

EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO: SU CONTENIDO A TRAVÉS DE LA JURISPRUDENCIA NACIONAL E INTERNACIONAL

Carlos Salmon Alvear*

RESUMEN:

Dejamos constancia que en el Ecuador, tanto a nivel de fallos jurisdiccionales como aquellos que provienen de la Corte constitucional, el *principio de no confiscatoriedad tributaria* no ha sido abordado ni desarrollado específicamente por nuestros tribunales, a diferencia de otros países, sin perjuicio de lo cual se cita un interesante fallo del Tribunal Constitucional del Ecuador perteneciente al año 2004.

Para los presentes efectos investigativos, hemos escogido como países proveedores de los principios jurisprudenciales que buscamos conocer: Perú y Argentina a nivel sudamericano, El Salvador y Guatemala a nivel de Centro América y España a nivel europeo. Por lo tanto, buscaremos extraer principios aplicables a nuestro régimen tributario a partir de dichos fallos extranjeros.

PALABRAS CLAVES:

Confiscatoriedad.- Potestad tributaria del Estado.- Legitimidad.- Tributos.- Derecho de Propiedad.- Impuesto a la Renta.-

* Profesor de Procedimiento Constitucional y de Derecho Laboral en la Universidad Católica Santiago de Guayaquil. Profesor de Pre y Post grado sobre temas de Derecho Público y de Derecho Laboral. Director de la Revista Jurídica On Line (www.revistajuridicaonline.com), de la Revista de Derecho Público y de la Revista Jurídica de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Católica Santiago de Guayaquil. Correo personal: carsaldaec@hotmail.com

ABSTRACT:

We leave you stated that in the Ecuador, both at the level of judicial decisions as those from the Constitutional Court, the *principle of not confiscatory tax* has not been dealt with and developed specifically for our courts, unlike in other countries, without prejudice of which cited an interesting ruling of the Constitutional Court of the Ecuador in the year 2004.

For the present investigative purposes, have chosen suppliers of legal principles that we know as countries: Peru and Argentina to South American level, El Salvador and Guatemala at the level of Central America and Spain at the European level. Therefore, we will look for extract principles applicable to our tax system from these foreign decisions.

KEYWORDS:

Confiscatory.- Tax authority of State.- Legitimacy.- Tributes.- Property right.- Income Tax.-

SUMARIO:

Introducción básica.- CAPÍTULO No. 1: DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.- 1. Necesidad del Estado de contar con recursos a través de los tributos.- 2. De la legitimidad del tributo y del ejercicio de la potestad tributaria.- 3. Deber de contribuir basado en los principios de solidaridad e igualdad.- 4. Ejercicio de la potestad tributaria conforme a la Constitución: Deber del Estado.- 5. Límites al ejercicio de la potestad tributaria.- 6. La confiscatoriedad del tributo.- 7. Parámetros de control del ejercicio de la potestad tributaria seccional.- 8. Legitimidad de los fines extrafiscales de los tributos.- CAPÍTULO No. 2: EL DERECHO A LA PROPIEDAD.- 1. La propiedad entendida como un poder.- 2. Bienes sobre los que recae.- 3. Naturaleza jurídica compleja.- 4. Mixtura.- 5. Relación de la propiedad con el bien común.- 6. Bienes afectados a la función social.- 7. La propiedad con matices particulares.- 8. El

registro, la seguridad jurídica y el derecho a la propiedad.-
CAPÍTULO No. 3: PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.- 1. Limitación al ejercicio de la potestad tributaria del Estado.- 2. Relación del principio con la constitución económica del país.- 3. Relación con los principios de proporcionalidad y razonabilidad.- 4. Tipos de confiscatoriedad.- 5. Configuración (afectación) particular.- 6. De la prueba.- 7. Imposición de dos impuestos a una misma actividad económica.- CAPÍTULO No. 4: EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.- 1. Aplicación general.- 2. Su relación con la razonabilidad.- 3. Principio de proporcionalidad como manifestación del Estado de Derecho.- 4. Conexión directa entre causa y efecto.- 5. Contenido.- CAPÍTULO No. 5: EL IMPUESTO A LA RENTA Y EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD TRIBUTARIA.- 1. Condiciones de legitimidad del impuesto a la renta.- 2. Sobre el Impuesto Mínimo a la Renta.- CAPÍTULO No. 6: DOCTRINA JURISPRUDENCIAL TEMÁTICA DE ARGENTINA SOBRE EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD TRIBUTARIA.- 1. Definición de confiscatoriedad (versión cualitativa y cuantitativa).- 2. Valoración de fines extrafiscales en la calificación de la confiscatoriedad.- 3. Valores fijados por la Corte argentina como límite cuantitativo para fijar la confiscatoriedad de un tributo.- 4. Distinción entre confiscación cuantitativa y cualitativa.- 5. Efecto de un fallo estimatorio relativo a una reclamación por tributación confiscatoria: Base sobre la cual se debe proceder a reliquidar valores.- 6. Criterios de valoración el bien sobre el cual recae el tributo, a fin de establecer lo confiscatorio o no del impuesto (versión cualitativa).- 7. Contribución de mejoras calificada como desproporcionada.- 8. Sobre los impuestos al consumo.- 9. Sobre los peajes y la confiscatoriedad.- 10. La confiscatoriedad en materia de recargos, intereses y actualización de tributos adeudados.- 11. Criterios en el caso de doble imposición.- 12. De la clase de prueba exigida en estos procesos.- CAPÍTULO No. 7: JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL TEMÁTICA DE GUATEMALA SOBRE EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.- 1. Resulta ilegítimo tomar como base para el pago de tributos los ingresos brutos sin posibilidad de

deducción de gastos respecto de ellos.- 2. Es ilegítimo tener que pagar impuestos cuando no ha habido ingresos.- 3. Es inconstitucional para determinados impuestos que no tienen una base real (inmuebles, bienes, etc.) tomar como parámetro los activos y su valor para determinar la capacidad de pago.-
CAPÍTULO No. 8: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.- Fuentes Empleadas.

INTRODUCCIÓN BÁSICA

El objetivo de esta breve investigación es fijar el contenido material del principio de no confiscatoriedad en el ámbito tributario, extra-yéndolo, fundamentalmente, de los criterios jurisprudenciales de tribunales extranjeros.

Para tales efectos, se analizará el derecho a la propiedad privada y su protección constitucional, así como su proyección en el ámbito tributario.

Por otro lado, se fijarán las líneas generales del efecto confiscatorio que pueden tener los tributos, a partir de la doctrina especializada y de los fallos de tribunales extranjeros.

Se rematará la investigación con las conclusiones que arrojan las lecturas realizadas.

Por último, se fijarán las principales fuentes utilizadas en el presente trabajo de investigación.

CAPÍTULO No. 1 DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

1.- NECESIDAD DEL ESTADO DE CONTAR CON RECURSOS A TRAVÉS DE LOS TRIBUTOS.-

El ejercicio de la potestad tributaria es legítimo y hasta necesario para el mantenimiento y supervivencia del Estado, por lo que resultan

correctas las palabras de un autor que nos dice: “Así, y en términos muy simplificados, si no existiera un Estado de Derecho, no habría quién reconocería y garantizara el derecho de propiedad de los particulares, ni a quién estos deberían abonar tributos. Por otro lado, *sin la existencia de tributos, el Estado no tendría forma sencilla de sobrevivir y el derecho de propiedad dejaría pronto de estar garantizado*. Por último, sin derecho de propiedad, no habría parcela de riqueza de los individuos de la cual distraer gabelas ni un Estado al de sufragar”.¹

2.- DE LA LEGITIMIDAD DEL TRIBUTO Y DEL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.-

Los tributos, entendidos como un requerimiento de colaboración económica del ciudadano para con el Estado, constituyen, así mismo, herramientas legítimas del Estado y su administración.

Así, en el Expediente No.2727-2002-AA/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“Ciertamente, la creación de dichos tributos y la concomitante obligación de su pago por parte de los contribuyentes, supone una injerencia estatal sobre el ámbito patrimonial de las personas. No por ese hecho, sin embargo, los tributos deben considerarse como contrarios al derecho de propiedad. Y ello porque por un lado, como en múltiples oportunidades se ha resaltado los derechos fundamentales, y, entre ellos, el derecho de propiedad, no tienen el carácter de absolutos; y, por otro lado, *el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos constituye un principio constitucional de nuestro Estado Democrático de Derecho*”.

¹ Gustavo NAVEIRA DE CASANOVA; “*El Principio de No Confiscatoriedad Tributaria*”; en la obra colectiva llamada “El Tributo y su Aplicación: Perspectivas para el Siglo XXI”; Tomo I; Coordinadores César García Noboa y Catalina Hoyos Jiménez; Editorial Marcial Pons; Primera Edición; 2008; España; página 621.

3.- DEBER DE CONTRIBUIR BASADO EN LOS PRINCIPIOS DE SOLIDARIDAD E IGUALDAD.-

Habiendo la necesidad de parte del Estado de contar con recursos para su gestión, todos (principio de generalidad tributaria) deben de contribuir con aquel compromiso vital de supervivencia colectiva.

Esa necesidad de colaboración se basa, más que en el poder coactivo de una norma, en el principio y obligación de colaboración solidaria para con todo el conglomerado social.

Así, en el Expediente No.6089-2006-AA/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“El ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concedidos según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad. Claro está sin olvidar que la integración ciudadana y su apoyo en labores de fiscalización no tendrían legitimidad constitucional si el fin ulterior no fuera otro que lograr la participación igualitaria en el soporte de cargas públicas, pues ello tendrá como contrapartida el ideal de un verdadero reparto redistributivo. Dicho ideal se torna ficticio cuando no todos cumplen sus obligaciones tributarias”.

4.- EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA CONFORME A LA CONSTITUCIÓN: DEBER DEL ESTADO.-

Pero ese poder estatal no es ilimitado ni arbitrario, está regulado por la máxima norma del país, la Constitución, a través de los Principios Tributarios. Y ese compromiso de sujeción jurídica obliga a todos, tanto al Estado, como a los gobiernos autónomos seccionales.

Recordemos que los principios jurídicos, más aún si tienen fundamento o base constitucional, arman el andamiaje normativo del Estado, y

lo limitan en su función de creador de normas (legislador), de aplicador de estas (Juez) y de ejecutor de ellas (organismo tributario estatal).

Así, el profesor Naveira de Casanova dijo: “Los principios jurídicos son normas que han de tener aplicación directa, ya que su fuerza normativa deviene de la propia Constitución y entre sus funciones principales, en el ámbito tributario, están las de poner un límite al legislador y la de servir de inspiración y brújula tanto al legislador como al intérprete”.²

Congruente con ello, en el Expediente No.0041-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“Las Municipalidades, al igual que el Poder Legislativo y el Ejecutivo, cuando ejercen potestad tributaria están obligados a observar los principios constitucionales de la tributación que nuestra Constitución establece (...)”.

En el mismo sentido, en la Resolución No. 538 del Tribunal Constitucional del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 359 el día 18 de Junio del 2004, se resolvió lo siguiente:

“CUARTO.- El Derecho Constitucional Tributario trata sobre los principios y normas que rigen las potestades tributarias y garantizan los derechos fundamentales de los contribuyentes. Al respecto, la Constitución de la República ha instituido en nuestro ordenamiento jurídico los principios básicos de legalidad, igualdad, proporcionalidad y generalidad, de conformidad a los artículos 256 y 257. Además, ha reconocido el derecho de propiedad para el pleno desenvolvimiento material y moral que deriva de la naturaleza de la persona.”

5.- LÍMITES AL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.-

Insistimos, en la potestad tributaria y en el pago de impuestos deben respetarse y cumplirse los principios tributarios fijados constitucionalmente, garantizándose los derechos fundamentales de las personas.

² NAVEIRA DE CASANOVA; Obra citada; página 620.

Así, en el Expediente No.4734-2006-AA/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“Los límites al ejercicio de la potestad tributaria previstos en el artículo 74 de la Constitución buscan garantizar que el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través de impuestos, se haga respetando su capacidad contributiva, los principios de igualdad, no Confiscatoriedad, legalidad y, en general, todos los derechos fundamentales de los contribuyentes”.

Así mismo, en la antes indicada Resolución No. 538 del año 2004 del Tribunal Constitucional del Ecuador, se resolvió lo siguiente:

“QUINTO.- El pago indebido comporta una situación que, en principio, pugna y atenta contra dichos principios constitucionales y contra el derecho fundamental de propiedad, el mismo que únicamente puede ser limitado por la ley y en la justa medida que ella impone”.

6.- LA CONFISCATORIEDAD DEL TRIBUTO.-

Ahora bien, la confiscación -como afectación al derecho de propiedad- puede darse también en el campo de los tributos.

Como sabemos, la confiscación es toda medida *que afecte gravemente el derecho de propiedad de una persona*; no es cualquier medida, puesto que hablamos de aquella que prácticamente anula el derecho de propiedad.

Antiguamente, desde el Derecho Romano, se aplicaba la confiscación como una sanción pecuniaria, consecuencia en contra de quien había cometido un delito, quien recibía, entre otras sanciones civiles, a más de la muerte civil de su persona, la confiscación de sus bienes.

Así, en el Expediente No.2727-2002-AA/TC, el Tribunal Constitucional peruano, se definió el principio de no confiscatoriedad de los tributos en los siguientes términos:

“Teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derechos, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no Confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente pueda emitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica”.

7.- PARAMETROS DE CONTROL DEL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA SECCIONAL.-

Los gobiernos autónomos seccionales, al igual que el Estado Central, tienen que respetar el derecho de propiedad y todos los principios tributarios que marcan nuestra Constitución pudiendo establecer tributos solo en el marco de su autonomía y respecto de las materias a ellos asignadas con exclusividad.

Así, en el Expediente No.0054-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“La constitución reconoce potestad tributaria originaria a los gobiernos locales para la creación de tasas y contribuciones, siempre que: a) sea dentro de su jurisdicción; y b) sea dentro de los límites que señale la ley. Esto quiere decir que la Constitución ha dispuesto que sea por ley como se desarrolle las reglas de contenido material o de producción jurídica que sirvan para determinar la validez o invalidez de las normas Municipales que crean tributos. (...). En tal virtud, la regulación legal de la potestad normativa tributaria municipal debe sujetarse del respeto a los principios constitucionales tributarios de reserva de ley, igualdad, no Confiscatoriedad y capacidad contributiva, desarrollados por la jurisprudencia constitucional, así como también a la garantía institucional de la autonomía política, económica y administrativa que los gobiernos locales tienen en los asuntos de su competencia”.

8.- LEGITIMIDAD DE LOS FINES EXTRAFISCALES DE LOS TRIBUTOS.-

Cabe que a través de los tributos no solo se obtengan fondos por parte del Estado, sino que se desalienten ciertas actividades que, coyunturalmente, no se las consideren adecuadas para la sociedad en un momento histórico determinado; esto es lo que se conoce como los llamados fines extrafiscales que pueden tener determinados tributos.

Así, en el Expediente No.6089-2006-AA/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“El objetivo extrafiscal del impuesto en el ordenamiento jurídico peruano [se admite], de manera excepcional, el uso de la tributación para desalentar actividades que el legislador considera nocivas para la sociedad, en tanto riesgosas para la protección de derechos fundamentales –como el derecho a la salud- integrantes del conjunto de valores de nuestro ordenamiento jurídico”.

CAPÍTULO No. 2 EL DERECHO A LA PROPIEDAD

1.- LA PROPIEDAD ENTENDIDA COMO UN PODER.-

La propiedad y la libertad son los derechos de más antigua data reconocidos por los Estados. Aquel consiste, en esencia, en el poder jurídico que nos permite gozar y disponer de un bien según nuestra voluntad.

Con el pasar del tiempo, esa libre disposición se ha ido reduciendo, obligando a que ese poder jurídico se enmarque dentro de la ley y el bien común.

Así, en el Expediente No.008-2003-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“Es concebido como el poder jurídico que permite a una persona usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien. Así, la

persona propietaria podrá servirse directamente de su bien, percibir sus frutos y productos, y darle destino o condición conveniente a sus intereses, siempre que ejerza tales actividades en armonía con el bien común y dentro de los límites establecidos por la ley; e incluso podrá recuperarlo si alguien se ha apoderado de él sin derecho alguno. Dicho derecho corresponde, por naturaleza a todos los seres humanos; quedando estos habilitados para usar y disponer autodeterminativamente de sus bienes y de los frutos de los mismos, así como también transmitirlos por donación o herencia. Como tal, deviene en el atributo más completo que se puede tener sobre una cosa”.

2.- BIENES SOBRE LOS QUE RECAE.-

El derecho de propiedad recae sobre los bienes que posee o puede llegar a tener una persona, de cualquier naturaleza que ellos sean.

Así, en el Expediente No.008-2003-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“(...) abarca y se extiende a la pluralidad in totum de los bienes materiales e inmateriales que integren el patrimonio de una persona y que, por ende, son susceptibles de apreciación económica”.

3.- NATURALEZA JURÍDICA COMPLEJA.-

La propiedad no solo constituye un derecho fundamental de las personas, sino que se convierte en una herramienta jurídicamente reconocida como base para el desarrollo económico de un país.

Así, en el Expediente No.008-2003-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“(...) el derecho a la propiedad no solo adquiere la categoría constitucional de derecho fundamental, sino que su defensa y promoción se constituyen en garantía institucional para el desarrollo económico (...)”.

Dentro del mismo orden de ideas, el Tribunal Constitucional peruano, en el Expediente No.0016-2002-AI/TC, ratificó lo dicho en los siguientes términos:

“De este modo, el Derecho a la Propiedad no solo adquiere la categoría constitucional de Derecho Fundamental, sino que su defensa y promoción se constituyen en garantía institucional para el desarrollo económico. Tal conclusión se ve reafirmada en el título ‘Del Régimen Económico’, específicamente en el texto 60 del artículo constitucional, se dispone que ‘El Estado reconoce el pluralismo económico. La economía nacional se sustenta en la coexistencia de diversas formas de propiedad y de empresas (...)’.

4.- MIXTURA.-

La propiedad no solo es un derecho fundamental o mecanismo para el desarrollo socioeconómico de un país; la propiedad tiene un elemento objetivo que contiene un valor social, esencial, dignificante y solidario: su función social. Es decir, posee un elemento que la caracteriza, la regula, la limita y enaltece, dejando a un lado el individualismo económico propio del derecho subjetivo, para elevarse y definirla en función del conglomerado humano que acompaña al propietario y en armonía con el medio ambiente y las necesidades sociales.

Así, en el Expediente No.050-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“Es decir, en nuestra Constitución, se reconoce a la propiedad no sólo como un Derecho subjetivo o individual, sino también como una institución objetiva portadora de valores. Por ello, la determinación de su contenido esencial ‘(...) no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que deben incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida no como un mero límite externo a su definición o a su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo. Utilidad individual y función social definen, por lo tanto, inescindiblemente el contenido del derecho de propiedad”.

5.- RELACIÓN DE LA PROPIEDAD CON EL BIEN COMÚN.-

La nueva corriente constitucional y, por ende, la nueva definición de los derechos fundamentales, hace que la propiedad no solo sea un derecho, sino un deber en relación con la sociedad.

El bien sobre el cual recae el dominio no solo es una herramienta de utilidad subjetiva o particular, sino que debe coordinarse su explotación con miras a beneficiar el bien común, respetando el medio ambiente.

El Tribunal Constitucional español emitió una sentencia en la que calificó al derecho de propiedad como un derecho subjetivo debilitado, toda vez que se encuentra supeditado al interés público; así, dicho Tribunal dispuso:

“[...] el derecho de propiedad, incluido en la Sección Segunda del Capítulo Segundo del Título Primero, aparece regulado en el artículo 33, donde se contiene una doble garantía de tal derecho, ya que se reconoce desde la vertiente institucional y desde la vertiente individual, esto es, *como un derecho subjetivo, debilitado, sin embargo, por cuanto cede para convertirse en un equivalente económico, cuando el bien de la comunidad, concretado en el artículo 33.3 por la referencia a los conceptos de la entidad pública o de interés social, legitima a la expropiación*”.³

Por su parte, tratándose de Sudamérica, en el Expediente No.008-2003-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“Ahora bien, la referencia al bien común establecida en el artículo 70 de la Constitución, es la que permite reconocer la función social que el orden reserva a la propiedad. El funcionamiento del sistema económico en armonía con los principios constitucionales depende de *que los bienes sean destinados a los fines económicos y sociales que su naturaleza exige*. La pro-

³ FRANCISCO RUBIO LLORENTE; “*Derechos Fundamentales y Principios Constitucionales (Doctrina Jurisprudencial)*”; Editorial Ariel, S.A.; Segunda Reimpresión; Octubre del 2006; España; Página 536; (STC 111/19983, FJ8.).

propiedad no sólo supone el derecho del propietario de generar con la explotación del bien, su propio beneficio individual. Tampoco se restringe a aceptar la existencia de límites externos que impidan al titular de los bienes utilizarlos en perjuicio de terceros. Acorde con la Constitución, *es fundamental que el propietario reconozca en su propiedad la funcionalidad social que le es consustancial. Así, en la propiedad no sólo reside un derecho, sino también un deber: la obligación de explotar el bien conforme a la naturaleza que le es intrínseca, pues sólo de esta manera estará garantizado el bien común. Ello requerirá la utilización de los bienes conforme a su destino natural en la economía*".

6.- BIENES AFECTADOS A LA FUNCIÓN SOCIAL.-

Resultaría exagerado y extremo pensar que todos los bienes se encuentran afectados a la función social. No, solo aquellos que servirían para satisfacer necesidades públicas. Los bienes de uso personalísimo, no caen dentro de este compromiso social.

Así, en el Expediente No.008-2003-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

"Evidentemente, dicha función social tan solo es aplicable a los bienes de producción o los bienes de servicio público, mas no así a los bienes de consumo o a los bienes de utilidad estrictamente privada, en los que sólo, es reconocible una utilidad estrictamente personal en cuyo caso bastará abstenerse de aplicar la propiedad en perjuicio de la comunidad".

7.- LA PROPIEDAD CON MATICES PARTICULARES.-

Reconocemos que hay diversos tipos de bienes y diversos titulares de los mismos; cada uno de ellos con una naturaleza jurídica propia y distinta. Pero esto, que genera efectos o consecuencias en la regulación de los bienes, no acarrea desnaturalizar el contenido esencial y social de la propiedad.

Así, en el Expediente No.3773-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“Por otra parte y vista la existencia de una variada e ilimitada gama de bienes sobre los que puede configurarse la propiedad (urbano, rurales, muebles, inmuebles, materiales, inmateriales, públicos, privados, etc.), *puede hablarse de diversos estatutos de la misma, los que, no obstante asumir matices particulares para cada caso, no significa que la propiedad deje de ser una sola y que, por tanto, no pueda predicarse respecto de la misma elementos de común configuración.* Corresponderá, en todo caso, a la magistratura Constitucional, la construcción de los perfiles correspondientes a un contenido esencial al derecho de la propiedad que, de cara a lo postulado por nuestro ordenamiento fundamental, pueda predicarse como común denominador de las diversas clases o manifestaciones de la misma”.

8.- EL REGISTRO, LA SEGURIDAD JURÍDICA Y EL DERECHO A LA PROPIEDAD.-

Para determinados bienes, cuya valoración o significación económica resulta importante, es imprescindible la existencia de un registro público que certifique la propiedad y a su titular de un modo seguro y certero, permitiendo, de prima facie, la oponibilidad de tal calidad ante terceros, dando seguridad a los negocios y a la riqueza.

Así, en el Expediente No.0016-2002-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“Empero, para el pleno desarrollo del derecho de propiedad en los términos que nuestra Constitución lo reconoce y promueve, *no es suficiente saberse titular del mismo por una cuestión de simple convicción, sino, que es imprescindible poder oponer la titularidad de dicho derecho frente a terceros y tener la oportunidad de generar, a partir de la seguridad jurídica que la oponibilidad otorga, las consecuencias económicas que a ella le son consubstanciales.* Es decir, es necesario que el Estado cree las garantías que permitan institucionalizar el derecho. *Es la inscripción del derecho de propiedad en un registro público el medio a través del cual el derecho trasciende su condición de tal y se convierte en una garantía institucional para la creación de riqueza y, por ende, para el desarrollo económico de las sociedades, tanto a nivel individual como a nivel colectivo”.*

CAPÍTULO No. 3
PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.-

1.- LIMITACIÓN AL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.-

Los tributos y el ejercicio de la potestad tributaria no pueden afectar los derechos constitucionales y, entre ellos, al derecho de propiedad. Por lo tanto, los impuestos no pueden tener efectos confiscatorios.

Así, en el Expediente No.2727-2002-AA/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal (...)”.

2.- RELACIÓN DEL PRINCIPIO CON LA CONSTITUCIÓN ECONÓMICA DEL PAIS.-

El principio en cuestión guarda relación, obviamente, con el respeto a la propiedad privada, pero también con el principio de igualdad de trato, el cual trasladado al campo tributario significa que todos tenemos que contribuir con el gasto público, pero según nuestra capacidad contributiva.

Así, en el Expediente No. 2727-2002-AA/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“(...) constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según la cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente

implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes (...)"

3.- RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y RAZONABILIDAD.-

En El Salvador, la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia resolvió el expediente sobre inconstitucionalidad signado con el número 35-2009, en el cual se ratificó que un impuesto confiscatorio es aquel que, siendo desproporcionado en su tarifa, se torna irrazonable, por lo que resulta ilegítimo e inconstitucional; así, se dijo:

"B. Sobre el particular, resulta pertinente lo dispuesto en la sentencia definitiva dictada en el proceso de inconstitucionalidad 23-98, en la cual se dijo que *el principio de razonabilidad o equidad fiscal está íntimamente relacionado con el tema de que los tributos no deben ser causa de confiscación, pues hay casos en los que puede considerarse efectivamente que un tributo es confiscatorio, es decir, absorbe de forma desproporcionada una parte sustancial de la renta o capital gravado del contribuyente*. En relación con la libertad de empresa, un tributo es confiscatorio cuando absorbe una parte importante del patrimonio del contribuyente *—entendiendo dentro de ello las ganancias generadas por sus empresas—* pues existe imposibilidad de pagarlo con la ganancia obtenida a partir de la actividad realizada por la empresa, llegando al punto de afectar a la empresa misma. Así, cuando un tributo grava la actividad de una empresa en una cuantía, que para el contribuyente representa el desembolso de una cantidad que implique entregar al Estado una parte tan importante de su patrimonio, en realidad se convierte en una amenaza y posible vulneración a los derechos constitucionales de propiedad y de libertad de empresas de los contribuyentes. C. Conforme a lo apuntado, se deja claro que los principios de no confiscación y de libertad de empresa se encuentran íntimamente vinculados al principio de equidad tributaria, por lo cual resultaría inadecuado, realizar el análisis constitucional de estos principios por separado. Por ello, el control que efectuará este Tribunal girará en torno a la supuesta vulneración al principio de equidad tributaria, sin que

por ello dejen de tomarse en cuenta los principios de no Confiscatoriedad y de libertad de empresa, pues la equidad fiscal se refiere a lo justo y razonable que debe ser el gravamen, es decir, que no imponga una carga tal al contribuyente, que le impida o dificulte seriamente mantener su patrimonio o beneficiarse con él o con el fruto de su trabajo.”.⁴

Por su parte, en el Expediente No.041-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente, dentro de la esfera de la falta de razonabilidad de un tributo desproporcionado, a saber:

“(...) Debe tomarse en cuenta, además, que la Confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente”.

Y de manera más clara y concluyente, en el Expediente No.00001-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“Se trata, pues, de un parámetro que la Constitución impone a los órganos que ejercen potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del tributo, ya que supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un tributo, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y de proporcionalidad”.

4.- TIPOS DE CONFISCATORIEDAD.-

Doctrinal y jurisprudencialmente se ha definido la confiscatoriedad de dos maneras: una cuantitativa, y es cuando se supera un determinado

⁴ [www.csj.gob.sv/ResSalaConst.nsf/0/.../\\$File/35-2009.pdf](http://www.csj.gob.sv/ResSalaConst.nsf/0/.../$File/35-2009.pdf) (Fallo dictado a las 11 horas del día 6 de enero del 2010 por la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador, dentro del expediente por inconstitucionalidad No. 35-2009).

monto en la tarifa de un impuesto; mientras que la confiscatoriedad cualitativa es cuando sin haber expresamente una tarifa tope, la aplicabilidad del tributo ocasiona la afectación sensible y grave de la propiedad o renta del contribuyente.

Así, en el Expediente No.00001-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“Es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y que, además, ha considerado a ésta como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica”.

5.- CONFIGURACIÓN (AFECTACIÓN) PARTICULAR.-

Cuando no hablamos del caso de una confiscación objetiva y, por ende, estamos en el campo de la confiscación cualitativa, habrá que determinar en cada caso concreto, si ha habido afectación real y grave al patrimonio del contribuyente.

Así, en el Expediente No.2302-2005-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“El principio de no Confiscatoriedad tiene la estructura propia de lo que se denomina un ‘concepto jurídico indeterminado’. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo”.

6.- DE LA PRUEBA.-

La prueba para determinar la efectiva confiscación cualitativa es exigente, pues habrá que determinar el efecto confiscatorio del tributo en

el caso específico del contribuyente afectado, mediante la revisión de la contabilidad personal del contribuyente.

Así, en el Expediente No.2302-2005-AA/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“Para determinar esta afectación excesiva de la propiedad privada, es claro que se requiere un minucioso examen de la contabilidad de la empresa para establecer si realmente, tal afectación, tiene su origen en la presión tributaria impuesta en su actividad”.

7.- IMPOSICIÓN DE DOS IMPUESTOS A UNA MISMA ACTIVIDAD ECONÓMICA.-

Respecto de una misma actividad pueden haber más de un tributo que la grave; eso no constituye per se confiscación, salvo que las tarifas exigidas en conjunto por su cuantía desproporcionada, afecten y anulen la propiedad, renta o patrimonio del contribuyente.

Así, en el Expediente No.2302-2005-AA/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“¿Se vulnera el principio de no Confiscatoriedad de manera automática, si una misma actividad sirve de base para gravar dos impuestos distintos? La respuesta es negativa. Y es que, la capacidad contributiva de una persona es una sola (cuestión distinta a su expresión en diversas manifestaciones), y todos los tributos que recaen en el mismo contribuyente afectan un mismo patrimonio”.

CAPÍTULO No. 4 EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.-

1.- APLICACIÓN GENERAL.-

La proporcionalidad es un principio universal del Derecho, aplicable en cualquier ámbito o parcela del mismo.

Así, en el Expediente No.010-2002-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“El principio de proporcionalidad es un principio general del derecho expresamente positivizado, cuya satisfacción ha de realizarse en cualquier ámbito del derecho”.

2.- SU RELACIÓN CON LA RAZONABILIDAD.-

Entendemos como proporcional a lo que es razonable, justo y equitativo.

Así, en el Expediente No. 090-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“Ahora bien, más allá de la convención doctrinaria que admite su autonomía como concepto, en puridad, la proporcionalidad es una modalidad más de la razonabilidad (razonabilidad instrumental)”.

3.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD COMO MANIFESTACIÓN DEL ESTADO DE DERECHO.-

Hay proporcionalidad en una medida cuando vivimos en un ambiente de Derecho, carente de arbitrariedades e inseguridades.

Así, en el Expediente No.010-2002-AI/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“En la medida que el principio de proporcionalidad se deriva de la cláusula del Estado de Derecho, él no sólo comporta una garantía de seguridad jurídica, sino también concretas exigencias de justicia material”.

4.- CONEXIÓN DIRECTA ENTRE CAUSA Y EFECTO.-

Para determinar qué medida es desproporcionada debemos tomar en cuenta, el hecho (situación), la medida analizada y el efecto que la medida causa en el hecho, personas o circunstancias afectadas.

Así, en el Expediente No.090-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“La proporcionalidad exige la existencia indubitable de una conexión directa, indirecta y relacional entre causa y efecto; vale decir, que la consecuencia jurídica establecida sea unívocamente previsible y justificable a partir del hecho ocasional”.

5.- CONTENIDO.-

El principio de la proporcionalidad está compuesto por tres subprincipios que lo justifican, desarrollados y reconocidos por la doctrina y jurisprudencia constitucional tanto nacional como internacional.

Así, en el Expediente No. 2192-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“El principio de proporcionalidad, como ya se adelantó está estructurado por tres subprincipios: de necesidad, de adecuación y de proporcionalidad en sentido estricto”.

CAPÍTULO No. 5 EL IMPUESTO A LA RENTA Y EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD TRIBUTARIA.-

1.- CONDICIONES DE LEGITIMIDAD DEL IMPUESTO A LA RENTA.-

El Impuesto a la Renta, uno de los impuestos más importantes con los que se financia el Estado, debe respetar tanto los límites que le franquean los derechos constitucionales, -como el de la propiedad-, así como el deber de configurarse sobre bases que revelen la real capacidad económica del contribuyente.

Así, en el Expediente No.4734-2006-AA/TC, el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“En materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier quantum, y b) el impuesto a la renta no puede elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de la capacidad económica o contributiva, que, en el caso del impuesto Mínimo a la Renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado”.

2.- SOBRE EL IMPUESTO MÍNIMO A LA RENTA.-

El Impuesto a la Renta, tal como ha quedado dicho, debe gravar la renta o ganancia obtenida por el contribuyente, con la lógica deducción de gastos, para así obtener la real y justa capacidad contributiva de las personas.

Así, en el Expediente No.4734-2006-AA/TC (Caso COLDEX S.A.), el Tribunal Constitucional peruano resolvió lo siguiente:

“El Impuesto Mínimo a la Renta es aquel por medio del cual se grava a la empresa (sin estar afecta al pago del impuesto a la renta en el año 1996 por arrojar pérdidas en dicho ejercicio) con un tributo del dos por ciento del valor de sus activos netos, lo cual supone una desnaturalización desproporcionada del propio impuesto a la renta, ya que pretende gravar no el beneficio, la ganancia o renta obtenida por la accionante como consecuencia del ejercicio de una actividad económica, conforme se prevé en el artículo 1, donde se diseña el ámbito de aplicación del tributo sino el capital o sus activos netos. En lo que concierne al Impuesto Mínimo a la Renta el Tribunal Constitucional ha señalado los siguientes criterios vinculantes a) cuando en la STC No. 646-1996-AA/TC, sostuvo que el impuesto Mínimo a la Renta era inconstitucional por violar el principio de no Confiscatoriedad de los tributos, tal inconstitucionalidad radicaba en que el seno de una ley (como el Decreto Legislativo 774-Ley de Impuesto a la Renta) destinado a gravar rentas o utilidades, se terminase gravando la fuente productora de la renta”.

CAPÍTULO No. 6
DOCTRINA JURISPRUDENCIAL TEMÁTICA DE ARGENTINA
SOBRE EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD TRIBUTARIA

1.- DEFINICIÓN DE CONFISCATORIEDAD (VERSIÓN CUALITATIVA Y CUANTITATIVA).-

Como sabemos, el efecto confiscatorio de los tributos se puede definir cuantitativa o cualitativamente.

Así, en el caso Don Andrés Gallino (sucesión), sentencia del 27 de abril de 1930, la Corte Suprema de Justicia de Argentina resolvió lo siguiente:

“(...) esta Corte ha sentado al respecto, principios generales básicos al establecer que el Impuesto degenera en exacción o confiscación cuando alcanza una parte sustancial de la propiedad o la renta de varios años del capital gravado, porque en tales casos se restringen en condiciones excesivas los derechos de propiedad y de testar que la Constitución consagra [...], sin embargo, ello no implica que pueda fijarse una cifra o cantidad numérica dentro de la cual todo impuesto es legítimo y deja de serlo más allá de ese límite”.

2.- VALORACIÓN DE FINES EXTRAFISCALES EN LA CALIFICACIÓN DE LA CONFISCATORIEDAD.-

En algunos países como Argentina, se ha considerado que no es aplicable el principio de no confiscatoriedad tributaria, en el caso de impuestos respecto de bienes o actividades que se consideran “negativas” o “antieconómicas” para con la comunidad local en un determinado momento histórico.

Así, en el caso Fallos: 160:247 la Corte Suprema de Justicia de Argentina resolvió lo siguiente:

“Que es procedente insistir en que el criterio para juzgar la proporción de los impuestos y su racionalidad no debe ser uniforme para todos los casos, ya que no puede ser lo mismo el

gravamen sobre el trabajo, las industrias y en general sobre las fuerzas vivas del país, que el exigible al capital o la renta emigrante, a la acción negativa del ausente que va a gozar de su fortuna fuera del Estado en que la formó y en virtud de cuyas leyes adquirió la herencia, de ahí que como queda establecido, para declarar que un impuesto es o no confiscatorio, no basta considerar el monto de su tasa sino también otros fundamentos a la materia imponible, a la oportunidad de su aplicación o a su repercusión, etc., cuyo estudio incumbe al Congreso dentro de las vallas insalvables de las garantías constitucionales correspondientes.”.

Similar criterio lo tuvo la Corte Suprema de Argentina en un sonado caso (Fallos:289:443, Caso Marcelo A. Montarcé vs Dirección Nacional de Aduanas, Fallo del 17 de septiembre de 1974) en donde se trataba de la importación de una colección de discos clásicos para uso personal del importador, importación cuyos tributos superaban la alícuota del 33% del valor de los mismos, y en donde se rechazó la jurisprudencia sobre la Confiscatoriedad alegando expresamente lo siguiente la Corte:

“(...) se trata de tributos que gravan la importación de mercaderías bien se advierta que si no es constitucionalmente dudoso que el Estado, por razones que hacen a la promoción de los intereses económicos de la comunidad y su bienestar se encuentra facultado para prohibir la introducción al país de productos extranjeros (artículos 67 incisos 12, 16 y 28 de la Constitución Nacional) con igual razón debe considerársele habilitado para llegar a un resultado semejante mediante el empleo de su poder tributario, instituyendo con finalidades acaso disuasivas, gravámenes representativos de una o más veces el valor de la mercadería objeto de importación”.

3.- VALORES FIJADOS POR LA CORTE ARGENTINA COMO LIMITE CUANTITATIVO PARA FIJAR LA CONFISCATORIEDAD DE UN TRIBUTO.-

Como ha quedado dicho, la confiscación tributaria puede ser definida, a más de la manera cualitativa, mediante un criterio cuantitativo, es decir, fijando un valor (tarifa) pasado el cual, una tarifa

tributaria sería atentatoria contra la propiedad particular. Es decir, hablamos de un criterio objetivo, fijo, general, abstracto y cuantitativo.

Aclaremos que pasamos a citar textualmente las referencias jurisprudenciales dadas por el autor Gustavo NAVEIRA DE CASANOVA, dentro de su artículo “*El Principio de no Confiscatoriedad Tributaria*”, en la página 632 y siguientes de la obra colectiva rotulada “*El Tributo y su Aplicación: Perspectivas para el Siglo XXI*”, Tomo I, bajo la coordinación de César García Noboa y Catalina Hoyos Jiménez; al respecto las referencias jurisprudenciales que se citan son las siguientes:

“El primer caso donde así se decidió es el de Fallos:115:111, doña Rosa Melo De Cané, su testamentaria, sobre inconstitucionalidad de impuesto a las sucesiones en la Provincia de Buenos Aires, del 16 de diciembre de 1911, donde estableció que *un impuesto sucesorio del 50% del valor de los bienes legados era inconstitucional*. Fallos: 153:46, doña Graciana Etchessahar de Lastra protocolización de testamento, del 26 de octubre de 1926, *donde concluyó que la absorción del 22% del haber no configura aún una confiscación*. Fallos: 160:247, don Andrés Gallino, su sucesión sentencia del 27 de abril de 1930, donde sostuvo que un impuesto sucesorio, sumado al recargo por ausentismo, que llegaba al 34,25% del valor de los bienes heredados no era confiscatorio. Fallos: 186:421, Carlos Julio Bunge, sentencia del 19 de abril de 1940, donde se dijo que *era confiscatoria una absorción equivalente al 65.52% del haber*”.

4.- DISTINCIÓN ENTRE CONFISCACIÓN CUANTITATIVA Y CUALITATIVA.-

En los casos Fallos 111:115, 160:247, 190:159 la Corte Suprema de Justicia de Argentina ratificó el criterio definidor de la confiscación, adoptando la versión cualitativa, por el cual hablamos de confiscación cuando se dan determinadas condiciones, sin que necesariamente se establezca una determinada tarifa o valor fijo como referencia expresa para definirla; así, se dijo expresamente que hay confiscación:

“(...) *cuando alcanza una parte sustancial de la propiedad o la renta de varios años del capital gravado.*”.

Por su parte en el caso María Laura Pérez Guzmán de Viaña y otra vs Provincia de Tucumán, del 2 de agosto de 1948, (Fallos: 211:1033), la Corte Suprema argentina siguió la misma línea cualitativa al resolver en los siguientes términos:

“El sistema impositivo comporta lesión de la propiedad si de la relación de los dos términos que la integran, valor imponible y porcentaje de él que se ha de percibir en concepto de tributo, este último absorbe una parte sustancial de la primera”.

5.- EFECTO DE UN FALLO ESTIMATORIO RELATIVO A UNA RECLAMACIÓN POR TRIBUTACIÓN CONFISCATORIA: BASE SOBRE LA CUAL SE DEBE PROCEDER A RELIQUIDAR VALORES.-

En el caso María Laura Pérez Guzmán de Viaña y otra, referido anteriormente, la Corte Suprema de Justicia Argentina estableció los criterios y bases a fin de reliquidar las obligaciones tributarias que hayan sido calificadas individual o en su conjunto como confiscatorias; así, se dijo expresamente lo siguiente:

“(...) si un impuesto es inconstitucional en razón de su monto la consecuencia de la declaración judicial pertinente sólo debe alcanzar a la porción del monto en que consiste el exceso. Más allá de ese límite no tiene razón de ser”.

Por lo tanto, solo el exceso debía ser devuelto o no pagado, más no la integridad del tributo.

6.- CRITERIOS DE VALORACIÓN EL BIEN SOBRE EL CUAL RECAE EL TRIBUTO, A FIN DE ESTABLECER LO CONFISCATORIO O NO DEL IMPUESTO (VERSIÓN CUALITATIVA).-

Cuando un sistema tributario y judicial ha adoptado la postura cualitativa en cuanto a la definición de los efectos confiscatorios de un tributo, la afectación real y grave al patrimonio o renta del contribuyente se basa en probar, de manera particular, que el tributo absorbe una parte sustancial de las utilidades que, de manera normal, puede producir un bien.

Así, en el caso Fallos:207:238, Martín Pereyra Iraola vs Provincia de Córdoba, del 28 de marzo de 1947 y, así mismo, en el caso Fallos 190:231, Dolores Cobo de Macchi Di Cellere contra Provincia de Córdoba, del 21 de julio de 1941, la Corte Suprema de Justicia de Argentina resolvió lo siguiente:

“Por lo común, este gravamen toma como base imponible la valuación fiscal de los terrenos, cifra que es establecida por los fiscos provinciales y suelen ser inferior a su cotización de mercado. Sin perjuicio de estos dos valores –Fiscal y de Mercado– o de un tercero -el valor de la producción real del inmueble-, el Tribunal escogió uno ficto, al que denominó de diversas formas: valor de correcta explotación, rendimiento normal medio o de explotación eficiente. (...) *para que prosperen demandas de la naturaleza presente, es necesario probar la absorción por el tributo de una parte sustancial de las utilidades efectivamente producidas por el inmueble gravado, así como que aquellas constituyen el rendimiento normal medio de una correcta explotación del mismo, no disminuido por la inapropiada administración del contribuyente o por circunstancias eventuales*, (causa Harilaos de Olmos, Adelia M. Contra Provincia de Córdoba del 31 de octubre de 1940) no debiendo surgir objeciones técnicas ni administrativas.”.

En el caso Fallos: 195:270, Malvina Mason de Gil contra Municipalidad de Santa Rosa, la Corte Suprema de Justicia de Argentina resolvió con el siguiente criterio más claro y ejemplificativo:

“(...) en síntesis el caso presenta esta grave anomalía. *Es un patrimonio compuesto por un conjunto de inmuebles, 88 edificios y 417 baldíos, ubicados en la provincia del territorio de La Pampa, regularmente administrado, representativo de una fortuna de \$1.000.461,60, que rinde una renta bruta anual de \$81.845.30, el cual resulta ser absolutamente improductivo para su dueña, porque la renta es absorbida y algo más por los impuestos municipales, que llegan a la elevada suma de \$96.502,28*. Esta es la realidad comprobada por la prueba pericial. Es, sin duda, un caso de alarma y exige sanción categórica. No se concibe que en un país de instituciones libres,

amparadoras de la propiedad, como de todo Derecho inherente a la personalidad humana, se permita semejante despojo por obra de un sistema impositivo creado por el gobierno local.”.

7.- CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS CALIFICADA COMO DES- PROPORCIONADA.-

El efecto confiscatorio de los tributos también puede darse respecto de las contribuciones especiales de mejoras, en donde, en esencia, el valor que se cobre por las mejoras introducidas, jamás debería anular (absorber) la propiedad sobre la cual se ejecutan.

En el caso Don Miguel Lacoste contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de pago e inconstitucionalidad de ley, sentencia de fecha 28 de febrero de 1934, contenida en Fallos: 170:185, la Corte Suprema de Justicia de Argentina resolvió lo siguiente:

“El señor Lacoste debe pagar por afirmado construido solamente sobre un frente de su propiedad, casi el triple del valor de la misma si paga al contado [...] y el séxtuplo si paga en 86 trimestres [...]. Todos sin tomar en cuenta los afirmados que puedan construirse en el futuro sobre las otras calles que rodean la manzana en cuestión”.

En el caso Pedro Rouspil vs Provincia de Buenos Aires contenido en Fallos:187:234, y al tratarse de *una contribución de mejoras que absorbía el 80% del valor del inmueble afectado*, la Corte Suprema de Justicia de Argentina resolvió lo siguiente:

“La propiedad, que se halla habitada por su dueño, podría devengar un alquiler mensual [...] al que habría que descontar para obtener su renta líquida, los gastos de conservación, contribución territorial y tasas municipales, lo que reduce su monto”.

En el caso Don Miguel Lacoste contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de pago e inconstitucionalidad de ley, sentencia de fecha 28 de febrero de 1934, contenida en Fallos: 170:185, la Corte Suprema de Justicia de Argentina criticó la desproporción de una tasa en los siguientes términos:

“(…) porque si la renta de dicho bien no alcanza para pagar la cuota del afirmado y no podrá realizar, para integrarla, una operación de crédito con garantía de un bien de menor valor que el de la suma necesaria, forzosamente deberá vender o dejar que se ejecute su propiedad conforme lo previsto en el artículo 6 de la Ley de 1911; pues el Estado no puede partir de la presunción de que todo propietario de un bien afectado a una contribución de mejoras tiene otros bienes disponibles para el pago suplementario de aquellas”.

En el caso S.A Petrolera ESSO vs Municipalidad de Bahía Blanca, sentencia del 17 de abril de 1963, contenida en Fallos: 255:207, la Corte Suprema de Justicia argentina dispuso:

“(…) en cuestiones de tasas la desproporción entre el costo del servicio y el monto del tributo es cuestión de hecho y prueba, no descartándose a priori que el principio de confiscación pueda servir como herramienta de impugnación en estos casos.”.

8.- SOBRE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO.-

En varios casos, entre esos Fallos:155:78 (Scaramella Hermanos contra la provincia de Mendoza, por inconstitucionalidad de Ley), Fallos 170:180 (Fisco Nacional contra la Sociedad Anónima Roberto Bosch; Fallos 184:542 (Destilerías, Bodegas y Viñedos El Globo Limitada contra la Provincia de San Juan el 13 de septiembre de 1939) la Corte Suprema de Justicia de Argentina resolvió el parámetro que deberá tener en cuenta el juzgador para determinar si un impuesto que grava el consumo tiene o no efectos confiscatorios; así, se dijo:

“(…) por ser el consumo el impuesto en cuestión el valor a que la apreciación debe referirse es el que resulte de los precios de venta en el lugar y la época de venta de que se trate, puesto que sólo habría confiscación cuando el monto del gravamen absorba una parte sustancial de lo que el dueño del producto obtiene al venderlo al consumidor. Esta es la razón por la cual de antiguo esta Corte no ha considerado confiscatorio los impuestos internos al consumo que superaban, a veces el valor de costo de los artículos gravados [...] mientras no se demos-

trase que mataban o hacían imposible el comercio o la industria y que la magnitud de este impuesto podría tener desfavorables consecuencias económicas al producir encarecimiento perjudiciales (...)"

9.- SOBRE LOS PEAJES Y LA CONFISCATORIEDAD.-

En el caso Nación Argentina contra Arenera-El Libertador S.R.L, de fecha 29 de junio de 1989, sentencia contenida en Fallos:312:1098, la Corte Suprema de Justicia de Argentina estimó que, si existían vías alternativas para el uso de dicho canal, y si el uso de este canal le generaba al reclamante beneficios superiores al gravamen ocasionado por el empleo del canal, se debería excluir como conclusión un irrazonable detrimento patrimonial (Confiscación), puesto que en definitiva había un beneficio y hasta la existencia de una vía alternativa.

10.- LA CONFISCATORIEDAD EN MATERIA DE RECARGOS, INTERESES Y ACTUALIZACION DE TRIBUTOS ADEUDADOS.-

En el caso OSN vs Propietario Avenida Coronel Roca 17.322, sentencia de 29 de octubre de 1985, contenida en Fallos: 307:2070, la Corte Suprema de Justicia de Argentina *resolvió sobre la aplicación concurrente y aplicativa de la ley 21281 sobre actualización de crédito tributario y las disposiciones contenidas en la Ley 20324 en materia de recargos e intereses por mora en el pago de servicios sanitarios*, calificando como desproporcionados y, por ende, irrazonables, el monto excesivo de los accesorios (recargos e intereses); así, se dijo:

"(...) la concurrencia y aplicación literal de ambos sistemas conduce a resultados desproporcionados, ya que el interés puro del 24% anual más el recargo del 40 por 100 coloca a la empresa Obras Sanitarias de la Nación en una posición de notorio privilegio, frente aun al propio fisco Nacional, que en su norma de procedimientos tributarios, la ley 11683, tiene previsto intereses resarcitorios sensiblemente inferiores y que más se compadecen con lo que razonablemente puede corresponder para no incurrir en Confiscatoriedad por medio de la aplicación de accesorios."

11.- CRITERIOS EN EL CASO DE DOBLE IMPOSICIÓN.-

La Corte Suprema de Argentina ha considerado que la doble imposición no es, per se, de prima facie, inconstitucional. Será confiscatoria, si la aplicación de ambos tributos conducen a la afectación sensible y grave del patrimonio del contribuyente.

En el caso Gustavo Frederking y otros contra Nación Argentina contenido en Fallos 193:397, la Corte Suprema de Justicia de Argentina resolvió lo siguiente:

“(...) la doble imposición no es inconstitucional y que en este caso se trataría de una sobretasa nacional sobre un gravamen provincial, que es válida en tanto no se exceda el límite que fija el concepto de Confiscatoriedad.”.

Ese mismo criterio se ratificó en el caso S.A. General Electric vs Municipalidad de Rosario Santa Fe, contenida en Fallos: 255:66 en el que se dijo:

“(...) la existencia de una superposición impositiva entre la Municipalidad de Rosario y la Provincia de Santa Fe (Tasa retributiva de Servicios que tomaba como base los ingresos brutos anuales al igual que el impuesto sobre actividades lucrativas) no resultaba opuesta a ninguna norma, salvo que se comprobara que en conjunto resultara confiscatoria, cosa no constatada en especie.”.

12.- DE LA CLASE DE PRUEBA EXIGIDA EN ESTOS PROCESOS.-

Los criterios que deben ser tomados en cuenta por los actores -denunciantes de la confiscación- y por los jueces que deben valorar las pruebas que se presenten en esta clase de procesos, han sido considerados por los Tribunales; así, en el caso Martín Bosco Gómez Alzaga contra Provincia de Buenos Aires, sentencia de fecha 21 de diciembre de 1999, contenida en Fallos: 322:3255, la Corte Suprema de Justicia de Argentina resolvió:

“(...) se ha requerido una prueba concluyente a cargo del actor acerca de la evidencia de la Confiscatoriedad alegada y que de

sus dichos surgen ciertos principios básicos aplicables en casos semejantes a) *el carácter confiscatorio de los tributos debe relacionarse con el valor real y actual del bien o su potencialidad productiva*; b) esta apreciación de una situación fáctica no debe surgir de una mera calificación pericial de la racionalidad presunta de la explotación sino de la comprobación objetiva de los extremos indicados precedentemente, y c) *la acreditación del agravio constitucional debe ser clara, precisa, esto es inequívoca.*".

CAPÍTULO No. 7 JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL TEMÁTICA DE GUATEMALA SOBRE EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Respecto del principio de No Confiscatoriedad en materia tributaria, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha emitido fallos importantes alrededor de dicho tema, entre los cuales resaltamos el fallo dictado el 17 de Abril del 2009 dentro del expediente No. 3657-2008, en el incidente de Inconstitucionalidad de ley planteado por la Compañía Samboro, Sociedad Anónima, por intermedio de su Gerente General, el señor Manuel Francisco Ayau García, fallo del cual extraemos tres principios jurisprudenciales emitidos por la Corte antes indicada:

1.- RESULTA ILEGÍTIMO TOMAR COMO BASE PARA EL PAGO DE TRIBUTOS LOS INGRESOS BRUTOS SIN POSIBILIDAD DE DEDUCCIÓN DE GASTOS RESPECTO DE ELLOS.-

La base para el pago de los impuestos que no tienen una naturaleza real, la constituye el ingreso recibido durante el ejercicio fiscal menos los gastos que se hayan registrado. Esta operación dará como resultado la situación real del contribuyente, esto es, su capacidad real contributiva. No tomar en cuenta estas consideraciones ocasiona una operación confiscatoria.

Así, la Corte Constitucional de Guatemala, en el fallo mencionado en la introducción, ha dicho:

“Respecto a los artículos 7, 9 y 15 de la Ley que establece el Impuesto en mención, este Tribunal en sentencia de quince de Diciembre de dos mil tres (expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002), estimó que ‘...Los párrafos antes transcritos, establecen lo relativo a una opción de pago del impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, cuya base imponible puede calcularse sobre la cuarta parte de ingresos brutos, tomando como parámetro de referencia la declaración del impuesto antes indicado; estableciéndose que, en el evento de que no se hubiesen declarado ingresos, la determinación del impuesto se hará sobre el activo neto total. No escapa al conocimiento de este Tribunal que tanto el ingreso como el activo de una empresa son parte integrante del patrimonio de la persona que ostenta la propiedad de la misma. *De ahí que, como antes se consideró de esta sentencia la observancia de una adecuada equidad y justicia tributarias precisa que el contribuyente debe tener una real posibilidad de poder deducir de sus ingresos brutos todos aquellos gastos (costos) en los que haya incurrido para la preservación de la fuente de ingresos y así, determinar fehacientemente cuál es su aptitud efectiva para el pago de un tributo cuyo gravamen esté determinado precisamente por su nivel de ingresos; lo cual, no ocurre cuando el gravamen es impuesto sobre ingresos brutos de los cuales no existe posibilidad de deducción’ ”.*

2.- ES ILEGÍTIMO TENER QUE PAGAR IMPUESTOS CUANDO NO HA HABIDO INGRESOS.-

Obvio resulta que no se debe pagar impuesto alguno sino se ha generado actividad o no se han recibido ingresos. Así, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala en el fallo arriba indicado, ha resuelto:

“Por aparte, tampoco escapa al conocimiento de esta Corte que por el dinamismo propio de la actividad económica, puede ocurrir que no se haya logrado obtener ingresos por lo fluctuantes que son los ciclos económicos de algunas actividades comerciales”.

3.- ES INCONSTITUCIONAL PARA DETERMINADOS IMPUESTOS QUE NO TIENEN UNA BASE REAL TOMAR COMO PARÁMETRO LOS ACTIVOS Y SU VALOR PARA DETERMINAR LA CAPACIDAD DE PAGO.-

Fijar como parámetro, aunque sea en forma subsidiaria, que la tarifa de un impuesto se calculará sobre el valor de los activos, resulta ilegítimo, pues, esto no constituye el ingreso del contribuyente, que es lo que debería estar gravado.

“El artículo que se analiza pretende anticiparse a lo anterior regulando que ‘En caso que las personas obligadas no hayan declarado ingresos en el período de liquidación definitiva anual a que se refiere el párrafo inmediato anterior, deberán determinar y pagar el impuesto que establece la presente ley sobre la base del activo neto total’, lo cual no toma en cuenta que el activo de una empresa tampoco puede constituir parámetro para determinar una real capacidad de pago de un impuesto pues es evidente que si el activo es lo que se utiliza como insumo fundamental para ciertas actividades comerciales y constituye un principio de contabilidad general aceptado el mismo puede depreciarse, pretender que con éste se pueda determinar la capacidad de pagar un impuesto, podría generar una situación confiscatoria indirecta de dicho activo. Esto último debe observarse en toda política legislativa en materia tributaria, pues de lo contrario ello sí conllevaría inobservancia de la obligación fundamental impuesta en el artículo 119 constitucional al Estado en cuanto a crear condiciones adecuadas que promuevan la inversión de capitales nacionales y extranjeros. En atención a lo expuesto, este Tribunal determina que la forma de cálculo de la base imponible establecida en el segundo y tercer párrafos del artículo 7 del Decreto 99-98 del Congreso de la República viola los principios de que los impuestos deben estructurarse conforme a la equidad y justicia tributarias y atendiendo a la real capacidad de pago del contribuyente. De esa cuenta, y atendiendo a razones de seguridad y certeza jurídica por la íntima relación que dichos párrafos tienen con el primero del artículo objeto de análisis en este apartado de la sentencia, se concluye que la regulación

contenida en el artículo 7 ibídem resulta ser violatoria del artículo 243 constitucional y, por ende, el artículo 7 impugnado de inconstitucionalidad debe ser excluido en su totalidad del ordenamiento jurídico guatemalteco. Las razones antes expresadas, también son pertinentes para evidenciar la inconstitucionalidad del artículo 9 del Decreto 99-98 del Congreso de la República, por el cual se estructura la determinación del tipo impositivo del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias mediante un porcentaje que toma como base el valor del activo neto total de dichas empresas o el valor de los ingresos brutos obtenidos por medio de ellas. En obsequio a la brevedad, reiteran aquí tales razonamientos, y con base, se concluye que la forma como está regulada la determinación del tipo impositivo del impuesto antes indicado, resulta ser violatoria del mandato contenido en el primer párrafo del artículo 243 constitucional, y por ello, debe declararse la inconstitucionalidad del artículo 9 del decreto impugnado en la parte resolutive de esta sentencia...’ ”.

CAPÍTULO No. 8 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- El Estado necesita recursos; sin recursos el Estado no puede funcionar y ser garante de personas, bienes y servicios que deben proveer.
- Un mecanismo legítimo para obtener recursos por parte del Estado, son los tributos.
- Por lo tanto, el tributo y el ejercicio de la potestad tributaria constituyen herramientas y actividades legítimas por parte del Estado.
- El pago de los tributos se sustenta en el deber que tenemos todos de colaborar con el Estado, deber basado en la solidaridad e igualdad de cargas en pos de la supervivencia colectiva.
- Ese deber ciudadano de contribuir y ese poder estatal de exigir coactivamente el pago de los tributos, no es ni ilimitado ni tampoco

arbitrario, pues está regulado, controlado y garantizado dentro de un Estado de Derecho, a través de los Principios Constitucionales Tributarios y el respeto a los derechos fundamentales.

- Uno de esos principios es el de la no confiscatoriedad de los tributos, pues afecta el derecho de propiedad garantizado en un Estado de Derechos.
- La propiedad resulta necesaria para el desarrollo económico de un país y, por ende, debe estar protegida por el Derecho.
- El uso y explotación de la propiedad debe respetar la función social y ambiental de la misma, carga que, obviamente, limita la autodeterminación de su titular respecto de ella.
- El efecto confiscatorio de un tributo se da, en esencia, por lo desproporcionado de su tarifa, lo cual lo torna irrazonable.
- La confiscación puede ser definida cuantitativa o cualitativamente.
- La confiscación cuantitativa consiste en todo valor que sobrepase una tarifa tope definida como techo o límite racional máximo de un tributo. Es objetiva y general.
- La confiscación cualitativa consiste en la absorción sustancial de la renta o capital del contribuyente. Es subjetiva y particular.
- La prueba en los procesos que siguen la línea de la confiscación cualitativa es particular y consiste en el examen de la contabilidad del contribuyente y la determinación de la grave afectación a su patrimonio.
- La prueba en los procesos que siguen la línea cuantitativa es objetiva, pues, fundamentalmente, se basan en el análisis del monto de la tarifa desproporcionada, principalmente.
- Se ha considerado confiscatorio un impuesto cuya tarifa es desproporcionada.

- Así mismo, se ha considerado confiscatorio un Impuesto a la Renta cuya base de imposición no sea reveladora de la real capacidad contributiva de la persona.
- Se ha considerado confiscatorio la obligación de pagar un Impuesto a la Renta, cuando no se han obtenido ganancias ni ingresos.
- La existencia legal de un Impuesto Mínimo a la Renta resultaría ilegítima si no ha habido ingresos o si se configura sobre bases que no revelen la mal capacidad económica del contribuyente.
- Los Tribunales han considerado que la importancia de los fines extrafiscales legítima, en muchos casos, lo desproporcionado de una tarifa tributaria.
- En países como Argentina, los Tribunales han fijado pretorianamente que un tributo cuya tarifa supere el 33% resulta confiscatorio.
- Ese mismo país y otros han definido también a la confiscación tributaria de forma cualitativa.
- Si se define una tarifa como confiscatoria, hay que devolver todo lo cobrado sobre la base racional.
- Si el país, sigue el criterio de la confiscación cualitativa, se toman en cuenta criterios para demostrar, con algo de objetividad, lo desproporcionado de la tarifa tributaria y su efecto, como por ejemplo: el rendimiento normal medio del bien durante un período fiscal.
- El efecto confiscatorio puede darse en cualquier clase de tributo, no interesa su naturaleza ni el sujeto activo o acreedor del mismo.
- Una contribución especial por mejoras será confiscatoria, si absorbe una parte sustancial del valor de la propiedad en donde se ejecuta.
- En el impuesto al consumo habrá confiscatoriedad, en principio, cuando el monto del gravamen absorba una parte sustancial de lo que el dueño del producto obtiene al venderlo al consumidor.

EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO: SU CONTENIDO...

- Un valor desproporcionado respecto de recargas e intereses por mora sobre deudas tributarias, resulta confiscatorio y, por ende, ilegítimo.
- La doble imposición respecto de una misma actividad no es inconstitucional, per se, salvo que su tarifa y efecto conjunto excedan el límite de lo razonable.
- Resulta ilegítimo y confiscatorio tomar como base para el pago de tributos, los ingresos brutos sin posibilidad de deducir los gastos efectuados respecto de ellos.
- Es inconstitucional fijar como parámetro, aunque sea en forma subsidiaria, los activos a fin de determinar la capacidad de pago de un contribuyente, respecto de tributos que no tiene una base real.
- El ordenamiento jurídico constitucional del Ecuador protege a la propiedad privada y fija límites (principios) al ejercicio de la potestad tributaria del Estado.
- El principio de no confiscatoriedad tributaria no se encuentra expresamente previsto en nuestra normativa jurídica (Ecuador), sin perjuicio de que es reconocido doctrinaria e implícitamente a nivel jurisprudencial nacional.
- Consideramos que, para seguridad de los contribuyentes, se lo debería normar expresamente en la Constitución.
- Recomendamos utilizar una fórmula mixta que bien podría decir así: "Se prohíben tributos con efectos confiscatorios. Se entenderá que existe confiscación cuando el tributo y su efecto absorba una parte sustancial de la propiedad o renta actual o potencial del contribuyente; sin perjuicio de ello, será confiscatorio todo tributo cuya tarifa sobrepase el 30% de la base respectiva. No se podrán aprobar impuestos mínimos o impuestos anticipados de la naturaleza o tarifa que fueren"

CARLOS SALMON ALVEAR
Guayaquil, 13 de Enero del 2011

FUENTES EMPLEADAS

GARCÍA BELAUNDE, Domingo; “*Diccionario de Jurisprudencia Constitucional. Definiciones y Conceptos Extraídos de las Resoluciones y Sentencias del Tribunal Constitucional*”; Editorial Jurídica Grijley; Año 2009; Perú.

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo; “*El Principio de No Confiscatoriedad Tributaria*”; en la obra colectiva “*El Tributo y su Aplicación: Perspectivas para el Siglo XXI*”; Tomo I; Coordinadores César García Noboa y Catalina Hoyos Jiménez; Editorial Marcial Pons; Primera Edición; 2008; España.

PEREZ ROYO, Javier; “*Curso de Derecho Constitucional*”; Marcial Pons; Novena Edición; 2003; Madrid-España.

RUBIO LLORENTE, Francisco; “*Derechos Fundamentales y Principios Constitucionales (Doctrina jurisprudencial)*”; Editorial Ariel S.A.; Segunda Reimpresión; Octubre del 2006; Barcelona-España.

[www.csj.gob.sv/ResSalaConst.nsf/0/.../\\$File/35-2009.pdf](http://www.csj.gob.sv/ResSalaConst.nsf/0/.../$File/35-2009.pdf) (Fallo dictado a las 11 horas del día 6 de enero del 2010 por la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador, dentro del Expediente por Inconstitucionalidad No. 35-2009).