

**CONSTITUCION POLITICA Y  
DERECHO TRIBUTARIO**  
**Principios constitucionales tributarios**

*No taxation without representation*      *Nullum tributum sine lege*

*No tributos sin representación*      *El tributo es nulo sin ley*

**Dr. Jorge Enrique Romero Pérez (\*)**  
Catedrático Emérito Universidad der Costa Rica

(Recibido 8/10/19 • Aceptado 21/11/19)

---

(\*) Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid, España.  
Abogado y Notario Público, Máster en Sociología y cuatro años de estudios  
en Economía por la Universidad de Costa Rica.  
E-mail: jorgerp10@gmail.com  
Cel: (00-506) 8733-4774

**Resumen:** La Constitución Política establece el marco fundamental del Derecho Tributario, que desde su origen en la Revolución Francesa definió que la materia de los impuestos, está restringida para el ámbito de la ley, emanada del Poder Legislativo, siéndole al Poder Ejecutivo vedado imponer tributos, restringiendo su acción a la vía reglamentaria.

**Palabras clave:** Constitución Política, ley, Derecho Tributario, Revolución Francesa, impuestos, Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, reglamento

**Abstract:** The Political Constitution establishes the fundamental framework for Tax Law that, since its origin dating back to French Revolution, defined that tax matters are restricted to the scope of laws issued by the Legislative Branch, being the Executive Branch banned from assessing taxes, thus restricting its actions to regulatory jurisdiction.

**Keywords:** Political Constitution, Law, Tax Law, French Revolution, Taxes, Legislative Branch, Executive Branch, Regulations.

## **INDICE**

Introducción

- 1.- La Revolución Francesa
- 2.- Constitución Política de Costa Rica
- 3.- Concepto de Derecho Tributario
- 4.- Principios constitucionales en materia tributaria:
  - a) capacidad económica
  - b) Igualdad
  - c) Igualdad tributaria
  - d) Irretroactividad
  - e) Seguridad jurídica
  - f) Generalidad
  - g) No confiscación
  - h) Progresividad
  - i) Razonabilidad
  - j) Reserva de ley tributaria
  - k) Respeto a los derechos humanos
  - l) Doble imposición o tributación
  - ll) Proporcionalidad y razonabilidad
- 5.- El principio constitucional de no confiscación en Alemania, Argentina, España y Francia

Conclusión

Léxico

Bibliografía

## INTRODUCCIÓN

Se hará una exposición en torno a los principios constitucionales referidos a la materia tributaria; haciendo énfasis en el aspecto de la no confiscación, punto esencial de algunas prácticas del Poder Público, de carácter arbitrario y abusivo.

Con la creación de la Sala Constitucional en 1989 (hace ya 30 años) existe una sede jurisdiccional eficaz para acudir a ella en defensa de la Constitución Política. En materia tributaria existe una cantidad relevante de sentencias que permiten el conocimiento, estudio y análisis en este campo.

La intención de este escrito es contribuir a ese cúmulo de información en este terreno específico y concreto de interés para los habitantes de este país.

### 1) La Revolución Francesa

*El objetivo del gobierno constitucional es conservar la república; el del gobierno revolucionario es fundarla.* Maximilien Robespierre (*Los principios del gobierno revolucionario, 25 de diciembre de 1793*; Rials, op. cit., pág. 27).

En la *Declaración del Hombre y del Ciudadano* (26 de agosto de 1789):

Artículo 13 se estableció que: *para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la Administración es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades.*

Artículo 14: *Los ciudadanos tienen derecho a constatar, por sí mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, a consentirla libremente; a informarse de su empleo, y a determinar su cuota, su asiento, su cobertura y su duración.*

Artículo 15: *la sociedad tiene derecho a pedir cuentas de su administración a cualquier agente público.*

Artículo 16: *una sociedad en la que no está asegurada la garantía de los derechos ni determinada la separación de poderes, carece de Constitución.*

Constitución (de Francia) del 3 de setiembre de 1791, título III, capítulo 3 , sección primera, artículo primero, del ejercicio del Poder Legislativo:

*La Constitución delega exclusivamente en el Cuerpo Legislativo los poderes y funciones siguientes: ...*

*2) fijar los gastos públicos;*

*3) establecer las contribuciones públicas y determinar su naturaleza, su cuota, su duración y el modo de percibir las (...)*

*Título V, artículo primero: las contribuciones públicas serán debatidas y fijadas cada año por el Cuerpo Legislativo (...)* .

De este modo, la potestad de imponer impuestos o tributos pasó del rey, en el sistema monárquico (*Antiguo Régimen*) al Poder Legislativo, con la República burguesa .

**Antiguo Régimen** Alexis de Tocqueville (1805-1859) en su obra *El antiguo régimen y la revolución*, (Paris, 1858); y, el libro de Hipolyte Taine (1828-1893): *Los orígenes de la Francia contemporánea*, (Paris: 1875 , 2 vols.), definieron las características de lo que llamaron el antiguo régimen. Se concibió como antiguo régimen lo perteneciente al pasado, lo anterior, lo extinto, porque la revolución hizo la ruptura y el quiebre histórico, abriéndose la época del nuevo régimen. (Péronnet, op. cit., págs.. 21 a 25)

Sólo el Poder Legislativo puede establecer tributos, mediante la representación popular de los integrantes de este Poder. Se trata del principio conocido como de reserva de ley.

El Poder Ejecutivo no puede fijar, ampliar ni poner impuestos, si lo hace, incurre en una inconstitucionalidad .

Existe una tentación de violar la Carta Magna en esta materia de los impuestos, de parte de los respectivos agentes públicos. Por ello, la vigilancia sobre este abusivo comportamiento, debe ser permanente.

Uno de los logros de la burguesía triunfante en la Revolución Francesa, fue que los impuestos sólo el Poder Legislativo los podía forjar e imponer, como una reacción contra la Realeza que los fijaba a su entero gusto.

A partir de este triunfo de la burguesía, se han dado frecuente intentos (unos fallidos y otros no) del Poder Ejecutivo de imponer tributos.

En nuestro país, gracias a la Sala Constitucional, existe un importante espacio jurisdiccional para frenar, limitar, detener, y contener esos inconstitucionales intentos del Poder Ejecutivo.

## **2) Constitución Política de Costa Rica**

Competencia exclusiva del Poder Legislativo en materia tributaria

Artículo 121, 13: Corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa establecer los impuestos nacionales y autorizar los municipales.

La Sala Constitucional, en el expediente 08-009534-0007-CO, voto 11219 del 2008, afirmó que:

Resulta absolutamente consustanciales al Estado Social y Democrático de Derecho, la potestad tributaria (artículo 121, inciso 13 de la Constitución Política) y el principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas (artículos 18 y 34 constitucionales)

Artículo 18

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

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.*

## **3) Concepto de Derecho Tributario**

*El Derecho Tributario es la rama del derecho financiero que se encarga del estudio y regulación de los tributos; y, de las obligaciones que de ellos se derivan. De este modo, se encarga de regular la relación que surge entre Administración y contribuyente al producirse el hecho que origina el tributo.*

*El Derecho Tributario constituye, en su definición más general, la rama derivada del Derecho Financiero, que regula la constitución, aplicación y ejecución de los tributos. Siendo el poder tributario, una de las manifestaciones de la soberanía del Estado (Sánchez, Op. Cit., 2013, pp. 32-33).*

Por lo que corresponde al Derecho Financiero, éste regula la adquisición, distribución y ejecución de los recursos económicos obtenidos por el Estado. De este modo, el Estado adquiere la mayor parte de sus recursos económicos mediante los tributos (Sánchez, *ibidem*, p. 32).

#### 4) Principios constitucionales en materia tributaria

(Entre otras fuentes: Priscilla Sánchez, 2013, op. cit.; Merino, et al , 2018, op. cit.).-

*De acuerdo, por ejemplo, con los votos de la Sala Constitucional 2197-92 y 2359-94* los principios constitucionales en la materia tributaria son, entre otros , los siguientes:

- a) De legalidad o de reserva de ley: sólo mediante la ley se pueden establecer, cambiar, modificar o derogar impuestos
- b) De igualdad ante la ley; y, de igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas

En el *Derecho Tributario* existen dos corrientes de limitaciones al poder tributario:

- a) Los *principios generales de índole constitucional*, entre los que se enlistan los de legalidad, también conocidos como reserva de ley; el de *igualdad* o isonomía, en su doble forma de igualdad ante la ley y el de la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas; el de *generalidad*, en virtud del cual el tributo se debe aplicar abarcando la totalidad de las categorías de personas o de bienes previstas en la ley y no a una parte de ellas; el de *no confiscación*, como consecuencia del principio constitucional de inviolabilidad de la propiedad privada; y,
- b) *Limitaciones de orden público*:  
La doble imposición consiste en agravar dos veces a la misma persona o a la misma cosa, concepto que abarca tanto la doble tributación por la misma autoridad, como la doble afectación por autoridades diferentes actuando en forma concurrente.  
Para la existencia de la doble afectación se requiere que exista unidad de sujeto pasivo, de objeto de tiempo y de impuesto. Existe doble o múltiple imposición cuando las mismas personas o los mismos bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo por parte de dos o más sujetos con poder tributario. (Voto Sala Costitucional 2359-1994)

- c) De generalidad, por el cual se debe abarcar la totalidad de las categorías de personas o de bienes previstas en la ley
- d) De no confiscación, como efecto del principio de inviolabilidad de la propiedad privada (Fajardo, pág. 47)

Por su parte Peralta, indica que:

*Los principios constitucionales tributarios constituyen verdaderas limitaciones al ejercicio del Poder Tributario, una vez que son especiales manifestaciones de los derechos y garantías fundamentales del ciudadano contribuyente. En el fondo, dichos principios son una exigencia de moralidad tributaria guiada conforme a los valores de justicia, solidaridad, seguridad y garantía de la libertad de los individuos. Esos principios son la primera garantía de los contribuyentes contra la arbitrariedad y el abuso del poder; se encuentran necesariamente en una relación de interdependencia y equilibrio, sin que exista ningún tipo de jerarquía entre ellos. (cit, 2015, pág. 107).-*

### **a) Capacidad económica**

El tributo se aplica de acuerdo a la capacidad económica. Sin embargo, el impuesto al consumo se aplica a todos por igual. El impuesto de la renta, se aplica de acuerdo a la renta de cada cual (Sánchez, op. cit., 2014).-

El reglamento es una norma subordinada a la Constitución y a la ley; no pudiendo violar estas superiores normas jurídicas.

Este principio cumple con una finalidad garantista del derecho de propiedad (Martín Queralt et al, p. 158).

### **b) Igualdad**

Ese principio impide que existan tratamientos discriminados de manera arbitraria.

*En toda sociedad compuesta por diferentes clases de ciudadanos, es necesario que una de esas clases sea superior a las demás.*

*Es por eso que los niveladores no hacen sino cambiar y pervertir el orden natural de la cosas, sobrecargan el edificio social colocando el techo donde la solidez de la construcción requeriría la base. (Burke, op. cit., p. 129)*



*El hombre es por naturaleza un animal religioso* (Burke, cit., p. 224).

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

No todo tratamiento diferente, en sí mismo, constituye una violación al artículo 33 constitucional. No se deben hacer diferencias entre dos o más personas que se encuentren en una misma situación jurídica o en condiciones idénticas, sin que pueda pretenderse entonces un trato igual cuando las condiciones entre ambos individuos o grupos de individuos son desiguales (voto Sala Constitucional 9974 del 2005).

### **c) Igualdad tributaria**

Como efecto directo de la norma constitucional que manda la igualdad ante la ley (artículo 33), se debe dar una igualdad de trato ante los tributos y las cargas públicas.

Artículo 33 constitucional:

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

Voto 10153-01 de la Sala Constitucional:

*El principio de igualdad tributaria consiste en la obligación de contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica.*

Voto 1732-91 de la Sala Constitucional:

*El principio de igualdad tributaria consiste en que no se hagan diferencias entre dos o más personas que se encuentren en una misma situación jurídica o en condiciones idénticas, sin que pueda pretenderse un trato igual cuando las condiciones o circunstancias son desiguales*

### **d) Irretroactividad**

Los tributos pueden surtir efectos hacia el futuro; no, hacia atrás.

El artículo 34 constitucional manda que:

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

Este principio consolida el de la seguridad jurídica.

Voto 1635- 90 de la Sala Constitucional

(Fuente: Costa Rica: Sala Constitucional, Poder Judicial, *Revista de Jurisprudencia Constitucional*, tomo No. 5, octubre a diciembre de 1990, pág. 317).

*Esta Sala Constitucional, basándose en la doctrina del artículo 34 de la Constitución, que impide dar a las leyes efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas (...) declara inconstitucional el decreto ejecutivo No. 18.995-P-MAG-MEC-H-MOPT del 8 de mayo de 1989 .-*

Voto 1876 de 1990 de la Sala Constitucional

(Fuente: Costa Rica: Sala Constitucional, Poder Judicial, *Revista de Jurisprudencia Constitucional*, tomo No. 5, octubre a diciembre de 1990, pág. 485).

*Las garantías individuales no son meramente formales , sino que son sobre todo materiales (...) se excluye de la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo el núcleo de los derechos fundamentales, entre ellos, de manera muy especial, la libertad personal y el patrimonio (voto salvado del Magistrado Rodolfo Piza Escalante).*

### **e) Seguridad jurídica**

*Debe existir seguridad jurídica para los contribuyentes; que son los administrados y por ende la parte débil en la relación jurídica tributaria.*

### **f) Generalidad**

Se debe abarcar la totalidad de las categorías de personas o de bienes previstas en la ley . No se permiten las exclusiones con relación a personas o bienes, lo cual sería discriminatorio e inconstitucional.

El tributo se aplica a la generalidad de las personas contribuyente.

El artículo 18 constitucional manda:

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

*El voto 687-96 de la Sala Constitucional*, afirma que el principio de generalidad debe estar concebido de tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador, será sujeto del impuesto.

### **g) No confiscación**

Robespierre en su *Propuesta de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en la Convención Nacional, 24 de abril de 1793*, indicó que:

*VI. La propiedad es el derecho que tiene cada ciudadano a gozar y disponer de la porción de los bienes que le garantiza la ley XIV. El pueblo es el soberano (...)*

*XVI. La ley es igual para todos*

*XIX. En todo Estado libre, la ley debe sobre todo defender la libertad pública e individual contra los abusos de la autoridad de los gobernantes (...)*

*XXVII. La resistencia a la opresión es consecuencia de los demás derechos del hombre y del ciudadano (Žizek, op.cit., pp. 158, 159 y 160).*

Este principio es un efecto de la inviolabilidad de la propiedad privada.

Tiende a evitar que se ejecute la *confiscación* (el Estado priva de posesiones a una persona sin compensación alguna).

Esta práctica estatal de la confiscación, tiende a ser relativamente frecuente de parte del Estado, siendo necesaria la acción de las personas afectadas ante el Poder Judicial, con el fin de neutralizar esta inconstitucional gestión gubernamental.

El artículo 40 constitucional manda:

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

*Sánchez* cita una sentencia del 22 de junio de 1995, del *Tribunal Constitucional Alemán* que determinó que el máximo del impuesto al patrimonio es el 50% de la renta a un contribuyente (op. cit., 2013, p. 64).-

*Carrillo* (op. cit., 2014, pág. 133) expresa que el principio de no confiscatoriedad no se encuentra expresamente señalado en la Carta Magna; Ello no implica que no sea reconocido por la doctrina y la jurisprudencia nacional.

Esta autora cita a *Torrealba*, cuando éste señala que (2001, pág. 89): en la *Constitución Política*, el límite deriva implícitamente de la relación entre el numeral 18 (deber de contribuir) con el artículo 45 (derecho de propiedad) y el numeral 40 (prohibición de penas confiscatorias).

En este punto concreto de la exposición presente, se debe tener en cuenta como observación relevante, que los países ricos, desarrollados o del primer mundo no son comparables con los países subdesarrollados o pobres, como es evidente.

En las *naciones ricas o desarrolladas*, los niveles de los impuestos pueden ser altos, ya que las condiciones globales de estos países le dan a los contribuyentes a cambio de la capacidad tributaria de sus contribuyentes: educación, salud, carreteras, etc., también de alto nivel; mientras que en *los países pobres o subdesarrollados*, la retribución en estos aspectos vitales son sensiblemente menores, además de la presencia de los niveles de corrupción (ocultos y manifiestos) en las *naciones pobres*.

*Carrillo* (op. cit. 2014, pág. 133) cita a *Fajardo* (op. cit. 2005) indicando:

*Fajardo Salas*, en igual sentido que *Torrealba*, deriva el principio de no confiscatoriedad de los *numerales constitucionales*:

artículo 11: legalidad e interdicción de la arbitrariedad

artículo 33: igualdad

artículo 34: irretroactividad

artículos 39 y 41: debido proceso

artículos 40: no confiscatoriedad

artículo 45                      derecho de propiedad

artículo 50                      promoción del bienestar de los habitantes mediante la organización y estímulo de la producción y el más adecuado reparto de la riqueza como función estatal.

*Fajardo* afirma que ha sido la jurisprudencia del juez constitucional, la que ha extraído del artículo 40 constitucional, como un límite del poder tributario, cuando de establecer tributos se trata o de sanciones aplicables a infracciones tributarias, el principio de no confiscación o no confiscatoriedad en materia tributaria (op. cit. pág. 274, punto 231) .-

La sentencia de la Sala Primera No. 580-F- 2007 afirma que:

*El poder tributario no puede llegar a niveles cuantitativos tales, que vacíen el derecho de propiedad al exponer al sujeto pasivo de la obligación contributiva a cargas que se encuentren por encima de los niveles razonables de sus rentas. De ahí que la doble imposición, aunque viable, está vedada cuando implique una afectación al principio de no confiscatoriedad.*

Agregando que:

*Si bien se establece un deber de contribuir a las cargas públicas, los gravámenes que se impongan para tales efectos, deben ponderar en forma razonable la capacidad contributivas de los sujetos pasivos de modo que no se transformen en medios impositivos que cercenen su propiedad y posibilidades de desarrollo económico .-*

Sentencia 12218 del 2009 de la Sala Constitucional:

*Si la Constitución Política en su artículo 45 establece que la propiedad privada es inviolable, y en su artículo 40 manda que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías .*

Se considera confiscatorio el gravamen que absorbe una parte sustancial de la operación gravada

Sentencia 3732 del 2014 de la Sala Constitucional

*Los impuestos no pueden absorber una parte sustancial de la renta o riqueza gravada ... dicha restricción no deriva del propio sistema tributario, sino de la necesidad de respetar el derecho constitucional de propiedad .*

*La delimitación concreta de lo que constituye una “parte sustancial” de la renta o capital deberá definirse frente a los casos concretos pues, depende no solo de las condiciones específicas de los sujetos pasivos sino también de la finalidad y objetivos del tributo.- (Ver: Giuliani Fonrouge, vol. I, páginas:376-380)*

## **h) Progresividad**

Propuesta de Maximilien Robespierre (1758-1794) de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, impresa por orden de la Convención Nacional:

(...) XII. Los ciudadanos cuya renta no exceda lo necesario para su subsistencia, están exentos de contribuir a los gastos públicos. Los demás deben contribuir a ellos progresivamente, según la magnitud de su fortuna (Zizek, op. cit., pp. 157 a 161).

El tributo debe ser progresivo o proporcional, es decir, a mayor ingreso mayor impuesto.

En la realidad hay impuestos que son regresivos. Los contribuyentes pagan de modo igualitario; a todos se les cobra el impuesto sin importar su diferente capacidad económica, lo cual beneficia a los más ricos. Un ejemplo de esta situación es el impuesto al consumo.

El voto 4788-93 de la Sala Constitucional afirmó:

*El artículo 18 constitucional dispone que es obligación de los costarricenses contribuir para los gastos públicos (...) el principio de progresividad responde a una aspiración de justicia, que se refleja en la máxima de que paguen proporcionalmente más impuestos quienes cuentan con un mayor nivel de renta, lo que lleva implícito (...) el principio de interdicción del tributo confiscatorio.*

## **i) Razonabilidad**

El voto 5374 del 2003 de la Sala Constitucional afirmó, respecto de la razonabilidad, lo siguiente:

*Razonabilidad:* utilización de la razonabilidad técnica y jurídica

*Ponderativa:* valoración que se hace respecto de un antecedente, con manifestación de capacidad económica, que requiera un tributo, que sea proporcionada.

*De igualdad:* ante situaciones iguales, las consecuencias serán iguales, para evitar la arbitrariedad.

*Respecto del fin:* se analiza si el fin previsto por la norma jurídica subalterna no quebranta los fines de la Carta Magna.

### **j) Reserva de ley tributaria**

Responde al criterio de que sólo el Poder Legislativo puede regular la materia tributaria, quedándole sólo al Poder Ejecutivo la potestad reglamentaria, para el desarrollo de la legislación tributaria.

El reglamento es una norma subordinada a la Constitución y a la ley; no pudiéndose por la vía del reglamento ampliar los tributos establecidos mediante la ley.

Este principio cumple con una finalidad garantista del derecho de propiedad (Martín Queralt et al, p. 158).

### **k) Respeto a los derechos fundamentales**

Debe existir de parte del Estado, parte fuerte de la relación tributaria, respeto a los derechos fundamentales de los administrados, es decir, de los contribuyentes.-

*En los principios del gobierno democrático es donde debéis buscar las reglas de vuestra conducta política. Robespierre* (Martínez, op. cit., p.85).

En el marco del respeto a los derechos humanos, se puede indicar lo siguiente:

No toda ley requiere ser reglamentada, para su aplicación.

Si la ley manda que se debe reglamentar, el Poder Ejecutivo tiene que proceder de conformidad. Aunque el incumplimiento del Poder Ejecutivo de reglamentarla, NO excusa ni impide la aplicación de la ley correspondiente.

La norma reglamentaria solo puede desarrollar la ley, dentro del límite preciso de ésta.

De acuerdo a la división de poderes públicos en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo está subordinada a la Ley y a la Constitución Política. (Fuente: Costa Rica: Sala Constitucional, Poder Judicial, Revista de Jurisprudencia Constitucional, tomo No. 5, octubre a diciembre de 1990, voto de la Sala Constitucional No. 1463 de 1990; pág. 186.).

*Como tesis de principio puede afirmarse que la potestad reglamentaria no es un poder-deber en sí mismo (...) La reglamentación se otorga al Poder Ejecutivo como instrumento que facilita el ejercicio de administrar (voto 1463-90 idem).*

### **I) Doble imposición o tributación:**

Existe cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto (votos Sala Constitucional 3494 y 4511, ambos de 1994).-

Le corresponde la juez, en cada caso analizar las circunstancias de la tributación, que será lógicamente variables, al momento de analizar el efecto confiscatorio del impuesto (votos Sala Constitucional 5749 de 1993 y 6806 del 2002).

### **II) Proporcionalidad y Razonabilidad**

La Constitución Política 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 (voto Sala Constitucional 11079 del 2015)

## **5.- El principio constitucional de la no confiscación en Alemania, Argentina, España y Francia**

(Fuente: Carrillo, 2014, pp. 107 a 131)

### **a) Alemania**

Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Constitucional Alemán, del 22 de junio de 1995:

*Bajo las condiciones del actual derecho tributario, en donde el patrimonio ya se encuentra gravado mediante los impuestos de ventas y rendimientos; y, donde además es objeto de impuestos indirectos, no queda mucho espacio de conformidad con la Constitución Política para una tributación adicional (p. 112).-*



## **b) Argentina**

Corte Suprema de Justicia de la Nación, voto 866 XLII del 3 de julio del 2009

*Esta Corte ha señalado, en forma reiterada y de manera invariable que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Considerando 7).-*

*La facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del Gobierno, pero ese poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo (Considerando 10).-*

*En reiteradas oportunidades esta Corte Suprema ha señalado que el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas (Considerando 10).-*

## **c) España**

Artículo 31.1 de la Constitución Española:

*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

### **Tribunal Constitucional Español**

Voto 245 del 29 de setiembre del 2009, II Fundamentos jurídicos No.3:

*El precepto constitucional citado dispone que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica mediante un sistema tributario inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio (Pleno. Auto 245/2009 del 29 de setiembre del 2009; publicado en el Boletín Oficial del Estado No. 266 del 4 de noviembre del 2009).-*

#### **d) Francia**

Sentencia del Tribunal Constitucional Francés, del 29 de diciembre del 2012:

*El principio de igualdad no es respetado cuando el tributo revistiera un carácter confiscatorio; o, hiciera recaer sobre una categoría de contribuyentes, una carga excesiva en relación con sus facultades contributivas* (Carrillo, p. 124).-

#### **Conclusión**

Los principios constitucionales en materia tributaria son esenciales en el marco del Estado Democrático, Social y Ecológico de Derecho.

La arbitrariedad y el irrespeto al Derecho Constitucional, generados por los ámbitos gubernamentales, ameritan la defensa del entero sistema jurídico.

Los impuestos o tributos, son susceptibles de una manipulación anti-jurídica por parte de los administradores públicos, que se olvidan fácilmente de estar sujetos al Derecho; siendo la clave de la Democracia, la subordinación de estos agentes públicos al interés general de los administrados en el obligado marco del Estado de Derecho.

*La Revolución Francesa* fue un hito trascendental en la configuración de lo que sus gestores y actores, llamaron la República, como sistema de gobierno democrático.

En este largo, difícil y complejo camino hacia la realización de un efectivo Estado de Derecho, la Sala Constitucional en sus 31 años (1989 al presente) ha logrado robustecer nuestra Democracia en su respectivo anclaje jurídico.

## Léxico

(Fuente: Marino, Isaac; director (2018) Derecho Financiero y Tributario (Madrid: Tecnos, pp. 625 a 631)

*Base imponible:* medición concreta de la capacidad económica puesta de manifiesto por el sujeto pasivo al realizar el hecho imponible.

*Base liquidable:* es el resultado de restar de la base imponible las reducciones establecidas en la normativa de cada tributo

*Contribuyente:* sujeto pasivo de la deuda tributaria

*Defraudación fiscal:* falta de ingreso- total o parcial- de la deuda tributaria debida por el contribuyente resultante de una declaración incorrecta o la ocultación de datos de relevancia fiscal ante la administración tributaria.

*Fraude a la ley tributaria:* operaciones efectuadas por el contribuyente con el fin de obtener una reducción de la deuda tributaria

*Hecho imponible:* presupuesto previsto en la ley respectiva, que origina el nacimiento de la obligación tributaria

*Impuesto:* tributo exigido al contribuyente

*Infracción tributaria:* acciones u omisiones dolosas o culposas en que incurre el contribuyente

*Principio de proporcionalidad:* por el cual se garantiza la correlación entre la obligación tributaria y las obligaciones formales que pueden ser exigidas a los contribuyentes.

*Procedimiento sancionador:* por el cual la administración tributaria impone sanciones a los contribuyentes que han infringido la normativa tributaria respectiva.

*Sujeto activo:* el que tiene la potestad para imponer y exigir el pago del tributo respectivo.

*Sujeto pasivo:* el que tiene la obligación de realizar el pago del tributo respectivo.

*Tasa:* contribución especial que paga el contribuyente a cambio de la prestación de servicios públicos

*Tributo:* prestación dineraria exigida por la administración tributaria a los respectivos contribuyentes.

## Bibliografía

- Alvarez, Juan Manuel, director (2015) *Derecho Constitucional, Financiero y Tributario local* (Buenos Aires: Ad Hoc )  
(2014) *Las sanciones tributarias frente a sus límites*  
(Buenos Aires: Ad Hoc )
- Amador, María (2017) *Análisis jurisprudencial del tratamiento tributario de las operaciones entre empresas vinculadas, a la luz de los precios de transferencia y los mecanismos de presunción*  
(San José: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. Tesis de Licenciatura)
- Armandi, Marco (1999) Robespierre. *Dizionario delle idee*  
(Roma: Editori Riuniti)
- Apestegui, Luisana (2019) *Análisis del delito de fraude a la hacienda pública: una aproximación desde el Derecho Penal y el Derecho Tributario*  
(San José: Universidad de Costa Rica, Tesis de Licenciatura, Facultad de Derecho)
- Asorey, Rubén, co- director et al (2018) *Derecho Tributario: reflexiones*  
(Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario; y, Aduanero)
- Burke, Edmund (1978) *Reflexiones sobre la Revolución Francesa*  
(Madrid: Centro de Estudios Constitucionales)
- Calvo Ortega, Rafael; Juan Calvo Vérguez (2018) *Curso de Derecho Financiero* (Pamplona: Cívitas- Thompson Reuters)
- Carrillo, Ana María (2014) *El principio constitucional de no confiscación. Aplicación en el ordenamiento jurídico tributario*  
(San José: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. Tesis de Licenciatura)

- Casado, Gabriel et al (2002) *Fraude y evasión fiscal*  
(San José: Investigaciones Jurídicas S A)
- Cazorla, Luis (1985) *Derecho Financiero y Tributario* (Madrid: Cívitas)
- Cortés, Eduardo (2019) *Ley 9635, fortalecimiento de las finanzas públicas Impacto en el régimen municipal*  
(San José: Ed. Guayacán)
- De Tocqueville, Alexis (1987) *Revolución y sociedad*  
(San José: LibroLibre)
- Fauchois, Yann (1989) *Chronologie politique de la Revolution 1789-1799* (Belgique: Marabout)
- Furet, Francois (1999) *La Révolution en débat* (Paris: Éd. Gallimard)  
Et al (1999) *1789 La Commémoration* (Paris: Éd. Gallimard)
- Giuliani, Carlos (2001) *Derecho Financiero*, volúmenes I y II  
(Buenos Aires: Depalma )
- Godechot, Jacques; Présentation (1970) *Les Constitutions de la France depuis 1789* (Paris: Garnier- Flammarion)
- Guevara, Marcelo (2016) *La consulta tributaria: análisis jurídico a la luz de la reforma al Código de normas y procedimientos tributarios introducida mediante ley No. 9069*  
(San José: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. Tesis de Licenciatura)
- Jiménez, Humberto (2013) *Curso de Derecho Bancario*  
(San José: UNED )
- Heras, José (2001) *Diccionario de mercados financieros*  
(Barcelona: Gestion 2000 S A)

Jiménez, Kerllyn (2015) *El deber de información fiscal frente al principio de no autoincriminación: el fraude de ley en el procedimiento sancionador tributario*

(San José: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho.  
Tesis de Licenciatura)

Leandro, Guillermo (2003) *Transformación del impuesto general sobre las ventas en un auténtico impuesto sobre el valor agregado*

(San José: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho.  
Tesis de Licenciatura)

Linnebank, Geert, editor jefe (2001) *Glosario de términos financieros*  
(Madrid: Reuters)

Marcuse, Robert (2002) *Diccionario de términos financieros & bancarios* (Bogotá: Eds. Ecoe)

Marín, Melissa (2015) Alcances de la acción siete del “*plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*” de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, en el concepto actual de establecimiento permanente en Costa Rica (San José, Costa Rica, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, tesis de Licenciatura en Derecho).-

Marino, Isaac; director (2018) *Derecho Financiero y Tributario*

(Madrid: Tecnos)

Martin, Juan et al (2018) *Curso de Derecho Financiero y Tributario*

(Madrid: Tecnos )

Martínez, Ana; *Estudio preliminar, traducción y notas*, (1989)

*La Revolución Francesa en sus textos* (Madrid: Tecnos)

Martínez, Miguel et al (2012) *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario* (Madrid: Iustel )

Navarro, Pamela; *compiladora y coordinadora general* (2019)

IVA y RENTA 2019; *leyes, reglamentos y otras disposiciones actualizadas derivadas de la ley 9635 de fortalecimiento de las finanzas públicas*

(San José: Editorial EDiNexo)

Orozco, Víctor (2008) *La fuerza de la constitución* (San José: IJSA)

Peralta, Carlos (2015) *Tributación y derechos fundamentales. Los principios Constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica*

(San José: Revista de Ciencias Jurídicas No. 138. Universidad de Costa Rica- Colegio de Abogados)

Pérez, Fernando (2014) *Derecho Financiero y Tributario, parte general*

(Navarra, España: Cívitas- Thompson Reuters)

Péronnet, Michel (1985) *Vocabulario básico de la Revolución Francesa*

(Barcelona: Ed. Crítica)

Plazas, Mauricio (2016) *Derecho de la hacienda pública y Derecho Tributario* (Bogotá: Ed. Temis )

Quirós, Cristiana (2006) *Análisis jurisprudencial del tratamiento tributario de los financiamientos entre empresas vinculadas en Costa Rica*

(San José: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. Tesis de Licenciatura)

Ramírez, Paola (2018) *Defraudación fiscal en compras por internet: impacto en el sistema aduanero- tributario costarricense*

(San José: Universidad de Costa Rica, Sistema de Estudios de Posgrado en Administración Pública Tesis de Maestría, en Aduanas y Comercio Internacional)

Rials, Stéphane (1987) *Textos políticos franceses*

(México: Fondo de Cultura Económica, Breviario No. 339)

Rolle, Claudio et al (1988) *La Revolución Francesa en sus documentos*

(Santiago de Chile: Ediciones Universidad Católica de Chile – Hachette)

Salas, Mario (2005) *Evolución del ente fiscalizador y recaudar de los tributos en Costa Rica : connotación histórica y perspectiva actual*

(San José: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. Tesis de Licenciatura)

Sanguinetti, Horacio; estudio preliminar, selección, traducción y notas (1972) *Robespierre. La razón del pueblo*

(Buenos Aires: Ediciones La Bastilla)

Sánchez, Priscilla (2019) *Ley del impuesto al valor agregado y su Reglamento (IVA). Anexo Disposiciones transitorias de la ley de fortalecimiento de las finanzas públicas Tabla de tarifas del tarifas del impuesto sobre el valor agregado*

(San José: Investigaciones Jurídicas S A)

(2014) *Manual del impuesto sobre la renta*

(San José: Investigaciones Jurídicas S A)

(2013) *Manual de Derecho Tributario*

(San José: Investigaciones Jurídicas S A)

Sieyès, Emmanuel (1989) *Programa para una revolución*

(México: Universidad Nacional Autónoma de México: Facultad de Ciencias Políticas y Sociales)

Spissa, Rodolfo (2008) *Acciones y recursos en materia tributaria*

(Buenos Aires: Lexis Nexis)

Tiffer, Carlos (2019) *Derecho Penal Tributario*

(San José: Ed. Jurídica Continental)

Torrealba, Adrián (2018) *Derecho Tributario Iberoamericano*

(Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario; y, Aduanero)



(2009) *Derecho Tributario* (San José: Ed. Jurídica Continental )

(2001) *Principios de aplicación de los tributos*

(San José: Ed. Investigaciones Jurídicas)

Uckmar, Víctor et al (2014) *Manual de Derecho Tributario Internacional*

(San José: Editorial Jurídica Continental- Instituto Costarricense de Estudios Fiscales)

Vidales, Leonel (2003) *Glosario de términos financieros, contables, administrativos, económicos, legales y computacionales*

(Universidad Autónoma de Baja California- Plaza y Valdés editores)

Villalobos, Enrique (2013) *Derecho Tributario y Financiero*

(San José: Editorial Iuricentro)

Varela, Diana (2015) *El derecho a la no incriminación en el sistema tributario costarricense*

(San José: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. Tesis de Licenciatura)

Villalobos, Karen (2017) *El tratamiento de la información financiera en el Derecho Tributario costarricense*

(San José: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. Tesis de Licenciatura)

Whittingham, Elizabeth (2005) *Las pruebas en el proceso tributario*

(Bogotá: Ed. Temis )

Wood, Mark, editor en jefe (1998) *Glosario Reuters de términos económicos y financieros Internacionales* (México: Reuters)

Zizek, Slavoj (2007) *Presentación de Robespierre, virtud y terror*

(Madrid: Akal)