tributaria, cuyo fin es reforzar en el ámbito de aplicación de la norma tributaria. Es decir, se crea un tributo y en ese mismo acto estipula, quién va a ser el ente público encargado de administrarlo. Además se establece su campo de acción para realizar las labores tendientes a cumplir con la recaudación del tributo. La competencia tributaria se puede resumir como el grupo de atribuciones dadas a un ente público para que pueda hacer efectivo el poder tributario, de aplicar el tributo.

## JUSTICIA TRIBUTARIA

El poder tributario del Estado necesita ser limitado para que no se realicen actos abusivos contra el contribuyente; y para que el Estado no vaya en contra los sus propios ingresos.

Para entender qué es la justicia tributaria se deben analizar los principios constitucionales tributarios; específicamente el principio de igualdad. Al analizar los principios de justicia tributaria, se pueden apreciar problemas y soluciones concretas en la realidad tributaria de una legislación.

Valdés (1992) asegura que el estudio de los principios fundamentales es el trabajo preliminar necesario para una consideración eficaz de los problemas de orden práctico. Además agrega:

“

(...) estos principios constituirán una ayuda inapreciable para proporcionar una armazón de ideas generales dentro de la cual las ideas y los hechos particulares podrán encuadrarse de manera tal que ellos aparecerán en su verdadera relación con el conjunto, y no aislados e independientes (...) (pp.114-115).

”

Martín, Lozano, Casado & Tejerizo (1989) consideran que “los principios constitucionales son elementos básicos del ordenamiento financiero y ejes sobre los que se asientan los distintos institutos financieros” (p.107).

Navarro (1999) en la revista IVSTITIA, cita que los principios de justicia tributaria se podrían catalogar como “...el triunfo de la sustancia sobre la forma, (...) además por medio de su estudio se logra comprender el marco de acción constitucionalmente valido que en materia tributaria tienen tanto los poderes públicos y los contribuyentes”

Es decir, el proceder de todos los actores de la relación jurídica tributaria está sujeto a los principios de justicia, ya que son los mismos principios los que definen los ámbitos de acción de los poderes públicos y de los derechos y garantías de los contribuyentes.

**EL PROCEDER DE TODOS LOS ACTORES DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA ESTÁ SUJETO A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA, YA QUE SON LOS MISMOS PRINCIPIOS LOS QUE DEFINEN LOS ÁMBITOS DE ACCIÓN DE LOS PODERES PÚBLICOS Y DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES.**

Collado (2007) define **los principios constitucionales como “criterios generales, recogidos en la Constitución, que deben orientar y limitar la actuación de los poderes públicos (...)** Además concluye que esta definición “(...) debe hacerse extensible a los principios constitucionales en materia tributaria” (p.36).

Jarach (1996) señala que “deben considerarse como principios de la imposición aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración” (p.299).

Estos autores vienen a complementar la premisa de que los principios constitucionales que conforman la justicia tributaria tienen tres finalidades claras. La primera es regular la soberanía del Estado en el ejercicio del poder tributario. La segunda finalidad es darle derechos y garantías constitucionales al contribuyente. La tercera finalidad será la de orientar al legislador a la hora de la creación de las normas tributarias

## PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES MATERIALES Y FORMALES

Para el correcto análisis de la justicia tributaria, esta se divide en principios materiales y formales.

El problema en Costa Rica recae en que los principios materiales tributarios no están expresamente contemplados en la Constitución Política; esto acarrea problemas de claridad tanto a la Administración Tributaria como al contribuyente, debido a que la norma tributaria es muy técnica, y los únicos principios que se pueden encontrar claramente definidos son el principio de reserva de ley, el principio de generalidad y el de igualdad.

La Sala Constitucional de Costa Rica en el año 1992 en su Voto 3495-92 ha señalado, que la Constitución incluye no sólo lo que dice su texto, sino también todo lo que deriva de la corriente filosófico-política que encarna:

El Derecho de la Constitución, compuesto tanto por las normas y Principios Constitucionales,(...) le transmiten su propia estructura lógica y sentido axiológico, a partir de valores incluso anteriores a los mismos textos legislativos, los cuales son a su vez, fuente de todo sistema normativo propio de una sociedad organizada bajo los conceptos del Estado de Derecho, el régimen constitucional, la Democracia y la Libertad, de modo tal que cualquier norma o acto que atente contra los valores o principios -entre ellos los de racionalidad, razonabilidad y proporcionalidad-, o bien que conduzca a situaciones absurdas, dañinas o gravemente injustas, o a callejones sin salida para los particulares o para el Estado, no puede ser constitucionalmente válido.

La Sala Constitucional de Costa Rica, sustentándose en los principios de justicia tributaria, que han sido integrados en varios países, se ha dado a la labor de interpretar de forma sistemática y teleológica las diversas normas constitucionales que establecen derechos económicos y sociales.



La Sala Constitucional en el año 1995 emitió el Voto número 580-95, en el cual establece su sincronía con los principios tributarios:

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

El artículo 18 de la Constitución establece que los costarricenses deben contribuir a los gastos públicos, y el artículo 33 constitucional consagra el principio de igualdad, de manera que no podrá hacerse discriminación contra la dignidad humana.

Posteriormente, la Sala Constitucional de Costa Rica, extrae otros principios de justicia tributaria material fundamentados en el principio de igualdad y que no están expresamente establecidos, estos son: el principio de capacidad económica, el principio de progresividad y mínimo vital.

## EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD Y LA CAPACIDAD ECONÓMICA

En Costa Rica, el principio de generalidad tributaria no está claramente establecido; sin embargo, encaja en los artículos 18 y 19 de la Constitución Política:

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

**Artículo 19.** Los extranjeros tienen los mismos deberes y derechos individuales y sociales que los costarricenses, con las excepciones y limitaciones que esta Constitución y las leyes establecen.

Este principio dicta que todos deben contribuir con los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica.

El principio de generalidad, como bien conceptualizó el profesor Sainz de Bujanda (1993), significa “que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas” pero solamente deben tributar “aquellos que tengan la capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imponible tipificados en la ley” (p.104).

Kirchhof, Cardoso, Di Pietro, García, Rodríguez (1998) expresaron:

“

Esto implica que el deber de contribuir exige la solidaridad de “todos” los ciudadanos y extranjeros del país siempre y cuando desplieguen o manifiesten una riqueza gravable ya que la generalidad es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición (p.157).

”

9

Calvo (2006) plantea que "la capacidad económica ya cubre la generalidad: quien la tiene queda sujeto y quien carece de ella exento (...) la generalidad significa una declaración abstracta y de ahí su relieve político y la capacidad económica es una situación concreta ante un tributo determinado" (p.50)

El principio de generalidad se ubica en el contexto de la palabra todos, ya que se refiere no solo a los ciudadanos de un país en específico sino a todos, ya sean personas físicas o jurídicas

La premisa de Calvo es válida, pero no se comparte, ya que la generalidad debe estar expresamente en la norma; en el derecho no se puede asumir, debe estar plasmado en la ley para que surta efecto.

**LOS PRINCIPIOS TRABAJAN COMO UN BLOQUE, QUE LIMITA, PERO A LA VEZ GUÍA AL LEGISLADOR A LA HORA DE CREAR LA NORMA TRIBUTARIA Y TAMBIÉN ORIENTA A LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS EN SU ACTUAR.**

El principio de generalidad es citado por Martín y cols. (1999): "Constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho, o negocio jurídico que sea indicador de capacidad económica" (p.54).

Es decir, no se sostiene una tesis de generalidad que exima al legislador, mucho menos que permita al aplicador de la norma sujetar a la imposición situaciones no tipificadas de manera cierta y distinta en la creación de cada tributo.

Los principios trabajan como un bloque, que limita, pero a la vez guía al legislador a la hora de crear la norma tributaria y también orienta a los funcionarios públicos en su actuar.

Ahora bien, existen las exenciones que se utilizarán debidamente fundamentadas en el principio de igualdad, ya que se pretende el trato igualitario, para impedir repercusiones fiscales desproporcionales que podrían caer en una inconstitucionalidad.

La exención se crea por ley y al igual que el tributo tiene un presupuesto de hecho, que cuando se da, exime del pago del tributo.

El Voto 5398-94 de la Sala Constitucional de Costa Rica, de las quince horas veintisiete minutos, del veinte de setiembre de mil novecientos noventa y cuatro señala:

En este sentido cabe recordar que nuestro ordenamiento jurídico reconoce la potestad tributaria del Estado a nivel constitucional, de manera que corresponde a la Asamblea Legislativa la facultad de: "Establecer los impuestos y contribuciones nacionales..." (artículo 121 inciso 13.) de la Constitución Política), constituyendo así, obligación para los costarricenses pagar las cargas públicas establecidas por el Estado para contribuir con los gastos públicos, obligación que tiene rango constitucional en los términos del artículo 18 Constitucional, y que en virtud del principio de igualdad, consagrado en el artículo 33 Constitucional, no cabe hacer excepciones ni establecer situaciones de privilegio por la que se establezcan exenciones de pago de los impuestos establecidos, correspondiendo al Poder Ejecutivo disponer la recaudación de las rentas nacionales (artículo 140 inciso 7.) de nuestra Carta Magna).

En la sentencia se aprecia que la generalidad es una condición esencial del tributo, por lo que resulta inadmisibles un tributo destinado a una parte del público y que exima a otra parte.



Por el lado de la jurisprudencia española, Collado (2007) cita la sentencia constitucional 96/2002 del año 1996, en su Fundamento Jurídico 7 dice:

“

(...) cualquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte, también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario (p.43).

”

Cualquier sujeto que revela capacidad económica debe contribuir sin excepción, a menos que sea la ley quien exonere. El principio de generalidad busca que toda persona que manifieste riqueza gravable, que se manifieste de una manera concreta y clara en el tributo, debe contribuir. Además, se prohíbe la existencia de privilegios fiscales sino están debidamente fundamentados, con el fin de mantener una igualdad.



## PRINCIPIO DE IGUALDAD Y CAPACIDAD ECONÓMICA

Calvo (2006) concibe este principio como “la obligación que tienen los poderes públicos de gravar igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes” (pp.58-59).

Amatucci (2001) explica que

El principio de igualdad exige un derecho tributario que no esté predestinado a permitir comportamientos estratégicos y, por tanto, que sea neutral ante las formas jurídicas y la competencia y, de este modo, sea capaz de vincular una misma consecuencia fiscal a idénticos hechos económicos (p.332)

Giuliani (1997) asegura que este principio busca asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones lo que permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonables.(p.369).

Martín y cols. (1999) cita la sentencia que se dio en España, el 26 de abril de 1990, que resume el principio “no toda desigualdad de trato supone una infracción, (...) solo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable”. (pp.113-114).

La referencia del principio de igualdad se extrae del estudio del artículo 33 de Costa Rica, el cual dice: “Toda persona es igual ante la ley y no podrá practicarse discriminación alguna contraria a la dignidad humana.”



La aplicación del principio de igualdad se refiere a la proporcionalidad de los impuestos. Las cuotas deben ser desiguales para producir sacrificios iguales para la generalidad; de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, de esta forma se infiere el principio de capacidad económica.

La Sala Constitucional de Costa Rica en 1993 en el Voto 4788-93 ha manifestado en cuanto a los principios de razonabilidad, proporcionalidad y progresividad:

(...) El trato es proporcional, en la medida que se aplica una norma general para todas las personas que se encuentran bajo los mismos presupuestos de hecho, o lo que es lo mismo, para un sector; el medio es racional, porque crea un nexo evidente entre la finalidad y los supuestos de hecho, por medio del trato y es razonable, porque hace efectivo el principio constitucional de igualdad frente a las cargas públicas.

En el voto de la Sala se aprecia la influencia positiva de la doctrina española, ya que analiza de mejor forma el principio de igualdad y la aplicación de la proporcionalidad y razonabilidad.

**EL PRINCIPIO DE IGUALDAD ES EL FACTOR CENTRAL, EL CUAL SE DEBE ENTENDER EN COORDINACIÓN CON LOS OTROS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA, PERO ESPECIALMENTE CON EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD.**

Nos parece importante como antítesis, el agregar el pensamiento de García Belsunce (1982) que señala que el principio de igualdad no constituye una garantía para el contribuyente y “solo podrá invocarse si la pretendida falta de justicia o de equidad del tributo puede sustentarse en su irrazonabilidad” (p.104).

El principio de igualdad es el factor central, el cual se debe entender en coordinación con los otros principios de justicia tributaria, pero especialmente con el principio de progresividad. La conexión entre estos principios resulta en una exigencia de igualdad real al legislador de promover la igualdad.

Un ejemplo de la aplicación de este principio, se encuentra en Costa Rica, cuando se creó un régimen fiscal especial para el beneficio de la Municipalidad de Golfito que estaba en crisis debido a la retirada de las compañías de banano. En el año 1995, la Sala Constitucional de Costa Rica en el voto 321-95 expresa que:

(...) este régimen constituye un medio de solución de los problemas socioeconómicos de una zona deprimida para alcanzar la igualdad. (...) De manera que el propósito de tales programas o de legislación, como la aquí analizada, es el de, no sólo evitar la desigualdad individual versus individuo, sino también la desigualdad entre diversos grupos humanos.

En esta sentencia, se plantea como el tributo puede tener una finalidad ajena a la de recibir ingresos. En la doctrina, la finalidad que busca disuadir una conducta o por el contrario, busca que se produzca esa conducta. Esto recibe el nombre de extra fiscalidad.

En este caso, el legislador buscaba provocar una conducta específica en los habitantes del país. A través de los incentivos fiscales, la zona se vería beneficiada con compras, que ayudarían a nivelar la situación del pueblo, en relación con otros, para así dar una igualdad de condiciones en el país.

En este caso, el poder tributario, fundamentado correctamente en los principios de justicia tributaria para diseñar tributos o beneficios con finalidades extra fiscales que produzcan efectos concretos que busquen la igualdad tributaria en todo el país.



# EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA, PROGRESIVIDAD, NO CONFISCATORIEDAD Y MÍNIMO VITAL

## 1. CAPACIDAD ECONÓMICA

El principio de capacidad económica es uno de los principios de los cuales no se encuentran plasmados en el artículo 18 de la Constitución Política; sin embargo, la Sala Constitucional de Costa Rica, por medio del *aggiornamento*, expresa su pertenencia al cuerpo constitucional al señalar lo siguiente en 1993 en su voto 5749-93:

(...) Lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas, en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente, que cada uno contribuya para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva o económica.

La Sala Constitucional de Costa Rica en el Voto 5652-97 de 1997 define la capacidad económica como:

“

(...) La magnitud sobre la que se determina la cuantía de los pagos 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 sometida a imposición (...).

”

Por otra parte, Martín (1999), definen la capacidad económica como el “conjunto de discriminaciones cuantitativas y cualitativas que califican a la mera fuerza económica, a la mera riqueza.” Esta capacidad establece “un trato igual o desigual entre los contribuyentes” proporcionando la igualdad que comentábamos supra. (p.61)

Micheli (1974) explica que por capacidad económica se entiende “la potencialidad económica del sujeto de ser sometido a un tributo, en cuanto aquella exacción coactiva se realiza si existe un hecho o una circunstancia (el llamado presupuesto) que sea económicamente valorable” (p.43).

Ferreiro (2006) define la capacidad económica como la “forma tributaria de la igualdad y de la generalidad: todos deben pagar conforme a su capacidad” (p.283).

Continúa Ferreiro (1998) al señalar:

La capacidad económica (...) es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias. Es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Un modo de aplicarlos que se haya hoy universalmente consagrados (...) Para que la generalidad e igualdad en la esfera tributaria adquieran una dimensión práctica y efectiva, los tributos han de repartirse (...) de acuerdo, fundamental y principalmente, con las exigencias del principio de capacidad económica (p.407).



## 2. CLASIFICACIÓN

La capacidad económica o contributiva se puede clasificar en dos tipos, absoluta y relativa.

La absoluta se considera como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria. Sainz de Bujanda (1993) define a la capacidad económica absoluta como “la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas” y la capacidad económica relativa como el “criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria” (p.107).

Kirchhof y Cols. (1998) definen que la capacidad económica absoluta es “la razón de ser (la ratio) o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir”; que la capacidad económica es la “aptitud para contribuir” y que la capacidad económica relativa “es la medida, razón o proporción de cada contribución, individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos”. Se debe contribuir “según la capacidad que se tiene” y esta capacidad económica debe reflejarse en el hecho imponible y sus aspectos esenciales (p.158).

**EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA, AL SER UN PRINCIPIO TRIBUTARIO DEBE ESTAR EN MENTE DEL LEGISLADOR AL MOMENTO DEL DISEÑO DEL HECHO GENERADOR, ESTO ES, ESTAR EN LAS BASES IMPONIBLES, Y SERVIR COMO MEDIDA DEL TRIBUTO EN LA ECONOMÍA DE CADA CONTRIBUYENTE.**

El principio de capacidad económica, al ser un principio tributario debe estar en mente del legislador al momento del diseño del hecho generador, esto es, estar en las bases imponibles, y servir como medida del tributo en la economía de cada contribuyente. Además, esta medida debe tomar en cuenta los principios de mínimo vital y de no confiscatoriedad del tributo, para cumplir con otra función de los principios que recae en la protección efectiva de los derechos del contribuyente.

### 3. PROGRESIVIDAD

Según Sainz de Bujanda (1993) el principio de progresividad es considerado como la forma de conseguir la efectiva igualdad, es decir, "la carga tributaria se reparta en forma más que proporcional atendiendo al nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes" (p.118).

El principio de progresividad es la relación del principio de igualdad y el de capacidad económica. Este principio supone que si hay un aumento en la base imponible, debe haber un aumento proporcional en la deuda tributaria, sin llegar a ser confiscatorio.

Pérez (2003) señala que "debe ponerse de relieve que la progresividad es un carácter que afecta, no a cada figura tributaria singular, sino al conjunto del sistema. Lo cual exige lógicamente que en éste tenga un peso suficientemente importante los impuestos con carácter progresivo" (p.50)

En palabras de Pérez, 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 la riqueza.

La postura de Rodríguez (1992) indica que "los principios de igualdad y progresividad constituyen el núcleo duro que inspira todo el sistema tributario justo" (p.45).

Jarach (1983) señala:

La progresión es una medida adecuada de la capacidad contributiva en los impuestos personales, que toman como hechos reveladores de esa capacidad la renta, o el patrimonio o el gasto total del contribuyente, mientras que no es adecuada para los casos de impuestos reales, que gravan manifestaciones aisladas de riqueza (p.295).

El voto 5652-97 de la Sala Constitucional de Costa Rica de 1997 resolvió sobre el principio de progresividad lo siguiente:

“

(...)Si bien es cierto la progresividad constituye uno de los rasgos característicos de sistema tributario moderno y debe ser utilizada como un instrumento para respetar el principio de igualdad, en tanto es un medio, también, de redistribución de la renta y concreción del principio de justicia material, eso no significa que la ausencia de progresividad en todo el sistema tributario o en parte de él, constituya, indefectiblemente, una infracción constitucional, por quebranto a los principios aludidos(...).

”

#### **4. NO CONFISCATORIEDAD**

El principio de no confiscatoriedad se presenta según Martin (1999) como “un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad, cuya finalidad es impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas o una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta” (p.59).

Ferreiro (2006) dice que confiscar es privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco (p.286).

El tributo debe ser dirigido a la generalidad de los contribuyentes según su capacidad económica y aplicando la igualdad, se crearán diferentes categorías de contribuyentes para que respondan según su capacidad económica, para no caer en tributos que absorban el patrimonio, convirtiéndose en tributos confiscatorios.

**EL TRIBUTO DEBE SER DIRIGIDO A LA GENERALIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES SEGÚN SU CAPACIDAD ECONÓMICA Y APLICANDO LA IGUALDAD, SE CREARÁN DIFERENTES CATEGORÍAS DE CONTRIBUYENTES PARA QUE RESPONDAN SEGÚN SU CAPACIDAD ECONÓMICA, PARA NO CAER EN TRIBUTOS QUE ABSORBAN EL PATRIMONIO, CONVIRTIÉNDOSE EN TRIBUTOS CONFISCATORIOS.**

Solamente podría haber confiscatoriedad, cuando hayan tributos directos porque el contribuyente es quien lo soporta y no los indirectos que se repercuten.

La confiscatoriedad no solo puede provenir de la aplicación de un solo gravamen, sino de la totalidad del sistema tributario.

Para aclarar esta afirmación se debe mencionar el término presión tributaria, la misma puede ser tanto individual, sectorial o

nacional. La presión tributaria se puede definir como la relación de la carga tributaria con las rentas de los contribuyentes.

Ahora bien, si la presión tributaria es progresiva o pierde su balance por un nuevo tributo que aumenta más en relación con otros tributos y la riqueza de los sujetos pasivos, surge un tributo confiscatorio, que afecta al sistema tributario al violentar los principios de justicia.

El principio de no confiscatoriedad busca limitar el poder tributario del Estado al tener como objeto de protección la renta disponible de los contribuyentes.



El Voto 5749-93 de la Sala Constitucional de Costa Rica de 1993 señala que:

(...) 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 (...)

El Voto 2657-2001 del 2001 de la Sala Constitucional, señala:

(...) el principio de no confiscatoriedad constituye, al igual que los ya mencionados, un límite sustancial al poder tributario del Estado, pues establece que el derecho de propiedad se ve lesionado si el Estado absorbe una parte sustancial de la renta o del capital gravado de una actividad razonablemente explotada. Es por ello que la doctrina mayoritaria, en esta materia, sostiene que la finalidad confiscatoria de un tributo solo 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 palabras de Sainz de Bujanda (1993) no puede ser diseñado un tributo que “suponga la destrucción del patrimonio que los contribuyentes ostentaban antes de su entrada en vigor” (p.111).

El Voto de la Sala Constitucional número 633-94 de las quince horas dieciocho minutos del treinta y uno de enero de mil novecientos noventa y cuatro destaca:

La Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado. El impuesto es un medio de política económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. (...) Si la Constitución en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías.



## 5. MÍNIMO VITAL

Martin (1996) se refieren al mínimo vital como “la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular” (p.60).

Sobre el mínimo vital, todos están de acuerdo en que debe haber un mínimo exente que permita al contribuyente sufragar sus gastos inmediatos y el de su familia.

Es importante la mención de que el principio de mínimo vital, no era reconocido como principio de justicia tributaria material.

El principio de mínimo vital se encuentra en el artículo 57 de la Constitución Política que plantea:

“

**Todo trabajador tendrá derecho a un salario mínimo, de fijación periódica, por jornada normal, que le procure bienestar y existencia digna. El salario será siempre igual para trabajo igual en idénticas condiciones de eficiencia.**

”

La determinación del mínimo 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 ordenamiento jurídico.

Al ser el poder tributario parte del poder financiero, el mismo siempre será aplicado por las políticas que influyan al legislador en ese momento histórico.



## BIBLIOGRAFÍA

- Asamblea Legislativa de Costa Rica: Ley 4755 del 3/5/1971. Disponible en: [http://www.pgr.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_repartidor.asp?paraml=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=89974&strTipM=TC](http://www.pgr.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_repartidor.asp?paraml=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=89974&strTipM=TC)
- Amatucci, A. (2001). *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Primero. Colombia: Editorial Temis S.A.
- Berliri A. (1967). *Principios de Derecho Tributario Vol. I*. Madrid, España: Editorial de Derecho Financiero
- Calvo, R. (2006). *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, (10<sup>a</sup> ed.), Editorial Aranzadi S.A., Navarra
- Cors, F.X. (1991). *Los principios de justicia tributaria en la L.G.T. Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Collado, M. (2007). *Derecho Tributario. Parte General*, (2<sup>a</sup> ed.), Barcelona: Atelier
- Cubero, A.M. y VAA. (2001). *Derecho Financiero Constitucional*, Edición Especial del Número 109/110 de Revista Española de Derecho Financiero, Civitas Ediciones, S.L., Madrid.
- García, H.A. (1982). *Temas de Derecho Tributario*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.
- Ferreiro Lapatza, J.J. (2006). *Curso de Derecho Financiero Español*, 25<sup>a</sup> ed., Marcial Pons, Madrid.
- Jarach, D. (1983).: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires: Editorial Cangallo.

## BIBLIOGRAFÍA

- Kirchhof, P., Cardoso da Costa, J.M., Di Pietro, A., García Añoveros, J., Rodríguez Bereijo, A. (1998). *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Tirant lo blanch, (2ª ed.). Valencia.
- Martín, J., Lozano, C., Casado G., Tejerizo López, J.M. (2002). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (13ª ed.). España: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.).
- Martin, J., Lozano, C., Poveda, F. (1999). *Derecho Tributario* (4ª ed.). Pamplona: Aranzadi
- Micheli, G.A. Revista de Ciencias Jurídicas, N° 24, *Premisas para una teoría de la potestad de imposición, Mes de Julio, Universidad de Costa Rica*, Facultad de Derecho, San José, 1974.
- Sainz de Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho Financiero* (10ª ed.), Madrid: Universidad Complutense, Sección de Publicaciones
- Torrealba, A. y Rodríguez, R.: *Importancia de la incorporación de principios de justicia tributaria en las constituciones políticas* en Revista IVSTITIA N°65, mayo, 1992.
- Pérez, F. (2003). *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General, 13ª Ed. Madrid: Editorial Civitas
- Rodríguez, A. (1992). *El Sistema Tributario en la Constitución*, Editorial Civitas S.A., en Revista Española de Derecho Constitucional, N°36.
- Valdés Costa, R. (1992). *Instituciones de Derecho Tributario*. Argentina: Ediciones Depalma.
- Valencia, A. (1989). *Derecho Civil*. Tomo I. Bogotá: Temis
- Villegas, H. (1987). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, (4ª ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma

The logo for ILUMNO is displayed in white, uppercase letters on a bright orange rectangular background. The letters are bold and sans-serif. The letter 'O' is stylized with a white circular cutout in its center. The background of the entire page is a dark blue geometric pattern of overlapping triangles, with a large, semi-transparent dark blue circle centered in the middle.

ILUMNO