

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS FORMALES

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

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS FORMALES

LOS PRINCIPIOS FORMALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Según Torrealba y Rodríguez(1992) el plano formal busca “que la tributación sea reflejo de la voluntad popular expresada a través del órgano representativo por excelencia, es decir el Parlamento” (p.13). También se puede decir que este plano provee las reglas esenciales de formalidad para el establecimiento de los tributos, es decir, el plano formal da las reglas del juego y por ende garantías.

Los principios formales buscan regular que los procesos establecidos en la ley se cumplan a cabalidad, es decir que los pasos se respeten, por eso se dice que los principios formales regulan el debido proceso en la aplicación de las leyes.

EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

A. ORIGEN DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

Para conocer este principio constitucional tributario, es necesario conocer el refrán o premisa que destaca sobre este; que dice que “no hay imposición sin representación” (*no taxation without representation*).

Con el tiempo, se identifica este principio en una ley promulgada bajo el reinado de Inglaterra de Eduardo I, denominada ley de tallagio non concedendo, la cual declara que el rey o su descendencia no tienen el poder de gravar sin el consentimiento de los diversos estratos representativos de la sociedad de aquel entonces (arzobispos, obispos, condes, barones, caballeros, burgueses, etc.).

El Parlamento inglés, convocado por el rey Eduardo III, declaró y decretó que, en lo sucesivo, nadie podría ser obligado a prestar dinero al rey contra de su voluntad, porque tal disposición está en contra de la razón y a las libertades del Reino.



En 1689, el Parlamento inglés impuso la Declaración de Derechos, al príncipe Guillermo de Orange para poder suceder al rey Jacobo II.

Dentro de los enunciados de este documento se establece que el rey no podía crear o eliminar leyes o impuestos sin la aprobación del Parlamento y que no puede cobrar dinero para su uso personal, sin la aprobación del Parlamento.

En Francia, en el siglo XV y XVI, el principio de reserva de ley no se practica efectivamente. Se plasma luego de las transformaciones presentadas en la Revolución Francesa, en el artículo 14 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano del año 1789.

En Estados Unidos de América, el principio se puede encontrar en la Declaración de Derechos de Virginia del 12 de junio de 1776, en su artículo 6, luego se adoptó esta premisa en su Constitución de 1787, la cual tuvo una gran influencia en los demás países del continente americano, entre ellos Costa Rica.

En Costa Rica, el principio de reserva de ley viene desde la primera Carta Magna, que sería la Constitución de Cádiz; en ella se ubica el principio en el artículo 131, inciso decimotercero¹.

Posteriormente, en los años de 1821 a 1823, entró a regir el Pacto de Concordia de la Provincia de Costa Rica. El 17 de marzo de 1823, entra a presidir el primer estatuto político de la provincia de Costa Rica, que dicta en su artículo 33, las atribuciones de la Diputación *“decretará los atributos o contribuciones que sirvan de base a la hacienda pública.”*

¹ El Artículo 131, señala que dentro de las facultades de las Cortes está la de *establecer anualmente las contribuciones e impuestos*. Seguidamente la Constitución de Cádiz, en su Título VII, tocante a las contribuciones, se agregó en el Artículo 338 que *“las Cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas, generales, provinciales o municipales, subsistiendo las antiguas, basta que se publique su derogación o la imposición de otras.”* El artículo 340, por su parte destaca que *“las contribuciones serán proporcionales a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.”* Finalmente, en el artículo 343, se señala la potestad de *“si al Rey pareciere gravosa o perjudicial alguna contribución, lo manifestará a las Cortes por el secretario del Despacho de Hacienda, presentando al mismo tiempo la que crea más conveniente sustituir.”* En estos artículos, si se comparan con los artículos ya citados de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano del año 1789, se pueden percibir sus grandes similitudes: en ambos documentos se busca garantizar la representación de los ciudadanos al entregar la responsabilidad de emitir las leyes fiscales al Parlamento, para que sea el único encargado de crearlas.



B. CONCEPTO Y FUNDAMENTO

El principio de reserva de ley es el resultado del encuentro y combinación de una premisa vista desde dos enfoques. El primero se da del derecho romano: *nullum tributum sine lege*, el cual refleja la necesidad de una ley formal en materia tributaria. El segundo enfoque se da del derecho consuetudinario que postula: *no taxation without representation*; la misma destaca la importancia de la representación del pueblo para que el tributo sea válido.

El primer enfoque busca consagrar la supremacía del Poder Legislativo para imponer tributos y el segundo, busca afirmar la razón política de la ley como expresión de la voluntad general del pueblo.

El principio de reserva de ley rige con respecto a todos los tributos, impuestos, tasas y contribuciones especiales y no solo respecto de los primeros.

Con relación a los fundamentos de este principio, según algunos, radicaría en que la imposición de una obligación tributaria importa una limitación a la garantía constitucional de la libertad individual y al derecho de propiedad; lo cual puede establecerse sólo en virtud de una ley que respeta los preceptos constitucionales que salvaguardan estas garantías y derechos.



En la medida que se acepte el principio de reserva de ley, este se va convirtiendo en un instrumento complejo de participación y control en la determinación de los recursos tributarios, se reduce la posibilidad de permitir el ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria.

EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ENCUENTRA SU FUNDAMENTO EN LA NECESIDAD DE GARANTIZAR EL DERECHO DE PROPIEDAD QUE RECONOCE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA EN EL ARTÍCULO 45.

El enunciado de no taxation without representation contiene la exigencia de autoimposición o consentimiento del impuesto, a través de la representación de los contribuyentes.

Esta exigencia de la autoimposición se ha complementado a la garantía individual frente a las intromisiones arbitrarias, hacia la esfera de libertad y propiedad del contribuyente.

El principio de reserva de ley se debe percibir como una herramienta al servicio de un interés colectivo (bien común); es la reafirmación de la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las cargas tributarias.

El principio de reserva de ley encuentra su fundamento en la necesidad de garantizar el derecho de propiedad que reconoce la Constitución Política en el artículo 45².

El tributo representa una limitación a este derecho y exige una parte de la riqueza del contribuyente a favor del Estado.

²El artículo 45 de la Constitución Política reza que "la propiedad es inviolable; a nadie puede privarse de la suya si no es por interés público legalmente comprobado, previa indemnización conforme a la ley. En caso de guerra o conmoción interior, no es indispensable que la indemnización sea previa. Sin embargo, el pago correspondiente se hará a más tardar dos años después de concluido el estado de emergencia."

Por tanto, es indispensable que la creación o modificación de tributos sean dados por la decisión del Parlamento.

Cubero (2001) señala que el fundamento del principio de reserva de ley es que logra establecerse como una garantía democrática de autoimposición; es decir, los tributos necesitan de nuestro consentimiento. Este consentimiento se consigue a través de nuestros representantes elegidos democráticamente (p.219).

La primacía de la Ley adquiere especial relieve en el ámbito tributario por ser éste el ordenamiento más directamente relacionado con el derecho de propiedad de los ciudadanos; o dicho de otra manera, relacionado con nuestros bolsillos.

El principio de reserva de ley provee seguridad jurídica o certitud del Derecho, y es que conociendo lo que se debe tributar, se logrará tributar idóneamente.

Pérez (2003) señala que el principio de reserva de ley tiene una fundamentación no unívoca, sino plural, aunque dentro de las exigencias o razones que abonan dicho principio, sobresale, la relativa a la garantía de democracia y de publicidad en el procedimiento de establecimiento de los tributos (p.42)



C. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de reserva de ley está ligado al Poder Legislativo, ya que como señala Calvo (2006) “este es su destinatario lógico y jurídico, es una exigencia constitucional al citado poder de que legisle sobre determinadas materias, y además, que esta normativa tenga un contenido mínimo y esencial” (p.68).

En otras palabras, el Poder Legislativo tiene la obligación de establecer una ley con un contenido esencial y conforme a los principios de justicia tributaria.

EL PODER LEGISLATIVO TIENE LA OBLIGACIÓN DE ESTABLECER UNA LEY CON UN CONTENIDO ESENCIAL Y CONFORME A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

La reserva de ley que se concede al Poder Legislativo es de orden jerárquico máximo. Por lo tanto, el Poder Legislativo no puede renunciar a esta potestad y solo puede delegar sobre la materia reservada en la Constitución. Sin embargo, la delegación debe ser mínima y

limitada, para evitar que la incertidumbre jurídica y la arbitrariedad, se incorporen en la aplicación de la norma, creando la necesidad del habitante de acudir a los tribunales constitucionales a imponer un Amparo.

El principio de legalidad, como explica Calvo (2006) “es la exigencia de una cobertura legal, que por lo demás se requiere a toda actividad administrativa” (p.69).

Este principio reconoce la capacidad de la Administración Pública para dictar normas jurídicas (potestad reglamentaria). La Administración no es únicamente una ejecutora de las leyes, sino que también es una fuente de normas autónomas.

La Administración no pueda iniciar actuación alguna sin que una norma previa atribuya la potestad correspondiente.

El principio de legalidad de la Administración, ya no es referido únicamente a un tipo de norma específico (ley en sentido estricto), sino al ordenamiento jurídico entero, como por ejemplo: actos con valor de ley, reglamentos ejecutivos, reglamentos autónomos, circulares, estatutos, principios generales del derecho, costumbre, jurisprudencia, etc.; que resulta concordante con lo dispuesto en los artículos 6, 7, 8 y 11 de la Ley General de la Administración Pública³.

La Sala Constitucional de Costa Rica, en reiteradas ocasiones se ha referido a los contenidos del principio de legalidad que se consagra en el artículo 11 de la Constitución Política. El artículo 11 postula que *“los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes. La acción para exigirles la responsabilidad penal por sus actos es pública.”*

³Artículo 6º.-1. La jerarquía de las fuentes del ordenamiento jurídico administrativo se sujetará al siguiente orden: a) La Constitución Política;b) Los tratados internacionales y las normas de la Comunidad-Centroamericana; c) Las leyes y los demás actos con valor de ley; d) Los decretos del Poder Ejecutivo que reglamentan las leyes, los de los otros Supremos Poderes en la materia de su competencia; e) Los demás reglamentos del Poder Ejecutivo, los estatutos y los reglamentos de los entes descentralizados; y f) Las demás normas subordinadas a los reglamentos, centrales y descentralizadas. 2. Los reglamentos autónomos del Poder Ejecutivo y los de los entes descentralizados están subordinados entre sí dentro de sus respectivos campos de vigencia. 3. En lo no dispuesto expresamente, los reglamentos estarán sujetos a las reglas y principios que regulan los actos administrativos.

Artículo 7º.1. Las normas no escritas -como la costumbre, la jurisprudencia y los principios generales de derecho- servirán para interpretar, integrar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento escrito y tendrán el rango de la norma que interpretan, integran o delimitan.2. Cuando se trate de suplir la ausencia, y no la insuficiencia, de las disposiciones que regulan una materia, dichas fuentes tendrán rango de ley.3. Las normas no escritas prevalecerán sobre las escritas de grado inferior.

Artículo 8º.-El ordenamiento administrativo se entenderá integrado por las normas no escritas necesarias para garantizar un equilibrio entre la eficiencia de la Administración y la dignidad, la libertad y los otros derechos fundamentales del individuo.

Artículo 11.-1. La Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento, según la escala jerárquica de sus fuentes.2. Se considerará autorizado el acto regulado expresamente por norma escrita, al menos en cuanto a motivo o contenido, aunque sea en forma imprecisa.



Dicho principio establece que los actos de la Administración deben estar regulados por la norma escrita, que significa, el sometimiento a la Constitución, la ley, y las normas del ordenamiento jurídico, o sea, el principio de juridicidad de la Administración.

Del principio de legalidad desarrollado en el artículo 11 de la Constitución Política, se derivan dos aspectos trascendentales del Estado de Derecho.

El primero, el principio de regulación mínima o discrecionalidad, que establece la necesidad de que el sujeto y el fin del acto administrativo estén siempre reglamentados, y alternativamente el contenido o el motivo, también se puede sintetizar en que es la competencia del funcionario público para realizar sus tareas, siempre y cuando este regulado en la ley.

El segundo aspecto es sobre el principio de reserva de ley, en el cual la regulación de derechos originarios como la propiedad y la libertad, son patrimonio exclusivo de la ley emanada del Poder Legislativo.

El principio de reserva de ley en materia tributaria se considera como una premisa irrefutable del Derecho Tributario. Constituye una garantía para los contribuyentes de que sea la Asamblea Legislativa quien regule la materia correspondiente a los tributos.

La reserva de ley implica una doble prohibición: la primera prohibición recae sobre el Poder Ejecutivo y de cómo este poder no puede regular la materia impositiva, y la segunda prohibición sería para la Asamblea Legislativa, de no delegar sus atribuciones. Esta vertiente proviene de los principios inherentes a la separación de poderes de los estados modernos.



El Poder Legislativo tiene por virtud de la reserva, no sólo la potestad libre de legislar sobre la materia reservada, sino el deber institucional de hacerlo sin delegarla.

El principio de reserva de ley en materia tributaria fue desarrollado por la Corte Suprema de Justicia, entonces en sus funciones de jurisdicción constitucional, en la resolución de las ocho horas del veintinueve de noviembre de mil novecientos setenta y tres, expresa lo siguiente:

(...) II. El principio de "reserva de ley" en materia tributaria resulta de lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, a cuyo tenor corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa "establecer los impuestos y contribuciones nacionales"; atribución que, con arreglo al artículo 9º ibídem, no podría la Asamblea delegar en el Poder Ejecutivo, al que tampoco sería lícito invadir la esfera del legislador en ejercicio de las facultades reglamentarias que le otorga el artículo 140 inciso 3º de la misma Constitución. El problema consiste, pues, en definir qué se debe entender por "establecer los impuestos"(...)

III.- Establecer significa "instituir", y también "ordenar, mandar, decretar", de acuerdo con el Diccionario de la Lengua. Establecer un impuesto es, por lo tanto, ordenar o decretar una cierta carga tributaria; o sea, dicho con más amplitud, crear el tributo y determinar "los objetos imponibles, las bases y los tipos (...)"

Por ende, cuando se encuentra en la realidad del ordenamiento jurídico una violación de estas premisas, se tendrán dos resultados. Si se violenta el principio de legalidad, se está en frente de una ilegalidad, en cambio, si se violenta la reserva de ley, el resultado a venir será una inconstitucionalidad.



D. LA IRRETROACTIVIDAD Y LA SEGURIDAD JURÍDICA

El concepto de irretroactividad de las normas se justifica basado en el principio de seguridad jurídica. Se trata de proporcionar confianza al contribuyente permitiéndole prever objetivamente el marco normativo aplicable a su situación; es decir, darle las reglas del juego.

Además brinda conocimiento y certeza sobre la normativa vigente, excluyendo cambios sorpresivos en el régimen tributario aplicable o que se aplique una nueva normativa en su perjuicio. Valencia (1989) asegura:

“

En general, el efecto retroactivo está prohibido por razones de orden público. Las personas tienen confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas (p.184).

”

La jurisprudencia constitucional ha venido aplicando este principio en 3 planos:

En el primer plano, se tiene a la seguridad jurídica como conocimiento y certeza del derecho positivo. El segundo plano, se percibe como la confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico. El tercer plano, se ve como una posibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros.

El principio de seguridad jurídica procede de la interpretación sistemática y finalista de la Constitución, que se ve reflejada en varias normas constitucionales y ligadas al principio de interdicción de la arbitrariedad.

Por el otro lado, el principio de irretroactividad se fundamenta en el artículo 34 de la Constitución Política que dice:

“

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

”

Villegas (1987) expresa que cuando se da “el acaecimiento del hecho imponible genera un derecho adquirido en el contribuyente: el derecho de quedar sometido al régimen fiscal imperante al momento en que se tuvo por realizado o acaecido ese hecho imponible” (p.175).

Se puede decir, que el principio de irretroactividad establece que en ninguna norma o acto administrativo se puede pretender surtir efectos jurídicos sobre situaciones de hecho ya pasadas, derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas.



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
- 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^a ed.), Editorial Aranzadi S.A., Navarra
- Cors Meya 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^a ed.), Barcelona: Atelier
- Cubero, A.M. y WAA. (2001). *Derecho Financiero Constitucional*, Edición Especial del Número 109/110 de Revista Española de Derecho Financiero, Civitas Ediciones, S.L., Madrid.
- García, (1982). *Temas de Derecho Tributario*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.
- Ferreiro, J. (2006). *Curso de Derecho Financiero Español*, 25^a 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 Añoberos, 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*. (4º 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 Navas, A. y Rodriguez Vindas, 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, 13ªEd. 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.
- 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 consists of the word "ILUMNO" in a bold, white, sans-serif font. The letter "O" is replaced by a white circle with a small gap at the top, giving it a modern, circular appearance. The text is centered within a solid orange rectangular background.

ILUMNO