

EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU PROTECCIÓN MULTINIVEL EN EL ESCENARIO EUROPEO, Y EN EL COSTARRICENSE.

Dr. Víctor Orozco Solano¹.

I. Introducción.

En términos generales, el propósito de estas notas es examinar el objeto y los alcances del principio de igualdad y de no discriminación en materia tributaria, tanto en el escenario europeo como en el costarricense, con el fin de determinar en qué medida la tutela jurisprudencial de este principio guarda o no algún grado de similitud en ambos sitios. En este orden de ideas, normalmente se ha entendido que el principio de no discriminación en materia tributaria puede ser visto desde dos perspectivas, una jurídica y otra política: en el primer caso, designa una paridad de posiciones que excluye cualquier privilegio de clase, raza o religión, teniendo en cuenta que los contribuyentes se encuentran en iguales circunstancias y ante el mismo régimen fiscal; en el segundo, supone la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, de acuerdo con la capacidad contributiva de cada persona. En el primer caso, de acuerdo con Víctor Uckmar, las exigencias del principio de igualdad se traducen en el principio de generalidad de la imposición².

Con el propósito anterior, en esta pequeña investigación será desarrollado el contenido del principio de no discriminación en materia tributaria y sus alcances en la jurisprudencia de los distintos Órganos Jurisdiccionales a los cuales se ha encomendado la protección de los derechos fundamentales en el ámbito europeo; es decir, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en el marco de las competencias que han sido atribuidas por los Estados a la Unión (sea el derecho comunitario); el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, a quien se ha encomendado la protección de los derechos reconocidos en el Convenio para la Protección de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, de Roma de 4 de noviembre de 1950, desde una perspectiva del derecho internacional y, finalmente, el Tribunal Constitucional Español, a quien se ha adscrito (entre otras cosas) el monopolio del rechazo sobre aquellas acciones y omisiones de las autoridades públicas que desconocen el texto de la Norma Fundamental, la interpretación última y privilegiada de las disposiciones constitucionales, así como la defensa de los derechos fundamentales mediante el recurso de amparo.

¹ Víctor Eduardo Orozco Solano. Doctor en Derecho Constitucional por la Universidad de Castilla-La Mancha. Letrado Sala Constitucional, Corte Suprema de Justicia de la República de Costa Rica.

² Véase Uckmar, V., Principios comunes del derecho constitucional tributario, Temis, Sociedad Anónima, Bogotá, 2002, pág. 59.

Pero los alcances del principio de no discriminación en materia tributaria no son exclusivos del escenario europeo. Por el contrario, si se revisa con detenimiento la jurisprudencia de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de la República de Costa Rica es posible encontrar varios casos en los cuales el Tribunal Constitucional costarricense ha potenciado los alcances de este principio, así como de otros derechos y principios fundamentales que componen, de acuerdo con la Sala, la justicia constitucional tributaria, motivo por el cual deben ser observados de manera preceptiva por los operadores jurídicos en el ejercicio de sus atribuciones. Entre los elementos que en el sistema costarricense componen la justicia tributaria es posible mencionar, y sin ánimo de realizar una enumeración exhaustiva: el principio de generalidad, el principio de reserva de ley, el principio de capacidad económica y no-confiscatoriedad, así como el que ahora nos ocupa, el de no discriminación, el cual justamente constituye una concreción particular del principio de igualdad con respecto a la materia tributaria.

Con el fin de ilustrar los alcances del principio de no discriminación en materia tributaria, se han escogido varios casos emblemáticos de cada uno de los tribunales aludidos, pero sin ánimo de realizar una revisión exhaustiva de toda su jurisprudencia, lo que excede los límites propios de un trabajo de este tipo. Lo anterior también nos obliga a repasar, aunque de manera breve, el objeto y los alcances del principio de igualdad, del cual el principio de no discriminación en materia tributaria constituye un caso particular de aplicación. No se trata por ello de agotar todos los casos o los supuestos en los cuales se ha perfilado los alcances del principio aludido, sino potenciar algunos ejemplos

que sirvan para identificar algunos rasgos similares en la manera en que los tribunales conocen ese tipo de asuntos, todo lo cual se hará a continuación.

II. El objeto y los alcances del principio de igualdad y de no-discriminación: el caso particular de la materia tributaria.

Como se puede suponer, el principio de igualdad ha sido proclamado en diversos instrumentos jurídicos, entre ellos, en el artículo 14 del Convenio para la Protección de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, de Roma de 4 de noviembre de 1950, en el artículo 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en el artículo 14 de la Constitución Española de 1978, así como en el artículo 33 de la Constitución Política de la República de Costa Rica de 1949, aunque de manera diversa. Sin embargo, en todos esos casos, se ha aludido a aquellas situaciones y supuestos en los cuales se debe conferir el mismo trato frente a situaciones idénticas o similares, así como uno diferenciado con respecto a casos distintos. Pero también se traduce el principio de igualdad en la proscripción de cualquier tratamiento discriminatorio con respecto a una persona o grupo de individuos, los cuales han sido despojados de su dignidad personal, tras ser utilizados como “*meros instrumentos*” para la consecución de determinados objetivos a partir de esa distinción.

Ahora bien, desde un punto de vista lógico, Pérez Luño sostiene que el concepto de igualdad designa la coincidencia o la equivalencia parcial entre seres diferentes,

motivo por el cual debe ser distinguido de la identidad, que entraña semejanza absoluta de un ente consigo mismo, y de la semejanza, que se refiere a la mera afinidad o aproximación entre dos entes. En este orden de ideas, la dimensión lógica de la igualdad se desglosa en tres características:

- *la primera*, una noción que exige partir, de manera constitutiva, de una pluralidad de personas, objetos o situaciones, razón por la que se alude siempre a dos o más entes entre los cuales se pone de relieve la condición de ser iguales³;
- *la segunda*, una dimensión relacional, que se explicita en las relaciones bilaterales o multilaterales;
- *la tercera*, una relación de igualdad que se hace manifiesta justamente en la comparación de los entes entre los cuales se predica⁴.

Sobre los alcances del principio de igualdad, la doctrina ha advertido acerca de la evolución histórica que ha tenido, desde una concepción original en la cual lo que se pretendía era suprimir la sociedad estamental (en que cada grupo social poseía un estatuto jurídico distinto: nobles, militares, clérigos y comerciantes), hasta el sentido que adquirió en el siglo XX, no sólo de igualdad ante la ley, sino más bien de perseguir otro tipo de igualdades como la social y la económica⁵, al invertir el esquema y los postulados clásicos

del principio, a través de los mecanismos de discriminación positiva.

De esta forma, en este desarrollo histórico del principio de igualdad es posible distinguir dos vertientes que engloban los alcances de su contenido, sea: una perspectiva formal y que se traduce en la exigencia de igualdad ante la ley, y otra material, que permite conceder un tratamiento diferenciado a ciertos individuos menos privilegiados para lograr su equiparación con otras personas. Se trata entonces de conceder ciertas ventajas u oportunidades ha determinados grupos o personas que de otra manera quedarían relegados a partir de la concepción formal del principio de igualdad.

Así, y de acuerdo con Pérez Luño, la vertiente formal del principio de igualdad tiene a su vez cuatro postulados básicos:

- la igualdad ante la ley como exigencia de generalidad: motivo por el cual todos los ciudadanos deben ser regidos por las mismas disposiciones jurídicas, e idénticas para todos;
- la igualdad ante la ley como exigencia de equiparación: en cuya razón se debe conceder el mismo trato a ciertas circunstancias o situaciones que, si bien no son coincidentes, sus diferencias no son irrelevantes para el disfrute o el ejercicio de determinados derechos

3 Sobre el particular, Francisco Rubio Llorente ha comentado: “*el segundo término de nuestra expresión, la igualdad, designa un concepto relacional, no una cualidad de una persona, de un objeto (material o ideal), o de una situación, cuya existencia pueda ser afirmada o negada como descripción de esa realidad aisladamente considerada; es siempre una relación que se da al menos entre dos personas, objetos o situaciones. Es siempre resultado de un juicio que recae sobre pluralidad de elementos (en el caso límite, al menos una dualidad), los términos de la comparación, entre los cuales debe existir al mismo tiempo alguna diversidad, aunque sólo sea espacial y/o temporal, pues de otro modo, como es obvio, no cabría hablar de pluralidad. La diferencia, al menos numérica, entre los elementos comparados es condición de posibilidad del juicio de igualdad*”. Véase Rubio Llorente, F., La forma del poder. Estudios sobre la Constitución, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997, pág. 608.

4 Véase Pérez Luño, A. E., Dimensiones de la Igualdad, Madrid, Dykinson, 2007, págs. 18-19.

fundamentales, a partir de las mismas disposiciones jurídicas;

- la igualdad ante la ley como exigencia de diferenciación, que se traduce en la obligación de conceder un tratamiento distinto a aquellos casos que ciertamente son distintos; de lo que se trata, según el mismo autor, es de evitar el uniformismo (es decir, en implementar una exigencia de igualación con respecto a casos diferentes) y,
- la igualdad ante la ley como exigencia de regularidad del procedimiento, que se refiere a exigencias estructurales y que afecta determinadas condiciones o cualidades que deben aparecer en el proceso de formación de las leyes. De lo que se trata en este marco es de asegurar o implementar una garantía de regularidad en los procedimientos de aplicación de las normas⁶.

Por su lado, en lo que atañe a la vertiente material del principio de igualdad, y al establecimiento de medidas de discriminación positiva para lograr la equiparación real de ciertos grupos, Marc Carrillo menciona como ejemplo la Ley francesa No. 59-569, de 8 de julio de 1999, de igualdad entre hombre y mujer, que sin duda constituye un caso relevante en el establecimiento de cuotas para el acceso a la representación política, que exigió incluso una reforma a la Constitución Política de la República Francesa de 1958, tras la decisión tomada por el Consejo Constitucional No. 98-407 de 14 de enero de 1999, que declaró inconstitucional la paridad de sexos contenida en la Ley relativa a la forma de elección de los consejeros regionales y de los consejeros de la Asamblea de Córcega y de funcionamiento de los Consejos regionales⁷.

Cabe mencionar que el principio de igualdad también ha sido enunciado como uno de

los valores superiores del ordenamiento jurídico, cuyo punto de partida siempre es la Constitución. De ahí justamente que el Tribunal Constitucional Español lo haya catalogado en su decisión No. 9/1981 como uno de los valores que la Constitución proclama, dirigido a ordenar la convivencia y a informar al ordenamiento jurídico, ejerciendo sobre él una función interpretativa⁸. De este modo, Díaz Revorio considera “rechazable cualquier intento de negar el carácter de “valor superior” a la libertad, la justicia, la igualdad o el pluralismo político; no parece admisible basarse en el supuesto significado o naturaleza de alguno de estos conceptos para excluir una calificación que deriva de la propia Constitución⁹”.

En este orden de ideas, y en lo que toca en concreto al principio de no discriminación, Santamaría Arinas ha comentado que su lucha encuentra “fundamento en el principio de igualdad ante la Ley que ha sido siempre uno de los postulados básicos del constitucionalismo y cuyo bien jurídico protegido es la idéntica dignidad de todos los miembros del cuerpo político”¹⁰. Por su lado,

Francisco Fernández Segado, al comentar los alcances del artículo 14 de la Convenio para la Protección de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, de Roma de 4 de noviembre de 1950, ha señalado que “no impide una diferencia de trato si ésta se basa en una apreciación objetiva de circunstancias de hecho esencialmente diferentes y si, inspirándose en el interés público, vela por un justo equilibrio entre la salvaguarda de los intereses de la comunidad y el respeto y de los derechos y libertades garantizados por el Convenio”¹¹. Así, una situación discriminatoria se produce cuando se realiza la distinción entre dos individuos de manera arbitraria, al punto que se ha desconocido la dignidad de la persona afectada.

De modo que el principio de igualdad puede ser concebido no sólo como un derecho individual de cada persona a exigir el mismo tratamiento con respecto a situaciones análogas (evitándose cualquier tipo de discriminación de toda clase), sino también impone con respecto al legislador la prohibición de establecer diferencias normativas que puedan considerarse

5 Ver Díez-Picazo, L. M., Sistema de Derechos Fundamentales, Tercera Edición, sede Derechos Fundamentales y Libertades Públicas, Thomson-Cívitas, 2008, Madrid, págs. 196-197.
6 Véase Pérez Luño, A. E., Dimensiones de la Igualdad, op. cit., págs. 22-36.
7 Ver Carrillo, M., Cotas e Igualdad por razón de sexo: una reforma constitucional y un caso singular, en Estudios de Derecho Constitucional, Homenaje al Profesor Dr. D. Joaquín García Morillo, Coordinador Luis López Guerra, Tirant lo blanch, Valencia, 2001, pág. 164-165. Otro caso interesante en materia de discriminación positiva sin duda lo constituye la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia el 17 de octubre de 1995, en el asunto Eckhard Kalanke contra Freie Hansestadt Bremen, en la cual se consideró: “Pues bien, una normativa nacional que garantiza la preferencia absoluta e incondicional de las mujeres en un nombramiento o promoción va más allá de una medida de fomento de la igualdad de trato y sobrepasa los límites de la excepción establecida en el apartado 4 del artículo 2 de la Directiva. 23 Además, procede añadir que un sistema de dicha naturaleza, en la medida en que pretende establecer una igualdad de representación de la mujer en relación con el hombre en todos los grados y niveles de un servicio, sustituye la promoción de la igualdad de oportunidades contemplada en el apartado 4 del artículo 2 por su resultado, que sólo podría alcanzarse a través de la aplicación de dicha igualdad de oportunidades. 24 Por consiguiente, procede responder al órgano jurisdiccional nacional que los apartados 1 y 4 del artículo 2 de la Directiva se oponen a una normativa nacional que, como sucede en el presente asunto, en caso de candidatos de distinto sexo que concurren a una promoción con la misma capacitación, concede automáticamente preferencia a las candidatas femeninas en los sectores en los que las mujeres están infrarrepresentadas, considerando que existe infrarrepresentación cuando las mujeres no cubren al menos la mitad de los puestos en cada uno de los grados de la categoría de personal de que se trate y sucede lo mismo en todos los niveles de función previstos en el organigrama.”

8 Véase Cabellos Espiérrez, M. A., El principio de igualdad, en Manual de Derecho Constitucional, Aparicio Pérez M. A. y otra, Coordinadores, Atelier, Libros Jurídicos, pág. 656.
9 Véase Díaz Revorio, F. J., Valores Superiores e Interpretación Constitucional, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997, págs. 114-115.
10 Ver Santamaría Arinas, R., y otros, Convenio Europeo de Derechos Humanos, Comentario Sistemático, Lasagabaster Herrante, I., Director, Segunda Edición, Cívitas-Thomson Reuters, Pamplona, 2009, pág. 14.
11 Véase Fernández Segado, F., El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Revista Vasca de Administración Pública, 1989, número 25.

discriminatorias. En este orden de ideas, el Tribunal Constitucional Español, en su decisión No. 75/1983 de 3 de agosto de 1983, dispuso: “*resulta indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados, cuya exigencia deba aplicarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo estar presente por ello una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, y dejando en definitiva al legislador con carácter general la apreciación de situaciones distintas que sea procedente diferenciar y tratar desigualmente, siempre que su acuerdo no vaya contra los derechos y libertades protegidos en los artículos 53.1 y 9.3 de la Constitución, ni sea irrazonada*”.

Una exigencia similar se puede encontrar en el caso particular de la materia tributaria, motivo por el cual el legislador no puede introducir privilegios o desigualdades discriminatorias entre los que se encuentran en la misma situación de hecho. Pero ello no impide, sin embargo, la posibilidad de establecer distinciones acordes con el principio de igualdad cuando atiendan a fines lícitos, o cuando esas normas posean una estructura coherente, bajo la valoración del principio de proporcionalidad¹². Lo anterior ha sido explicado por Miranda Pérez de la siguiente manera: “*el principio de igualdad*

fiscal exige la igualdad de tratamiento en la ley y en la aplicación de la ley a todos los sujetos contribuyentes sin introducir diferencias debidas a su situación personal o a las relaciones que existen entre ellos; los podemos comprender en sentido negativo, como la eliminación de discriminaciones en situaciones parecidas o equivalentes. En el plano normativo, se concreta en la obligación de regular de idéntico modo las situaciones de igualdad y de manera diferente las situaciones desiguales”¹³.

Sobre el particular, Mata Sierra insiste en que el principio de igualdad en el ámbito tributario impone al legislador la obligación de un mismo tratamiento con respecto a quienes permanecen en idéntica situación. En virtud de lo anterior se puede señalar que este principio se aplica con respecto a quienes tienen la condición de ciudadanos españoles, como a los residentes. De este modo y siguiendo a la misma autora, el enjuiciamiento de cualquier norma a la luz del principio de igualdad tiene como punto de partida, por una parte, que en la medida normativa cuestionada se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas y, por otra, que las situaciones subjetivas que quieran compararse sean efectivamente homogéneas o equiparables entre sí, es decir, que el término de comparación no resulta arbitrario o caprichoso¹⁴.

12 Ver Mata Sierra, M. T., El principio de igualdad tributaria, Aranzadi Thompson Reuters, 2009, pág. 72.

13 Véase Miranda Pérez, La no discriminación fiscal en los ámbitos internacional y comunitario, J. M. Bosch, M y México Universitario, Barcelona y Ciudad de México, 2005, pág. 173.

14 Ver Mata Sierra, M. T., El principio de igualdad tributaria, op. cit, págs. 72-74.

III. La protección multidimensional de los derechos fundamentales (y, en concreto, del principio de no discriminación en materia tributaria), en el escenario europeo.

En el escenario europeo actual, y por la actividad desarrollada tanto por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y a lo interno de cada Estado, por los Tribunales Constitucionales en los lugares donde así se ha establecido, es innegable la existencia de una protección multidimensional de los derechos fundamentales y, en concreto, del principio de igualdad y de no discriminación en materia tributaria. Así, en lo que atañe al plano internacional (es decir al ámbito regional europeo), los derechos fundamentales han sido proclamados en el Convenio para la Protección de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, de Roma de 4 de noviembre de 1950, así como sus protocolos, los cuales a su vez son aplicados y protegidos por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Como se puede apreciar, la protección de los derechos fundamentales en el ámbito del Tribunal de Justicia de la Unión Europea requiere un poco más de desarrollo, lo cual también excede los propósitos de esta investigación. Inicialmente los tratados constitutivos de la unión europea no recogían catálogo alguno de derechos fundamentales, ni hacían referencia a la sujeción de las instituciones y a los agentes comunitarios.

Esta laguna que se planteaba a finales de los años sesenta en el derecho comunitario con respecto a la tutela de los derechos fundamentales, y ante la presión ejercida por el Tribunal Constitucional Federal Alemán y la Corte de Constitucionalidad Italiana, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea asumió el compromiso, en palabras de Luis María Díez-Picazo, “*de que las instituciones y agentes comunitarios están obligados a respetar los derechos fundamentales de los particulares, tanto al aprobar normas, como al aplicar tales normas a casos concretos*”¹⁵. Por lo anterior, y en vista que los tratados constitutivos de la unión no contenían ninguna declaración de derechos, ni siquiera indirectamente, “*el Tribunal de Justicia reconoció los derechos fundamentales calificándolos de principios generales de derechos*”¹⁶.

Un ejemplo de lo anterior sin duda es la sentencia adoptada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el mencionado asunto “*Internationale Handelsgesellschaft*”, sentencia de 17 de diciembre de 1970 (supra- mencionada), en que se dijo: “*que la alegación de violaciones de los derechos fundamentales, tal como están formulados por la Constitución de un Estado miembro, o de los principios de una estructura constitucional nacional no puede afectar la validez de un acto de la Comunidad o a su efecto en el territorio de dicho Estado. 4. Considerando que, sin embargo, es preciso examinar si no se ha infringido ninguna garantía análoga, inherente al Derecho comunitario. que, en efecto, la observancia de los derechos fundamentales es parte integrante de los principios generales*

15 Ver Díez-Picazo, L. M., Sistema de Derechos Fundamentales, op. cit, pág. 180.

16 Sobre todo lo anterior véase Díez-Picazo, L. M., Sistema de Derechos Fundamentales, op. cit, pág. 180.

*del derecho, cuyo respeto garantiza este Tribunal de Justicia; que la salvaguardia de dichos derechos, aunque se inspire en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, debe ser garantizada en el marco de la estructura y de los objetivos de la Comunidad; que procede, pues, examinar a la luz de las dudas manifestadas por el Verwaltungsgericht si el régimen de garantías habría menoscabado los derechos fundamentales cuyo respeto debe garantizarse en el ordenamiento jurídico comunitario*¹⁷.

Esa construcción jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea con posterioridad fue oficializada, otorgándole el valor de norma de derecho comunitario primario en el Tratado de Maastricht de 1992, en cuyo artículo 6.2 se dispuso: “*La Unión respetará los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y tal y como resultan de las tradiciones comunes a los Estados miembros como principios generales del Derecho comunitario*”¹⁸. Lo anterior por los problemas que se suscitaban ante la falta de reconocimiento de derecho positivo del valor de los derechos fundamentales en el ámbito del derecho comunitario. Además, en el Tratado de Lisboa, se ha dado una nueva redacción al artículo 6 del TUE, el cual ha quedado como sigue:

“Artículo 6.- *La Unión reconoce los derechos, libertades y principios*

enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados. Las disposiciones de la Carta no ampliarán en modo alguno las competencias de la Unión tal como se definen en los Tratados. Los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta se interpretarán con arreglo a las disposiciones generales del título VII de la Carta por las que se rige su interpretación y aplicación y teniendo debidamente en cuenta las explicaciones a que se hace referencia en la Carta, que indican las fuentes de dichas disposiciones.”

De esta forma, en la mencionada disposición la unión reconoce los derechos que han sido proclamados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007.

Ahora bien, en lo que atañe a la protección de los derechos fundamentales a lo interno del territorio español, el artículo 53.2 de la Constitución le adscribe al Tribunal Constitucional la competencia para conocer de los amparos constitucionales, por el se protegen las libertades y los derechos reconocidos en el artículo 14 y en la Sección primera del Capítulo II de esa Norma Fundamental, más la objeción de conciencia consagrada en el artículo 30 ídem. Sobre el particular, la doctrina española ha considerado que el recurso de amparo tiene

17 En términos similares pueden ser mencionados los siguientes pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea STJ Stauder de 12 de noviembre de 1969 y Nold de 14 de mayo de 1974.
18 Ver Díez-Picazo, L. M., Sistema de Derechos Fundamentales, op. cit, pág. 182.

3 funciones capitales en ese ordenamiento: de instrumento de protección de los derechos y libertades señalados por la Constitución; como medio de control sobre la aplicación de los preceptos constitucionales por parte de los Jueces y Magistrados y; la última, para determinar mediante la interpretación el alcance y significado de las normas constitucionales¹⁹.

De lo anterior se ha entendido que el recurso de amparo en el ordenamiento español tiene un carácter híbrido, pues tiene por fin no sólo la protección particular y subjetiva del derecho fundamental menoscabado, sino también la defensa objetiva de la Constitución²⁰. Esta vertiente ha sido reforzada con la aprobación de la reforma a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (aprobada por LO 6/2007 de 24/5), según la cual el recurrente debe justificar la especial trascendencia de la demanda para que sea admitida.

Una vez efectuados algunos comentarios sobre la manera en que los derechos fundamentales son protegidos tanto en el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos, en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, así como ante el Tribunal Constitucional Español (y, en suma, sobre la tutela multidimensional de estos derechos en el ámbito europeo), a continuación serán analizados los criterios sostenidos por esos Órganos Jurisdiccionales con respecto al principio de no discriminación en materia tributaria, tratándose de determinar algunos rasgos similares. Con ese propósito, se han escogido algunos casos emblemáticos que ha resuelto cada Tribunal sobre la materia que

19 Ver García Morillo J. y otros, Derecho Constitucional, Séptima Edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, págs. 502-503.
20 Véase González-Trevijano Sánchez, P. J., El Tribunal Constitucional, Aranzadi, Sociedad Anónima, Navarra, España, 2000, pág. 121.

nos ocupa, sin ánimo de hacer una revisión exhaustiva de ellos, pero procurándose distinguir las líneas jurisprudenciales que ha sentado cada uno.

1. En el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Como se ha expuesto con anterioridad, el principio de no discriminación en materia tributaria se infiere con toda claridad del artículo 14 del Convenio para la Protección de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, de Roma de 4 de noviembre de 1950, así como en el artículo 1º del Protocolo No. 12, los cuales a su vez son aplicados y protegidos por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Este órgano jurisdiccional ha dictado algunas sentencias muy relevantes en la protección del principio de no discriminación en materia tributaria. Una de ellas, de acuerdo con Martínez Muñoz, es la sentencia dictada en el caso *Darby contra Suecia*, en que se discutía la existencia de una situación discriminatoria por motivos de residencia. Así, en este caso el recurrente, quien era un trabajador finlandés que laboraba en Suecia sin poseer residencia, se vio obligado a pagar el impuesto eclesial a la Iglesia Luterana en virtud de una modificación legal, pese a que nunca ha pertenecido a ella. Pues bien, en esta decisión el Tribunal Europeo de Derechos Humanos le dio la razón al actor, al considerarse que no había ninguna razón legítima que justificara ese trato diferenciado con respecto a los no miembros de esa

Iglesia que son residentes en Suecia, motivo por el cual no debía pagar la tributación²¹.

Por su lado, en el caso *Van Raalte contra Holanda*, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos valoró si la existencia de una discriminación por motivos de género en el ámbito tributario estaba justificada o no. En este orden, el actor era un ciudadano holandés soltero y sin hijos que debía pagar determinadas cotizaciones por prestaciones familiares, mientras que las mujeres (en similares condiciones) se encontraban exentas de la tributación. En este caso, el Tribunal concluyó que no existía ninguna situación objetiva que justificase la obligación del actor, y consideró vulnerados los alcances del derecho protegido en el artículo 14 del Convenio.

Un fallo especialmente controvertido ha sido el adoptado por el Tribunal en el asunto *Galeotti Ottieri della Ciaja contra Italia*, en el cual se concluyó acerca de la inexistencia de vulneración de las disposiciones del Convenio, pese a los alcances del principio de capacidad económica, que obliga a los Estados a tener en consideración la renta de los individuos para establecer mecanismos progresivos de tributación. En este caso, sin embargo, “*de acuerdo con la normativa reguladora de este Impuesto, el*

tipo de gravamen se determinaba tomando en consideración la herencia como un todo y sin atender a la participación de cada heredero en la misma, por lo que, en consecuencia, se primaba a aquellos que obtenían la herencia en calidad de único heredero sobre los que compartían una masa hereditaria considerable”²². De esta manera, al valorar la normativa cuestionada frente a los alcances del derecho proclamado en el artículo 14 ídem, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos determinó que no era arbitraria, y que más bien podía ser concebida dentro del margen de apreciación que goza cada Estado para someter a más tributación las herencias de mayor contenido económico²³.

Es claro que en las decisiones aludidas el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha señalado cual es el contenido esencial del principio de no discriminación en materia tributaria, pero fuertemente matizado con el criterio del margen de apreciación que ciertamente le ha permitido al Tribunal de Estrasburgo admitir ciertas situaciones en las cuales claramente se han soslayado los alcances este principio, como lo es en el asunto *Galeotti Ottieri della Ciaja contra Italia*, en el cual se ha conferido el mismo tratamiento respecto de situaciones completamente distintas, al pretender

calcular el monto que debe pagar cada heredero con el de la herencia total, no así por el que le corresponde a cada uno.

De ahí que en esa decisión el Tribunal Europeo de Derechos Humanos debió prescindir del aludido criterio del margen de apreciación y conceder a cada individuo un tratamiento acorde con su capacidad económica, para determinar el monto que debía pagar cada uno por concepto de impuestos, al percibir la herencia aludida. Lo anterior, sin embargo, no ha sido realizado por el Tribunal, motivo por el cual ha admitido un tratamiento discriminatorio por parte del Gobierno italiano a cada uno de ellos, contrario a su dignidad personal.

2. En el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Pero en el ámbito del derecho comunitario, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha emitido muchas sentencias en las cuales claramente ha desarrollado los alcances del principio de no discriminación en materia tributaria (actualmente proclamado en los artículos 110 a 113 del Tratado de Lisboa), de las cuales en esta oportunidad se comentarán algunos casos relevantes. Uno de ellos sin duda alguna es el asunto CJ-562/07, en el cual se declaró que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 56 CE y 40 del Acuerdo sobre el Estado Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al tratar de forma diferente, hasta el 31 de diciembre de 2006, las ganancias patrimoniales obtenidas en España según que los sujetos pasivos fuesen residentes o no residentes.

En esta decisión, el Tribunal de Justicia señaló que si bien en materia de impuestos

directos, la situación de los residentes y de los no residentes en un Estado no son comparables, y el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, es distinto el caso de la tributación de las ganancias patrimoniales resultantes de la transmisión de bienes que hayan permanecido en el patrimonio del contribuyente durante más de un año, en la cual la circunstancia de ser residente o no incide sobre la aplicación de la normativa tributaria, la cual sin embargo establece una distinción que para el Tribunal de Justicia de la Unión Europea es ilegítima y así lo declara.

En otro caso (el asunto C-540/07) el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaró que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 CE, apartado 1, al someter a los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros a un régimen fiscal menos favorable que el aplicado a los dividendos distribuidos a sociedades residentes, con menoscabo del principio de no discriminación en materia tributaria. De otro lado, en la sentencia de 11 de octubre de 2007, dictada en el asunto *Erika Waltraud Ilse Hollmann contra Fazenda Pública*, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea señaló, en términos similares a la decisión anterior, que el artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido que se opone a una normativa nacional que, como la controvertida en ese litigio, somete a las plusvalías resultantes de la cesión de un bien inmueble situado en un Estado miembro, en ese caso, Portugal, por uno residente en otro Estado miembro a una carga fiscal superior a la aplicada por este mismo tipo de

21 Véase Martínez Muñoz, Y., La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: Un análisis jurisprudencial, Aranzadi, 2002, Navarra, pág. 126.
22 Véase Martínez Muñoz, Y., La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: Un análisis jurisprudencial, op. cit., pág. 124.
23 Sobre la decisión emitida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el asunto *Galeotti Ottieri della Ciaja contra Italia*, Martínez Muñoz ha considerado que “*la medida estatal adoptada no es el medio adecuado para conseguir dicho fin, puesto que se convierte en una manera de someter a tributación de una forma diferente a contribuyentes que poseen la misma capacidad económica.(...), la progresividad del Impuesto debe ir referida a cada heredero en concreto y no a la herencia en su totalidad que, por otro lado, no es el sujeto pasivo*”. Ver Martínez Muñoz, Y., La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: Un análisis jurisprudencial, op. cit., pág. 124.

operación a las plusvalías obtenidas por un residente en el Estado en el que está situado el inmueble²⁴.

Es claro que en todas las decisiones anteriores el Tribunal de Justicia ha declarado incompatibles frente al derecho de la unión todas aquellas disposiciones que establecen una distinción injustificada en el ejercicio de la obligación tributaria entre dos o más situaciones que son equiparables. De modo que en estos casos, dicho Órgano Jurisdiccional ha desarrollado el principio de igualdad y de no discriminación en materia tributaria, en términos bastante similares a como lo ha efectuado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

En este sentido, la única diferencia que ha sido encontrada entre ambos desarrollos jurisprudenciales consiste en la inexistencia, por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, del criterio del margen de apreciación de los Estados para relativizar los alcances del aludido principio. En efecto, en el marco del derecho tributario y de los principios que lo informan, ha sido la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea la que lo ha potenciado en

todos sus extremos, con el fin de facilitar los procesos de integración entre los países miembros de la unión.

Esta finalidad, sin embargo, no informa la actividad del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (a quien se ha encargado del Convenio para la Protección de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, de Roma de 4 de noviembre de 1950), el cual como se sabe rige en 47 países con culturas muy distintas, en un escenario relativamente pequeño de territorio como lo es el continente europeo, en la que el TEDH se ha servido del criterio del margen de apreciación para adaptar y ponderar el contenido de los derechos proclamados en el Convenio frente a la realidad de los Estados miembros. Ello hace que la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos frente al principio de no discriminación en materia tributaria sea casuística y que relativice sus alcances para no generar profundas distorsiones a lo interno de los Estados que han suscrito el Convenio para la Protección de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, como se dio en el asunto *Galeotti Ottieri della Ciaja contra Italia*, en el cual lo que se pretendía era

24 En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea decidió: “De lo anterior se deriva que, conforme a las disposiciones pertinentes del CIRS, la base imponible correspondiente a las plusvalías obtenidas no es la misma para los residentes y para los no residentes. En el supuesto de obtención de plusvalías por la venta de un mismo inmueble situado en Portugal, pesa sobre los no residentes una carga fiscal superior que la que se aplica a los residentes, de tal modo que la situación en que se encuentran los primeros es menos favorable que la de estos últimos. 38. En efecto, mientras que para los no residentes se aplica un tipo del 25 % sobre la base imponible correspondiente a la totalidad de las plusvalías obtenidas, sólo se tiene en cuenta la mitad de dicha base en el caso de los residentes, lo que les permite disfrutar sistemáticamente de una carga fiscal inferior por este concepto, con independencia de cuál sea el tipo impositivo que se aplique a la totalidad de sus rendimientos, puesto que, conforme a las observaciones presentadas por el Gobierno portugués, la tributación de la renta de los residentes queda sujeta a una escala de tipos progresivos que prevé un escalón superior del 42 %. 39. Por consiguiente, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal termina por hacer menos atractiva la transferencia de capitales para los no residentes, al disuadirlos de efectuar inversiones inmobiliarias en Portugal y, por lo tanto, otras operaciones relativas a estas inversiones, como la venta de inmuebles. 40. En consecuencia, debe declararse que la reducción al 50 % de la base imponible correspondiente a las plusvalías obtenidas por los sujetos pasivos residentes en Portugal, que no se aplica a los no residentes, supone una restricción a los movimientos de capitales prohibida por el artículo 56 CE”.

someter a tributación aquellas herencias más sustanciosas de acuerdo con el principio de progresividad²⁵, sin tener en consideración la capacidad económica de cada uno de los herederos.

Es claro que este tipo de circunstancias no son ponderadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la hora de valorar si en una determinada situación se ha vulnerado el principio de no discriminación, pues en lugar de valorar las circunstancias culturales de cada Estado, más bien tiene en consideración los objetivos propios de la integración, y de facilitar la libre circulación de personas, bienes y mercancías a lo interno de la unión, para potenciar los alcances del aludido principio.

3. En el Tribunal Constitucional Español.

Ahora bien, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español también es posible encontrar algunos casos en los cuales dicho Órgano Jurisdiccional ha desarrollado los alcances del principio de igualdad y de no discriminación en materia tributaria. En este sentido, el primer punto que debió enfrentar el Tribunal era la manera de resolver los amparos en que se reclama la vulneración de los principios proclamados en los artículos 14 y 31.1 del Texto Constitucional. Sobre el particular, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español ha distinguido entre el principio de igualdad ante la ley, proclamado en el artículo 14 constitucional, y el de igualdad tributaria, plasmado en el artículo 31.1 de la

Constitución²⁶, considerándose que: “son reflejo del valor superior consagrado en el artículo 1, pero no tienen la misma eficacia”²⁷.

De esta manera, ha sostenido el Tribunal Constitucional Español que: “mientras el derecho reconocido en el artículo 14 está tutelado por el recurso de amparo, por el contrario la protección de la igualdad como principio inspirador del sistema tributario reconocido en el artículo 31 no tiene cabida en el citado recurso. Ello obliga a diferenciar las violaciones específicas y autónomas del derecho a la igualdad ante la Ley reconocido en el artículo 14 de las que afecten a la igualdad y los restantes principios inspiradores del sistema tributario a que alude el artículo 31.1.”; y también: “la vulneración del artículo 14 de la Constitución por la ley tributaria sólo se producirá, eventualmente, cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación. Lo que nos indica, en suma, a las que se refiere el artículo 14 y, de otro, las que contempla en el artículo 31.1 CE en relación con el principio de igualdad, basadas en razones objetivas atinentes a la renta o a los ingresos de los sujetos”²⁸. De lo anterior no podemos concluir, de acuerdo con Mata Sierra, que el recurso de amparo no sea un instrumento eficaz para proteger el derecho de igualdad en materia tributaria, sino más bien se desprende la cautela del Tribunal Constitucional a la hora de utilizar el derecho consagrado por el artículo 14 de la Constitución Política para reclamar cualquier vulneración del principio de igualdad tributaria²⁹.

25 Ver Martínez Muñoz, Y., La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: Un análisis jurisprudencial, op. cit., pág. 124.
26 Véase Mata Sierra, M. T., El principio de igualdad tributaria, op. cit, págs. 188-189.
27 Ver el auto del Tribunal Constitucional Español No. 97/1993 de 22 de marzo de 1993.
28 Véase el auto del Tribunal Constitucional Español No. 97/1993 de 22 de marzo de 1993.
29 Ver Mata Sierra, M. T., El principio de igualdad tributaria, op. cit, pág. 189.

Pero si se reconoce que el principio de igualdad y de no discriminación en materia tributaria constituye una concreción particular del valor y del principio general de igualdad, como se ha indicado desde el inicio de esta exposición, es evidente que toda infracción al primero puede ser estimada como una violación del segundo, justamente al encontrarse vinculados en una relación de género a especie. De modo que debería ser admitido por el Tribunal Constitucional cualquier recurso de amparo en que se alegue la lesión del principio de igualdad y de no discriminación en esta materia (siempre que verdaderamente suponga una vulneración de este tipo), justamente en cuanto puede constituir asimismo una infracción del derecho consagrado en el artículo 14 de la Constitución. Lógicamente, una vez que el recurso de amparo ha sido admitido por el Tribunal Constitucional para ser conocido por el fondo, debe entonces examinar si en esa situación particular se ha vulnerado o no el derecho aludido.

Lo contrario nos llevaría a considerar que este tipo de violaciones a derechos fundamentales no son objeto de protección por la vía del amparo, por encontrarse dentro de la Constitución alguna otra norma referida concretamente al principio aludido, fuera de los que son susceptibles del amparo constitucional. Esta tesis no nos parece aceptable, no sólo porque el derecho de igualdad disfruta desde una perspectiva formal de la condición de derecho fundamental, en tanto se puede plantear un recurso de amparo por la vía aludida, sino también por la mencionada relación entre el principio de igualdad en términos generales y de no discriminación en materia tributaria, de género a especie. De modo que el segundo

constituye entonces una concreción del primero referido a la materia que ahora nos ocupa, que debería dar lugar a la admisión del amparo en cualquier caso. En todo caso, la vía siempre queda abierta en los casos de la cuestión o el recurso de inconstitucionalidad.

Ahora bien, en lo que toca al contenido del principio de igualdad y de no discriminación en materia tributaria, el Tribunal Constitucional Español ha admitido la posibilidad de brindar un tratamiento diferenciado, siempre que esta distinción esté provista de una justificación objetiva y razonable, pues de lo contrario se produce una discriminación al particular. En este orden de ideas, en la sentencia No. 209/1988 de 19 de noviembre el Tribunal señaló: *“las diversas normativas son conformes a la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad, con el fin así perseguido. Tan contraria a la igualdad es, por lo tanto, la norma que diversifica por un mero voluntarismo selectivo como aquella otra que, atendiendo a la consecución de un fin legítimo, configura su supuesto de hecho, o las consecuencias jurídicas que se le imputan, en desproporción patente con aquel fin, o sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidad”*.

Pues bien, una vez desarrollados los alcances del principio de igualdad y de no discriminación en materia tributaria, a continuación será expuesta la manera en que ha sido tratado por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de la República de Costa Rica, en el ejercicio de su actividad jurisdiccional.

IV.- Los alcances del principio de no discriminación en la jurisprudencia de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de la República de Costa Rica.

Con anterioridad a la reforma parcial de la Constitución Política de la República de Costa Rica realizada en 1989, el artículo 10 constitucional le atribuía a la Corte Suprema de Justicia la facultad de declarar, por votación no menor de dos tercios del total de sus miembros, la inconstitucionalidad de las disposiciones del Poder Legislativo y de los Decretos del Poder Ejecutivo que vulneraban el Derecho de la Constitución, en tanto que encomendaba a la Jurisdicción ordinaria los juicios de inconstitucionalidad contra los demás actos del Poder Ejecutivo³⁰. También se había atribuido a la Corte Suprema de Justicia la competencia para conocer de los hábeas corpus³¹. De otra parte, en el año 1950 fue dictada la Ley de Amparo, la cual (como se indicará más adelante) atribuía a los tribunales penales la competencia para conocer estos procesos en primera instancia, en tanto que los asuntos planteados contra los actos y las omisiones del Presidente de la República y de los Ministros debían ser conocidos por la Corte Suprema de Justicia, atribuyéndose con posterioridad esa competencia a la Sala Primera de Casación de la Corte³².

Luego, por medio de la Ley No. 7128 de 18 de agosto de 1989, se reformaron los artículos 10, 48, 105 y 128 de la Constitución Política, y mediante la Ley No. 7135 de octubre de 1989 (la Ley de la Jurisdicción Constitucional) fueron derogadas la Ley de Hábeas Corpus de 1932, la Ley de Amparo de 1950 y los artículos 962 y 969 del Código de Procedimientos Civiles y el Capítulo IV del título IV del Nuevo Código Procesal Civil, en las cuales se regulaba el trámite de los procesos de hábeas corpus y de amparo, así como la acción de inconstitucionalidad³³, todo lo cual dio cabida a la instauración de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

Así, en la actualidad la Ley de la Jurisdicción Constitucional regula la actuación de este órgano jurisdiccional; y son ocho los procedimientos que instaura o desarrolla, con el propósito de hacer valer la superioridad normativa de la Constitución. Tales son:

- el recurso de amparo contra sujetos de derecho público, y contra sujetos de derecho privado en una posición de poder: que tienen por fin garantizar el pleno goce de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución y en los Instrumentos Internacionales en Derechos Humanos aplicables en Costa Rica;

30 Véase Ortiz Ortiz, E., Justicia Administrativa Costarricense (Cuatro Estudios), Litografía e Imprenta Lil, Sociedad Anónima, San José, 1990, págs. 57-58.
31 Véase Hernández Valle, R., El recurso de amparo en Costa Rica, en el Derecho de amparo en el mundo, Coordinadores Fix-Zamudio, H., y Ferrer Mac-gregor, E., editado por la Universidad Nacional Autónoma de México, el Editorial Porrúa, Argentina y la Fundación Konrad –Adenauer- Stiftung, México, 2006, pág. 257.
32 Ver Hernández Valle, R., El recurso de amparo en Costa Rica, en el Derecho de amparo en el mundo, Coordinadores Fix-Zamudio, H., y Ferrer Mac-gregor, E., op. cit., pág. 257.
33 Véase Álvarez Molina, M., El Ámbito de Competencia de la Sala Constitucional de Costa Rica en materia de amparo: Límites y Alcances de la tutela efectiva de los derechos fundamentales frente a las competencias de la Jurisdicción ordinaria. Una visión jurídica práctica del problema, en La tutela de los Derechos Fundamentales en Costa Rica por medio del Recurso de Amparo (con jurisprudencia), Investigaciones Jurídicas, Sociedad Anónima, San José, 2007, pág. 135.

- el recurso de hábeas corpus: dedicado a la protección de la libertad personal;
 - del derecho de rectificación o respuesta: creado con el propósito de salvaguardar el disfrute del derecho reconocido en el artículo 29 de la Constitución Política y 14 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el cual constituye una subespecie del recurso de amparo;
 - la acción de inconstitucionalidad: mediante la cual se busca no sólo controlar la adecuación de las normas al Derecho de la Constitución, sino la omisión de las autoridades públicas con poder normativo que la violentan y, en general, de toda situación que no pueda ser reconducida a los procedimientos anteriores;
 - la consulta legislativa facultativa o preceptiva de constitucionalidad: en virtud de los cuales la Sala formula una opinión consultiva previa en cuanto a la conformidad con el Derecho de la Constitución de los proyectos legislativos;
 - la consulta judicial facultativa o preceptiva de constitucionalidad: aplicable (en el supuesto de la facultativa) cuando el juez tuviere dudas fundadas sobre la constitucionalidad de una norma o acto que deba aplicar, o de un acto, conducta u omisión que deba juzgar en un caso sometido a su conocimiento³⁴;
 - los conflictos constitucionales: por medio de los cuales la Sala conoce los conflictos de competencia que pueden suscitarse entre los poderes constitucionales del Estado;
- Así, mediante la substanciación de estos procesos, la Sala Constitucional determina la superioridad normativa de la Constitución y la adecuación de todos los actos al Derecho de la Constitución. Ahora bien, en lo que toca a la protección del principio de igualdad y de no discriminación en materia tributaria, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha dictado varias sentencias en las cuales claramente ha desarrollado el objeto y los alcances de este principio, así como de los otros que componen la justicia constitucional tributaria, entre ellos, los de generalidad, capacidad económica, no-confiscatoriedad, reserva de ley y el de prohibición de la doble imposición. Lo anterior, a partir de lo dispuesto en el artículo 18 de la Constitución Política de la República de Costa Rica que establece la obligación de los costarricenses de observar la Constitución y las leyes, servir a la patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos³⁵.
- De ahí que todos los costarricenses tienen la obligación de contribuir al pago de los gastos públicos. Este deber, sin embargo, no es ilimitado sino que está sujeto al cumplimiento de los principios que integran la justicia constitucional tributaria, los cuales

34 Artículo 102 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional.

35 Sobre el particular, en la sentencia No 4237-97 de 22 de julio, la Sala Constitucional señaló: “VIII).- El artículo 18 de la Constitución Política dispone que es obligación de los costarricenses contribuir para los gastos públicos, lo que significa que tal deber se cumple por medio de los tributos que el Estado establezca o autorice, según sea el caso y que en todo caso, deben fundamentarse en los principios generales del Derecho Tributario, que están implícitos en esa norma. Por ello se dice que el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos según su capacidad económica y debe responder a los principios de igualdad (analizado en los Considerandos anteriores) y progresividad. Este último principio responde a una aspiración de justicia, que se refleja en la máxima de que pague proporcionalmente más impuestos quienes cuentan como un mayor nivel de renta, lo que lleva implícito, desde luego, el principio de la interdicción del tributo confiscatorio.”

se desprenden la interpretación armónica de los derechos protegidos en los artículos 11, 18, 33, 40 y 121 inciso 12) de la Constitución Política de la República de Costa Rica³⁶. De este modo, y en el caso particular del principio que ahora nos ocupa, la Sala Constitucional en la sentencia transcrita supra (No. 4237-97) valoró la conformidad con el Derecho de la Constitución del trato que la Ley del Impuesto sobre la Renta brinda a los agentes de seguros, en relación con el principio de igualdad ante las cargas tributarias o de isonomía. En dicha sentencia, la Sala estimó fundada la posibilidad de establecer categorías o grupos de contribuyentes con base en parámetros objetivos, que permiten considerar al sujeto pasivo de la obligación tributaria parte de una generalidad (persona física o jurídica que realiza una actividad lucrativa, trabajador dependiente, jubilado o pensionado, etc.), con lo que se respeta el principio de igualdad dentro de cada categoría, dado que si éstas son determinables con base en parámetros definidos de modo imparcial, es, precisamente, porque existen circunstancias que justifican la diferenciación entre sujetos que obviamente no se encontraban en la misma situación. En dicha sentencia se dijo:

IX).- Dicho todo lo anterior, la Sala estima que el trato que la Ley del Impuesto Sobre la Renta le da a los agentes de seguros, no resulta ser inconstitucional, ni por violación del principio de igualdad, por no estar ellos en la misma situación de hecho de los demás empleados o funcionarios públicos; ni en cuanto al principio de igualdad frente a las cargas públicas, según lo que se ha venido diciendo y por ello, se impone declarar sin lugar la acción en todos sus extremos...»

En esta sentencia también se puso de manifiesto la imposibilidad de conferir el mismo trato a un particular que debe producir las rentas necesarias para el ejercicio de su actividad, cubrir todos los gastos que ésta acarrea, y asumir los riesgos propios de aquélla (que es el caso de quien se encuentra en la categoría de “*sujetos con actividades lucrativas*”) que a los que obtienen las rentas por la prestación de sus servicios en forma dependiente, ya que éstos últimos no están en una situación igualitaria, en tanto todos los implementos necesarios para la producción de la renta no corren por su cuenta, sino por la del empleador, a lo cual debe agregarse el hecho de que en ambas situaciones, el

36 Los artículos 11, 18, 33, 40 y 121 inciso 12) de la Constitución Política de la República de Costa Rica, disponen:

“Artículo 11.- Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes. La acción para exigirles la responsabilidad penal por sus actos es pública. La Administración Pública en sentido amplio, estará sometida a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas, con la consecuente responsabilidad personal para los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes. La ley señalará los medios para que este control de resultados y rendición de cuentas opere como un sistema que cubra todas las instituciones públicas.”

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

“Artículo 33.- Toda persona es igual ante la ley y no podrá practicarse discriminación alguna contraria a la dignidad humana.”

“Artículo 40.- Nadie será sometido a tratamientos crueles o degradantes ni a penas perpetuas, ni a la pena de confiscación. Toda declaración obtenida por medio de violencia será nula.”

“Artículo 121.- Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:

13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales;”

hecho generador del tributo se manifiesta de manera diferente, pues por un lado se gravan los ingresos del trabajo personal dependiente, la jubilación o la pensión, y por el otro, la actividad de personas físicas que realizan actividades lucrativas, por lo que no puede pretenderse su asimilación; y de allí que, resulta no sólo razonable, sino lo que más se ajusta al valor justicia que deriva de la Constitución, que a quien debe procurarse los medios para la producción de la renta, se le permita hacer las deducciones correspondientes.

Tales son, pues, los alcances del principio de igualdad de trato a los sujetos pasivos de la obligación tributaria o de isonomía, según los cuales el Legislador puede establecer distintas categorías tributarias de contribuyentes, siempre que se sustente en criterios objetivos para ello, y bajo la observancia del principio de generalidad, en cuya virtud no se puede imponer un deber tributario únicamente a un particular estrictamente considerado, sino a una generalidad de contribuyentes³⁷.

V. Conclusiones.

Pues bien, en este trabajo se ha desarrollado la manera en que el principio de igualdad y de no discriminación en materia tributaria ha sido protegido, tanto en la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en el marco regional de las disposiciones del Convenio para la Protección de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, de Roma de 4 de noviembre de 1950), como por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en el ámbito del derecho comunitario) y por el Tribunal Constitucional Español, con respecto a las competencias que le han sido conferidas por la Constitución y las leyes procesales que regulan la actividad de este Órgano Jurisdiccional; lo anterior dentro de la tutela multidimensional o multinivel de los derechos fundamentales en el escenario europeo.

Así, en este trabajo se han escogido algunas sentencias de cada Tribunal, de las cuales se infiere las líneas escogidas por esos Órganos en el ejercicio de sus atribuciones. De este

37 A mayor abundamiento, en la sentencia No. 2197-92, de 11 de agosto de 1992, la Sala Constitucional señaló: “III- Desde el punto de vista de la doctrina del Derecho Tributario, sus principios jurídicos más importantes son: a) el de legalidad de la tributación, conocido también, como reserva de ley; o lo que es lo mismo, la exclusiva regulación de la actividad tributaria por la ley formal; b) el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, que alude a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones (concepto relacionado más con la materialidad, que con la formalidad); este principio permite la formación de distintas categorías, en la medida que éstas sean razonables, lo que a su vez exige que sea con total exclusión de discriminaciones arbitrarias; c) el de generalidad, que implica que no deben resultar afectadas con el tributo, personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquieren carácter persecutorio o de discriminación odiosa o ilegítima. Dicho en otra forma, el tributo debe estar concebido de tal forma, que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador, será sujeto del impuesto. Para el caso concreto no hay duda que el tributo fue autorizado por una ley y lo que procede es analizar si la diferenciación alegada por la accionante y que proviene de la ley de patentes referida, es razonable o si por el contrario, crea una discriminación arbitraria contra ella”. En sentido similar sentencias número 0580-95, 2197-92, 5749-93 y 0633-94.

modo, en el caso del Tribunal Europeo de Derechos Humanos es particularmente relevante el criterio del margen de apreciación, que le ha permitido a este Tribunal matizar los alcances del principio aludido frente las circunstancias culturales del país en que se pretende aplicar el Convenio. Lo anterior, sin embargo, no ocurre en el marco del derecho comunitario ni en el ejercicio de las competencias que voluntariamente han sido cedidas por los Estados a la Unión. En este orden de ideas, bien se puede decir que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha perfilado con mayor profundidad los alcances del aludido principio, con el fin de facilitar los procesos de integración que se desarrollan en el continente (ahora reforzados con la entrada en vigencia del Tratado de Lisboa, el pasado 1 de diciembre de 2009), en que se persigue asegurar la libre circulación de personas, capitales, bienes y mercancías, motivo por el cual debe ser aplicado este principio por sobre cualquier otra normativa que impida la consecución de los fines aludidos, al conferirse respecto de varias situaciones una distinción desprovista de una justificación razonable.

Es claro entonces que ambos Tribunales no han desarrollado de la misma manera el principio aludido. En este sentido, tampoco lo ha realizado el Tribunal Constitucional Español, el cual a partir de lo dispuesto en los artículos 14 y 31 de la Constitución Española de 1978, ha inadmitido algunos recursos de amparo en los cuales se ha reclamado la vulneración de este derecho (expresamente previsto en el artículo 31 ídem), pese a que se trata en el fondo de una concreción particular del principio de igualdad, proclamado en el artículo 14 ídem. De modo que en todos los casos en que se discuta una afectación del principio de igualdad y de no discriminación

en la materia que ahora nos ocupa, ello también se verifica con respecto al principio de igualdad en términos generales, motivo por el cual deberían ser admitidos esos asuntos por el Tribunal Constitucional, para que conozca sobre su posible afectación.

Pero estos comentarios jurisprudenciales han sido precedidos con un breve desarrollo doctrinal sobre el contenido y los alcances del principio de igualdad y de no discriminación en términos generales y también lo que supone con motivo de la materia tributaria. No es este el momento ni la ocasión para repetir lo expuesto brevemente con anterioridad, sino solamente insistir en el sentido que el derecho de igualdad en la actualidad comprende más situaciones que las originalmente concebidas como tales, a tal grado que es posible incluso introducir ciertas distinciones entre personas o grupos de individuos menos aventajados, para lograr su equiparación real con los demás. Se trata entonces de las conocidas técnicas de discriminación positiva, cuya compatibilidad con el Derecho de la Constitución no admite mayor objeción.

Finalmente, se ha expuesto en este trabajo la manera en que la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de la República de Costa Rica ha desarrollado los alcances del principio de igualdad y de no discriminación en materia tributaria, así como de los demás principios que componen la justicia constitucional tributaria, a saber: los de generalidad, capacidad económica, no-confiscatoriedad, reserva de ley y el de prohibición de la doble imposición. También se puede concluir que, ante las amplísimas posibilidades que en el sistema costarricense disfruta todo particular para acudir ante la Justicia Constitucional, la Sala es el

Órgano que tiene mayores posibilidades de perfilar los alcances del principio aludido, en términos bastante extensos, si se compara con los anteriores.

Cabe preguntarse en razón de todo lo expuesto si, en primer lugar, el principio de igualdad y de no discriminación en materia

tributaria constituye o no un derecho fundamental y, en segundo, si ha recibido tutela o protección jurisdiccional en el escenario europeo y en el costarricense. Por todo lo expuesto, una respuesta positiva se impone en ambos casos, aunque sea distinto el alcance con el cual ha sido desarrollado por cada uno de los tribunales.