

**TRIBUTACIÓN Y DERECHOS FUNDAMENTALES
LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES COMO
LÍMITE AL PODER TRIBUTARIO.
REFLEXIONES A PARTIR DE LOS ORDENAMIENTOS
JURÍDICOS DE BRASIL Y COSTA RICA**

Dr. Carlos E. Peralta¹
Profesor Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica
carlosperalta07@gmail.com

(Recibido 16/07/14 • Aceptado 26/11/14)

¹ Pos-doctorando de la UERJ – Becario de la CAPES/Programas Especiais/ Prêmio CAPES de Tese 2012. Supervisor del Pos-doctorado Dr. Ricardo Lodi Ribeiro. Doctor en Derecho Público por la Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). PDJ/CNPq/Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Investigador del Grupo de Pesquisa Direito Ambiental na Sociedade de Risco (GPDA) da UFSC.-

Resumen: El artículo realiza reflexiones con respecto al papel que desempeñan los principios constitucionales de la tributación en el ejercicio del poder tributario, como parámetros que orientan y vinculan la creación e interpretación de las normas tributarias. Concretamente, el estudio considerará las normas de las Constituciones Políticas de Costa Rica y de Brasil.

Palabras Clave: Poder Tributario; Derechos fundamentales; Principios Constitucionales de la Tributación.

Abstract: This article presents some considerations on the role of the constitutional principles of taxation within the exercise of taxing power, as parameters guiding and linking the creation and the interpretation of tax regulations. Specifically, this study includes the rules of the Constitutions of Costa Rica and Brazil.

Keywords: taxing power, fundamental rights, constitutional principles of taxation.

Índice:

Introducción.

1. La libertad: fundamento del Poder Tributario.
 - 1.1 El papel del tributo en la sociedad.
 - 1.2 Concepto de Poder Tributario.
 - 1.3 Fundamento del Poder Tributario.
2. Los principios constitucionales de la tributación.
 - 2.1 Consideraciones preliminares. La normatividad de los principios.
 - 2.2 La doble función de los principios de la tributación.
 - 2.3 Principios constitucionales de la tributación.
 - 2.3.1 El principio de Reserva de ley o estricta legalidad tributaria.
 - 2.3.1.1 El principio de irretroactividad de la norma tributaria.
 - 2.3.1.2 El principio de anterioridad en Brasil.
 - 2.3.2 El Principio de Igualdad o isonomía fiscal.
 - 2.3.3 El Principio de no confiscatoriedad.
 - 2.3.4 El Principio de Capacidad Contributiva.

Conclusiones.

Bibliografía.

INTRODUCCIÓN

A lo largo de la historia ha existido una relación tensa entre los tributos y los individuos. En la antigüedad, el tributo nació como una especie de instituto de dominación. Representaba la imposición de una carga por parte los más fuertes sobre los más débiles, de los pueblos vencedores sobre los derrotados, del monarca sobre sus súbditos.² Tal y como indica Condorcet Rezende la relación tributaria era concebida como una relación de absoluta dependencia, que incluso llegaba a ser confundida con una relación de vasallaje o subordinación. Así, en sus orígenes, el establecimiento y el cobro de tributo era realizado de forma arbitraria y antojadiza sin responder a criterios de justicia, solidaridad o seguridad. Esa concepción del tributo se prolongó a lo largo del tiempo, e incluso hasta inicios del siglo pasado la relación tributaria era vista apenas como una relación de poder. Se entendía que el poder tributario encontraba su fundamento única y exclusivamente en la *Soberanía Estatal* –en el poder de imperio del Estado- y en la necesidad de recaudar recursos.³

Fruto de esa herencia histórica, se creó en la sociedad una cultura adversa a la tributación, en la cual los individuos ven el tributo como una “carga” sin ninguna justificación ética, perdiendo de vista que se trata de un deber fundamental, necesario para la vida en sociedad.

Con la denominada *virada kantiana* surge una reaproximación entre la moral y el derecho, la cual va a tener una importante y radical

² Cf. REZENDE, Condorcet. Ciudadanía fiscal. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TORRES, Heleno Taveira (organizadores). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, p. 547.

³ Es innegable el estrecho vínculo que ha existido a lo largo del tiempo entre el poder político y los tributos. Como bien explicaba el tributarista brasileño Aliomar Baleeiro, “desde hace más de veinte siglos, el tributo ha sido vetusta y fiel sombra del poder político. Innumerables testimonios, desde la antigüedad hasta nuestros días, excluyen cualquier duda. En el lugar en donde se erige un gobernante, el tributo se proyecta sobre el suelo que está bajo sus dominios.” Traducción propia del autor del texto original en portugués.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Edição revista e complementada, a luz da Constituição de 1988 ate a Emenda Constitucional nº.10/1996, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 1.

repercusión en el campo del derecho tributario⁴, al punto de superarse la visión estrictamente positivista que hasta ese entonces había imperado, y que prácticamente concebía el poder tributario como una facultad ilimitada de la soberanía estatal, que a lo sumo podría auto-limitarse. A partir de ese momento se identifica el vínculo profundo, dialéctico y necesario que existe entre los tributos y la libertad, cobrando fuerza la idea de *libertad fiscal*. El tributo pasa a ser visto como un instrumento de y para la libertad, que le permite a los individuos el ejercicio de sus derechos fundamentales. Tal perspectiva permite entender que una sociedad solo podrá aspirar a ser libre, justa y solidaria en la medida en que el sistema tributario esté compuesto por leyes fiscales justas.⁵ La imposición de tributos debe necesariamente obedecer a los lineamientos previstos en el sistema constitucional tributario, orientado por reglas y principios. Evidentemente, dicho enfoque acaba redimensionando la perspectiva sobre el fundamento y la finalidad del tributo.

Siguiendo esa línea de razonamiento, cabe resaltar que con el *pos-positivismo*, los principios pasan a ocupar un lugar de destaque, reaproximando el derecho y la moral. En lo que respecta al campo del derecho tributario, se introduce con fuerza la discusión sobre el portante papel que desempeñan los *Principios Constitucionales de la Tributación* dentro del Estado de *Derecho Financiero*, en tanto enunciados genéricos que concretizan valores morales, y que constituyen límites,⁶ formales y materiales, para el ejercicio poder tributario. Sin duda, esos principios constituyen la primera garantía de lo que actualmente se denomina como *estatuto del contribuyente*.

⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005, páginas. 3, 4, 6, 7 y 9.

⁵ Al respecto Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TORRES, Heleno Taveira (organizadores). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, p. 102-103.

⁶ Cabe señalar que el jurista brasileño Humberto Ávila señala que las limitaciones al poder de tributar son una de las especies dentro de las varias limitaciones que le son establecidas al ente estatal, ya sea a través de reglas de competencia, de los principios, de las garantías o de los derechos fundamentales. Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional Nº.51, de 14.02.2006. 2ª edição**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 71.

Partiendo de ese breve marco de referencia, el objetivo del presente ensayo es efectuar unas breves reflexiones con respecto al papel que desempeñan los principios constitucionales de la tributación en el ejercicio del poder tributario, como parámetros que orientan y vinculan la creación e interpretación de las normas tributarias. El estudio se enmarca así dentro del campo que le es propio al derecho constitucional tributario, y será realizado a la luz de un estudio de derecho comparado, en el cual, concretamente se tendrán presentes las normas de las Constituciones Políticas de Costa Rica y de Brasil.

Al desarrollar nuestras reflexiones nos valdremos de los valiosos aportes doctrinarios de reconocidos juristas de lengua hispana y portuguesa así como de la jurisprudencia más relevante que sobre el tema ha sido desarrollada por la Sala Constitucional de la República da Costa Rica.⁷

Para poder cumplir con el objetivo propuesto, en la primera parte del artículo estimamos conveniente realizar unas breves consideraciones con respecto a las finalidades propias del tributo, así como con relación al fundamento del poder tributario dentro del actual Estado Constitucional de Derecho.

Una vez hecho esto y siendo conscientes de que cualquier tipo de clasificación en el fondo siempre será arbitraria, en la segunda parte del estudio desarrollaremos algunas reflexiones con respecto al alcance y al contenido de los que consideramos los Principios Constitucionales de la Tributación de mayor expresión, sin ánimo de llegar a pretender que esa clasificación sea definitiva o excluyente.

1. LA LIBERTAD: FUNDAMENTO DEL PODER TRIBUTARIO

1.1 El papel del tributo en la sociedad

El Estado, como estructura jurídico-política que permite la organización de la sociedad, tiene como principal objetivo la satisfacción

⁷ Interesa destacar que el artículo 10 de la Constitución Política de la República da Costa Rica establece que: “Corresponderá a una Sala especializada de la Corte Suprema de Justicia declarar, por mayoría absoluta de sus miembros, la inconstitucionalidad de las normas de cualquier naturaleza y de los actos sujetos al Derecho Público. No serán impugnables en esta vía los actos jurisdiccionales del Poder Judicial, la declaratoria de elección que haga el Tribunal Supremo de Elecciones y los demás que determine la ley. (...)”

de las necesidades públicas de la colectividad que lo conforma y le da vida. Se trata de requerimientos que van más allá de los fines estrictamente particulares de cada persona.⁸ Los individuos para poder vivir en sociedad le confían al Estado una serie de prestaciones públicas esenciales – como la educación, la salud, la seguridad ciudadana, la tutela judicial de los derechos fundamentales, entre otros- con el intuito de propiciar y garantizar el desarrollo pleno y el bien estar de la colectividad.⁹

Actualmente es innegable que todos los derechos de los ciudadanos, aún aquellos de *status esencialmente negativo*, representan un alto costo para el Estado que debe destinar una gran cantidad de recursos públicos para su efectividad y protección.¹⁰ De las diversas fuentes con las que cuenta el Estado para obtener los ingresos necesarios para satisfacer los requerimientos sociales, sin duda alguna el tributo constituye la principal fuente de recursos económicos de la actividad financiera estatal. Por ello, lejos de ser una obstrucción a la libertad, el tributo es una condición necesaria para su existencia. Tal y como explica el reconocido tributarista brasileño, el Profesor Ricardo Lobo Torres, a partir del liberalismo, el tributo se transforma en la categoría básica para la obtención de los recursos que le permitan al Estado asumir los gastos para costear las complejas funciones que le son propias, garantizando así la libertad de los ciudadanos¹¹.

⁸ Hector Villegas, señala que dichas necesidades presentan las siguientes 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 nacimiento al organismo superior llamado estado y las que justifican su nacimiento.” Cf. VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5ª Edición. Buenos Aires: Editorial de Palma, 1992, p. 4.

⁹ Cf. NATALE, Alberto. Derecho Político. Buenos Aires: Ediciones de Palma, 1979. p. 287.

¹⁰ Al respecto, como bien sostienen Holmes y Sunstein –profesores de la Universidad de Nueva York y de la Universidad de Chicago respectivamente- el ejercicio y la tutela de todos los derechos no son gratuitos, sino que representan un alto costo para la sociedad. Cf. HOLMES, Stephen & SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights**. Cambridge: Harvard University Press, 1999, páginas 15, 43-46.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 2.

El costo de los derechos es asumido por la sociedad a través del tributo¹², que constituye, por decirlo de alguna manera, *el precio de la libertad*, en tanto instrumento que distancia al hombre del Estado. El tributo es una expresión y una garantía de la libertad, y al mismo tiempo se encuentra limitado por esa libertad. En otras palabras, el tributo nace en el espacio abierto por la autolimitación de la libertad.¹³ No obstante, como bien advierte el profesor Lobo Torres, el tributo puede llevar a oprimir la libertad si no es limitado por la legalidad. Así, la libertad y los tributos caminan juntos durante el decurso de la evolución del Estado Financiero, por lo que puede hablarse de una “*libertad fiscal*”. De manera que, una de las características o vertientes del Estado de Derecho moderno es la de ser un Estado Fiscal¹⁴, en el cual adquiere una especial importancia la noción de ciudadanía fiscal que se encuentra informada por el valor de la solidaridad – o fraternidad como fuera reconocido en la Revolución Francesa-, que conforme indica Peces Barba Martínez “fundamenta indirectamente derechos, es decir, lo hace por medio de los deberes.¹⁵”

La relación existente entre los derechos fundamentales y los deberes propios de la *ciudadanía fiscal* es de carácter asimétrica en la medida en que la correspondencia que entre ellos existe no implica la individualización de las situaciones jurídicas.¹⁶ En otras palabras, el deber de pagar tributos

¹² Adrián Torrealba Navas define el tributo como “la prestación coactiva, establecida unilateralmente por el Estado u otro Ente Público, normalmente pecuniaria, que se exige, en uso del poder atribuido y limitado por la Constitución y las leyes, de quienes a éstas están sometidos en virtud de un deber de solidaridad social.

¹³ Se trata de prestaciones que tienen como finalidad fundamental la satisfacción de necesidades públicas, por lo que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que se establecen u organizan en conexión con presupuestos de hecho previstos en forma general y que se hacen efectivas normalmente mediante el desarrollo de la actividad financiera administrativa.” TORREALBA NAVAS, Adrián. Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense. San José: Imprenta y Litografía Mundo Gráfico, 1997, p. 8.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de Liberdade**, Op. Cit., pags. 2 e 3. Id. Ibid., p. 97.

¹⁶ PECES BARBA MARTINEZ, Gregório. Apud TORRES, Ricardo Lobo (organizador). A cidadania Multidimensional na Era dos Direitos. In: Teoria dos Direitos Fundamentais. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001, p. 317.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. (org). Ibid., p. 317.

no se encuentra en una relación directa y simétrica con el ejercicio de los derechos fundamentales, a pesar de que exista una correspondencia indirecta entre la carga tributaria y los gastos públicos destinados a garantizar los derechos fundamentales. La asimetría que existe entre los derechos y los deberes se deriva de la idea de solidaridad que informa la ciudadanía. En ese sentido, los derechos fundamentales son disfrutados debido a que están sustentados por deberes de solidaridad.¹⁷

Sin perjuicio de las consideraciones realizadas, debe tenerse presente que en el Estado moderno, el tributo, además de ser un instrumento destinado a sufragar los gastos públicos, puede cumplir también una importante función de carácter extra-fiscal – incentivadora –, en la medida en que, orientada por principios de justicia, la tributación puede constituir un importante mecanismo no solo para promover una adecuada redistribución de la riqueza sino también para orientar e inducir determinados comportamientos considerados como altamente deseados para el bienestar de la comunidad,¹⁸ como sería por ejemplo el incentivo de prácticas ecológicamente correctas.

Conforme esa línea de razonamiento, grosso modo, podemos afirmar que el tributo constituye un deber fundamental, cuyo fundamento está altamente impregnado por los valores de la solidaridad y la justicia. Dentro de ese contexto, evidentemente el individuo desempeña un papel activo dentro de la sociedad, toda vez que a través del tributo pasa a ser ciudadano contribuyente de la comunidad de la cual es parte.¹⁹ Así, el tributo es un instrumento al servicio de la sociedad que permite la existencia material del Estado y la inducción de comportamientos correctos conforme a los valores de la comunidad.

¹⁷ Id. Ibid. p. 317

¹⁸ Al respecto, el tributarista brasileño José Marcos Domingues de Oliveira afirma: “A imposição tradicional (tributação fiscal) visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para prover o custeio dos serviços públicos.

Já a denominada tributação extrafiscal é aquela dirigida a fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc.” OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007, p. 47.

¹⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume III. Rio de Janeiro**: Editora Renovar, 1999, p. 32.

Ahora bien, siendo que el tributo presupone una forma de injerencia del Estado en la libertad o en el patrimonio de los ciudadanos, es importante analizar el concepto y el fundamento del poder tributario estatal.

1.2 Concepto de Poder Tributario

El poder tributario – también denominado de potestad tributaria, poder financiero, poder fiscal, supremacía tributaria o competencia tributaria -, es considerado como una manifestación de la potestad soberana del Estado y es inherente al poder político²⁰. El Estado en el ejercicio del poder tributario, a través del Poder Legislativo, está facultado para crear, modificar, extinguir tributos, así como también para establecer exenciones tributarias. Sobre el tema el jurista portugués José Casalta Nabais explica que el deber fundamental de pagar impuestos, visto por el lado de su titular activo, se consubstancia en la atribución al legislativo de un poder –el poder tributario (o fiscal) para la creación, institución o establecimiento de impuestos, esto es, el poder tributario en sentido estricto o técnico.²¹

El Poder Tributario, a diferencia de la libertad, no es preconstitucional, en la medida en que tal poder es establecido expresamente por el constituyente originario en la Constitución, y debe ser ejercido dentro de los límites en ella establecidos.²² José María Martín se refiere a ese poder como “la facultad inherente al estado para exigir tributos dentro de los

²⁰ Al respecto García Belsunce indica que el “poder de imponer no es sino una forma del poder de gobernar”. GARCÍA BELSUNCE, Horacio. Temas de Derecho Tributario. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1982, p. 78.

²¹ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 269. Traducción propia del autor del texto original en portugués.

²² Al respecto el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política de Costa Rica establece:

“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;”

En la Constitución brasileña la Potestad tributaria está prevista en los artículos 145, y 153 a 156, que se refieren a la competencia tributaria de la Unión, de los Estados y de los Municipios.

límites establecidos por la Constitución y que solo puede manifestarse por medio de las normas legales.²³”

Conforme explica Paulo de Barros Carvalho, es en la Constitución donde se encuentran los principios que sirven como directrices supremas para orientar el ejercicio de las competencias impositivas, consagrándose en ella los postulados que imprimen certeza y seguridad a las pretensiones tributarias del Estado, y, en contra partida, preservan y garantizan los derechos fundamentales de los ciudadanos.²⁴

Así, la potestad tributaria es un poder jurídico que deberá ser ejercido respetando los principios constitucionales de la tributación, tanto formales como materiales, así como los demás principios constitucionales. Tales principios orientan y vinculan la actividad legislativa en materia tributaria. En esencia, dichos principios son un límite al ejercicio del poder tributario estatal.

Fernando Sáinz de Bujanda, se refería al poder tributario en los siguientes términos.

“Como es sabido, el poder tributario constituye un atributo esencial del Estado. No es posible concebir ninguna organización política en que falte ese poder, que nos es, en definitiva, sino la facultad de imponer tributos que procuren al Ente público los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines.

Ahora bien en el moderno Estado constitucional ese poder ha dejado de ser una fuerza o poder de hecho para convertirse en un poder jurídico, que se ejercita dictando normas.”²⁵

1.3 Fundamento del Poder Tributario

Con el positivismo se consideraba que el fundamento del tributo se encontraba en la relación de sujeción de los individuos al *poder de*

²³ MARTIN, José María e RODRÍGUEZ USE, Guillermo F. Derecho Tributario General. Buenos Aires: Ediciones de Palma, 1986, p. 98.

²⁴ CARVALHO, Paulo. Curso de direito tributário. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003.p. 58

²⁵ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Tomo II. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 275 et seq.

imperium del Estado, y que consecuentemente, el poder tributario era una facultad casi irrestricta y absoluta, que a lo sumo podría auto-limitarse. Las tesis positivistas entendían que el poder tributario era ilimitado y que la libertad era un derecho constituido.²⁶ Así, por ejemplo, entre otros autores, Fleiner consideraba que el Estado y sus *comunas*, obtienen el poder de tributar del poder que ejercen sobre las personas y los bienes de su territorio. Por su parte, Giannini consideraba que el impuesto no tiene otro fundamento más allá de la sujeción del individuo al poder tributario estatal.²⁷ En el mismo sentido, Mayolo Sanchez Hernandez señala que la relación tributaria es una relación de superioridad, de supremacía del Estado sobre los individuos. Al respecto, indica ese autor:

“para la obtención de dichos ingresos el Estado actúa con potestad tributaria o poder tributario, creando los tributos cuyo pago debe ser cubierto por las personas sometidas a su competencia, lo que significa que a consecuencia de la potestad tributaria, por un lado tenemos supremacía y por el otro sujeción, es decir, la existencia de un ente (el Fisco) que se coloca en un plano superior y preeminente y frente a él, un gran número de personas (contribuyentes) ubicados en un plano inferior.”²⁸

De acuerdo con esa perspectiva, la relación tributaria era una *relación de poder*, una vez que se parte de la idea de que la potestad tributaria encuentra fundamento en la soberanía del Estado, reconociendo únicamente límites de carácter formal.²⁹

Sin embargo, con la reaproximación entre la ética y el derecho, a partir de la denominada *virada kantiana*, esa visión es cuestionada, y

²⁶ Sobre las tesis referentes a la auto-limitación del Poder Tributario puede ser consultado: TORRES, Ricardo Lobo. Tratado, Volume III. Op.cit., p. 44 et seq.

²⁷ Cf. SPISSO, Rodolfo. R. El Poder Tributario y su distribución. In: GARCIA BELSUNCE, Horacio A. (org). Tratado de Tributación. **Tomo I**. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003. p. 3.

²⁸ SANCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Derecho Tributario. 2ª Edición. México: Cárdenas Editor y Distribuidor, 1988. p. 20.

²⁹ Sobre el tema, Cf. NABAIS, José Casalta. Op. Cit., p. 316. Al respecto indica el autor: “ (...) rejeitamos a idéia, alicerçada numa longa e persistente tradição positivista do direito fiscal, segundo a qual os impostos não suportariam senão limites de caráter formal, polarizados sobretudo no princípio da legalidade fiscal na sua versão de reserva material de lei formal. (...)”

se pasa a entender que el poder tributario no está fundamentado en una relación de supremacía del Estado sobre los individuos, toda vez que el Estado no es un fin en sí mismo, por el contrario, se trata de un medio al servicio de los individuos. De modo que debemos entender que si bien la potestad tributaria es una manifestación o expresión del poder que le es conferido al Estado por los ciudadanos en el pacto social, esa facultad no encuentra su causa o fundamento en el propio poder del cual es parte. Así, el poder tributario estatal es un *poder-deber*, expresión del poder político y connatural al Estado, pero que nace o encuentra su origen en el espacio abierto que es dejado o autorizado por la libertad, y consecuentemente se encuentra limitado por esa libertad.

Al respecto, Ricardo Lobo Torres explica en forma precisa que:

“El Poder tributario, por su extrema contundencia y por su aptitud para destruir la libertad y la propiedad, surge de manera limitada en aquel espacio dejado por la propia autolimitación de la libertad y a partir del consentimiento en el pacto constitucional. En otras palabras, el tributo no limita la libertad ni tampoco se auto limita, sino que más bien es limitado por la propia libertad, teniendo en cuenta que apenas la representación y el consentimiento legitiman la imposición.”³⁰

Siguiendo esa línea de pensamiento, debemos entender que el Poder Tributario, a pesar de ser una manifestación o expresión de la soberanía estatal, no es en ella que encuentra su origen. En realidad, el fundamento del tributo descansa en los derechos de propiedad y del libre ejercicio del trabajo;³¹ tales derechos constituyen la expresión de la libertad de los ciudadanos y son, por decirlo de alguna manera, el substrato económico para la imposición fiscal.

alguns autores atuais, partindo de uma total desvinculação ou neutralidade ética do direito fiscal, concluem que o legislador pode decidir, mais ou menos arbitrariamente, os fatos tributários, ou seja, os fatos a que pretende associar a consequência jurídica da tributação. Por outras palavras, do direito fiscal estariam arredados quaisquer critérios materiais de justiça, tendo ele de bastar-se com uma justiça meramente formal, assegurada pela exigência de um procedimento legislativo-parlamentar de descoberta e fixação dos critérios de exigibilidade concreta de cada imposto.”

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. A Idéia de Liberdade. Op.cit., p. 127.

³¹ En el caso de los ordenamientos jurídicos de Costa Rica y de Brasil, esos derechos están establecidos en los artículos 45, 46 y 56 de la Constitución

Como explica el Profesor Ricardo Lobo Torres, en el contrato social los individuos deciden reservar un mínimo de libertad que es intocable por el tributo, se trata de una parcela garantizada a través de las llamadas inmunidades y de las exenciones.³² De manera que, el poder tributario podrá ser ejercido sobre aquella parcela que no fue excluida en el pacto constitucional. En otras palabras, el origen de esa facultad yace en aquel espacio de la libertad que los individuos consienten que puede ser tributada con el intuito de poder vivir en sociedad.

Partiendo de esa tesis, conforme indica Ricardo Lobo Torres, el Estado ejerce el poder tributario sobre la permanente limitación de los derechos fundamentales y de sus garantías constitucionales.³³ El tributo nace sobre la reserva de los derechos fundamentales. Conforme enfatiza Kirchhoh, citado por Humberto Ávila, una protección eficaz de los derechos fundamentales frente al poder de tributar solamente es posible de alcanzar, si el legislador tributario está materialmente vinculado a los derechos fundamentales. ³⁴Al respecto Casalta Nabais, expresa que

“En cuanto integrantes de un deber fundamental, los impuestos se presentan como límites inmanentes o límites máximos del contenido o del ámbito de los derechos, que pese a que prima facie, parecen afectar, en realidad de un punto de vista jurídico constitucional, dejan intactos en lo que respecta a su zona de protección constitucional.”³⁵

Consideramos que en la actualidad el tributo no puede ser considerado simplemente con una mera obligación ex-lege, que encuentra su fundamento en la supremacía estatal y en la necesidad del Estado de obtener fondos para autofinanciarse. Tal posición pierde de vista que en realidad la recaudación puede ser una de las finalidades del tributo, pero no su fundamento. En ese sentido, no debemos perder de vista que es el pueblo, en tanto titular del Poder Tributario, el que auto

de Costa Rica, y en el artículo 5^a incisos XXII e XXIII de la Constitución Federal de Brasil.

³² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume III.** Op. Cit., p. 3

³³ Id. Ibid., p. 20.

³⁴ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional N.º.51, de 14.02.2006. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 2

³⁵ NABAIS, José Casalta. Op.cit., p. 551 e 552.

consiente la imposición del tributo. En otras palabras, son los ciudadanos los que voluntariamente le permiten al Estado ejercer, a través de sus representantes, ese poder tributario, derivándose de allí la máxima de “*No taxation with out representation*”.³⁶

Recapitulando, podemos afirmar que el Poder tributario es una manifestación de la soberanía estatal, inherente al poder político, pero que encuentra su fundamento en la libertad, y por ella se encuentra limitado. De esta forma, debemos entender que el tributo lejos de ser un obstáculo o una intromisión a la libertad de los individuos, se constituye como una condición sine qua non para su existencia, en la medida en que la tutela y la garantía del ejercicio de los derechos de los ciudadanos depende en gran medida de los tributos. El tributo es un deber fundamental expresamente previsto en el pacto constitucional con el intuito de permitir la organización y la convivencia dentro la sociedad. Sobre el tema, Casalta Nabais afirma que:

“Como deber fundamental, el impuesto no puede ser encarado ni como un mero poder para el estado, ni como un mero sacrificio para los ciudadanos, constituyendo, antes que nada, el con tributo indispensable para una vida en una comunidad organizada a través de un estado fiscal.”³⁷

2. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN.

2.1 Consideraciones preliminares. La normatividad de los principios

El *pos-positivismo* es el marco filosófico dentro del cual se enmarca el nuevo derecho constitucional.³⁸ Se trata de un punto de convergencia

³⁶ Al respecto afirma Ricardo Lobo Torres “A soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar. Não é o Estado que se autolimita na Constituição, como querem os positivistas, senão que já se constitui limitadamente, no espaço aberto pelo consentimento.

O tributo, por conseguinte, sendo embora o preço e a garantia da liberdade, já nasce limitado pela própria autolimitação da liberdade.”Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004. p. 62.

³⁷ NABAIS, José Casalta. Op. Cit., p. 679.

³⁸ Al respecto, Cf. BARROSO Luis Roberto. Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do direito. (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil) In: Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 240: 1-42. Abr./Jun 2005, p. 4 y s.

o ideal ecléctico entre dos grandes corrientes del pensamiento que en principio ofrecen paradigmas opuestos para el derecho: el jusnaturalismo y el positivismo. El *pos-positivismo* representa la reaproximación entre el derecho y la ética, del cual se destaca, entre otros aspectos, la normatividad de los principios³⁹ y la definición de sus relaciones con los valores y las reglas.

A partir de esa nueva perspectiva, la Constitución pasa a ser vista como un sistema abierto de principios y reglas.⁴⁰ Los principios constitucionales pasan a ocupar un lugar de destaque en la praxis jurídica, y tienen una importante función informadora del ordenamiento, expresando la síntesis de los valores más relevantes.⁴¹

Dentro de ese contexto, se supera la visión del positivismo estrictamente legalista que limita la noción de norma a la regla jurídica. Los principios, al igual las reglas, pasan a disfrutar del status de

³⁹ Conforme explica Ana Paula de Barcellos, de acuerdo con la moderna doctrina constitucional, los principios son, al lado de las reglas, especies de normas, dotados de imperatividad. BARCELLOS, Ana Paula d. **Normatividade dos Princípios e o princípio da dignidade da Pessoa humana na Constituição de 1988**. In: Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 221: 159-188. jul./set 2000, p. 168 y siguientes.

Al respecto puede consultarse: BARROSO Luis Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. Editora Saraiva. 2009, p. 316 y siguientes; BARROSO Luis Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição. Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 5ª Edição revista, atualizada e ampliada. Editora Saraiva, 2003, p. 325 y siguientes.

⁴⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional. 5ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1991, p.171-172.

⁴¹ Sobre el tema, el prestigiado constitucionalista y magistrado brasileño Luis Roberto Barroso explica que los principios constitucionales, explícitos o no, pasan a ser la síntesis de los valores consagrados en el ordenamiento jurídico. Tales valores reflejan la ideología de la sociedad, sus postulados básicos, sus fines. Los principios dan unidad y armonía al sistema, integrando sus diferentes partes y atenuando tensiones normativas. A parte de ello, sirven de guía para el interprete, cuya actuación debe pautarse por la identificación del principio mayor que rige el tema objeto de análisis, descendiendo del más genérico al más específico, hasta llegar a la formulación de la regla concreta que va a ser aplicada en el caso concreto. Al respecto, Cf. BARROSO Luis Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição. Op. cit, p. 327.

Sobre la relación existente entre principios y valores Cf: TORRES, Ricardo Lobo. Tratado, Volume II. Op.cit., p 193

norma jurídica, y poseen, al igual que aquellas, carácter imperativo⁴². Consecuentemente, los principios dejan de ser vistos como postulados con una dimensión meramente axiológica y pasan a gozar de eficacia plena e inmediata.⁴³

En términos generales, puede decirse que entre ambas especies de normas existe una distinción cualitativa y no solamente de grado⁴⁴. Los principios son mandatos de optimización que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida de lo posible, de acuerdo con la realidad fáctica y las posibilidades jurídicas dentro de las cuales se enmarque una determinada situación⁴⁵; no contienen mandatos definitivos sino *razones prima facie*.⁴⁶ En ese sentido, los principios tienen un alto contenido de abstracción y pueden incidir sobre una amplia gama de situaciones. Al no existir un grado de jerarquía entre los diversos principios, su aplicación dentro de cada caso concreto requiere realizar un ejercicio de ponderación entre los principios involucrados, realizando concesiones recíprocas a fin de determinar cual deberá prevalecerá en determinada situación.

⁴² Roque Antonio Carrazza explica que el principio jurídico es un enunciado lógico, implícito o explícito, que, por su gran generalidad, ocupa una posición de preeminencia en los vastos cuadrantes del Derecho y, por es precisamente por ello, que vincula, de modo inexorable el entendimiento y la aplicación de las normas jurídicas que con él se conectan. Al respecto, Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 23^a Edição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 39.

⁴³ Al respecto, Celso Antônio Bandeira de Mello, explica que el principio “é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.” MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 68.

Sobre el tema de la eficacia de los principios constitucionales Cf. BARROSO Luis Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo. Op.cit., p. 318.

⁴⁴ Con respecto a los criterios para la distinción entre reglas y principios, Cf. ALEXYS, Robert. Teoría de los Derechos Fundamentales. Traducción y estudio introductorio de Carlos Bernal Pulido. 2^a Edición. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 64 y sig.

⁴⁵ Sobre los principios como mandato de optimización Cf. Id. Ibid., p. 67 y sig.

⁴⁶ Sobre los principios como razones prima facie, Cf. Id. Ibid., p. 79 y sig.

Por su parte, en el caso de las reglas, estas tienen un carácter definitivo. Si son válidas y aplicables a un caso determinado, las mismas deberán ser aplicadas integralmente, de una manera “*todo o nada*”. Las reglas aplican el mecanismo de subsunción, y en caso de que exista conflicto entre ellas, solamente una de ellas podrá ser considerada como válida de acuerdo a esa lógica de todo o nada.⁴⁷

2.2 La doble función de los principios de la tributación

En el caso concreto del derecho tributario, los *principios constitucionales de la tributación* desempeñan un papel preponderante tanto en la elaboración como en la aplicación de las normas tributarias. Independientemente de que estén consagrados explícita o implícitamente en la Constitución Política, esos principios constituyen las primeras garantías del Estatuto del contribuyente. Podemos afirmar que dichos principios cumplen una doble función en la praxis del derecho tributario:

- 1- En primer lugar, son mandatos norteadores que condicionan y dirigen el ejercicio del poder tributario. En ese sentido, los principios son parámetros que deben ser observados por el legislador en el momento de elaboración de la norma tributaria, sobre pena de inconstitucionalidad de la misma. En esa medida, inducen al legislador a actuar de conformidad con una *moral tributaria*, de forma que sea realizada una justa, y adecuada distribución de la carga tributaria, garantizando la libertad y la igualdad de los ciudadanos y velando por una sociedad justa y solidaria.
- 2.- En segundo lugar, podemos afirmar que son vectores, directrices que orientan al Poder Judicial, particularmente a los Tribunales Constitucionales, al momento de ejercer el control de constitucionalidad de las normas tributarias, garantizando la defensa y la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes, en caso de que una norma tributaria sea arbitraria y contraria a esos derechos.

⁴⁷ “Como las reglas exigen que se haga exactamente lo que en ellas se ordena, contienen una determinación en el ámbito de las posibilidades jurídicas y fácticas. Esta determinación puede fracasar por imposibilidades jurídicas y fácticas, lo que puede conducir a su invalidez, pero, si este no es el caso, entonces lo que la regla establece tiene validez definitiva.” Id. Ibid. p. 80

Los *principios constitucionales tributarios* constituyen verdaderas limitaciones al ejercicio del Poder Tributario, una vez que son especiales manifestaciones de los derechos y garantías fundamentales del ciudadano contribuyente⁴⁸. En el fondo, dichos principios son una exigencia de moralidad tributaria guiada conforme a los valores de justicia, solidaridad, seguridad y garantía de la libertad de los individuos. Esos principios son la primera garantía de los contribuyentes contra la arbitrariedad y el abuso del poder; se encuentran necesariamente en una relación de interdependencia y equilibrio, sin que exista ningún tipo de jerarquía entre ellos.

Esos enunciados genéricos, estrechamente vinculados a los valores jurídicos, son dotados de eficacia, esto es, producen efectos y vinculan la obra del legislador, del administrador y del juez. Sin embargo, producen la eficacia principiología, conducente a la normatividad plena, y no la eficacia propia de la regla concreta, atributiva de derechos y obligaciones⁴⁹.

En la Constitución Política de Costa Rica, - a diferencia de la Constitución de Brasil -, los *principios constitucionales de la tributación* no están expresamente establecidos, sino que los mismos se derivan de una interpretación integradora y sistemática de los valores y de las normas del programa constitucional. La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, al ejercer el control concentrado de constitucionalidad de las normas tributarias, ha desempeñado un papel fundamental al desarrollar el contenido y alcance de los principios constitucionales tributarios.

Por su parte, en la Constitución Federal de Brasil los principios constitucionales de la tributación se encuentran expresamente establecidos en el Título VI, Capítulo I, que hace referencia al “*Sistema Tributário Nacional*”. Concretamente están previstos en los artículos 145, 150 e 152 de esa Carta Fundamental.

2.3 Principios constitucionales de la tributación

Teniendo en cuenta los razonamientos previamente expuestos, a continuación nos referiremos a aquellos que consideramos los principios

⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais, Op.cit., p. 35.

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso, Op.cit., p. 89.

constitucionales de la Tributación de mayor expresión en el Estado Constitucional de Derecho. Esos principios permiten el establecimiento y determinación justa y equitativa del tributo:

- (1). El Principio de Reserva de Ley o estricta legalidad tributaria. De ese principio es posible extraer el principio de irretroactividad de la norma tributaria y el principio de anterioridad –previsto en el ordenamiento jurídico brasileño-.
- (2). El principio de de igualdad o isonomía fiscal;
- (3). El principio de capacidad contributiva, del cual se extraen los sub-principios de proporcionalidad, progresividad, generalidad y universalidad; y
- (4). El principio de no confiscatoriedad

2.3.1 El principio de Reserva de ley o estricta legalidad tributaria

El Principio de legalidad se proyecta en el Estado de Derecho⁵⁰ como *un requisito sine qua non* de las actividades estatales dentro de la sociedad. En sentido estricto, este principio condiciona y limita la actuación del Estado dentro del marco de la legalidad, a fin de evitar tratamientos arbitrarios. El principio constituye una condición esencial del Estado de Derecho y está inspirado en el valor de la *seguridad jurídica*. Ferreiro Lapatza afirma que “La ley representa la voluntad de autonormación de una colectividad, que no reconoce otros poderes que los que emanan del conjunto de ciudadanos que forman parte de ella”.⁵¹

⁵⁰ El artículo 11 de la Constitución costarricense dispone: “Artículo 11.- Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad y no pueden arrogarse facultades que la ley no les concede. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes. La acción para exigirles la responsabilidad penal de sus actos es pública.”

Por su parte, el artículo 5 ,inciso II de la Constitución brasileña establece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

⁵¹ FERREIRO LAPATZA, José J. Curso de derecho financiero español. 19ª Edición. Madrid: Marcial Pons, 1997. p. 44.

En lo que respecta al campo tributario, este principio –también conocido en la doctrina como principio de reserva de ley⁵²– es de gran importancia, toda vez que el tributo para ser válido deberá ser establecido de acuerdo con las formalidades establecidas en la Constitución Política⁵³. El tributo deberá materializarse en ley, conforme a la máxima “nullum tributum sine lege”. A contrario sensu, ninguna norma inferior a la ley podrá establecer obligaciones de carácter tributario, sobre pena de inconstitucionalidad. De esta forma, siendo que las leyes son disposiciones de carácter general, abstracto e impersonal, se pretende evitar que las autoridades fiscales establezcan discrecionalmente cargas tributarias arbitrarias y discriminatorias.

Así las cosas, desde un punto de vista formal, el Poder Tributario está limitado por el principio constitucional de reserva legal, en la medida en que únicamente el Parlamento, a través de la ley, podrá establecer, modificar, extinguir tributos, o crear exenciones tributarias. De conformidad con este principio, *es requisito sine qua non* que la ley que crea el tributo defina en forma clara todos los elementos estructurales del mismo, a saber: hecho generador, base imponible, sujetos activo y pasivo, y el quantum de la obligación tributaria, garantizando de esta manera la seguridad jurídica de los contribuyentes.

La doctrina coincide en destacar que el Principio de Reserva de Ley en materia tributaria cumple tres papeles fundamentales⁵⁴:

⁵² El principio de reserva de ley tributaria, tiene como primer antecedente histórico la Carta Magna de Inglaterra de 1215, que establecía, grosso modo, que en el Reino no podrían ser establecidos tributos sin el consentimiento del Consejo Común del Reino. Así, se pretendía acabar con las arbitrariedades del sistema impositivo monárquico, que estaba sujeto exclusivamente a la voluntad del monarca.

A partir de ese momento, surge el denominado principio de auto-imposición. De acuerdo con este principio, el propio pueblo a través de sus representantes, debía consentir el establecimiento de cualquier impuesto, derivándose la máxima popular de “no taxation without representation”. De esta manera fue constitucionalizada la competencia financiera del Parlamento para instituir tributos. Al respecto, Cf. RODRÍGUEZ VINDAS, Ramón Luis. *Temas de Derecho Financero y Tributario* (Costa Rica – España). San José: Editorial Jurídica Continental, 1999. p 105 a 108.

⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado. Volume II.** Op.cit., p 41.

⁵⁴ Cf. MARTÍN QUERALT, Juan et alt. *Curso de Derecho Financero y Tributario*. Madrid: Editorial Tecnos, 1990, p. 187

- a) Garantiza el respeto al denominado “principio de auto-imposición”, de forma que los ciudadanos no paguen más tributos que aquellos que sus legítimos representantes hayan consentido;
- b) Cumple una clara función de salvaguarda del derecho de propiedad;
y
- c) Es un mecanismo técnico útil para poner en práctica el principio de igualdad de los ciudadanos ante la ley tributaria.

Aunado a lo indicado, tal y como señala Pérez Royo, actualmente el principio no debe ser concebido únicamente desde un punto de vista proteccionista, sino que se debe resaltar también su estrecha relación con la búsqueda de los intereses y valores constitucionales, toda vez que el tributo no se limita a tener una finalidad recaudatoria, sino que también se constituye como un importante y valioso instrumento jurídico para promover una adecuada redistribución de las rentas en la búsqueda de una sociedad más justa y solidaria.⁵⁵

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que actualmente, tanto a nivel doctrinario como jurisprudencial, se admite pacíficamente que en materia tributaria, el principio de reserva de ley debe ser entendido en forma relativa, toda vez que actualmente la legalidad por si sola es incapaz de establecer un ordenamiento tributario pleno.⁵⁶ Por ello, se permite cierto grado de delegación relativa en favor del Ejecutivo para complementar la norma tributaria en lo que respecta al tema de la gestión

⁵⁵ Cf. PÉREZ ROYO, F. Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria. In: Revista Española de **Derecho Constitucional**. N° 13., 1985, p. 62-65.

⁵⁶ Al respecto el Dr. Humberto Bertazza, considera: “a complexidade das relações que envolvem o Estado moderno no cumprimento de suas funções essenciais, exige aceitar certo grau de delegação, que possibilite adaptar o princípio consagrado na lei aos fatos cambiantes da realidade econômica, de forma que o legislador, sem renunciar a suas atribuições, possa encarregar ao Poder Executivo a determinação, dentro de certos limites, expressos ou virtuais, de algumas circunstâncias necessárias para o devido funcionamento do mecanismo legalmente organizado.” BERTAZZA, Humberto apud TORRES, Ricardo Lobo. **Direitos Humanos e Tributação nos Países Latinos**. Arquivos de Direitos Humanos Vol 3. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 139 e 140. Cabe indicar que la Constitución brasileña en el artículo 153, & 1º establece que “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I,II,IV e V”

tributaria, como también en lo que se refiere a las flexibilización de las alícuotas del tributo, siempre y cuando las mismas sean establecidas dentro de los parámetros mínimos y máximos que previamente fueron fijados en la Ley.⁵⁷

De manera que, en el Estado de Derecho moderno, el principio de legalidad tiene un claro matiz pluralista, toda vez que por un lado constituye un mecanismo que permite garantizar la democracia en el procedimiento para establecer normas que establecen cargas tributarias, y por otra parte constituye una garantía de la igualdad entre los ciudadanos que permite la unidad del ordenamiento jurídico.⁵⁸ Así, conforme fue señalado, los aspectos estructurales o substanciales de los tributos – elementos materiales, personales, temporales, espaciales y cuantitativos de los tributos- deben ser previamente establecidos por el legislador, no obstante, se admite que el reglamento, cuando el mismo haya sido dictado dentro de los límites de tipo legal y respetando el principio de capacidad contributiva, es un importante instrumento de combate a la evasión fiscal ⁵⁹que puede disciplinar aspectos accesorios y de carácter técnico.⁶⁰

⁵⁷ Al respecto, la Sala Constitucional de Costa Rica, en la resolución N° 687-96 indicó:

“(...) la Sala se ha pronunciado en favor de la delegación relativa en materia tributaria, pero no así en lo que se refiere a los elementos constitucionales de la obligación tributaria (sujetos activo y pasivo, objeto de la obligación, causa, tarifa del impuesto), en los que sí se da la llamada reserva de ley.

(...) Nuestra jurisprudencia, en forma atinada, ha reconocido, habida cuenta de determinadas circunstancias, la posibilidad de que opere –dentro de ciertos límites razonables– una “delegación relativa” de dichas facultades, siempre y cuando, se señalen en la ley los márgenes del tributo respectivo, pues de lo contrario, estaríamos en presencia de una “delegación absoluta” de tales facultades, proceder que carece, como se expuso, de validez constitucional.” En sentido similar las resoluciones N° 0730-95 y N° 08271-2001 de la Sala Constitucional.

⁵⁸ PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario – Parte General. 10.ed. Madrid, 2000, p. 42.

⁵⁹ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Justiça, Interpretação e elisão tributária. Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2003, p. 39 y 40.

⁶⁰ En palabras del Profesor Ricardo Lodi Ribeiro “No Estado Democrático e Social de Direito, superada a dicotomia entre a vontade do monarca e a do povo representado pelo Parlamento, e estabelecida a necessidade de harmonização e interdependência entre os poderes, o regulamento passa ser um instrumento essencial para a definição dos aspectos técnicos das regras jurídicas, com a adequação à realidade de alguns conceitos indeterminados

En ese orden de ideas, es de resaltar que actualmente se supera la visión positivista formal que sostiene la existencia de una tipicidad cerrada dentro del derecho tributario, pasando a reconocerse una mayor flexibilidad de dicho principio, admitiendo el uso de conceptos jurídicos indeterminados⁶¹

Conforme fue expuesto, el principio de legalidad debe ser visto como una garantía de seguridad jurídica, permitiendo que los contribuyentes conozcan de forma anticipada, clara y precisa tanto los elementos esenciales de las obligaciones tributarias como la aplicación de la norma tributaria en el tiempo y en el espacio⁶². La legalidad es fundamental para contener el tributo, en la medida en que este puede provocar la opresión de la libertad que le da fundamento.⁶³

El principio de reserva de ley está previsto en el artículo 150 inciso I de la Constitución Federal brasileña. Dicha norma prohíbe expresamente

de origem científica ou tecnológica, que nem sempre podem ser precisados pela dinâmica do Parlamento. Deste modo, é compatível com a feição atual do princípio da legalidade, que os aspectos técnicos da norma sejam definidos em regulamento, ficando o Poder Legislativo com a definição das grandes diretrizes políticas nacionais, fenômeno que não se revela estranho ao direito tributário.” Id. *Ibid.*, p. 38 e 39.

⁶¹ Como afirma el profesor Ricardo Lobo Torres: “ conceito jurídico torna-se objeto de definição da lei e tem caráter abstrato, o tipo é apenas descrito pelo legislador e tem simultaneamente aspectos gerais e concretos, pois absorve características presentes na vida social. Os tipos jurídicos, inclusive no direito tributário (ex. empresa, empresário, indústria) são necessariamente elásticos e abertos, ao contrário do que defendem alguns positivistas (cf. A. Xavier, *op. cit.*, p. 92)”. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. *Op.cit.*, p 98.

⁶² Sobre el tema, Jarach indica: “Decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria, y por tanto, sólo la ley debe definir cuales son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley que debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir ese monto”. JARACH, Dino. *Apud GARCÍA BELSUNCE, Horacio. Op. Cit.*, p. 77.

⁶³ Al respecto, Cnf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado, Volume III. Op. Cit.*, p. 4 e 5

exigir o aumentar un tributo sin ley que así lo establezca. Por su parte, en la Constitución de la República de Costa Rica, el principio se deriva del artículo 121 inciso 13).⁶⁴

De este principio podemos extraer los principios de irretroactividad y anterioridad.

2.3.1.1 El principio de Irretroactividad de la norma tributaria

En términos generales este principio supone que la nueva ley no puede recaer en el presente sobre hechos ocurridos en el pasado.⁶⁵ El principio prohíbe expresamente el cobro de tributos con respecto a hechos generadores que ocurrieron antes de la vigencia de la ley que creó o aumentó el tributo. El tributarista brasileño Luciano Amaro explica que el principio es dirigido no solo al aplicador de la ley (que no la puede hacer incidir sobre un hecho pretérito) sino también al propio legislador, quien queda prohibido de dictar una regla para tributar un hecho pasado o para aumentar el tributo que, según la ley de la época, gravó ese hecho.”⁶⁶

El artículo 34 de la Constitución de Costa Rica establece el principio de irretroactividad de las leyes de forma general. Al respecto dispone esa norma constitucional que “A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, o de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas.”⁶⁷

Por su parte, la Constitución Federal de Brasil, en el artículo 5 inciso XXXVI prohíbe la retroactividad, estableciendo que “la ley no perjudicará el derecho adquirido, o el ato jurídico perfecto y la cosa juzgada;”.

⁶⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributario Brasileiro**. 6ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2001. p. 116.

⁶⁷ Sobre el principio, la Sala Constitucional en la resolución N° 2765-97 manifestó: “El principio de irretroactividad, al igual que los demás relativos a los derechos o libertades fundamentales, no es tan solo formal, sino también y sobre todo material, de modo que resulta violado, no solo cuando una nueva norma o la reforma de una anterior altera ilegítimamente derechos adquiridos o situaciones consolidadas al amparo de la dicha norma anterior, sino también cuando los efectos, la interpretación o la aplicación de esta última produce un perjuicio irrazonable o desproporcionado al titular del derecho o situación que ella misma consagra.”. 2765-97 (En sentido similar la resolución N° 1147-90).

De la lectura de las normas citadas, observamos que no se veda la retroactividad en sí misma, sino la retroactividad de la norma *in pejus*, es decir la retroactividad de leyes restrictivas de derechos individuales. A contrario sensu, debemos entender que la retroactividad en beneficio del contribuyente, en tesis de principio es permitida.

Cabe destacar que a pesar de la claridad de lo dispuesto en el citado artículo 5º inciso XXXVI de la Constitución brasileña entorno al principio de irretroactividad, el constituyente brasileño optó por referirse específicamente a la irretroactividad de las leyes tributarias. Lo hizo en el artículo 150, inciso III, que prohíbe el cobro de tributos en relación a hechos generadores ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los haya instituido o aumentado.

2.3.1.2 El principio de anterioridad en Brasil

El ordenamiento jurídico brasileño prevé el denominado *principio de anterioridad*. De acuerdo con este principio –que, cabe aclarar, por su estructura más bien nos parece una regla-, un tributo recién instituido o aumentado podrá ser exigido apenas en el ejercicio financiero siguiente y después de haber pasado noventa días desde que el mismo fue creado o aumentado”

Al respecto, el artículo 150 inciso III, b) e c) establece que es vedado el cobro de tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;” (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

La anterioridad no está prevista en la Constitución de Costa Rica. En el ordenamiento jurídico costarricense se utiliza la *vacatio legis* para efectos de permitir la entrada en vigencia de una ley tributaria, y para resolver el denominado problema de la *no sorpresa*.⁶⁹

⁶⁹ Al respecto Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Op.cit., p. 168.

2.3.2 El Principio de Igualdad o isonomía fiscal

Los individuos aspiran ejercer sus derechos dentro de la colectividad en condiciones de igualdad. La idea de igualdad de los ciudadanos fue promovida con gran fuerza en la Revolución Francesa como una reacción contra los privilegios del *Ancien Régime*⁷⁰ caracterizado por la imposición arbitraria de cargas tributarias desproporcionadas en detrimento de la clase pobre, y por las inmunidades y privilegios de la nobleza.⁷¹

El principio de igualdad fue expresamente consagrado en la Declaración de Derecho del Hombre y del Ciudadano, de 26 de agosto de 1789, concretamente en los artículos primero y sexto.⁷²

Por su parte, la Declaración Universal de los Derechos Humanos, de 10 de diciembre de 1948, establece en su artículo 7º que “Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación.”⁷³

En el Estado de Derecho moderno, se considera que la noción de igualdad tiene una configuración impar⁷⁴, en la medida en que se

⁷⁰ CASAS, José Osvaldo. Principios Jurídicos de la Tributación. In: Tratado de Tributación. Tomo I. Volumen 1. GARCIA BELSUNCE, Horacio (Director). Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003. p. 288.

⁷¹ Sobre las inmunidades y privilegios en el Ancien Régime, confira: CASAS, José Osvaldo. Ibid. p. 280.

Al respecto disponen esos artículos respectivamente:

⁷² “Artículo 1. Los hombres han nacido, y continúan siendo, libres e iguales en cuanto a sus derechos. Por lo tanto, las distinciones civiles sólo podrán fundarse en la utilidad pública.

Artículo 6. La ley es expresión de la voluntad de la comunidad. Todos los ciudadanos tienen derecho a colaborar en su formación, sea personalmente, sea por medio de sus representantes. Debe ser igual para todos, sea para castigar o para premiar; y siendo todos iguales ante ella, todos son igualmente elegibles para todos los honores, colocaciones y empleos, conforme a sus distintas capacidades, sin ninguna otra distinción que la creada por sus virtudes y conocimientos.” Disponible en: <http://www.aidh.org/uni/Formation/01Home2_e.htm> Acceso en 18 de marzo de 2014.

⁷³ Declaración Universal de los Derechos Humanos, de 10 de diciembre de 1948. Disponible en: < <http://www.unhchr.ch/udhr/lang/spn.htm>> Acceso en: 15 de abril de 2014.

⁷⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado, Volume II**, Op. Cit., p. 143.

trata de un valor que al mismo tiempo se positiva como un principio constitucional. La igualdad es considerada como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico en tanto permite legitimar, equilibrar y tornar proporcionales los otros valores jurídicos: libertad, seguridad jurídica, justicia y solidaridad.⁷⁵

Como principio del sistema jurídico, la igualdad constituye una garantía contra la discriminación y la arbitrariedad, vinculando de forma directa la actividad de los Poderes Públicos. Concretamente, la igualdad limita la actividad del Poder legislativo, prohibiendo que el legislador le dé injustificadamente un tratamiento diverso a situaciones iguales o equivalentes.

Ese principio está previsto en el artículo 5º de la Constitución Brasileña y en el artículo 33 de la Constitución de Costa Rica.⁷⁶

Actualmente, en la doctrina existe consenso en el sentido de que el principio de igualdad no puede ser visto simplemente desde un punto de vista formal, toda vez que en determinados contextos no hacer distinciones puede llevar a tratar del mismo modo a personas que no se encuentran en las mismas circunstancias, quebrantando así dicho principio.⁷⁷ Así, el principio parte de la idea de que debe existir una igualdad sustancial; es decir, debe haber igualdad entre iguales, y desigualdad entre desiguales, siempre y cuando, claro está, esa desigualdad esté debidamente justificada conforme a los principios de razonabilidad y proporcionalidad.⁷⁸

⁷⁵ Id. Ibid., p. 233.

⁷⁶ Al respecto disponen respectivamente esas normas:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição. (...)”

“ARTÍCULO 33.- Toda persona es igual ante la ley y no podrá practicarse discriminación alguna contraria a la dignidad humana. (Así reformado por el artículo 1º de la Ley No.7880 de 27 de mayo de 1999)”

⁷⁷ GARAY, Alberto F. Apud CASAS, Jose Osvaldo. Op. Cit., p. 296.

⁷⁸ Al respecto, la Sala Constitucional de Costa Rica, en las Resoluciones N° 6685-96 e 4829-98, entre otras, respectivamente ha manifestado:

“Se dice en la doctrina del Derecho Constitucional que del examen de la norma, su resultado puede ser o bien un trato diferenciador, fundado en una

De manera que debe partirse de la premisa de que no toda desigualdad presupone una discriminación.⁷⁹ Sin embargo, sin duda alguna, el problema está en determinar hasta que punto esa desigualdad es aceptable.

De conformidad con lo expuesto, puede decirse entonces que el principio tiene un doble sentido. Por un lado pretende garantizar la igualdad formal, de tal manera que la ley sea aplicada en condiciones de igualdad a todos aquellos que estén en una misma situación jurídica; y por otra parte, tiene como objetivo la llamada igualdad material, o sea, el respeto por las desigualdades, admitiéndose así un trato diferenciador –fundado en una base objetiva y razonable–, como una forma de permitir un trato en condiciones de igualdad⁸⁰.

base objetiva y razonable o por el contrario, un trato discriminatorio, por ser arbitrario. Es condición para que sea un trato desigual admisible, que los supuestos de hecho sean, a su vez, desiguales. Esto es, que las situaciones de hecho en que se encuentran los sujetos, sean diferentes, sobre todo porque el principio de igualdad se viola, cuando se trata desigualmente a los iguales.”

“El principio de la 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. En cambio deben ser tratados desigualmente en todo aquello que se vea substancialmente afectado por las diferencias que naturalmente median entre los ciudadanos.

(...)Por medio de este artículo constitucional se prohíbe hacer diferencias entre dos o más personas que se encuentren en una misma situación jurídica o en condiciones idénticas, sin que pueda pretenderse un trato igual cuando las condiciones o circunstancias son desiguales, se acuerda, en principio, un trato igual a situaciones iguales y se posibilita un trato diferente a situaciones y categorías personales diferentes. (...) La exigencia de igualdad no legitima cualquier desigualdad para autorizar un trato diferenciado, para determinar si realmente se justifica una discriminación, hay que analizar si el motivo que la produce es razonable, es decir, si atendiendo a las circunstancias particulares del caso se justifica un tratamiento diverso.” (Em sentido similar: 5990-94).

⁷⁹ Para Rui Barbosa Nogueira “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Curso, Op. Cit., p. 76.

⁸⁰ Rubén Hernández Valle se refiere al tema en los siguientes términos: “La igualdad ante la ley es un principio general que condiciona todo el

Sobre la polaridad de la igualdad, el Profesor Ricardo Lobo Torres afirma que se trata del “aspecto más intrincado de la igualdad, ya que en cuanto en los otros valores (justicia, seguridad, libertad) la polaridad significa el momento de su negación (injusticia, inseguridad, falta de libertad), en el caso de la igualdad, su lado opuesto no la niega, sino que muchas veces la afirma. Allí está la gran paradoja del tema de la igualdad. La desigualdad no siempre es contraria a la igualdad.”

Sobre la polaridad de la igualdad, el Profesor Ricardo Lobo Torres afirma que se trata del “aspecto más intrincado de la igualdad, ya que en cuanto en los otros valores (justicia, seguridad, libertad) la polaridad significa el momento de su negación (injusticia, inseguridad, falta de libertad), en el caso de la igualdad, su lado opuesto no la niega, sino que muchas veces la afirma. Allí está la gran paradoja del tema de la igualdad. La desigualdad no siempre es contraria a la igualdad.⁸¹”

Siguiendo esa línea de razonamiento, cabe destacar que el principio de la igualdad se proyecta con gran trascendencia en el campo tributario, toda vez que constituye un impedimento para que el legislador establezca desigualdades fiscales infundadas. Es decir, el principio tiene como norte la interdicción de la arbitrariedad en materia tributaria, prohibiendo el establecimiento de privilegios arbitrarios y de discriminaciones *intuitu personae*.

ordenamiento en su estructura objetiva. Es decir, dicho principio prohíbe que la ley emane una disciplina que, directa o indirectamente, dé vida a una disparidad de tratamiento no justificada a situaciones jurídicas semejantes, independientemente de la naturaleza y de la calificación de los sujetos a los cuales se refiere.

Por ello a situaciones diversas se deben aplicar regulaciones diversas, No obstante la valoración de la diversidad de las situaciones corresponde realizarla exclusivamente al legislador, salvo que esa valoración resulte arbitraria o contraria a otros preceptos constitucionales. Por ello la ley debe asegurarles a cada uno igualdad de tratamiento, siempre que sean iguales las condiciones subjetivas y objetivas a las cuales se refiere la norma de aplicación.(...) Es decir, las reglas o las regulaciones tiene que ser idénticas para la misma categoría de administrados o para situaciones análoga, ya que el principio en cuestión significa igualdad del número y de la naturaleza de las situaciones jurídicas de todos los administrados: igualdad de derechos, de obligaciones, de poderes. Sólo la desigualdad de capacidades puede crear desigualdades.” HERNÁNDEZ VALLE, Rubén. **Las Libertades Públicas en Costa Rica**. San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, 1980. p 170-171.

⁸¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado, Volume III**, Op. Cit., p. 325-326.

En ese sentido, debe tenerse presente que el principio de la igualdad constituye una medida de proporción y razonabilidad que penetra en todos los otros principios y valores jurídicos, dándoles unidad y coherencia. En palabras de Ricardo Lobo Torres del equilibrio y de la ponderación entre tales valores y principios, que no se posicionan jerárquicamente, resulta la libertad relativa, que no es otra cosa, sino el derecho fundamental al tratamiento impositivo igualitario.⁸²

En materia tributaria, el principio tiene una estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, en tanto presupone que existiendo una misma capacidad contributiva con respecto a una determinada manifestación de riqueza, el impuesto deberá ser establecido en iguales términos para todos los contribuyentes en esa situación. De manera que, la capacidad contributiva es en realidad un criterio de aplicación de la igualdad.

No obstante, es importante advertir que a pesar del vínculo entre los principios de isonomía tributaria y de capacidad contributiva, el primero no queda reducido al segundo. Se trata de principios distintos que no deben ser confundidos.

Al respecto expresa en forma elocuente Juan Martín Queralt:

“(…) es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva. La igualdad, así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma.

Ello no significa que el principio de igualdad agote su contenido con el de capacidad económica, conforme indicó el Tribunal Constitucional en sentencia 8/1986, de 14 de enero, al señalar que las discriminaciones no son arbitrarias cuando se establecen en función de un criterio amparado por el ordenamiento, aun cuando pertenezca a otra rama jurídica.

Ello se enmarca en la concepción del Tribunal Constitucional según la cual el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquella desigualdad que no sea razonable y carezca de fundamentación, es decir, cualquier desigualdad que pueda ser calificada como discriminatoria.”⁸³

⁸² Id. *Ibid.*, p. 331-332.

⁸³ MARTIN QUERALT, Juan et al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Tècnos S.A., 1999. p. 131-132.

El artículo 150, inciso II de la Constitución Brasileña establece el principio de isonomía tributaria, prohibiendo “instituir tratamiento desigual entre contribuyentes que se encuentren en situación equivalente, es prohibida cualquier distinción en razón de ocupación profesional o función por ellos ejercida, independientemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos.”

2.3.3 El Principio de no confiscatoriedad

En términos generales, el principio de no confiscatoriedad presupone que las cargas tributarias no pueden llegar al punto de anular o negar sustancialmente el propio fundamento del Poder Tributario, es decir confiscar la propiedad o la renta producida por los individuos.

El principio, a diferencia de lo que ocurre en la Constitución Federal de Brasil y en otras constituciones del mundo, no está expresamente previsto en la Constitución de Costa Rica. Sin embargo, la Sala Constitucional ha manifestado en reiteradas oportunidades que se trata de un principio constitucional tributario que se deriva del artículo 45 de la Constitución Política que consagra el derecho a la propiedad.

En el ordenamiento jurídico brasileño, el principio se encuentra previsto en el artículo 150 inciso IV, que prohíbe “utilizar tributo con efecto confiscatorio.” Ricardo Lobo Torres explica que en Brasil la prohibición de confisco es considerada como una inmunidad tributaria de una parcela mínima necesaria a la sobrevivencia de la propiedad privada. Se deriva del derecho de la libertad. No emana de la idea de justicia, pues se afirma más allá de la capacidad contributiva.⁸⁴

El principio de no confiscatoriedad constituye un límite cuantitativo al Poder Tributario, que prohíbe la tributación abusiva sobre el patrimonio de los ciudadanos. En otras palabras, el quantum del tributo no puede ser de tal magnitud, que vía indirecta haga ilusoria la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada. Se trata de una prohibición de exceso a la hora de gravar las diversas manifestaciones de capacidad económica. De manera que el principio es una garantía para el ciudadano, que deberá cumplir con el deber fundamental de pagar impuestos sin que ello signifique llegar a sacrificar la mayor parte de su patrimonio o de su capacidad económica.

⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Curso, Op. Cit., p. 64.

Sin perjuicio de lo indicado, debemos advertir que el gran problema con respecto al tema de la confiscatoriedad del tributo está referido a la discusión sobre como determinar cuantitativamente el límite de la confiscatoriedad. En otras palabras, la interrogante es como establecer el *quantum máximo*, la medida justa que puede ser objeto de gravamen. Tal pregunta muchas veces deberá ser respondida a partir de un análisis integral del sistema tributario.

Con respecto al tema, Rodolfo Spisso indica que el Tribunal Constitucional Argentino, por ejemplo, en su momento estableció que entendía la existencia de confiscatoriedad cuando los tributos absorbiesen más del 33% de la renta de los individuos.⁸⁵ Por su parte, el Tribunal Constitucional Alemán estableció que la carga tributaria no puede superar el 50% del patrimonio y de la renta producida.⁸⁶

La Sala Constitucional de Costa Rica, se ha decantado por la idea de que la determinación de la confiscatoriedad debe ser analizada en cada caso concreto de acuerdo con los principios de razonabilidad y proporcionalidad, como principios legitimadores del ordenamiento jurídico.⁸⁷

⁸⁵ SPISSO, Rodolfo. Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires: Editorial De Palma, 1993. p. 272-274.

⁸⁶ Cf. CAZORLA PRIETO, L.M. Derecho financiero y tributario (parte general). Pamplona: Editorial Aranzadi, 2000. p. 113.

⁸⁷ Sobre los alcances del principio de no confiscatoriedad la Sala Constitucional, en la resolución n° 5749-93 indicó: “El Estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. Si la Constitución protege el derecho de propiedad al patrimonio integral, no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo destruyan. Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado. El impuesto es un medio de política económica, 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. La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que

En ese mismo sentido, Ricardo Lobo Torres indica que

“La prohibición de tributos con efectos confiscatorios, que erige el status negativus libertatis, se expresa como una cláusula abierta o concepto indeterminado. No es posible fijar previamente los límites cuantitativos para el cobro del tributo, que permitan caracterizar la confiscatoriedad. Cabra al criterio prudente del juez ese análisis, que deberá pautarse por la razonabilidad.”⁸⁸

2.3.4 El Principio de Capacidad Contributiva

En el Estado de Derecho el repartimiento de las cargas tributarias debe necesariamente estar guiado por la idea de justicia fiscal y consecuentemente ser realizada de forma racional, proporcional y equitativa, de acuerdo con la capacidad contributiva de los ciudadanos.

El principio de capacidad contributiva responde a la idea de justicia distributiva aristotélica toda vez que a la hora de establecer el hecho generador del tributo – en tanto manifestación de riqueza-⁸⁹, el legislador necesariamente deberá tener presente esa condición diferenciada de cada ciudadano – la capacidad contributiva-, aplicando la proporción geométrica a la cual se refería el filósofo griego, como criterio para determinar una justa distribución de la carga tributaria.⁹⁰

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

⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Curso, Op. Cit., p. 64-65. En esse mismo sentido, confira Torres, Ricardo Lobo. **Direitos Humanos e Tributação nos Países Latinos**. Op.cit., p. 137.

⁸⁹ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Justiça, Interpretação e elisão tributária. Op.cit., p. 67.

⁹⁰ Siguiendo la línea de pensamiento aristotélico, el principio de capacidad contributiva será aquel parámetro que permitirá determinar el término medio o la proporción a la hora de establecer el tributo dentro de un sistema

José Osvaldo Casas señala que la capacidad contributiva significa la “aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales coactivas con la cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado⁹¹”.

En ese mismo sentido Micheli define la capacidad contributiva como: “la potencialidad económica del sujeto de ser sometido a un tributo, en cuanto aquella exacción coactiva se realiza si existe un hecho o una circunstancia (presupuesto) que sea económicamente valorable.⁹²”

En términos generales la capacidad contributiva puede ser considerada como una medida racional que permite determinar la carga fiscal que deberá soportar cada contribuyente.

Sobre la importancia del principio, Ricardo Lobo Torres explica en forma clara e precisa:

“De hecho, la capacidad contributiva abre al legislador la posibilidad de instituir el tributo, que incide sobre la riqueza de cada quien. Nada más es que el espacio jurídico que es abierto por los derechos fundamentales para permitir la tributación, concretamente para que el Poder Tributario sea ejercido sobre el derecho de propiedad y el derecho de libre ejercicio de la profesión. Sin embargo, la capacidad contributiva queda totalmente limitada por principios anteriores y superiores ligados a los derechos de la libertad, que no se dejan relativizar por el poder de tributar, y a los propios derechos de la propiedad y del ejercicio de la profesión que en su núcleo esencial no son susceptibles de tributación.”⁹³

Como bien explica Ricardo Lodi Ribeiro, el principio representa no solo un límite negativo que excluye los hechos que no revelan una manifestación de riqueza, sino que constituye también un criterio indispensable para la repartición de la carga tributaria entre los ciudadanos.⁹⁴

tributario justo. En ese sentido, el principio de capacidad contributiva es una exigencia ética de justicia.

⁹¹ CASAS, José Osvaldo. Op. Cit., p. 314.

⁹² MICHELI, Gian Antonio. Los conceptos Fundamentales del Derecho Tributario. In: Revista de Ciencias jurídicas. N° 24, San José, 1974. p. 43.

⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. Curso, Volume II. Op. Cit., p. 303.

⁹⁴ RIBEIRO, Ricardo Lordi. Op. Cit., p. 61.

El Principio de Capacidad Contributiva está dotado de la eficacia propia de los principios.⁹⁵ Se trata del gran principio orientador de la justicia fiscal, en tanto límite material del contenido de la norma tributaria que vincula al legislador a la hora de escoger aquellos hechos susceptibles de tributación, de forma que deberá ser realizada una justa y adecuada distribución de la carga tributaria, de modo que se garantice la libertad y la igualdad de los ciudadanos dentro de una sociedad justa y solidaria. En palabras de José Marcos Domíngues de Oliveira, el principio limita la discrecionalidad legislativa a la hora de crear y graduar el tributo.⁹⁶ Se trata de un principio estrictamente ligado al valor justicia, y que encuentra su fundamento en el valor de la solidaridad o fraternidad, que como indicamos permite la correlación entre derechos y deberes fiscales, que es propia de la idea de ciudadanía fiscal.

De modo que, conforme con ese principio constitucional, el tributo deberá ser establecido con las posibilidades económicas de cada ciudadano para contribuir con los encargos públicos.

Es importante destacar que el principio es de aplicación a todas las categorías tributarias, toda vez que, en el fondo, con todos los tributos se pretende retirar recursos económicos de los particulares para transferirlos al sector público. Es su fuerza económica la que permitirá establecer la posibilidad de su concurso para la manutención del Estado⁹⁷. En ese orden de ideas, todos los tributos deben presentar como hecho generador un acto que revele contenido económico⁹⁸, inclusive los tributos de naturaleza extra-fiscal.

Como principio interpretativo⁹⁹ constituye un parámetro que garantiza la defensa y a protección de los derechos fundamentales de

⁹⁵ Ricardo Torres, indica que “conforme a este principio o legislador fica proibido de criar impostos que:

- a) onerem mais os pobres do que os ricos;
 - b) incidam sobre fatos destituídos de significado econômico;
 - c) invertam a progressividade ou a seletividade prevista na Constituição(...)”
- TORRES, Ricardo Lobo. Curso, Volume II. Op. Cit., p. 311.

⁹⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 75.

⁹⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. Cit., 91.

⁹⁸ RIBEIRO, Ricardo Lordi. Op. Cit., p. 79.

⁹⁹ Cf. Id. Ibid., p. 88 e 89.

los contribuyentes en caso de que una norma tributaria sea arbitraria y quiebre la *proporcionalidad aristotélica* a la hora de establecer la distribución del tributo. De modo que en supuestos de conflicto será competencia del Poder Judicial determinar en cada caso concreto si una norma tributaria realiza una justa distribución de las cargas tributarias. Consecuentemente, de este principio básico podemos extraer, en primer lugar, que aquellos que tienen capacidad económica tienen el deber de contribuir, y en segundo lugar, que aquellos que tienen más riqueza deben contribuir más que aquellos que tienen menos. En ese sentido, conforme con ese principio, el legislador no puede establecer el tributo indiscriminadamente, toda vez que debe necesariamente considerar la aptitud contributiva de los individuos, de forma que la tributación sea razonable, equitativa y proporcional, respetando de esa manera el principio de igualdad.

Como afirma Humberto Ávila la capacidad contributiva es un criterio de aplicación de la igualdad,¹⁰⁰ busca su contenido en el valor de la igualdad y en el derecho fundamental de pagar tributo en la misma proporción a aquel que posee la misma riqueza¹⁰¹. De manera que, en materia tributaria la igualdad “se realiza a través del principio de capacidad contributiva”.¹⁰²

De modo que, existirá igualdad si el tributo grava condiciones iguales de capacidad contributiva, o sea “cuando el gravamen sufrido por cada contribuyente tenga el mismo peso para todos, lo que solo es posible si varía en la medida de la capacidad contributiva de cada uno”.¹⁰³”

Entre tanto, tal y como advertimos supra, a pesar de la estrecha vinculación existente entre el principio de igualdad y el principio tributario de capacidad contributiva, aquel no queda reducido al segundo.¹⁰⁴

¹⁰⁰ ÁVILA, Humberto. Op. Cit., p. 365.

¹⁰¹ RIBEIRO, Ricardo Lordi. Op. Cit., p. 61.

Indica Ricardo Lodi Ribeiro que: “O princípio da capacidade contributiva constitui-se em uma decorrência da igualdade, na medida em que todos devem contribuir para as despesas públicas, em razão das suas possibilidades econômicas. Assim, de acordo com essa diretriz, somente são legítimas as distinções que se baseiam na diferença entre as riquezas que vários contribuintes manifestam.” RIBEIRO, Ricardo Lordi. Op. Cit., p.65.

¹⁰² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. Cit., 51.

¹⁰³ WEISS, Fernando Lemme. *Princípios Tributários e Financeiros*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006, p. 174.

¹⁰⁴ Al respecto, Humberto Ávila expresa: “(...) o princípio de igualdade é mais amplo que o princípio de capacidade contributiva. Este (...) constitui a

Por otra parte, es importante destacar que la capacidad contributiva está sujeta tanto a limitaciones cuantitativas – como sería el caso de la prohibición de exceso y el mínimo existencial- como cualitativas – prohibiciones de desigualdad.¹⁰⁵

El artículo 145, § 1º de la Constitución Federal brasileña establece el principio en los siguientes términos:

“§ 1º - Siempre que sea posible, los impuestos tendrán carácter personal y serán graduados de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente, facultando a la administración tributaria, especialmente para darle efectividad a esos objetivos, identificar, respetados los derechos individuales en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente.”

Es interesante destacar que con respecto a la expresión “siempre que sea posible” utilizada por el constituyente brasileño en la norma citada, el jurista brasileño Humberto Ávila explica que debe entenderse que dicha norma se refiere a “siempre que la hipótesis material de incidencia permita considerar de elementos personales”. Cuando la norma tributaria se refiera a elementos personales del contribuyente, deberá ser observada siempre la personalidad en la tributación. (...)” Continúa el autor explicando que “Lo esencial es que la expresión no traduce un permiso, sino un deber cuyo significado depende de la posibilidad, jurídica y ontológica, de la graduación de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente. La expresión “siempre que sea posible” abre expresamente la posibilidad de establecer tributos de carácter extra-fiscal.”¹⁰⁶

concretização setorial específica do princípio da igualdade, no caso das normas tributárias primariamente criadoras de encargos. O âmbito de aplicação do princípio da igualdade é, todavia, mais extenso que o do princípio da capacidade contributiva, porque o princípio da igualdade tanto se aplica para aquelas normas que têm por finalidade primária a criação de encargos (subtração de valores) quanto para aquelas que têm por finalidade primária a alteração de comportamentos. (afetação dos direitos de liberdade(...)) O princípio da igualdade pode fundamentar a obrigatoriedade de comportamentos variados que não mantêm vinculação com a capacidade contributiva.” ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 364.

¹⁰⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado, Volume II. Op.cit., p. 304.

¹⁰⁶ Ávila, Humberto. Op. Cit., p. 367. Traducción propia del autor del texto original en portugués.

En el caso del ordenamiento jurídico costarricense, la Sala ha extraído el principio en cuestión del artículo 18 constitucional, que establece que “Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.” Finalmente cabe tener presente que de este principio se derivan los sub-principios tributarios de proporcionalidad, progresividad, generalidad y universalidad, entre otros.¹⁰⁷

Conclusiones

Como corolario de lo expuesto, podemos afirmar que con la denominada virada Kantiana” el derecho tributario se aproxima da moral y de la ética. Surge, a partir de ese momento una estrecha vinculación entre el tributo y los derechos fundamentales, superándose la tesis positivista que consideraba que el fundamento del Poder Tributario reposaba en el poder de imperium del Estado, en la superioridad del Estado sobre sus *súbditos*, y que entendía que ese Poder o facultad era irrestricto o que a lo sumo podría auto-limitarse formalmente.

Esa nueva perspectiva introduce una nueva visión acerca del tributo, que no será visto de ahora en adelante como un instrumento de dominación. Se entiende que el tributo encuentra su fundamento en los derechos de propiedad y en la libre iniciativa. Se trata del precio que los ciudadanos auto-consintieron para asegurar su libertad. De forma tal, que debemos entender que el Poder tributario, que nace en el pacto constitucional, no limita la libertad, sino que en realidad, es ésta la que se auto-limita para permitir el ejercicio de esa potestad, que a su vez será limitada por la libertad.

¹⁰⁷ La Sala Constitucional, en las resoluciones N° 4799-93 e 4829-98, respectivamente, entre otras, ha analizado el principio en los siguientes términos:

“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 ... 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”

Dentro de ese nuevo contexto, se aspira a que dentro del Estado de Derecho las normas tributarias sean materialmente justas y observen los valores de la igualdad, solidaridad, libertad y seguridad jurídica.

Siendo contestes con esa línea de pensamiento, resaltamos como a partir del pos-positivismo, el tema de los Principios Constitucionales Tributarios, en tanto enunciados genéricos que concretizan valores morales, adquiere una nodal importancia en lo que respecta a la elaboración, interpretación y aplicación de las normas tributarias, constituyéndose como verdaderas garantías para los contribuyentes. Se trata de vectores con plena eficacia que orientan, vinculan y delimitan el ejercicio del Poder Tributario, procurando una justa distribución de la carga tributaria. Son verdaderas limitaciones, formales y materiales al Poder Tributario que es ejercido dentro de aquel espacio que fue autorizado por la libertad. Así las cosas, los principios tienen como objetivo garantizar la seguridad jurídica y las libertades fundamentales de los ciudadanos. En pocas palabras constituyen la primera garantía del Estatuto del Contribuyente.

Estos principios son puntos de apoyo normativo para la buena aplicación del derecho le permitirán al legislador y al juez constitucional analizar la adecuación de la norma tributaria a la Constitución Política garantizando los derechos fundamentales de los contribuyentes. Al mismo tiempo, los Tribunales constitucionales permiten delinear, a través de la jurisprudencia, el alcance y contenido de esos principios dentro del sistema tributario y a la luz de las necesidades de la realidad imperante. En ese orden de ideas, sin ninguna duda, en realidades como las latinoamericanas, en donde las políticas legislativas en materia tributaria aún responden a criterios poco consistentes, el papel que pueden

“(…) 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.”

“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.”

desempeñar los Tribunales Constitucionales en lo que respecta a la tutela de los derechos fundamentales de los contribuyentes resulta de una gran valía, en la medida en que permite un control de constitucionalidad de las normas tributarias, de forma tal que las mismas sean dictadas de conformidad con los principios constitucionales tributarios.

De modo que, conforme expuesto, los principios constitucionales tributarios son un puente entre la moral y el derecho, de gran trascendencia en la elaboración y aplicación de la norma tributaria, constituyéndose como las primeras garantías de los ciudadanos que solidariamente contribuyen con el deber fundamental de pagar tributos.

Bibliografía

ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Traducción y estudio introductorio de Carlos Bernal Pulido. 2ª Edición. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 6ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional Nº.51, de 14.02.2006*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Edição revista e complementada, a luz da Constituição de 1988 ate a Emenda Constitucional nº.10/1996, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARCELLOS, Ana Paula d. *Normatividade dos Princípios e o princípio da dignidade da Pessoa humana na Constituição de 1988*. In: Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 221: 159-188. jul./set 2000.

BARROSO Luis Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 5ª Edição revista, atualizada e ampliada. Editora Saraiva, 2003.

_____. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do direito*. (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil) In: Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 240: 1-42. Abr./Jun 2005.

_____. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. Editora Saraiva. 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acceso en: 12 de maio de 2014.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 5ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1991.

CASAS, Jose Osvaldo. Principios Jurídicos de la Tributación. In: *Tratado de Tributación*. Tomo I. Volumen 1. GARCIA BELSUNCE, Horacio (Diretor). Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho financiero y tributario (parte general)*. Pamplona: Editorial Aranzadi, 2000.

COSTA RICA. *Constitución de la República de Costa Rica*. Disponible en: <<http://www.pgrweb.go.cr/scij/main.aspx>> Acceso en: 12 de mayo de 2014.

_____. *Sala Constitucional de la República de Costa Rica*. Sistema Costarricense de Información Jurídica/Jurisprudencia. Disponible en: <http://200.91.68.20/SCIJ_PJ/main_jurisprudencia.aspx> Acceso en: 14 de mayo de 2014.

FERREIRO LAPATZA, José J. *Curso de derecho financiero español*. 19ª Edición. Madrid: Marcial Pons, 1997.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio. *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1982.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TORRES, Heleno Taveira (organizadores). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006.

HERNÁNDEZ VALLE, Rubén. *Las Libertades Públicas en Costa Rica*. San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, 1980.

HOLMES, Stephen & SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights*. Cambridge: Harvard University Press, 1999.

MARTIN, José María y RODRÍGUEZ USE, Guillermo F. *Derecho Tributario General*. Buenos Aires: Ediciones de Palma, 1986.

MARTÍN QUERALT, Juan et alt. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Tecnos, 1990.

_____. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Tecnos S. A. ,1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000

MICHELI, Gian Antonio. Los conceptos Fundamentales del Derecho Tributário. In: Revista de Ciencias jurídicas. N°24, San José, 1974.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar imposto: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NATALE, Alberto. *Derecho Político*. Buenos Aires: Ediciones de Palma, 1979.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário : capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2ª Edição. Rio de Janeiro : Renovar, 1998.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007;

PÉREZ ROYO, F. Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria. In: *Revista Española de Derecho Constitucional*. N° 13., 1985.

PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario – Parte General*. 10.ed. Madrid, 2000.

DR. CARLOS E. PERALTA: *Tributación y Derechos Fundamentales Los Principios Constitucionales como límite al Poder Tributario.*
Reflexiones a partir de los Ordenamientos Jurídicos de Brasil y Costa Rica

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e elisão tributária.* Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2003.

RODRÍGUEZ VINDAS, Ramón Luis. *Temas de Derecho Financiero y Tributario (Costa Rica – España).* San José: Editorial Jurídica Continental, 1999.

SANCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. *Derecho Tributario.* 2ª Edición. México: Cárdenas Editor y Distribuidor, 1988.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho.* Tomo II. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962.

SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario.* Buenos Aires: Editorial De Palma, 1993.

_____. *El Poder Tributario y su distribución.* IN: GARCIA BELSUNCE, Horacio A.(org). *Tratado de Tributación.* Tomo I. Volumen 2. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.

TORREALBA NAVAS, Adrián. *Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense.* San José: Imprenta y Litografía Mundo Gráfico, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal.* Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume III.* Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1999.

_____.(org). *A cidadania Multidimensional na Era dos Direitos.* In: *Teoria dos Direitos Fundamentais.* 2ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 11ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários.* Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005.

_____. *Direitos Humanos e Tributação nos Países Latinos.* Arquivos de Direitos Humanos Vol 3. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

REZENDE, Condorcet. *Cidadania fiscal. In: PIRES*, Adilson Rodrigues e TORRES, Heleno Taveira (organizadores). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 5ª Edición. Buenos Aires: Editorial de Palma, 1992.

WEISS, Fernando Lemme. *Princípios Tributários e Financeiros*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006