

LA DIMENSIÓN CONSTITUCIONAL DEL DEBER DE TRIBUTAR

MSc. Minor José Soto Fallas*

RESUMEN

Es necesario dimensionar la utilidad de los principios en la ciencia del derecho tributario en el marco jurídico constitucional en el cual pretenden aplicarse. Se pretende un acercamiento al deber de contribuir, consagrado en los sistemas constitucionales español y costarricense, ambos Estados sociales y democráticos de derecho, y sus implicaciones en la justicia tributaria. Se considera, especialmente, el principio de capacidad económica como límite al deber de contribuir y al correlativo poder tributario, así como su articulación con otros principios limitadores en el marco jurídico-constitucional y económico de las sociedades costarricense y española.

Palabras clave: Deber de contribuir, Estado social y democrático de derecho, marco constitucional, capacidad económica.

ABSTRACT

It is necessary to measure the usefulness of the principles in the science of tax law in the constitutional legal framework in which they are intended to be applied. An approach to the duty to contribute is intended, enshrined in the Spanish and Costa Rican constitutional systems, both social and democratic States of law, and its implications in tax justice. The principle of economic capacity is especially considered as a limit to the duty to contribute and the correlative power to tax, as well as its articulation with other limiting principles in the legal-constitutional and economic framework of Costa Rican and Spanish societies.

Key words: *Duty to contribute, social and democratic state of law, constitutional framework, economic capacity.*

Recibido: 3 de mayo de 2022

Aprobado: 22 de agosto de 2023

* Juez Penal 4, Tribunal Penal de Desamparados. Master en Administración de Justicia. Correo electrónico: msotof@poder-judicial.go.cr

Sumario:

I- Cuestiones preliminares. II- El deber constitucional de contribuir. III- El deber de contribuir en el Estado social y democrático de derecho. IV- Régimen político económico y deber de contribuir. V- El deber de contribuir y la justicia tributaria. VI- Conclusiones. VII. Bibliografía.

I- CUESTIONES PRELIMINARES

Aunque la historia de la ciencia jurídica tributaria abarca un breve período de tiempo, algunos institutos parecen asentarse como sólida base de esta disciplina científica. Sin embargo, esto no puede dejar de despertar suspicacia en todo aquel que se acerca con pretensiones de cierta rigurosidad científica, pues, en esta tarea, siempre debe encontrar espacio el cuestionamiento de toda petrificación del conocimiento que pueda confundirse con una “verdad absoluta”.

Conviene reflexionar entonces sobre las bases “más sólidas” de nuestro conocimiento para decidir si se debe continuar por la misma senda o se deben buscar otros derroteros. Con este artículo, se pretende, al menos preliminarmente, hurgar en la dogmática tributaria agitando, si ello es posible, algún remanso de conocimiento.

Como es evidente, dentro de los estrechos límites temporales con que se cuenta para la preparación de este trabajo de investigación, resultaría ilusorio pretender abordar con exhaustividad cualquiera de los temas que apenas se esbozan en este artículo, de modo que, al menos, se espera sembrar inquietudes que se traduzcan en otros tantos esfuerzos por depurar la ciencia tributaria de mitos y justificaciones.

Toda ciencia que pretende la explicación exhaustiva de un fenómeno debe tender a la rigurosidad conceptual, y ello solo se logra concentrando la investigación en segmentos cada vez más reducidos de la realidad, con el consiguiente peligro de olvidar que ese fenómeno integra, con otros, uno mayor y más complejo, lo cual significa, por supuesto, que deben existir vasos comunicantes con otras disciplinas científicas, cuyos resultados son bagajes comunes. Así, cualquier conclusión es relativa y precisará de nuevas investigaciones para establecer su “verdad”.

Por ello, al intentar delinear el contorno de cualquier instituto tributario, deben considerarse los puntos de encuentro que el derecho financiero, en general, y el derecho tributario, en particular, mantienen tanto con la ciencia económica como con la ciencia política, para mencionar solo algunas.

Es claro que la intervención del Estado en la economía, ya sea a través del gasto o de la detracción de riqueza, solo tiene sentido en el marco de la justicia constitucional, y esa intervención no puede estar librada simplemente a la intuición, de allí el imperativo de volver la mirada a las conclusiones de la ciencia.

La ciencia jurídica no puede menos que compartir la suerte de otras disciplinas científicas. Por ello opera con modelos simplificados de la realidad regidos por normas denominadas “principios”. No obstante, a menudo, se olvida su función limitada e instrumental y se pretenden utilizar algunas conclusiones válidas en algunos supuestos para explicar una vasta realidad, con resultados, por supuesto, parciales y en grave riesgo de caer en la endogamia del metalenguaje sin vinculación con la realidad.

Estos modelos, algunos más otros menos, son útiles para explicar determinadas parcelas del fenómeno, pero ninguno da cuenta integral de él. Tal ocurre con el modelo explicado a partir de principios como el de capacidad económica, cuyo valor como criterios de justicia, o si se quiere, como ejes de explicación, dependen del contenido que se les asigne en cada caso, lo cual conduce a plantearse además de esta obvia relatividad espacial y temporal, la necesidad de acotar debidamente el amplio espectro de discrecionalidad que, en manos equivocadas, podría significar la inclinación de la balanza a favor del poder y en contra de la libertad, cual contrapesos que se equilibran precariamente en la sociedad moderna, y cuyo aseguramiento se encuentra en la raíz del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

De allí surge la necesidad de dimensionar adecuadamente la utilidad de los principios en la ciencia del derecho tributario, tarea en la que, necesariamente, debe partirse del marco jurídico constitucional en el cual pretenden aplicarse.

En este sentido, se pretende un acercamiento al deber de contribuir, consagrado en los sistemas constitucionales español y costarricense, no solamente desde la perspectiva estrictamente tributaria, sino también en cuanto instituto que responde a un diseño político, cuyo carácter se resume en la denominación Estado social y democrático de derecho, con la particular configuración de justicia constitucional y, por ende, tributaria que ello implica.

Obligada referencia tendrá el principio de capacidad económica como límite -que calificamos esencia- al deber de contribuir, y al correlativo poder tributario, ante todo como garantía del derecho de autodeterminación

de cada individuo, considerando, hasta donde sea preciso, su articulación con otros principios limitadores en el marco jurídico-constitucional y económico de las sociedades costarricense y española; pero siempre dentro de la matriz política a la que se adhieren ambos cuerpos sociales.

II- EL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR

Según el artículo 18 de la Constitución Política de Costa Rica:

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

Por su parte, el artículo 31 de la Constitución Política de España señala:

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

Si, en ambos artículos, encontramos el deber constitucional de contribuir para sufragar los gastos, estableciéndose por ello el correlativo poder estatal de establecer impuestos, la disposición costarricense es omisa en cuanto no establece ningún límite expreso a ese deber, de modo que, en cuanto a este extremo, esta disposición debe interpretarse de manera armónica con todo el ordenamiento constitucional a efecto de

delinear apropiadamente sus contornos¹. En España, la situación es totalmente distinta al establecerse como límites la capacidad económica, la igualdad y la progresividad en un amplio marco de justicia.

Según el tribunal constitucional costarricense, tal deber de contribuir debe fundarse:

[...] en los principios generales del derecho tributario, que están implícitos en esa norma. Por ello se dice que el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos según su capacidad económica, y debe responder a las principios de igualdad [...] y progresividad. Este último principio 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, desde luego, el principio de interdicción del tributo confiscatorio².

Sorprende la ligereza del alto tribunal costarricense en el extracto inmediatamente antes citado, cuando afirma que los límites al deber de contribuir y, por consiguiente, al poder tributario, se encuentran implícitos en el artículo 18 constitucional, llegando al extremo de “derivar” como implícita la “no

confiscación” del principio, al mismo tiempo, implícito, de progresividad.

En realidad, más que una derivación lógica, ausente en el razonamiento seguido por el tribunal constitucional, sus afirmaciones responden a la adopción, sin más, de los principios consagrados por el constituyente español, sin especial consideración de las particularidades del régimen constitucional costarricense. Ciertamente es que se ha intentado tejer, desde la normativa constitucional costarricense, el fundamento normativo para principios constitucionales de justicia tributaria, en cuya regulación el constituyente español aventaja al costarricense.

Cabe advertir, sin embargo, que la regulación española debe constituir un acicate para la ciencia del derecho tributario en Costa Rica que no debe limitarse a calcar los institutos españoles, aunque es indudable que deben tomarse como referentes para ulteriores precisiones científicas.

Tal y como adelantáramos, con el deber constitucional de contribuir para sufragar los gastos públicos, surge el poder tributario, es decir, la potestad de gravar las manifestaciones de riqueza³.

De acuerdo con el autor costarricense FAJARDO SALAS, el deber de contribuir

1 Refiriéndose a este y otros deberes constitucionales, el tribunal constitucional costarricense manifiesta: “Eso sí, se dan en el entendido de que los deberes constitucionales, al igual que los derechos con ese rango, no son absolutos, por lo que su regulación debe responder a topes y pautas de proporcionalidad y razonabilidad, debiendo por ello tener ciertas características, tales como generalidad, deben ser determinados, sea corresponder a un servicio concreto, pero sobre todo, no deben superar lo que requiera la solidaridad y la justicia social”. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, voto 11594-01.

2 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, voto 2349-03.

3 El poder tributario “Es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas”. Belisario Villegas, Héctor. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. Novena edición actualizada y ampliada, p. 252.

“[...] constituye el fundamento del poder tributario. Como se señaló antes, su razón de ser es la solidaridad que el constituyente espera de cada persona, con los demás y como contraprestación de los beneficios actuales o potenciales, determinados o no, recibidos del Estado”⁴.

En otros términos, el poder tributario no puede fundarse, sino en la propia decisión del pueblo, titular de la soberanía, de ceder parte de su riqueza para que el Estado alcance los fines que le son propios.

La consagración constitucional del deber de contribuir no es más que la cláusula que explicita la voluntad soberana del pueblo sobre este extremo, de modo que los alcances del poder tributario estarían limitados por la forma en que se disponga el deber de contribuir. Es inobjetable que, en el reconocimiento de ese deber, existe una razón de justicia por la cual el pueblo acepta contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pues si el Estado persigue ciertos fines, lo es en beneficio de todos - al menos ese es el planteamiento teórico - de modo que todos deben coadyuvar. Así lo ha establecido el órgano de control de constitucionalidad costarricense al considerar:

“[...] En otras oportunidades este Tribunal Constitucional ha admitido que el principio de solidaridad social, del que está imbuida nuestra Constitución Política, permite el gravamen soportado por todos en favor de

todos, inclusive de unos pocos en favor de muchos”⁵.

En efecto, el deber de contribuir encuentra explicación en el principio de solidaridad, siendo ello una concreción del reconocimiento de la intrínseca dignidad humana, por lo cual, la razón de existir del Estado es el desarrollo pleno e integral de cada individuo.

Con una definición no ajustada a los postulados del Estado democrático de derecho, VILLEGAS concluye que el poder tributario

“[...] es de naturaleza política, es expresión de soberanía; es un poder inherente al de gobernar, porque no hay gobierno sin tributos, y su contrapartida es el deber ético-político-social del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado”.

En lo absoluto, el poder tributario no es inherente al de gobernar, pues de estimarlo así, bastaría con otorgar el segundo para que se acceda sin cortapisas al primero, cuando en realidad tanto el poder de gobernar, como el poder tributario se sujetan a los límites precisados en el mandato, ya sea que se formulen en forma positiva o en forma negativa al configurar el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

4 Fajardo Salas, Gonzalo. (2005). *Principios constitucionales de la tributación*. San José, Costa Rica: Editorial Juricentro S. A., p. 39.

5 Sentencia número 5141 de las 18:06 horas del 7 de diciembre de 1994 y voto 7806-2003 de las 16:49 horas del 30 de junio de 2003.

El correlato al poder tributario es el deber de contribuir. Ciertamente, como ya se adelantó, el deber de contribuir tiene un sustrato ético y de solidaridad, de allí la consagración normativa del deber de contribuir como soporte jurídico a la potestad tributaria. En otros términos, no es el poder tributario el que da lugar al deber de contribuir, como si en ello pudiera acudir a la naturaleza bifronte de toda norma jurídica como punto de análisis, pues el surgimiento del poder tributario, como consecuencia jurídica, tiene como supuesto la expresa regulación del deber de contribuir.

Desde luego, existen también razones lógicas y prácticas por las cuales se establece el deber de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, pues aunque el principio de solidaridad responda al más amplio de justicia, ello aunque loable, no siempre es alcanzable, mientras que el Estado y su demanda de recursos son una realidad que debe enfrentarse detrayendo riqueza de las personas particulares, aunque el sentimiento de solidaridad mengüe día a día. Al respecto, considera la Sala Constitucional costarricense:

Una de las obligaciones constitucionales claramente establecidas (artículo 18) es la de contribuir con las cargas públicas. Independientemente del sistema político que tenga un país, es claro que ni el Estado ni el mercado, pueden por sí solos solventar las necesidades sociales, de ahí que, sin importar el tamaño del Estado o del mercado por le que se opte,

desde tiempos inmemoriales, se ha estimado indispensable que los integrantes de una comunidad colaboren económicamente para solventar aquéllos fines comunes que son de interés de todos, que evidentemente no se van a satisfacer ni a base de la buena fe o voluntad de las personas, ni mucho menos de la productividad del Estado. Lógicamente que en un contexto democrático esto implica que, a la par de la obligación de todo habitante de contribuir con las cargas públicas, está la del Estado de operar con eficiencia dentro de los postulados de justicia y equidad⁶.

En cualquier caso, el deber de contribuir y el poder tributario no son absolutos, encuentran límites expresos e implícitos en el ordenamiento constitucional y, sobre todo, en los principios filosóficos que inspiran al Estado social y democrático de derecho.

En este sentido, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia costarricense ha establecido:

“[...] los deberes constitucionales, al igual que los derechos con ese rango no son absolutos, por lo que su regulación debe responder a topes y pautas de proporcionalidad y razonabilidad, [...] pero sobre todo, no deben superar lo que requiera la solidaridad y la justicia social”⁷.

6 Corte Suprema de Justicia. Sala Constitucional. Voto 0891-00 de las 15:03 horas del 13 de septiembre de 2000.

7 Sala Constitucional, voto 07806-2003 de las 16:49 horas del 30 de julio de 2003

Para Villegas, en cambio,

*“Desde el punto de vista jurídico, el ejercicio de la potestad tributaria no reconoce más límites que los que derivan de los preceptos constitucionales”*⁸.

Esta afirmación del afamado tratadista argentino resulta inexacta, pues debe recordarse que los preceptos constitucionales son solo un modelo, más o menos exitoso, pero siempre inacabado de la compleja realidad, en el cual la dignidad y desarrollo humano ocupan el eje central, de manera que los preceptos constitucionales son puntos de referencia, pero, de ninguna manera, son los únicos límites al poder tributario.

En realidad, de la intrínseca dignidad humana, como principio rector de los sistemas constitucionales español y costarricense, irradian los límites al poder del Estado, incluyendo el poder tributario. Al respecto, la Sala Constitucional afirma:

[...] A igual que la justicia tributaria, no puede verse aislada del resto de los objetivos de justicia, que con carácter general persigue la Constitución, de forma que sólo habrá justicia tributaria, cuando la aplicación de los

*tributos responda a los criterios de justicia constitucional que se encuentran por encima de cada una de las instituciones que integran el ordenamiento jurídico*⁹.

De esta forma, el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas no es una partícula libre en el universo constitucional del Estado que pueda ser anexionado a cualquier propuesta de gobierno. Este deber constitucional solo puede ser interpretado en el marco del Estado social de derecho; es decir, como factor necesario en la actualización de los derechos fundamentales a favor del mayor número, sin olvidar la intrínseca dignidad humana de quien, en último término, se ve privado de una parte de su riqueza.

III- EL DEBER DE CONTRIBUIR EN EL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO

Por Estado democrático de derecho entendemos aquel en que la creación, modificación y extinción de relaciones de poder público frente a la persona ciudadana depende de la realización de determinados supuestos fácticos o jurídicos, previa y expresamente contemplados en actos emanados de quien detente la soberanía, reconociendo como tal al pueblo, o de sus legítimos representantes y, por ello,

8 Belisario Villegas, Héctor. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. Novena edición actualizada y ampliada, p. 253.

9 Corte Suprema de Justicia, Sala Constitucional, voto 2349-2003.

vinculantes para todos sus destinatarios¹⁰. Para ORTIZ, las características fundamentales del Estado de derecho son

“[...] su finalidad protectora de la propiedad y de la libertad y, en general de la personalidad, y de sus inalienables derechos subjetivos (garantías constitucionales)”¹¹.

Fundamentalmente, el Estado democrático de derecho descansa sobre el reconocimiento de la intrínseca dignidad de cada ser humano, de modo que se le conceptúa como un fin en sí mismo y no como un medio¹². Sobre el valor intrínseco de cada ser humano, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha resuelto:

“Sobre el respeto a la dignidad humana se asienta el orden y la paz social, así como toda organización que se precie de ostentar una legitimación sustancial de su existencia. Y ello es así, porque como dijo Beccaria, aunque refiriéndose a las penas, “no hay libertad, cuando algunas veces se permiten las leyes que en ciertos acontecimientos el hombre deje de ser persona y se repute como cosa”¹³.

De acuerdo con el tratadista costarricense ORTIZ ORTIZ, el Estado social significa:

[...] un aumento del poder en beneficio de la igualdad, más que de la propiedad o de la libertad. Su finalidad es repartir y utilizar al máximo los recursos de la comunidad en provecho del que más lo necesita. Se trata de una intervención en la vida económica para favorecer a determinadas personas, clases, o grupos con el fin de elevar el nivel de vida de los que están más abajo en el goce de la propiedad, aunque jurídica y supuestamente tengan tanta libertad como el rico. Las técnicas del Estado social están en los servicios públicos, en las prestaciones de socorro a ciertos grupos o de fomento de ciertas actividades y, sobre todo, en las políticas económicas del Estado, sobre precios, moneda, crédito, y hacienda pública (básicamente tributaria). A la inversa de lo que ocurre con las técnicas del Estado de Derecho que representan una prohibición al Estado y una y una abstención de éste frente al

10 “Históricamente la soberanía ha sido el instrumento apriorístico para justificar y legitimar el poder estatal, entendido este último como la superioridad frente a cualquier otra fuerza que se desenvuelva en el ámbito del Estado y que ejerzan los diversos grupos sociales que integran el elemento humano de la organización política. El poder Estatal debe, sin embargo, respetar siempre la voluntad popular manifestada mediante las decisiones de las asambleas constituyentes originarias. La libertad-participación constituye una esfera de autonomía individual que le otorga al individuo la posibilidad de actuar o participar en lo político y social, de acuerdo a su propia voluntad, mientras respete las normas especiales de cada actividad. La titularidad de ese derecho, en lo que atañe a su ejercicio, y por imposición de la idea política dominante en la actual sociedad, corresponde al grupo humano que integra el Estado, el cual lo ejerce directamente, o por medio de sus representantes que lo conforman, en el plano originario el poder constituyente y en el derivado el gobierno y los legisladores”. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 2771-03.

11 Ortiz Ortiz, Eduardo. (Mayo-agosto de 1976). Costa Rica: Estado social de derecho. *Revista de Ciencias Jurídicas*. N.º 29, Universidad de Costa Rica, p. 56.

12 Artículos 1 de la Declaración Universal de Derechos Humanos y 11 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

13 Sentencia 1996-01428 de las quince horas treinta y seis minutos del veintisiete de marzo de mil novecientos noventa y seis.

*individuo y a la sociedad, los modos de operar del Estado Social implican una prohibición al individuo o una prestación y participación estatales, que crean y distribuyen riqueza*¹⁴.

Como se puede intuir del desarrollo doctrinal expuesto, la denominación “Estado social de derecho” plantea serias interrogantes al considerar las distintas y quizás opuestas direcciones que pretenden darse al aparato estatal, aunque es evidente que el Estado social se materializa a través de la voluntad popular manifestada en la ley, de modo que, en ello, no se advierte ninguna contradicción. La dificultad radica en coordinar los objetivos que se persiguen con ambas formas de Estado. En última instancia, se trata del conflicto entre libertad individual poder público¹⁵ y, al declarar un Estado “social” y “de derecho”, se está planteando una relación de equilibrio que no siempre es fácil alcanzar, pero que atañe a todo el ordenamiento jurídico.

El análisis del deber de contribuir al sostenimiento de la cargas públicas no escapa a esta realidad, de manera que su contenido está marcado por la especial configuración política del Estado de que se trate, sin que sea admisible en Costa Rica la simple asimilación del principio tal y como ha sido configurado en España u otro Estado.

En cualquier caso, la regulación constitucional tributaria refleja claramente este moderno e

irreductible conflicto entre lo individual y lo colectivo, siendo el principio de capacidad económica un claro ejemplo de contrapeso al deber de contribuir, pues, en última instancia, la contribución corresponde a una limitación del derecho de propiedad reconocido por el Estado de derecho frente a la necesidad estatal de obtener recursos financieros para financiar la cada vez mayor intervención del Estado social¹⁶.

España se proclama, según el artículo primero literal primero de su Constitución Política, como un

“[...] un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”.

En el numeral segundo de este artículo primero, se preceptúa que la soberanía reside en el pueblo español. Asimismo, de acuerdo con el artículo 9, numeral tercero, y en estricta concordancia con la proclama del artículo primero, se dispone que

“La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad

-
- 14 Ortiz Ortiz, Eduardo. (Mayo –agosto, 1976). Costa Rica: Estado social de derecho. *Revista de Ciencias Jurídicas*. N.º 29. Universidad de Costa Rica, p. 57.
- 15 En este sentido, Wolfgang, Horn. (1999). Estado de derecho y Estado social. El Estado social de derecho como principio constitucional. En *Estado de derecho y democracia*. Centro Interdisciplinario de Estudios sobre el Desarrollo Latinoamericano. Compilado por Josef Thesisng, segunda edición, p. 175.
- 16 Wolfgang, Horn. (1999). Estado de derecho y Estado social. El Estado social de derecho como principio constitucional. En *Estado de derecho y democracia*. Centro Interdisciplinario de Estudios sobre el Desarrollo Latinoamericano. Compilado por Josef Thesisng, segunda edición, p. 179

jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

La dignidad humana encuentra expreso reconocimiento y tutela en el artículo diez, numerales primero y segundo, de la carta política española al regularse:

1. La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social.
2. Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España.

Esta dignidad humana conlleva, necesariamente, el carácter imperativo con el que se regula el principio de igualdad en el artículo catorce del mismo cuerpo normativo:

“Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”.

En la Constitución Política de la República de Costa Rica, no encontramos una regulación sistemática al modo español. Sin embargo, en su articulado, se descubren, sin duda, disposiciones concretas de las cuales se puede inferir la inequívoca voluntad de configurar un Estado democrático de derecho. Así, en el artículo primero, expresamente, se dispone **“Costa Rica es una República democrática, libre e independiente”**¹⁷. En igual sentido, aunque equiparando los conceptos de nación y pueblo, se dispone en el artículo segundo: **“La soberanía reside exclusivamente en la Nación”**. En el artículo nueve constitucional, se norma el carácter popular, representativo y participativo del Gobierno de la República, y en el artículo once, se designa a los funcionarios públicos como simples depositarios de la autoridad.

Partiendo de la Constitución Política como vértice, la preocupación costarricense por la integridad del ordenamiento jurídico encuentra regulación expresa en el artículo diez, según el cual corresponderá a una sala especializada de la Corte Suprema de Justicia controlar la constitucionalidad de las normas de cualquier naturaleza y de los actos sujetos al derecho público¹⁸.

Por último, en el artículo 33 de la Constitución Política costarricense, se dispone:

17 “[...] la positivización del “principio democrático” constituye uno de los pilares – por no decir, el núcleo o esencia – en el que se asienta nuestro sistema republicano, y conlleva que todo el sistema normativo deba ser interpretado conforme a los principios que informan este sistema de vida y de conceptualización del Estado, en el que los derechos reconocidos a las personas les deben ser respetados por esa sola condición, independientemente de su origen nacional, raza, credo político o religioso, sin discriminaciones a su dignidad como ser humano”. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, voto 2771-03. En el mismo sentido, los votos 12017-02, 8867-02, 6470-99, 678-91, 1261-90.

“Toda persona es igual ante la ley y no podrá practicarse discriminación alguna contraria a la dignidad humana”¹⁹.

Sobre la naturaleza del Estado costarricense, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia concluyó:

“A partir del examen de los textos constitucionales, los principios y valores que integran el Derecho de la Constitución, la jurisprudencia de esta Sala ha sido consistente en señalar que Costa Rica es un Estado Social (artículo 50 de la Constitución Política), democrático (art. 1 id.) y de derecho (arts. 9 y 11 id.)”²⁰.

Como fundamento del carácter social del Estado costarricense, se cita particularmente el artículo 50 de la Constitución Política, en el cual, se indica:

“El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza. [...]”²¹.

Desde luego, como parte de las garantías sociales, también deben considerarse el derecho al trabajo y el deber del Estado de procurar el pleno empleo debidamente remunerado y de acuerdo con la dignidad del ser humano (artículos 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 66, 68, 70, 71, 72, 73 y 74), así como la educación pública desde la etapa preescolar hasta la universitaria (artículos 76 a 89).

El constituyente español ha regulado con amplitud el papel que, a su juicio, el Estado debe jugar en la economía, disponiendo expresamente en el artículo 40:

1. Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y par“a una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo”.

En el artículo 128 constitucional español, se regulan las amplias facultades concedidas al poder público para intervenir en la economía, de modo que:

18 “El papel, obligación o mandato de un Tribunal Constitucional es defender la constitución, mediante una interpretación que coincida con los principios de la misma, acogiendo las acciones de que disponen los habitantes de la nación como garantías y dando respuesta de acuerdo a su más alto concepto de la justicia, la libertad y la igualdad, en caso contrario, la Sala Constitucional estaría simplemente renunciando a su misión”. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, voto 2771-03.

19 “El principio de igualdad tal y como lo ha sido entendido por el Derecho Constitucional, hace que todos los hombres deban ser tratados igualmente por el Estado en cuanto a lo que es esencialmente igual en todos ellos, esto es, en los llamados derechos fundamentales que están contemplados en nuestra Constitución, que son el corolario de la dignidad humana”. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, voto 6497-02. En el mismo sentido, los votos 11932-01, 3055-01, 4264-00, 4829-98, 3041-97, 371-96, 7182-94, 6097-94, 5972-94, 3910-94 y 1474-93.

20 Voto 2805-99 de las 17:30 horas del 27 de abril de 1999.

21 “El principio general básico de la Constitución Política está plasmado en el artículo 50, al disponer que “el Estado procurará el mayor bienestar a todos los costarricenses del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza” lo que unido a la declaración de adhesión del Estado costarricense al principio cristiano de justicia social, incluido en el artículo 74 ibidem, determina la esencia misma del sistema político y social que hemos escogido para nuestro país y que lo definen como un Estado Social de Derecho”. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, voto 4675-03.

1. Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general. 2. Se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio, y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general.

Por último, en el artículo 131, se atribuye al Estado español un carácter marcadamente social:

1. El Estado, mediante ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución. 2. El Gobierno elaborará los proyectos de planificación, de acuerdo con las previsiones que le sean suministradas por las Comunidades Autónomas y el asesoramiento y colaboración de los sindicatos y otras organizaciones profesionales, empresariales y económicas. A tal fin se constituirá un Consejo, cuya composición y funciones se desarrollarán por ley.

Si bien el Estado costarricense y el Estado español pueden ser caracterizados como Estados sociales de derecho, se encuentran ubicados en posiciones diversas del espectro político internacional, de forma tal que se advierte, en el caso español, un mayor énfasis en el carácter social del Estado, acarreado

con ello importantes consecuencias sobre la actividad financiera del Estado y, desde luego, sobre el contenido del deber de contribuir y de los límites materiales al poder tributario.

La identificación y la satisfacción de las necesidades públicas dependen en buena medida de los fines atribuidos al Estado. Estos fines, a su vez, se vinculan con la forma como se conciba al Estado frente al individuo, ya sea como mero garante de ciertos derechos fundamentales actuales o potenciales o como verdadero agente de actualización de tales derechos. Desde luego, la presión fiscal que pueda ejercerse sobre el contribuyente en uno u otro caso es distinta, como distinto es el contenido de los límites materiales al deber de contribuir en cada hipótesis.

IV- RÉGIMEN POLÍTICO ECONÓMICO Y DEBER DE CONTRIBUIR

Si bien el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas es un tema jurídico de primer orden, debe ser abordado también desde la óptica de la política económica, debido, fundamentalmente, a la superposición de las esferas pública y privada en lo concerniente a la satisfacción de necesidades humanas individuales y colectivas, como consecuencia del activo papel del Estado en la economía, corolario de los postulados del Estado social. En este sentido, escribe VILLEGAS:

“Todo conocimiento profundo de la ciencia financiera es imposible sin referirse de continuo a los principios de la ciencia económica. Incluso en la reciente evolución de ambas ciencias ha tendido a estrechar más los vínculos. En el campo económico, las actuales teorías macroeconómicas, al actuar

*sobre magnitudes globales amplían el campo de acción de la economía. Al efectuar globalmente el estudio del comportamiento de los grandes sectores de la economía no pueden prescindir de la preponderante influencia del sector público*²².

La realidad económica no es un fenómeno unidimensional, en ella, concurren diversos actores, múltiples bienes y servicios de naturaleza diversa objeto de innumerables operaciones económicas, todo ello acaece en distintos ámbitos, ya sea regional, nacional o supranacional. En cualquiera de estos ámbitos, la actividad o inactividad del Estado tiene importantes repercusiones sobre el desarrollo de la actividad económica, básicamente por la reducción del ámbito de libertad que, en lo que interesa a este artículo, supone la presión fiscal necesaria para financiar las incursiones estatales.

Por otra parte, la intervención estatal depende de la caracterización constitucional del Estado, la cual responde a una particular escala de valores, de forma tal que, en el Estado social, se esperaría una activa participación del sector público en la economía. De acuerdo con esa escala axiológica, los fines asignados al Estado son los que determinarán cuándo, cómo, por qué y dónde debe desplegarse la actividad financiera del Estado.

Tanto el Estado español como el costarricense, como Estados sociales de derecho y siguiendo una escala de valores similar, se han decantado por colocar al

individuo como el origen y fin de la actividad estatal en general. No puede ser otra la razón de existir del Estado social y democrático de derecho, sino el reconocimiento de la intrínseca e igual dignidad de cada ser humano, correspondiendo al Estado auspiciar aquel desarrollo personal mediante el establecimiento de las condiciones necesarias para ello, a través del empleo de los instrumentos de política económica a su alcance, ya sea de naturaleza financiera, monetaria, fiscal o de otra índole.

Sin embargo, el empleo de estos instrumentos de política económica no depende tan solo del régimen político adoptado, pues es claro que su utilización dependerá de la corriente de pensamiento económico prevaleciente en las cúpulas gobernantes, a menudo de difícil precisión ante el hecho de que, en la ciencia económica, se aprecia una creciente atomización²³ marcada por la preocupación de una mayor o, por el contrario, menor participación del Estado en la economía, rangos dentro de los cuales caben los más variados matices.

En cualquier caso, la actividad del Estado social y de derecho tiene dos frentes de acción, por una parte, debe considerar la satisfacción de necesidades públicas, es decir, aquellas en beneficio de todos o de una mayoría en orden a la actualización de los derechos fundamentales. Por otra parte, debe reconocer y preservar el derecho de cada individuo a satisfacer sus necesidades individuales de la manera que juzgue más conveniente. En otros términos, al diseñar y ejecutar la actividad

22 Belisario Villegas, Héctor. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. Novena edición actualizada y ampliada, p. 35.

23 Calvo Bernardino, Antonio y Galindo Martín, Miguel. (1992). *Lecturas sobre política fiscal*. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, p. 13.

estatal, debe considerarse al individuo como destinatario de esa actividad, pero también como contribuyente para el sostenimiento de tal esfuerzo colectivo.

El reconocimiento del derecho de libre autodeterminación conlleva, sin duda, el deber de garantizar la facultad de cada persona ciudadana de contar con su propio patrimonio y de administrarlo libremente. Así el artículo treinta y tres de la Constitución Política española preceptúa:

“1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia. 2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes. 3. Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes”.

En forma congruente, el ordenamiento constitucional español reconoce en el artículo 38 de la Carta Magna,

“[...] la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación”.

Del mismo modo, los derechos de cita traen aparejada la libertad para que cada quien se procure los mejores medios de vida, lo cual encuentra reconocimiento expreso en el artículo treinta y cinco de la Constitución española al preceptuar:

“1. Todos los españoles tienen el deber de trabajar y el derecho al trabajo, a la libre elección de profesión u oficio, a la promoción a través del trabajo y a una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia, sin que en ningún caso pueda hacerse discriminación por razón de sexo”.

En igual sentido, pero utilizando una fórmula más afín con los postulados clásicos del Estado de derecho, antes que con los de un Estado social, la Constitución Política costarricense norma en el artículo 45:

“La propiedad es inviolable, a nadie puede privarse de la suya si no es por interés público legalmente comprobado, previa indemnización conforme a la ley. [...] Por motivos de necesidad pública podrá la Asamblea Legislativa, mediante el voto de los dos tercios de la totalidad de sus miembros, imponer a la propiedad limitaciones de interés social”.

No cabe duda de que el margen constitucional para el desarrollo de las políticas económicas compatibles con el Estado social es amplio en el Estado español, a diferencia del estrecho resquicio que el constituyente costarricense ha dejado con este mismo propósito y que, sin duda, es un factor que juega en contra de la actualización de los derechos fundamentales en amplios sectores de la sociedad costarricense, en la cual se aprecia un alto grado de concentración de la riqueza.

A pesar del clásico texto constitucional costarricense, el tribunal constitucional

patrio pretende una interpretación acorde con los tiempos que corren y afirma:

Este derecho contrariamente a como se le concebía en otros tiempos, no es de naturaleza estática, sino que conforme a las exigencias de nuestro tiempo se le ha de considerar elástico y dinámico, esto es que atribuye a sus titulares, tanto interna como externamente facultades, deberes y limitaciones. El poder del propietario sobre la propiedad está determinado por la función que ésta cumpla. El objeto del derecho de propiedad ha sufrido transformaciones importantes. Actualmente, no solo es tutelable el derecho de los propietarios, si no también diversos intereses generales o sociales que coexisten con aquél. El derecho objetivo enmarca el contenido de los derechos subjetivos²⁴.

Los motivos de esta interpretación constitucional son loables y, aunque debe reconocerse la función social de la propiedad, lo cierto es que las limitaciones que, con este propósito, se intenten a este derecho constitucional tropiezan con el diseño jurídico plasmado en el texto constitucional, harto limitado en lo que al Estado social concierne.

No puede pasarse por alto, sobre el particular, que se precisa una votación calificada para imponer cualquier limitación de interés social. Si como objetivo último de toda política económica, se señalan la creación y redistribución de la riqueza, entonces la configuración constitucional del Estado

costarricense, sobre todo, como uno de derecho según postulados clásicos, impone serias restricciones para alcanzar este objetivo, el cual, por cierto, implica una fuerte presión fiscal sobre el o la contribuyente; es decir, un contenido del deber de contribución diverso a aquel que puede desprenderse del texto constitucional costarricense.

En efecto, la mayor o menor amplitud con la cual se reconoce el Estado social desemboca, necesariamente, en la identificación, cada vez más numerosa, de necesidades públicas a satisfacer, engendrándose así una mayor demanda de recursos financieros que son detraídos del patrimonio privado. Por esta vía, pero obviando los postulados del Estado de derecho, el reconocimiento de la existencia y fomento de la riqueza privada podría acotarse entre márgenes peligrosamente mudables que tenderían a constreñir o a destruir la riqueza del contribuyente.

Pero, en esta materia, debe reconocerse también que, tratándose de la identificación y satisfacción de necesidades públicas, conviene considerar asimismo los fines del Estado de derecho, del que España y Costa Rica participan y, según el cual, en la calificación de una necesidad como “pública” y en la elección de los medios para satisfacerla, el Estado no puede actuar de espaldas a la ciudadanía, es decir, negándole el derecho constitucional a su autodeterminación que se asienta, entre otros, en el derecho de propiedad²⁵.

24 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 3656-03. En el mismo sentido, el voto 5504-02, 5097-93.

Se le puede mostrar al individuo un modelo de desarrollo personal y el camino menos empinado para alcanzarlo. Pero nunca sería legítimo arrastrarlo hacia “ulteriores estadios de humanidad”, porque, en el proceso, se mancilla su dignidad²⁶. En este sentido, VILLEGAS señala:

[...] la actividad financiera del Estado tiene un contenido económico que constituye su carácter universal, ya que se refiere siempre a la obtención de los medios para la satisfacción de necesidades. Pero, además, esa actividad está determinada por elementos políticos como consecuencia de la naturaleza de su sujeto activo, que actúa en función de intereses

*generales, valorados con criterios relativos según las circunstancias de tiempo y lugar*²⁷.

De esta forma, si se pierde de vista la doble naturaleza de los Estados tomados como referencia, España y Costa Rica, se corre el riesgo de estimar como una necesidad pública no solo la prestación de ciertos servicios que podrían quedar librados a la iniciativa privada, sino también, lo que es más grave estimar como una necesidad pública la misma intervención estatal en ciertos aspectos de la economía, cuando tal modelo tampoco se traduciría en mayor bienestar²⁸ y sí en una mayor presión fiscal que redundaría en el menoscabo de la capacidad de cada contribuyente para alcanzar su autodeterminación.

-
- 25 “No obstante que los derechos fundamentales pueden estar sujetos a determinadas restricciones, éstas resultan legítimas únicamente cuando son necesarias para hacer posible la vigencia de los valores democráticos y constitucionales, por lo que además de “necesaria”, “útil”, “razonable” u “oportuna”, las restricción debe implicar la existencia de una necesidad social imperiosa que la sustente. En este orden de ideas, debe distinguirse entre el ámbito interno, que se refiere al contenido propio o esencial del derecho – que ha sido definido como aquella parte del contenido sin el cual el derecho mismo pierde su peculiaridad, o lo que hace que sea reconocible como derecho perteneciente a determinado tipo-, de manera que no caben las restricciones o límites que hagan impracticable su ejercicio, lo dificulten más allá de lo razonable o lo despojen de la necesaria protección; y el ámbito externo, en el cual cobra relevancia la actuación de de las autoridades públicas y de terceros. Asimismo, de la legitimidad de las restricciones a los derechos fundamentales está ordenada a una serie de principios que este Tribunal ha señalado con anterioridad – sentencia número 3550-92-, así por ejemplo: 1.- deben estar llamadas a satisfacer un interés público imperativo; 2- para alcanzar ese interés público, debe escogerse entre varias opciones aquella que restrinja en menor escala el derecho protegido; 3.- la restricción debe ser proporcionada al interés de la justicia y ajustarse estrictamente al logro de ese objetivo; 4.- la restricción debe ser imperiosa socialmente y por ende excepcional”. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 4869-04. En el mismo sentido, 1792-99, 6273-96, 4857-96, 4205-96 y 3550-92.
- 26 “Costa Rica es una República democrática, libre e independiente, dice el artículo 1 de nuestra Carta Magna. Como toda democracia, nuestro sistema parte de la base de que los ciudadanos somos libres, y es esa libertad la que nos permite escoger la forma en que queremos desarrollar nuestras vidas. Podemos aprovechar esa libertad para desarrollar lo mejor de nuestras cualidades y capacidades, o bien para desperdiciarlas, lo cual también es parte del ejercicio de esa libertad. Escojamos uno u otro camino, lo importante es que, en una democracia, quiénes somos o queremos ser es una decisión personal y no del gobernante de turno”. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Votos 3303-02 y, en el mismo sentido, 713-97, 7550-94 y 7549-94.
- 27 Héctor Belisario Villegas. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*.. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. Novena edición actualizada y ampliada, p. 20.

Para el autor argentino VILLEGAS, las necesidades públicas serían aquellas

“[...] que nacen de la vida colectiva y se satisfacen mediante la actuación del Estado”²⁹.

Las necesidades descriptas reunirían, por tanto, estas características:

“[...] a) son de ineludible satisfacción porque de lo contrario no se concibe la comunidad organizada; b) son de imposible satisfacción por los individuos aisladamente considerados, y c) son, en consecuencia, las que dan origen y justificación al organismo superior llamado Estado. Ellas reciben el nombre de necesidades públicas absolutas o primarias y constituyen la razón de ser del Estado mismo”³⁰.

Asimismo, VILLEGAS se refiere a otro tipo de necesidades públicas, de carácter secundario, a su juicio, que aunque nacen de la comunidad organizada, su satisfacción es de incumbencia estatal

“[...] por cuanto atañen a la adecuación de la vida comunitaria a los progresos emergentes de la civilización (educación, salud, transportes, comunicaciones, seguridad social, etc.)”³¹.

En cualquier caso, para la satisfacción de estas necesidades, se precisa la generación de riqueza, ya sea que el mismo Estado la genere o que la detraiga de la esfera privada. De una u otra forma, el Estado debe intervenir en la economía para obtener los recursos necesarios en orden a la satisfacción de esas necesidades, tropezando en ello con el problema económico fundamental, a saber, la satisfacción de necesidades ilimitadas con recursos limitados y con la variable adicional, en virtud de la intrínseca dignidad humana de no estrangular la iniciativa privada en cuanto es generadora de riqueza.

28 “Sabido es que los postulados liberales clásicos quedaron debilitados por las guerras, las crisis cíclicas y la desocupación. Se requirió entonces una mayor actuación del ente público para apuntalar la economía nacional y obrar como factor de equilibrio. Se pasó de la neutralidad estatal al intervencionismo del Estado moderno. [...] Durante aproximadamente cuarenta años, prácticamente todos los gobiernos occidentales (aún guiados por partidos de distinto signo) compartieron una ideología más o menos similar, inspirada en una misma teoría - el keynesianismo -, que pretendió justificar de manera científica la intervenciones del Estado como garantía de empleo y crecimiento. El ideal común era atractivo porque intentaba armonizar la prosperidad económica y la justicia social, y los medios para lograrlo eran la centralización estatal, con el acaparamiento de las más diversas actividades, la fiscalidad progresiva y la redistribución social. Tampoco por este camino fue alcanzado el ideal [...] Belisario Villegas, Héctor. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. Novena edición actualizada y ampliada, pp. 27-29.

29 “Las funciones públicas y los servicios públicos son considerados dentro de nuestro campo de estudio como las actividades, comportamiento, movimientos o intervenciones que lleva a cabo el Estado con el fin de satisfacer las necesidades públicas [...] Tal accionar es el que justifica la obtención de ingresos y la realización de gastos, o sea, la actividad financiera [...]. Héctor Belisario Villegas. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. Novena edición actualizada y ampliada, p. 7.

30 Belisario Villegas, Héctor. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. Novena edición actualizada y ampliada, pp. 4-6.

31 Belisario Villegas, Héctor. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. Novena edición actualizada y ampliada, p. 6.

No en vano, el artículo 50 de la Constitución Política costarricense dispone:

“El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes el país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza”.

Esta disposición encuentra parangón en el artículo 40 de la Carta Magna española donde se regula que:

“1. Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo”.

En este caso, RODRÍGUEZ BEREIJO señala:

[...] toda la política de incremento a ultranza del gasto tropieza con ciertos límites absolutos, más allá de los cuales las cargas derivadas de su financiación (vía impuestos y endeudamiento interior y exterior del Estado) harán disminuir, en vez de aumentar, la producción social. Así, hoy ha pasado a un primer plano el problema de los límites a la expansión de las necesidades de financiación de las funciones

encomendadas al Estado social y democrático de Derecho, ante el fenómeno, claramente perceptible, de la creciente resistencia de los ciudadanos al aumento de la presión fiscal. Límites que son tanto económicos derivados de la misma capacidad fiscal del Estado (la denominada crisis fiscal o crisis del Estado Fiscal) y de las leyes de funcionamiento del sistema económico, como jurídicos, derivados de las normas y principios de la Constitución que delimitan y encauzan el ejercicio del poder tributario y de gastar³².

Es incuestionable entonces la existencia de un límite particularmente infranqueable al poder tributario y al deber de contribuir, en función de la intangibilidad de la esfera privada, sobre todo, a la facultad absoluta de fijarse fines y de elegir medios para alcanzarlos, lo cual encuentra amparo constitucional en el medio costarricense en el artículo 28 constitucional, donde a la letra se dispone:

“Nadie puede ser inquietado ni perseguido por la manifestación de sus opiniones ni por acto alguno que no infrinja la ley. Las acciones privadas que no dañen la moral o el orden público, o que no perjudiquen a tercero, están fuera de la acción de la ley”.

En torno a esta disposición, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica resuelve:

32 Rodríguez Bereijo, Álvaro. *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*, p. 2.

La palabra libertad alude claramente a una esfera de autonomía que permite, sea en el orden físico o psíquico, moral o social, diversas opciones igualmente posibles y similarmente válidas frente a un hecho o circunstancias determinadas. En este sentido, hay libertades, que siempre son derechos en cuanto implican opciones posibles en ejercicio de una autonomía de voluntad y de acción reconocida al ser humano. [...] de conformidad con el primer párrafo, las personas físicas están facultadas para hacer todo aquello que no infrinja la ley, expresión totalmente equivalente al llamado principio de libertad, según el cual, para el ser humano, todo o que no está prohibido está permitido. [...] El mismo artículo 28, en su párrafo 2, avanza un paso más, para armonizar aquel principio general de libertad, todavía meramente formal, con una concepción materialmente democrática que lo llena de contenido, colocando en su base lo que puede llamarse sistema de la libertad. Según éste, el ser humano, no solo puede hacer todo lo que la ley no le prohíbe, sino que tiene también la garantía de que ni siquiera la ley podrá invadir su esfera intangible de libertad y, por ello, de autonomía e intimidad, fuera de los supuestos previstos taxativamente por la propia Constitución, supuestos excepcionales y, por ende, de

interpretación restrictiva, que pueden resumirse en el concepto de bien común rectamente entendido³³.

Ahora bien, a través de la elección autónoma de objetivos y medios, el reconocimiento de una esfera privada intangible para la satisfacción de las necesidades individuales requiere la promoción del Estado social de derecho a efecto de lograr su consolidación y desarrollo, y se diseña y ejecuta la actividad financiera estatal para la actualización de este y otros derechos en la cabeza de cuantos sean posibles, siempre colocando al ser humano concreto como referente obligado.

Como ya adelantáramos líneas atrás, el reconocimiento de esta esfera privada implica el reconocimiento de la riqueza privada, y la satisfacción de las necesidades públicas depende en buena medida de la detracción que realice el Estado sobre la riqueza privada, puesto que por sí mismo, no podría generar la riqueza para satisfacer necesidades ilimitadas. La promoción de la riqueza privada constituye una condición necesaria para que el Estado alcance sus fines, sobre todo, a través de la redistribución de la riqueza. Nada puede constituir un mayor despropósito que aniquilar la riqueza privada en pos de alcanzar una mayor distribución de riqueza.

En este sentido, para VILLEGAS, el principal fracaso de teorías como la keynesiana:

, [...] fue constatar que el proceso de redistribución sin la creación previa de una economía sólida se constituía decididamente en factor

33 Sentencia 9420-04 de las 11:12 horas del 27 de agosto de 2004.

de retroceso, y que cada vez había menos riqueza para distribuir. De allí la decadencia y quiebra del Estado providencia. Lo señalado llevó a un replanteo del papel de las finanzas públicas en las economías nacionales. Según el nuevo papel asignado, el sector público debía ser más pragmático y actuar de acuerdo con el principio de subsidiariedad: todo aquello que pudiera hacer una organización de orden inferior (familia, empresas) no debía hacerlo el sector público. Los fracasos del intervencionismo llevaron a reparar que, en realidad, algunos de los postulados clásicos no podían ser dejados de lado sin sufrir graves consecuencias [...]. Pero también cundió el convencimiento de que era imposible regresar a la total pasividad del Estado en la economía y a la idea de que todos los problemas los solucionaba el mercado. [...] Las nuevas teorías no renunciaron a una cierta intervención estatal, basada principalmente en la persuasión y en el estímulo, mediante una acción que impulse a los individuos a reactivar la economía general persiguiendo sus propios intereses. Tampoco se renunció a la idea de solidaridad, y se pensó que el ideal era conciliar el interés general de la Nación con el particular de los individuos aislados³⁴.

A propósito, en el artículo 50 de la Carta Política, el ordenamiento constitucional costarricense contempla la obligación estatal de organizar y estimular la producción, disposición que solo muy tímidamente autorizaría la intervención del Estado en la economía, de modo que la presión fiscal y el deber de contribuir se limitarían al financiamiento de actividades y servicios públicos indispensables para la actualización de derechos fundamentales. Pero nunca, por la vía tributaria, sería admisible sostener financieramente el desplazamiento de la iniciativa privada por la actuación del Estado como agente económico en un régimen de competencia.

Asimismo, tampoco se concibe el derecho de propiedad subordinado al interés general, de modo que el contenido costarricense del deber de contribuir, y el de los límites al poder tributario impiden exacciones que podrían considerarse constitucionales, aunque alcancen magnitudes significativamente graves para el derecho de autodeterminación.

La situación costarricense es radicalmente diferente a la existente en España, en donde ya desde el artículo 33, el constituyente español se ha ocupado de dejar claramente establecido cuál es el alcance del derecho de propiedad, regulándolo así:

*“1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia.
2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes”.*

34 Villegas. Héctor Belisario. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. Novena edición actualizada y ampliada, pp. 27-29.

Posteriormente, al tenor del artículo 128 constitucional y de manera más amplia:

“1. Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general. 2. Se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio, y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general”.

Y de manera determinante, en el artículo 131 del mismo cuerpo normativo, el pueblo español consagra:

“1. El Estado, mediante ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución. 2. El Gobierno elaborará los proyectos de planificación, de acuerdo con las previsiones que le sean suministradas por las Comunidades Autónomas y el asesoramiento y colaboración de los sindicatos y otras organizaciones profesionales, empresariales y económicas. A tal fin se constituirá un Consejo, cuya composición y funciones se desarrollarán por ley.

En este marco jurídico, el concepto del deber de contribución que podría tener validez en España no podría ser adoptado, sin más, en el ordenamiento costarricense, según el cual, como ya se adelantó, la función del Estado se resume a organizar y a estimular, siendo este el marco para identificar las necesidades públicas a satisfacer y, consecuentemente, para orientar los recursos económicos.

La particularidad del sistema español es puesta de relieve por RODRÍGUEZ BEREIJO:

Dentro del modelo económico que la constitución Española [...] impone, el de economía social de mercado o economía mixta, el Estado no solo tiene la función de regular el funcionamiento del sistema económico, sino que también toma a su cargo importantes sectores de la producción social en orden a la consecución de ciertos objetivos como el desarrollo económico o el pleno empleo. Y lo que es más importante, el Estado asume también una función de redistribución de la renta y de la riqueza que está en la esencia misma de la cláusula del Estado Social y Democrático de Derecho que la constitución proclama en su artículo 1.1³⁵.

Es indiscutible que, en términos generales, los Estados costarricense y español tienen una orientación política similar, aunque, desde el punto de vista del régimen económico, las diferencias son sustanciales y de importantes implicaciones al establecer el contenido de

35 Rodríguez Bereijo, Álvaro. *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*, p. 1.

los límites al poder tributario, particularmente el de capacidad económica. De esta forma, no puede estimarse que el reconocimiento de un derecho intangible a la propiedad privada es equivalente con el reconocimiento de tal derecho orientado a la función social, como no pueden considerarse equivalentes el estímulo y la promoción económica con la planificación en este ámbito.

Desde el punto de vista estrictamente jurídico tributario, la presión fiscal que está facultada para ejercer el Estado español es distinta a la que podría ejercer el Estado costarricense³⁶. Del mismo modo, el contenido del principio de capacidad económica, tanto desde su perspectiva mínima como desde su perspectiva máxima, se sujeta, al menos teóricamente, a supuestos distintos.

Si el Estado está facultado para ejercer mayor presión con el objetivo de satisfacer un número en constante crecimiento de necesidades públicas, el margen de riqueza privada, puede ser reducido dado que es el mismo Estado y no el contribuyente el que proveerá lo necesario a esa satisfacción.

En casos aberrantes, la capacidad económica puede ser interpretada de forma que comprenda, desde su perspectiva mínima, solo aquello que el Estado no puede suplir, lo

cual, en un Estado social exacerbado, puede conducir a fijar como capacidad mínima manifestaciones de riqueza que coarten el derecho del contribuyente a lograr su autodeterminación³⁷.

Desde otra perspectiva y siempre dentro de un Estado social exaltado, la capacidad económica máxima, es decir, aquella más allá de la cual se estaría confiscando la propiedad, no tendría límite más que la capacidad mínima, de modo que el deber de tributar se curvaría al punto de marcar el límite de la confiscación con los recursos mínimos de subsistencia. En este caso, se reduce a su mínima expresión la riqueza privada haciendo nugatorio el derecho a decidir en forma privada los objetivos y los medios para alcanzarlos.

Por supuesto, en un Estado de derecho, se reconoce el derecho de autodeterminación individual, de modo que el contenido del principio de capacidad económica no puede ser borrado³⁸. Con ello, deben reconocerse un límite inferior y un límite superior, más allá de los cuales no existe capacidad económica, ya sea porque no hay manifestación de riqueza o porque la detracción de la riqueza significa impedir la generación de nueva riqueza. Sin embargo, de acuerdo con las diferencias que

36 Esto conduce a rechazar las pretensiones de quienes en Costa Rica, con el propósito de elevar la carga tributaria, se limitan a comparar el peso relativo del sistema tributario respecto del producto interno bruto, como si por esa vía resultase jurídicamente legítimo elevar aquella carga, olvidando el régimen político y económico plasmado por el constituyente.

37 “[...] 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. Puede abarcar desde el llamado “mínimo físico” o exención del conjunto de bienes indispensables para mantener la vida del individuo, al “mínimo social”, que comprende ya lo que se entiende indispensable para el tenor de la vida del individuo”, concluyendo que “la dimensión de este mínimo de existencia va a depender en concreto de como esté configurado el sistema financiero del Estado y de cuáles las actividades que se desarrollan por el mismo. Es evidente que en un Estado en que las primeras necesidades de los individuos aparezcan cubiertas por la actividad pública, es decir, por la actuación del sector público, la exención del mínimo de existencia tendrá menos sentido que en aquellos Estados en los que el fundamento liberal de la organización socioeconómica deje al libre juego de las economías individuales la cobertura de estas necesidades”. Martín Queralt, Juan y otros. (2001). *Curso de derecho financiero y tributario*. Duodécima edición. Madrid, España: Editorial Tecnos, pp. 121- 122.

se han expuesto entre el sistema político y económico costarricense y el español, no podrían establecerse contenidos modelo con validez para ambos Estados.

Estas precisiones sobre los fines del Estado y la satisfacción de necesidades públicas nos introducen en el intrincado problema de los fines fiscales y extrafiscales del tributo. Este tema tradicionalmente ha sido tratado en forma maniquea al pretender establecer un límite cierto entre una u otra categoría de fines. En este sentido, escribe VILLEGAS:

“Una característica fundamental de la actividad financiera con finalidad fiscal, es decir, la obtención de ingresos, es su instrumentalidad. En este aspecto, se distingue de todas las otras actividades del Estado en que no constituye un fin en sí misma, o sea, que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple el papel de un instrumento, porque su normal funcionamiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades. Ninguna actuación del Estado sería posible sin obtener los fondos necesarios para solventar su actividad general en procura de satisfacer necesidades públicas³⁹.”

Al considerar como meramente instrumental la actividad financiera de obtención de ingresos, se asume, casi con candidez, en

la neutralidad del tributo, de modo que su creación debería tener poca o ninguna incidencia en el sistema económico. De esta forma, al tratar el tema de los fines extrafiscales del tributo, se afirma:

En este último caso, el gobierno no se propone exclusivamente el objetivo de cubrir los gastos percibiendo recursos, sino que además intenta llevar a cabo, mediante medidas financieras, finalidades públicas directas. La actividad financiera con finalidad extrafiscal procura atender el interés público en forma directa. Para ello utiliza la actividad financiera gubernamental cumpliendo distintas actuaciones y tomando intervención en diferentes acciones desarrolladas por la comunidad. [...] Cuando el fin perseguido es extrafiscal, las medidas pueden ser de distinto tipo, por ejemplo: 1) Pueden producirse medidas disuasivas con respecto a actividades que no se consideran convenientes [...] 2) Por el contrario, el Estado puede decidir realizar acciones alentadoras para atraer ciertas actividades económicas, científicas, culturales o de otro tipo que estime necesarias y útiles para el país. 3) También se desarrolla finalidad extrafiscal por medios financieros cuando se resuelve percibir tributos de alto monto para debilitar

38 De acuerdo con la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia costarricense: “Los constituyentes, en el artículo 1º de la Constitución Política, definieron el sistema político del Estado costarricense como un régimen democrático, libre e independiente, lo cual implica una forma particular de Estado, en el que la relación entre el Poder y los Hombres se resuelve de modo favorable a la dignidad de la persona, a su libertad y a sus derechos”. Votos 12017-02, 8867-02, 6470-99.

39 Belisario Villegas Héctor.(2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. Novena edición actualizada y ampliada, pp. 14-15.

*ciertas posiciones patrimoniales y reductivas de los sujetos que se desea alcanzar, como manera de modificar la estructura en la distribución de los patrimonios y las rentas*⁴⁰.

Desde el punto de vista del Estado de derecho resulta cuestionable esta posición doctrinal por dos razones.

En primer término, no existe el tributo neutro, es decir, aquel que con su creación no afecte el sistema económico. Aún más, visto el expreso mandato constitucional en España, no podría concebirse el despliegue de la actividad financiera sin considerar, en todos los casos, sus consecuencias económicas para todo el sistema, de modo que la finalidad “extrafiscal” parece una constante.

En el sistema costarricense, no es menos cierto que la imposición de un tributo o la concesión de un beneficio acarrearán, en todos los casos, consecuencias de carácter económico. Ningún tributo es neutro, de manera que carece de sentido distinguir fines fiscales de fines extrafiscales. En toda política fiscal, deben considerarse las implicaciones

para las finanzas públicas y los consecuentes y necesarios efectos en la economía⁴¹.

En segundo término, se corre el riesgo de coartar la libre autodeterminación del individuo al imponerle determinadas conductas con el propósito de encausarlo por el “camino correcto”. Además, la vía tributaria no es la adecuada para encausar la iniciativa privada por cuanto la imposición siempre está sujeta al principio de capacidad económica, de modo que, mientras la actividad privada genere riqueza, se perpetuará, aunque pueda estar reñida con el interés público, de allí la inutilidad de conceptos como “el que contamina paga”.

Ya adelantamos cómo en el sistema constitucional costarricense, articulado a partir del numeral 28⁴², las acciones privadas no podían ser objeto de regulación legal en tanto no se presentaran los supuestos allí previstos. En este contexto, parece incuestionable que las pretensiones de incentivar o desincentivar cierta actividad económica, lícita desde luego, no podrían justificar la imposición de un tributo, el otorgamiento de una exención u otro beneficio, ni siquiera en atención a los principios del Estado social, pues el límite es expreso.

40 Belisario Villegas, Héctor. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. Novena edición actualizada y ampliada, pp. 15-16.

41 “Entre las actividades del moderno Estado social, hay que incluir, junto con los programas de transferencia, toda redistribución de renta ocasionada por el diferente trato fiscal que otorga a los distintos grupos sociales.” Samuelson, Paul A. (1978). *Curso de economía moderna*. Traducción de la novena edición norteamericana, decimoséptima edición, cuarta reimpresión. Editorial Aguilar S. A., p. 173. Agrega el mismo autor: “Los economistas tienen, pues, que estudiar sobre quién repercute finalmente el impuesto, es decir, cómo se reparte en último término la carga del impuesto, qué efectos produce sobre los precios de los bienes de consumo, sobre los precios de los factores de producción, sobre la distribución de los recursos, sobre el esfuerzo personal y sobre la composición de la producción y del consumo. El problema de la incidencia de los impuestos no tiene nada de sencillo y su resolución exige el uso de las técnicas más avanzadas de la economía”. Samuelson, Paul A. (1978). *Curso de economía moderna*. Traducción de la novena edición norteamericana, decimoséptima edición, cuarta reimpresión. Editorial Aguilar S. A., pp. 194-195.

42 “Nadie puede ser inquietado ni perseguido por la manifestación de sus opiniones ni por acto alguno que no infrinja la ley. Las acciones privadas que no dañen la moral o el orden público, o que no perjudiquen a tercero, están fuera de la acción de la ley”.

No obstante, debe reconocerse que, en el caso del sistema español, la situación es muy distinta debido a la atribución de amplias facultades al Estado para intervenir en la economía, incluso, planificándola, de modo que, a través de la actividad financiera, incluso tributaria, el Estado podrá orientar la actividad de los agentes económicos.

V- EL DEBER DE CONTRIBUIR Y LA JUSTICIA TRIBUTARIA

Siendo la Constitución Política el intento de articular poder estatal y libertad individual, toda regulación de este rango debe ser interpretada ajustándose a esta particular razón de existir, ante todo ciñéndose a la máxima por la cual el Estado solo puede realizar aquello que le está permitido, mientras que el particular puede realizar todo aquello que no le está prohibido. En esencia, esto responde al peligro de que el Estado desborde los cauces legales anegando la libertad individual.

El deber de contribuir, del mismo modo, no es irrestricto, se encuentra sujeto a límites que el constituyente español explícitamente consagra, a diferencia del constituyente costarricense, y esto da lugar a la adopción, por la jurisprudencia costarricense, de aquellos principios foráneos, los cuales,

se afirma, encontrarían, sustento en una interpretación armónica del ordenamiento constitucional patrio⁴³.

Podría argumentarse que, de cualquier modo, la simple adopción de ese elenco de principios es inadmisibles, vistas las diferencias constitucionales que existen entre el sistema español y costarricense, aunque no puede dejar de reconocerse la importancia de explicitar tales límites al deber de contribuir y, correlativamente, al poder tributario del Estado. La dificultad no proviene solamente de adoptar una nomenclatura que no es del todo feliz⁴⁴, pues más allá de esto, resulta esencial determinar el contenido de estos principios a la luz del sistema constitucional en el cual se insertan⁴⁵ y su mutua articulación de lo cual depende su verdadera eficacia.

En efecto, los límites al poder tributario no pueden ser abordados aisladamente, en tanto conforman un plexo que contiene y limita el poder público al tiempo que salvaguarda la libertad individual. Para RODRÍGUEZ BEREJO:

Lo primero que cabe decir de los principios materiales de justicia tributaria recogidos en el artículo 31.1 CE es que todos ellos constituyen un conjunto

43 “Particular consideración tendrán en este estudio, los denominados principios materiales de la tributación. Ellos son los principios de generalidad; capacidad económica o contributiva, igualdad y progresividad tributarias; y de no confiscatoriedad. Ninguno de ellos está regulado por la CP de manera expresa y particular, referibles a la materia tributaria, pero son extraídos de principios o derechos generales, como el de igualdad; o derivados de las normas y, en especial, del sistema jurídico normativo y de valores del CP, como los principios de generalidad, progresividad, capacidad contributiva y de no confiscatoriedad, respecto de los cuales tampoco existe referencia explícita en aquélla”. Fajardo Salas, Gonzalo. (2005). *Principios constitucionales de la tributación*. Primera edición. San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, p. 46.

44 “El tributo no tiene alcance confiscatorio, como de forma tautológica previene el art. 31.3 del texto constitucional. La ausencia del principio de capacidad económica en la ordenación jurídica de institutos confiscatorios expropiación forzosa, requisa, confiscación por razones excepcionales, etc. - pone de relieve que no existe ninguna analogía entre el tributo y los referidos institutos, que responden a principios sustancialmente distintos”. Martín Queralt, Juan y otros. (2001). *Curso de derecho financiero y tributario*. Duodécima edición. Madrid, España: Editorial Tecnos, pp. 81-82.

*unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria; un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente en orden a la consecución de un sistema tributario justo*⁴⁶.

Dentro de estos principios de justicia tributaria, se otorga especial relevancia al principio de capacidad económica⁴⁷, entendiendo que

*“[...] la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubierto los gastos vitales e ineludibles del sujeto”*⁴⁸. De esta forma, *“[...] todas las situaciones y hechos a los cuales se vincula el nacimiento de la obligación deben representar un estado o movimiento de riqueza*⁴⁹.

La Sala constitucional de la Corte Suprema de justicia costarricense entiende la capacidad económica

*“[...] como aquélla aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene a ser establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza que luego de ser sometidos a una valoración por el legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”*⁵⁰.

Por tanto, aunque el deber de contribuir es predicable de todos los que estén sujetos según la Constitución Política, ello se tornará en una obligación efectiva solo cuando exista capacidad económica; es decir, manifestación de riqueza.

Aun cuando el ordenamiento constitucional costarricense no contempla expresamente la “capacidad económica”, la jurisprudencia

45 “Para Pérez Royo los principios específicos y propios del Derecho Tributario se han de interpretar a la luz de la Constitución y acudirse supletoriamente a todos los restantes principios y garantías constitucionales en la medida en que puedan resultar relevantes”. Citado por Fajardo Salas, Gonzalo. (2005). *Principios constitucionales de la tributación*. Primera edición. San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, p. 151.

46 Rodríguez Bereijo, Álvaro. *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*, p. 11. A propósito el Tribunal Constitucional Español señala: “Los principios constitucionales: irretroactividad, seguridad, interdicción de la arbitrariedad, como los otros que integran el art. 9.3 de la Constitución -legalidad, jerarquía normativa, responsabilidad- no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado Social y Democrático de Derecho. En especial, lo que acabamos de afirmar puede predicarse de la seguridad jurídica, que es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. la seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad”. Tribunal Constitucional Español, sentencia 27/1981 del 20 de julio.

47 En el artículo 3.1 de la Ley General Tributaria española se puede leer: “La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos”.

48 Saínz de Bujanda, citado por Belisario Villegas, Héctor, p. 263.

49 Belisario Villegas, Héctor. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. Novena edición actualizada y ampliada, p. 230.

costarricense lo ha derivado del ordenamiento constitucional, estimándose que se desprende de los artículos 18 (deber de contribuir a los gastos públicos), 33 (principio de igualdad), 40 (principio de no confiscación), 45 (derecho de propiedad) y 50 de la Constitución Política (cláusula básica del Estado social de derecho), estableciendo expresamente la Sala Constitucional:

“[...] 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”⁵¹.

Sin embargo, el desarrollo jurisprudencial es aún escaso limitándose a su reconocimiento, sin mayor precisión de sus alcances⁵².

A diferencia del sistema costarricense en el sistema español, el principio de capacidad económica se menciona expresamente en el artículo 31.1 constitucional, aunque en la jurisprudencia, tal como sucede en Costa Rica, su deslinde recién comienza. Esto no es casual si se piensa que este principio material de justicia tributaria se presenta huido en su esencia y difícilmente materializable en límites concretos⁵³.

El principio de capacidad económica, en cuanto referido a la riqueza de cada quien, aparece como el criterio fundamental de justicia tributaria en tanto atiende a la particular situación del contribuyente, por ello para VILLEGAS:

“La capacidad contributiva es base de las garantías materiales de la constitución. Así, la generalidad exige la no exención (salvo motivos razonables) de quienes tengan capacidad contributiva;

50 Corte Suprema de Justicia, Sala Constitucional, voto 2657-2001 del 4 de abril de 2001.

51 Voto n.º 2197-92, considerando IV.

52 No obstante, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha sido prolífica al resolver sobre las limitaciones sociales a la propiedad, tema estrechamente emparentado con el de capacidad tributaria, prueba de ello es el siguiente extracto relacionado con la función social de la propiedad: “La Sala admite que el principio de solidaridad social, del que está imbuida nuestra Constitución, permite el gravamen soportado por todos a favor de todos inclusive de unos pocos a favor de muchos, pero como se ha descrito, con el requisito de que el uso natural del bien inmueble no sea afectado al límite de su valor como medio de producción, o de su valor en el mercado. Es decir, pueden limitarse los atributos de la propiedad, en el tanto el propietario reserve para sí la posibilidad de explotar normalmente el bien, excluida claro está, la parte o la función afectada por la limitación impuesta por el estado. Fuera de estos parámetros, si el bienestar social exige sacrificios de unos o de algunos únicamente, debe ser indemnizado”. Desde luego, en el ámbito tributario la conclusión no sería la indemnización, pero si la declaratoria de inconstitucionalidad por violación al principio de capacidad económica.

53 “El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas [...]. Lo que debemos entender por “parte sustancial de la propiedad o de la renta”, es algo que no puede establecerse de manera absoluta; el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico social de cada tributo. Pero si se puede establecer como principio, que se considera confiscatorio el gravamen que exceda la capacidad económica o financiera del contribuyente, o bien, si el impuesto absorbe una parte sustancial de la operación gravada y corresponderá al Juez, en cada caso, analizar estas circunstancias, que serán, lógicamente, variables, y lo correcto es analizar esas situaciones en forma concreta”. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 6806-02. En el mismo sentido, el voto 5749-93.

*la igualdad quiere que no se hagan arbitrarios distingos, sino los que sean fundados en la capacidad contributiva (salvo fines extrafiscales); la proporcionalidad garantiza contra progresividades cuantitativas que no se adecuan a la capacidad contributiva graduada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de la riqueza; la confiscatoriedad se produce ante aportes tributarios que exceden la razonable posibilidad de colaborar al gasto público; la equidad y la razonabilidad desean la justicia en la imposición y tal concepto está expresado por la idea de que cada cual responda según su aptitud de pago*⁵⁴.

De acuerdo con Rodríguez Bereijo, sin embargo, en el ordenamiento español, este principio no es el único criterio de justicia:

La enunciación de este principio constitucional en el artículo 31.1 CE no deja de ofrecer singularidades, que han sido subrayadas por la doctrina, sobre todo si se compara con otras formulaciones constitucionales en el Derecho comparado. Singularidad

que radica en que el principio de capacidad contributiva no se contempla en nuestro texto constitucional como el único criterio material de justicia tributaria, exclusivo y excluyente, sino que aparece vinculado a otros principios (igualdad, progresividad y no confiscatoriedad) del sistema tributario para realizar el ideal de justicia en el reparto de la carga tributaria⁵⁵.

Si quien tiene capacidad económica debe contribuir, esto significa que la persona que tiene aquella aptitud está obligada en este esfuerzo social⁵⁶ (generalidad) en la medida de sus posibilidades. De esta forma, quienes cuenten con la misma capacidad deben contribuir del mismo modo (igualdad⁵⁷, y quienes cuenten con mayor capacidad deben contribuir en mayor medida (progresividad), sin que el esfuerzo común destruya o aniquile la riqueza individual (no confiscación); es decir, la misma capacidad económica.

A pesar de su reconocimiento autónomo como criterios de justicia, es indudable que tanto la igualdad, la generalidad⁵⁸, la progresividad y la no confiscatoriedad resultan vacíos sin el agregado de la capacidad económica como medida del deber de contribuir, de modo que aquellos cuatro límites se integran en el sentido mismo del de capacidad económica

54 Villegas Belisario, Héctor. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. Novena edición actualizada y ampliada, pp. 263-264.

55 Rodríguez Bereijo, Álvaro. *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*, p. 12.

56 “La generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, pues un sistema tributario sólo podrá ser justo y el reparto de la carga equitativo si todos los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago. El principio de generalidad tributaria supone la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos”. Rodríguez Bereijo, Álvaro. *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*, p. 11.

57 “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”. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 2349-03. En el mismo sentido, 3447-01, 6644-99, 4829-98, 580-95, 633-94, 5749-93 y 2197-92.

y, por esto, poco o nada agregan, siendo útiles ante todo para explicitar el contenido del principio de capacidad económica. No obstante, para MARTÍN QUERALT:

“En el ámbito tributario es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva, en el sentido de que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, puesto que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma. Sin embargo, ello no significa que el principio de igualdad tributaria agote su contenido con el de capacidad económica (STC 8/1986, de 14 de enero); entre otros motivos porque, como señaló el TC, las discriminaciones no son arbitrarias cuando se establecen en función de un criterio amparado por el ordenamiento, aún cuando pertenezca a otra rama jurídica⁵⁹.

La conclusión de este distinguido tratadista español resulta lúcida, pero si se admite, tendría que reformularse la dogmática de los principios materiales de justicia tributaria, pues si, en la consideración de la igualdad como límite al deber de tributar la capacidad económica es solo un criterio, entre otros, entonces la construcción teórica

y la regulación constitucional que privilegian la capacidad económica sobre los otros criterios son parciales e inadecuadas para regular el fenómeno en el segundo caso e inútil para explicarlo en el primer caso. Por estos motivos, llevando hasta sus últimas consecuencias la afirmación de MARTÍN QUERALT, habría que concluir que el principio de capacidad económica carece de utilidad científica y práctica.

Sin duda es un tema digno de estudio, no obstante, dada la dificultad, sino imposibilidad, de contar con un exhaustivo elenco de “otros criterios” que validaría tratamientos desiguales, desde la perspectiva de la capacidad tributaria, la senda propuesta por el tratadista MARTÍN QUERALT y el mismo tribunal constitucional español resulta irrealizable e inadecuada si de la seguridad jurídica se trata, pues como afirma Villegas:

[...]La seguridad jurídica se expresa prácticamente en la previsibilidad de la actuación estatal. La sorpresa repugna al estado de derecho [...] El concepto ha evolucionado, y modernamente la doctrina internacional entiende que la seguridad jurídica requiere ser la de realizar la seguridad jurídica de los contribuyentes⁶⁰.

58 La íntima vinculación del principio de generalidad con el principio de capacidad económica, como límite al poder tributario, y concomitante, como límite al deber de contribuir, es puesta de relieve de la siguiente forma: “[...] los tributos han de exigirse a todos aquéllos que pongan de manifiesto la capacidad económica tipificada en los hechos impositivos de los distintos tributos y que se encuentran en el ámbito territorial al que se extiende el poder tributario del ente público, de donde se infiere que el principio de generalidad adquiere su sentido al relacionarlo con el principio de capacidad económica”. Collado Yurrita, Miguel A. (dir). (2006). *Derecho tributario. Parte general*. Barcelona, España: Atelier Libros Jurídicos, p. 43.

59 Martín Queralt, Juan y otros. (2001). *Curso de derecho financiero y tributario*. Duodécima edición, Madrid, España: Editorial Tecnos, p. 114.

En tanto, los principios de generalidad, igualdad, progresividad y confiscatoriedad se explican a partir del principio de capacidad económica; del mismo modo, cada uno de ellos puede justificarse en función de los otros. Así, como explica Rodríguez Bereijo:

En lo que toca al principio de progresividad tributaria, la mención que de él se hace en el artículo 31.1 CE junto con la del principio de igualdad es significativa de que a través de él se hace real y efectiva la distribución de la carga según la capacidad económica y el mandato de desigualdad y diferenciación que la igualdad en la imposición demanda para acercarse a un sistema tributario justo. En este sentido la progresividad tributaria constituye también una “medida de igualdad”⁶¹.

En el mismo sentido, el principio de confiscatoriedad solo puede ser entendido por referencia a los otros principios de justicia tributaria, particularmente, a la progresividad:

El principio de no confiscación supone, como lo ha señalado Lasarter, un límite extremo que dimana del reconocimiento del

*derecho de propiedad. Su 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*⁶².

Este sencillo esquema donde la capacidad económica ocupa el lugar de un eje central en torno al cual se explica y regula el fenómeno tributario brinda, desde el punto de vista teórico, seguridad jurídica contra los posibles desvaríos del Estado, pues, aun atendiendo los objetivos del Estado social, la presión fiscal sobre el contribuyente debería ajustarse a su capacidad económica, ya que, en última instancia, se trata de traer riqueza privada, y esta riqueza es la única medida admisible.

Desgraciadamente, el problema es mucho más complejo, pues atendiendo el expediente de defender “fines extrafiscales”, se trastoca la sistemática expuesta, de modo que se abandona el principio de capacidad económica y, consecuentemente, todos los principios de justicia material que se nutren de aquella y, con esto, se sueltan amarras

60 +Belisario Villegas, Héctor.(2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. Novena edición actualizada y ampliada, p. 283.

61 Rodríguez Bereijo, Álvaro. *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*, p. 15. En el mismo sentido, “En efecto, la estructura de la contribución a base de una escala progresiva, lo que pretende es reducir la desigualdad por la vía de la distribución de la carga y de los ingresos, entre todos los beneficiarios del sistema, obligando a reportar en mayor medida a quién más recibe. Corte Suprema de Justicia. Sala Constitucional, voto 1925 de las 12:00 horas del 27 de septiembre de 1991.

62 Martín Queralt, Juan y otros. (2001). *Curso de derecho financiero y tributario*. Duodécima edición. Madrid, España, Editorial Tecnos, p. 118. Sobre el particular, el órgano de control constitucional costarricense ha resuelto: “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. [...] Lo que debemos entender por “parte sustancial de la propiedad o de la renta”, es algo que no puede establecerse de manera absoluta; [...] Pero sí se puede establecer como principio, que se considera confiscatorio el gravamen que exceda la capacidad económica o financiera del contribuyente [...]”. Corte Suprema de Justicia, Sala Constitucional, voto 5749-93. En el mismo sentido. Belisario Villegas, Héctor. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. Novena edición actualizada y ampliada, p. 278.

para que se desvirtúe el deber de contribuir constitucionalmente diseñado según los presupuestos del Estado social y democrático de derecho.

El tribunal constitucional español razona:

El principio de capacidad económica no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales. [...] Es, pues, constitucionalmente admisible establecer impuestos que “sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la constitución preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista, como renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que aquel principio constitucional quede a salvo”⁶³.

En suma, para el alto tribunal español, aun cuando con la creación de tributos se persigan fines extrafiscales, debe respetarse el principio de capacidad económica. Esta

conclusión es de marcada trascendencia por cuanto, según se desarrolló previamente, los principios de generalidad, igualdad, progresividad y confiscatoriedad tienen sentido en función de la efectiva capacidad para enfrentar el tributo y, ante tal trabazón de principios, el desconocimiento de alguno de ellos se traduce en el desconocimiento de todos.

No obstante, escribe RODRÍGUEZ BEREIJO:

Ello no significa, claro es, que esté constitucionalmente vedada la concesión de exenciones o bonificaciones tributarias o la utilización del tributo con fines extrafiscales o de política económica. Es más, en ocasiones el establecimiento de tales beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo, e incluso, venir exigido bien para la realización efectiva de otros principios constitucionales (como la igualdad, la capacidad económica, o la progresividad tributaria) o bien para la consecución de otros bienes u objetivos constitucionalmente protegidos (singularmente, los derechos denominados “derechos económicos y sociales” del Capítulo III del Título I) En tales

63 Sentencia del tribunal constitucional 37/1987. FJ 13) citado por Rodríguez Bereijo, Álvaro. *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*, p. 13. En el mismo sentido “Es constitucionalmente admisible que el Estado y las CCAA establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la CE preconiza o garantiza. basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo”. STC 37/1987 del 26 de marzo. También STC 134/1996 del 22 de julio. Martín Queralt, Juan y otros. (2001). *Curso de derecho financiero y tributario*. Duodécima edición, Madrid, España: Editorial Tecnos, p. 121.

*casos, la desigualdad de trato que la exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcionada al fin perseguido*⁶⁴.

En esta cita, el ilustre jurisconsulto español se refiere a la concesión de exenciones u otro tipo de beneficios fiscales en virtud de los postulados del Estado social, tema que se inserta plenamente en la problemática planteada, por cuanto la concesión de estos beneficios significa, en último término, la minoración de la carga fiscal⁶⁵. Ninguna objeción cabe plantear sobre la necesidad de recurrir a esos instrumentos cuando se trate de la realización de los principios de justicia material, pues, con ello, se estaría observando el principio de capacidad económica.

Las dificultades comienzan cuando se admiten la razonabilidad y la proporcionalidad de otorgar beneficios para la consecución de “otros bienes u objetivos constitucionalmente protegidos”, entendidos como metas impostergables del Estado social, al margen del principio de capacidad económica. En tal caso, debería admitirse que este principio resulta inútil para explicar y regular el fenómeno impositivo. Pero más importante aún que este principio, es insuficiente para limitar el deber constitucional de contribuir, otorgándose así carta blanca al Estado para que detraiga de la riqueza privada cuanto se

antoje mediante cualquier disposición que parezca “razonable y justificada”.

No tiene sentido declarar el principio de capacidad económica como límite al deber de contribuir, si a la primera oportunidad se le desconoce cuando les conviene a ciertos grupos o cuando parece constituir un obstáculo a políticas de carácter social.

Esta degradación del sistema ocurre en realidad debido a una errónea percepción del modo en que deben acometerse las tareas del Estado social dentro del cual, lejos de tolerarse el quebrantamiento de los principios de justicia material que permiten acotar adecuadamente el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, resulta tarea primordial apuntalar la justicia tributaria frente a la acometida del fisco ávido de recursos frescos. A fin de cuentas, la reducción de la carga tributaria para algunas personas, a cambio de beneficios sociales, no siempre cuantificables, conlleva el incremento, tarde o temprano, de la carga tributaria para otras.

Es un error acometer las tareas del Estado social a través de la manipulación del sistema tributario. Sobre el particular, el tribunal constitucional costarricense indicó:

Esto trae como consecuencia que el segundo tributo, promulgado según la

64 Rodríguez Bereijo, Álvaro. *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*, p. 11. En el mismo sentido, Editorial Astrea. Buenos Aires, Argentina. Novena edición actualizada y ampliada, 2005, p. 273.

65 “El principio constitucional de generalidad 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 indicativo de capacidad económica. El principio de generalidad pugna así contra la concesión de exenciones fiscales que carezcan de razón de ser. [...]”. Martín Queralt Juan y otros. (2001). *Curso de derecho financiero y tributario*. Duodécima edición, Madrid, España: Editorial Tecnos, p. 111.

Procuraduría General de la República como manifestación expresa del interés del Estado en preservar el orden público, la moral y las buenas costumbres y para desincentivar la proliferación de casinos y salas de juego, tenga efectos confiscatorios por absorber una parte sustancial de la renta producida. [...] La Sala entiende el razonamiento de la Procuraduría General de la República al expresar que el tributo, en realidad, tiene un efecto de contención y que está dirigido a desincentivar la proliferación de los casinos y salas de juego; pero entiende también que existen otros medios, constitucionales e idóneos para lograrlo y necesariamente diferentes a la sencilla creación de un impuesto que excede todos los límites de lo razonable⁶⁶.

Del mismo modo, la concesión de exenciones o beneficios de carácter fiscal al margen del principio de capacidad económica resulta incompatible con la sistemática constitucional cuando la consecución de los fines del Estado social, particularmente la redistribución de la riqueza, encuentra su cauce natural en el gasto público⁶⁷. En este sentido, se señala:

Justamente por esta vía reaparece una concepción del principio de capacidad económica que, manteniendo en sus líneas

esenciales la concepción tradicional acerca de los criterios indicativos de capacidad económica - titularidad de un patrimonio, percepción de una renta, consumo de bienes y tráfico o circulación de riqueza -, proyecte dicho principio sobre un campo más amplio, poniéndolo en relación tanto con otros principios del ordenamiento tributario - igualdad y progresividad -, como con los principios de justicia del gasto público⁶⁸.

VI- CONCLUSIONES

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos encuentra expresa regulación normativa en las Cartas Fundamentales de España y Costa Rica, aunque la preocupación del constituyente español por explicitar los límites de ese deber contrasta notablemente con la abulia del legislador constitucional costarricense sobre el particular.

Aunque la regulación española ofrece un valioso antecedente en la materia, el cual debe ser un obligado objeto de estudio, no es posible, sin más, adoptar ese modelo obviando las particularidades del sistema constitucional costarricense.

66 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto SCV 2359-04. En el ordenamiento jurídico costarricense y tratándose de una acción de inconstitucionalidad, la Procuraduría General de la República, órgano del Poder Ejecutivo, actúa como órgano consultor de la Sala Constitucional.

67 “Debe tomarse en consideración que en el contexto del Estado Social y Democrático de Derecho, las administraciones públicas lejos de cumplir un rol pasivo o de limitación tendente a propiciar, única y exclusivamente, el ejercicio individual de los derechos fundamentales, tienen un deber prestacional y asistencial en aras de procurar a todas las personas que conforman la comunidad una esfera vital mínima y, desde luego, de erradicar todos los obstáculos e impedimentos para el logro de una igualdad real y efectiva entre éstas. [...] bajo esta inteligencia, en la medida que los destinos tributarios específicos estén orientados a desarrollar, fortalecer y actuar los derechos fundamentales, sobre todo los de prestación, resultan sustancialmente conformes con el Derecho de la Constitución”. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, voto 411165-04.

68 Martín Queralt, Juan y otros. (2001). *Curso de derecho financiero y tributario*. Duodécima edición, Madrid, España: Editorial Tecnos, p. 122. Agrega este autor: “Debe tenerse en cuenta que el principio de igualdad, tal como aparece concebido en el art. 31 de nuestra Constitución, no se predica sólo del sistema tributario, sino también de los gastos público, al disponer el art. 31 en su apartado segundo, que “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos [...]”. Martín Queralt, Juan y otros. *Curso de derecho financiero y tributario*. Duodécima edición, Madrid, España: Editorial Tecnos, Curso de derecho financiero y tributario. Duodécima edición, Madrid, España, Editorial Tecnos, 2001, p. 116.

Tanto España como Costa Rica se declaran como un Estado social de derecho. No obstante, esta cercanía terminológica oculta las sustanciales diferencias que, en cuanto a los fines del Estado y a la identificación y satisfacción de las necesidades públicas, se desprenden de los textos constitucionales.

El Estado español presenta un marcado carácter social que, en el Estado costarricense, apenas se anuncia frente a un diseño constitucional más acorde con los postulados del tradicional Estado de derecho.

Estas diferencias constitucionales inciden, necesariamente, en el contenido del deber de contribuir y de los límites materiales o de justicia tributaria, reconociéndose al Estado español un poder tributario mucho más amplio que el atribuido al Estado costarricense.

Es decir, el deber de contribuir de los españoles es mayor en intensidad que el deber de los costarricenses, no porque se exija mayor solidaridad o se posea mayor conciencia de ello, sino debido a los fines atribuidos al Estado español.

Esto no quiere decir que, en España, no se reconozcan límites al poder tributario, pues incluso allí, más que en Costa Rica, se pretenden establecer vallas infranqueables. Sin embargo, la contención al poder tributario, es decir, la adecuada dimensión del deber de contribuir, no depende únicamente de la enunciación de un catálogo de principios como si se pudiera atribuir un contenido inmutable a cada uno.

Cada instituto de justicia tributaria, expresamente regulado o válidamente inferido, tendrá el alcance que se ajuste al sistema constitucional donde se haya inserto, de modo que no podría atribuirse a

la capacidad económica, principio de justicia tributaria por excelencia, el mismo contenido en un Estado, cuyo fin primordial es la actualización de los derechos fundamentales, que en un Estado orientado hacia la simple defensa de estos derechos.

VII- BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIA JURISPRUDENCIAL

A- LIBROS Y REVISTAS

Belisario Villegas, H. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. Novena edición actualizada y ampliada.

Fajardo Salas, G. (2005). *Principios constitucionales de la tributación*. Editorial Juricentro S. A. San José, Costa Rica.

Ortiz Ortiz, E. (Mayo-agosto de 1976). Costa Rica: Estado social de derecho. *Revista de Ciencias Jurídicas*. N.º 29. Universidad de Costa Rica.

Wolfgang, H. (1999). Estado de derecho y Estado social. El Estado social de derecho como principio constitucional. En *Estado de derecho y democracia*. Centro interdisciplinario de Estudios sobre el Desarrollo Latinoamericano. Compilado por Josef Thesisng, segunda edición.

Calvo Bernardino, A. y Galindo Martín, M. (1992). *Lecturas sobre política fiscal*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, España.

Rodríguez Bereijo, A. (1998). Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española. *Revista Española de Derecho Financiero*. N.º 100.

Martín Queralt, J. y otros. (2001). *Curso de derecho financiero y tributario*. Duodécima edición. Editorial Tecnos: Madrid, España.

Samuelson, Paul A. (1978). *Curso de economía moderna*. Traducción de la novena edición norteamericana. Decimoséptima edición, cuarta reimpresión. Editorial Aguilar S. A.

Collado Yurrita, M. A. (dir.). (2006). *Derecho tributario. Parte general*. Barcelona, España: Atelier Libros Jurídicos.

B- JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL COSTARRICENSE

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Votos 12017-02, 8867-02, 6470-99.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 11594-01.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 2349-03.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 5141-94 y voto 7806-03.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 0891-00.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 07806-03.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 2349-2003.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 2771-03.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 1428-96.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 2771-03. En el mismo sentido, los votos 12017-02, 8867-02, 6470-99, 678-91, 1261-90.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 2771-03.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 6497-02. En el mismo sentido, los votos 11932-01, 3055-01, 4264-00, 4829-98, 3041-97, 371-96, 7182-94, 6097-94, 5972-94, 3910-94 y 1474-93).

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 2805-99.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 4675-03.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 3656-03. En el mismo sentido, el voto 5504-02, 5097-93.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 4869-04. En el mismo sentido, 1792-99, 6273-96, 4857-96, 4205-96 y 3550-92.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 3303-02. En el mismo sentido, 713-97, 7550-94 y 7549-94.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 9420-04.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 6806-02. En el mismo sentido, el voto 5749-93.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 2349-03. En el mismo sentido, 3447-01, 6644-99, 4829-98, 580-95, 633-94, 5749-93 y 2197-92.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 1925-91.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 5749-93.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 2657-01.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 2197-92.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 2359-04.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto 41165-04.

C- JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL

Tribunal Constitucional Español. Sentencia del 27/1981.

Tribunal Constitucional Español. Sentencia del 37/1987.

D- LEGISLACIÓN COSTARRICENSE

Constitución Política de la República de Costa Rica.

E- LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

Ley General Tributaria N.º 58/2003 del 17 de diciembre de 2003.

Constitución Política Española de 1978.

F- CONVENIOS INTERNACIONALES

Declaración Universal de Derechos Humanos.

Convención Americana de Derechos Humanos.