



Jurisprudencia sobre Tasa, Contribución Parafiscal, Peaje y Canon

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Información Tributaria.
Palabras Claves: Tasa, Contribución Parafiscal, Peaje, Canon, Impuesto, Tributo, Patente Municipal, Precio Público, Canon Municipal.	
Fuentes de Información: Jurisprudencia.	Fecha: 25/09/2013.

Contenido

RESUMEN.....	2
JURISPRUDENCIA.....	2
1. Concepto de Canon, Tasa y Contribución Especial / Distinción Entre el Canon y el Tributo.....	2
2. Diferencia Entre Tributo, Canon y Precio Público / Concepto de Contribución Especial.....	8
3. Canon en Materia Municipal.....	11
4. Peaje, Impuesto, Patente Municipal y Contrato de Concesión de Obra Pública / Caso de Autopistas del Sol.....	13
5. Diferencia entre Tasa y Tarifa por Servicios Públicos.....	17
6. Evolución Conceptual de la Tasa y su Relación con el Tributo.....	20
7. Concepto de Contribución Parafiscal.....	22
8. Plazo de Prescripción de las Contribuciones Parafiscales.....	24

RESUMEN

El presente documento contiene jurisprudencia sobre los conceptos de Tasa, Contribución Parafiscal, Peaje, Canon, Impuesto, Tributo, Patente Municipal, Precio Público y Canon Municipal, considerando las consideraciones emitidas por el Tribunal Contencioso Administrativo en sus diferentes secciones, el Tribunal Contencioso y Civil de Hacienda y la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

JURISPRUDENCIA

1. Concepto de Canon, Tasa y Contribución Especial / Distinción Entre el Canon y el Tributo

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]ⁱ

Voto de mayoría:

“VI. SOBRE EL FONDO. En el *sub examine*, las sociedades actoras pretenden que este Tribunal declare inconformes con el ordenamiento jurídico los artículos 49 y 50 del Reglamento a la Ley sobre la Zona Marítimo Terrestre, decreto ejecutivo N° 7841 del 16 de diciembre de 1977, que a la fecha disponen:

“Artículo 49.— Los cánones anuales a pagar por parte de los concesionarios y/o permisionarios de la zona marítimo terrestre se regularán de acuerdo con la siguiente tabla, aplicada a los respectivos avalúos, para que en adelante se lea como sigue:

Uso agropecuario 2%

Uso habitacional 3%

Uso hotelero Turístico o recreativo 4%

Uso comercial Industrial, minero o extractivo 5%.

Lo anterior sin perjuicio de lo establecido en el inciso c) del artículo 6º de la Ley N° 7509 del nueve de mayo de 1995, Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sus reformas y reglamento.

Artículo 50.— Para los efectos de la aplicación del canon a que se refiere el artículo 49 anterior, la Municipalidad interesada solicitará a la Dirección General de la Tributación la elaboración del avalúo de los terrenos de acuerdo con los siguientes criterios:

a) A fin de determinar el valor del derecho de uso y explotación del área considerada, el perito tomará como base el valor de mercado del terreno con exclusión de las construcciones e instalaciones fijas o permanentes en él existentes, y para los efectos del pago del canon respectivo, en dicho avalúo se establecerá la base imponible, la cual se calculará aplicando al valor de mercado un coeficiente de relación al mercado de 0.60, lo cuál se indicará expresamente en el citado avalúo.

Se entenderá por valor de mercado el valor de un bien inmueble estimando el precio que se pagaría por el mismo en una hipotética venta caracterizada por las siguientes condiciones: a- El comprador y vendedor presentan un interés normal. b- La compraventa se entiende producida en un mercado existente y abierto. Si el bien no fuere transmitido a este comprador, el mercado siempre proveerá otro igualmente motivado. Tanto uno como otro se consideran bien informados y aconsejados. c- Ni el comprador ni el vendedor presentan urgencias de tiempo en el comprar o vender, si no se transmite en una fecha se hará en otra. d- El bien se considera libre de cargas especiales. e- Se entiende que la compra del bien se realiza para destinarlo a su uso más completo y apropiado.

b) En el referido avalúo no deberán incluirse los terrenos comprendidos dentro de la zona de cincuenta metros inmediata a la línea de la pleamar ordinaria destinada al uso común, ni las áreas de reserva tales como: humedales, esteros, riscos y demás áreas que, por disposición legal o por sus condiciones naturales, no puedan ser objeto de utilización por los titulares; salvo en los casos de instalaciones autorizadas conforme a lo dispuesto en el art. 21 de la Ley N° 6043, Ley sobre la Zona Marítimo Terrestre. Para tal efecto el concesionario o permisionario aportará a la Municipalidad un plano de agrimensura que indique el área sobre la cual la Municipalidad deberá, previa verificación y estudios, solicitar el avalúo correspondiente.

Los avalúos mencionados tendrán una vigencia de cinco años contados a partir del período siguiente a su firmeza. Los cánones vigentes deberán ajustarse de conformidad con el nuevo avalúo, para lo cual los contratos respectivos deberán contener estipulación expresa en este sentido.”

Los motivos de la impugnación son dos: a) violación al principio de reserva legal en materia tributaria; y, b) violación a los principios de igualdad, razonabilidad y proporcionalidad. En cuanto al primero, las actoras estiman errada la jurisprudencia de la Sala Constitucional, así como los dictámenes de la Procuraduría General de la República, que se han pronunciado repetidamente acerca de la naturaleza jurídica del canon de la zona marítimo terrestre, sosteniendo que no está sometido al principio de

reserva material de ley. Argumentan que el citado canon debe considerarse una tasa y, por ende, sujeto a la reserva de ley. Agregan que el hecho de que se haya estimado que la reserva de ley en materia tributaria sea relativa no alcanza a las “bases estructurales del tributo”. Consecuentemente, sostienen que los numerales 49 y 50 de su reglamento contienen una doble violación del citado principio, recogido en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pues a pesar de su rango infra legal, pretende regular dos de los elementos estructurales del tributo (la tarifa y la base imponible), cosa que solo puede hacerlo la ley. Con respecto al segundo alegato de inconformidad, arguyen que no hay justificación suficiente para considerar como base imponible del canon el “valor de mercado” de los inmuebles, pues por tratarse de bienes pertenecientes al dominio público es obvio que están fuera del mercado. Asimismo, se descubre una clara violación a los principios citados cuando se compara las tarifas o tipos impositivos del canon de la zona marítimo terrestre con las del impuesto de bienes inmuebles, considerando que el ordinal 48 de la ley N° 6043 señala que el primero sustituye al segundo, de donde se deduce que ambos tributos son equivalentes e incluso intercambiables, razón por la cual deberían tener elementos de cuantificación similares. A pesar de ello, mientras el tipo impositivo o tarifa del impuesto sobre bienes inmuebles es del 0,25%, el del canon varía entre un 2% y un 5%, lo cual estiman injustificable.-

VII. Como lo pone de manifiesto la representación estatal, la Sala Constitucional se ha pronunciado recientemente sobre ambas cuestiones formuladas en esta litis, al resolver la acción de inconstitucionalidad número 10-013354-0007-CO interpuesta precisamente por las aquí promoventes y empleando esta misma litis como proceso base, mediante sentencia N° 2011-07813 de las 15:01 horas del 15 de junio del 2011, en la que ese Alto Tribunal reafirmó sus precedentes sobre la materia, en el siguiente sentido:

“IV. Jurisprudencia constitucional respecto a la diferente naturaleza jurídica del canon y del impuesto. El accionante considera que las disposiciones de los artículos 48 de la Ley de la Zona Marítimo Terrestre, y 49 y 50 de su Reglamento son inconstitucionales por cuanto parten de una concepción equívoca de la naturaleza jurídica del canon allí establecido, y argumenta que en realidad se está ante una definición de carácter tributario o impositivo, y no de un canon o cuota propiamente dicho. Esta apreciación lleva al accionante a considerar que si el artículo 48 de la Ley define que el canon será determinado en cada zona de acuerdo a las circunstancias; que si el artículo 49 del Reglamento indica el porcentaje para la fijación del canon de acuerdo al uso del inmueble; y que si el artículo 50 del mismo Reglamento otorga competencia a las municipalidades para solicitar a la Dirección General de Tributación Directa el avalúo de los terrenos con base en el valor de mercado; se está violentando con ello el principio de reserva de ley en materia tributaria, pues vía reglamento y actuaciones administrativas se fija un impuesto y se vulnera los principios de razonabilidad,

igualdad y proporcionalidad entre dos tipos de tributos: el impuesto sobre bienes inmuebles, y el canon de la zona marítimo terrestre. La Sala aprecia que las argumentaciones del accionante parten todas del alegato de que el canon referido es, en sí mismo, un tributo, por lo que es este argumento la base de todas las demás manifestaciones. Siendo así, debe indicarse que la jurisdicción constitucional se ha pronunciado de manera reiterada sobre la diferenciación que en nuestro ordenamiento jurídico existe entre el canon –precio público– y el tributo, reconociendo que, efectivamente, se está ante definiciones distintas. Así, mediante sentencia número 2006-9170, de las dieciséis horas treinta y seis minutos del 28 de junio de 2006, señaló la Sala que:

‘El canon, como la contraprestación a cargo del particular, por el uso o aprovechamiento de un bien de dominio público, ciertamente escapa al concepto de tributo, que es una imposición por parte del Estado, sin promesa o garantía de que el particular reciba en forma clara y directa un beneficio por ello. Así, tributo y canon son dos conceptos muy diferentes. Los principios esbozados en materia tributaria se aplican a los tributos, pero no al canon. Por ello para la resolución de este asunto es de fundamental importancia clasificar el tipo de obligación pecuniaria que se impugna, por cuanto de esa diferenciación dependerá su constitucionalidad o no. Recordemos primero un poco la naturaleza jurídica de las cargas tributarias, para luego centrarnos en la obligación impugnada. En sentido genérico desde la óptica de la doctrina del derecho financiero, el tributo es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público. La doctrina jurídica costarricense tradicionalmente ha seguido la posición más generalizada en torno a la definición del concepto de tributo y a su clasificación tripartita: impuestos, tasas y contribuciones especiales, clasificación que se encuentra establecida en la ley como sigue:

*‘**Impuesto** es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.*

***Tasa** es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servidor público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.*

***Contribución especial** es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación’ (artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).*

*Cuando se está frente a un tributo –sean impuestos, tasas o contribuciones especiales– la relación entre el administrado (llamado contribuyente) y la Administración se da en virtud del ejercicio de la potestad tributaria y no media contrato alguno. Asimismo, el contribuyente no recibe una contraprestación directa por el pago del tributo más que el derecho al buen funcionamiento de las funciones y servicios públicos. Por su parte, cuando de lo que se trata es del cobro de un **canon**, la relación entre el administrado y la Administración se da en virtud de un contrato, recibiendo aquél la concesión o el permiso de utilizar y/o explotar un bien de dominio público a cambio de una contraprestación en dinero denominada canon. Esa obligación pecuniaria es cobrada por la Administración no sólo en virtud de que se está aprovechando un bien público sino en virtud de los gastos en que debe incurrir ésta para velar por el buen uso de ese bien. De esta forma, las concesiones y permisos otorgados por la Administración a los administrados viene aparejada a la obligación de éstos de pagar una determinada suma pecuniaria, obligación que la doctrina le llama canon. Por ello, ni el canon es un tributo, ni los principios constitucionales en materia tributaria le son aplicables, el canon no es un tributo y como tal, se sale de la previsión y garantía que tradicionalmente se otorga en relación con aquéllos. La relación jurídica que se establece cuando media una concesión o un permiso es más una relación bilateral, es una la Administración Concedente y uno el Concesionario o Permisionario, por ello generalmente se firma un contrato o se dicta un acto administrativo particular. La relación jurídica que se establece cuando el Estado hace uso de su potestad tributaria es una relación que involucra en general a todos los administrados. En síntesis son tres las diferencias que se pueden establecer entre un tributo y un canon, aunque ambas son obligaciones pecuniarias exigidas por la Administración, primero el cobro de un tributo se da en virtud del ejercicio de una potestad de imperio y el cobro de un canon en virtud de una concesión o permiso, por lo tanto se obliga a quien solicita voluntariamente la concesión o el permiso; segundo en virtud de que el obligado tributario es una generalidad de administrados, para el cobro de un tributo no es necesario suscribir un contrato, situación diferente al concesionario o permisionario, donde se establece una relación bilateral con la Administración, por lo cual generalmente se firma un contrato o se da el otorgamiento de un permiso; y tercero el administrado que paga un tributo no lo hace en virtud de una contraprestación sino por el deber de contribuir a las cargas públicas, en cambio, el administrado que paga un canon lo hace en virtud de que a cambio recibe el derecho de uso y/o aprovechamiento de un bien de dominio público.*

De tal forma, existen notables diferencias entre una situación y otra, las cuales determinan que el canon diste de ser considerado como un impuesto. Así, si el canon no es un tributo, no está sujeto a las previsiones del principio de reserva de ley en materia tributaria, definición que deja sin sustento los motivos de inconstitucionalidad aducidos por el accionante. Con esta definición de la naturaleza jurídica del canon se supera todo

vicio sobre los principios de igualdad y proporcionalidad respecto del impuesto sobre bienes inmuebles, puesto que se trata de situaciones disímiles; en efecto, mientras el impuesto se dirige al cobro general por la propiedad de un inmueble, el canon lo es el precio pagado por concepto de la autorización otorgada por la administración para la utilización de un bien público, y como tal, está sujeto a regulaciones distintas sobre determinación y ajustes. Igualmente, si canon y tributo no son lo mismo, tampoco puede verse una eventual violación al principio de razonabilidad, pues el hecho de que las normas impugnadas refieran al valor de mercado del bien, en nada roza con los principios constitucionales, toda vez que si el inmueble situado en zona marítimo terrestre es un bien demanial, sí tiene un valor determinado a efectos de su concesión, valor que es fijado de acuerdo a la utilización del fundo, y con este valor se define el canon correspondiente.'

V. Corolario.- Dado que el motivo de inconstitucionalidad aducido por el accionante fue ya discutido y resuelto por esta jurisdicción en los términos dichos, y la Sala no encuentra motivos que justifiquen variar de criterio, lo procedente es rechazar por el fondo la acción, como se dispone." (Los subrayados son nuestros.)

VIII. Como es sabido, el artículo 13 de la ley N° 7135 del 11 de octubre de 1989 estipula que la jurisprudencia y los precedentes de la jurisdicción constitucional son vinculantes *erga omnes*, salvo para sí misma. De hecho:

"[Aun] cuando las sentencias y pronunciamientos emitidos por este Tribunal Constitucional se pueden estimar como jurisprudencia, en el sentido de que son resoluciones –sin necesidad de una reiteración, en atención a la vinculatoriedad erga omnes que se deriva del artículo 13 de la Ley que rige esta Jurisdicción– que 'contribuyen a informar el ordenamiento jurídico' en tanto inciden en el resto de los administradores de justicia; los mismos revisten de una connotación, esto es, se constituyen en parámetros de constitucionalidad." (Sala Constitucional, N° 2005-10602 de las 15:42 del 16 de agosto del 2005.)

Esto necesariamente implica que este Tribunal está expresamente vedado de resolver cuestiones sometidas a su conocimiento a contrapelo de lo que aquella sede haya determinado sobre el particular. Al respecto, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha aclarado que la vinculatoriedad de los precedentes emanados de la jurisdicción constitucional se da, únicamente, respecto de la interpretación de los alcances de los derechos fundamentales y las normas constitucionales, no así en cuanto a aspectos de legalidad (ver sentencia N° 1000-F-S1-2010 de las 9:35 horas del 26 de agosto del 2010). Esto podría llevarnos a pensar que los temas planteados sí podrían ser analizados aquí desde la óptica de la transgresión que se alega del artículo 5 del CNPT, que enumera aquellas materias que son privativas de la ley en cuestiones tributarias. Sin embargo, tal interpretación resultaría claramente errónea, desde que el

mencionado numeral traduce y desarrolla lo que en rigor es –como las mismas accionantes lo recalcan– un principio de rango constitucional, óptica desde la cual lo analizó la Sala de esa materia en el pronunciamiento parcialmente transcrito. Lo mismo ocurre en cuanto a las acusadas infracciones a los principios de igualdad, razonabilidad y proporcionalidad, todos los cuales son también parámetros de constitucionalidad, según lo ha dispuesto repetidamente aquél mismo Alto Tribunal (véase, entre otros numerosos ejemplos, el fallo N° 2009-18352). Y puesto que la sentencia que se citó ya determinó que los alegados quebrantos de todos estos preceptos derivan de una errónea concepción del canon de zona marítimo terrestre como de naturaleza tributaria, tesis que la Sala Constitucional explícitamente rechazó, mal haría este órgano colegiado en tratar de ensayar una postura distinta, cosa que implicaría desconocer el carácter vinculante de esa jurisprudencia. Así las cosas, la demanda carece de mérito jurídico y, como tal, debe desestimarse.”

2. Diferencia Entre Tributo, Canon y Precio Público / Concepto de Contribución Especial

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección V]ⁱⁱ

Voto de mayoría

“VI. DE LA DIFERENCIA ENTRE TRIBUTO, CANON Y PRECIO PÚBLICO. Antes de entrar a examinar el caso en cuestión, se considera necesario hacer una serie de precisiones conceptuales con respecto al concepto de tributo, **canon** y precio público, con el fin de dilucidar con más propiedad los motivos de nulidad que se esgrimen en contra de los decretos impugnados. Este aspecto ha sido tratado por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en la sentencia 2006-009179, de las dieciseis horas treinta y seis minutos del veintiocho de junio de dos mil seis, cuando diferencia lo relativo al tributo y al canon:

“B) De la naturaleza jurídica del “canon ambiental por vertidos” creado en el Reglamento impugnado.-

*El **canon**, como la contraprestación a cargo del particular, por el uso o aprovechamiento de un bien de dominio público, ciertamente escapa al concepto de tributo, que es una imposición por parte del Estado, sin promesa o garantía de que el particular reciba en forma clara y directa un beneficio por ello. Así, tributo y **canon** son dos conceptos muy diferentes. Los principios esbozados en materia tributaria se aplican a los tributos, pero no al canon. Por ello para la resolución de este asunto es de fundamental importancia clasificar el tipo de obligación pecuniaria que se impugna, por cuanto de esa diferenciación dependerá su constitucionalidad o no. Recordemos primero un poco la naturaleza jurídica de las cargas tributarias, para luego centrarnos en la obligación impugnada. En sentido genérico desde la óptica de la doctrina del*

derecho financiero, el tributo es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público. La doctrina jurídica costarricense tradicionalmente ha seguido la posición más generalizada en torno a la definición del concepto de tributo y a su clasificación tripartita: impuestos, tasas y contribuciones especiales, clasificación que se encuentra establecida en la ley como sigue:

*"**Impuesto** es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.*

***Tasa** es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servidor público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.*

***Contribución especial** es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación" (artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).*

*Cuando se está frente a un tributo -sean impuestos, tasas o contribuciones especiales- la relación entre el administrado (llamado contribuyente) y la Administración se da en virtud del ejercicio de la potestad tributaria y no media contrato alguno. Asimismo, el contribuyente no recibe una contraprestación directa por el pago del tributo más que el derecho al buen funcionamiento de las funciones y servicios públicos. Por su parte, cuando de lo que se trata es del cobro de un canon, la relación entre el administrado y la Administración se da en virtud de un contrato, recibiendo aquél la concesión o el permiso de utilizar y/o explotar un bien de dominio público a cambio de una contraprestación en dinero denominada canon. Esa obligación pecuniaria es cobrada por la Administración no sólo en virtud de que se está aprovechando un bien público sino en virtud de los gastos en que debe incurrir ésta para velar por el buen uso de ese bien. De esta forma, las concesiones y permisos otorgados por la Administración a los administrados viene aparejada a la obligación de éstos de pagar una determinada suma pecuniaria, obligación que la doctrina le llama **canon**. **Por ello, ni el canon es un tributo, ni los principios constitucionales en materia tributaria le son aplicables, el canon no es un tributo y como tal, se sale de la previsión y garantía que tradicionalmente se otorga en relación con aquéllos. La relación jurídica que se establece cuando media una concesión o un permiso es más una relación bilateral, es una la Administración Concedente y uno el Concesionario o Permisionario, por ello generalmente se firma un contrato o se dicta un acto administrativo particular. La***

relación jurídica que se establece cuando el Estado hace uso de su potestad tributaria es una relación que involucra en general a todos los administrados. En síntesis son tres las diferencias que se pueden establecer entre un tributo y un canon, aunque ambas son obligaciones pecuniarias exigidas por la Administración, primero el cobro de un tributo se da en virtud del ejercicio de una potestad de imperio y el cobro de un canon en virtud de una concesión o permiso, por lo tanto se obliga a quien solicita voluntariamente la concesión o el permiso; segundo en virtud de que el obligado tributario es una generalidad de administrados, para el cobro de un tributo no es necesario suscribir un contrato, situación diferente al concesionario o permisionario, donde se establece una relación bilateral con la Administración, por lo cual generalmente se firma un contrato o se da el otorgamiento de un permiso; y tercero el administrado que paga un tributo no lo hace en virtud de una contraprestación sino por el deber de contribuir a las cargas públicas, en cambio, el administrado que paga un canon lo hace en virtud de que a cambio recibe el derecho de uso y/o aprovechamiento de un bien de dominio público. Dicho todo lo anterior, se analiza si efectivamente la obligación pecuniaria creada en el Reglamento impugnado constituye un canon." (El resaltado no es del original).

De acuerdo con lo anterior, tendríamos como nota distintiva del tributo el ejercicio de un potestad de imperio, aún en el caso de la tasa, lo que implica unilateralidad, mientras que en el canon hay una contraprestación, que es el aprovechamiento de un bien de dominio público. Cabe también hacer la distinción entre la tasa, el precio público y el canon, porque son conceptos que aplican en distintos supuestos. La tasa, si bien es un tributo, como se acaba de indicar, tiene como característica particular en que hay un desenvolvimiento de una actividad por parte de un Ente Público, se paga porque se utiliza un servicio público o una licencia por obras (Queralt, Juan Martín y otros. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Décimo Séptima Edición revisada y actualizada. Editorial Tecnos, Madrid, 2006, pp. 95). Desde este punto de vista, la tasa podría asimilarse a una tarifa, cuando se trate de un servicio público prestado directa o indirectamente por el Estado. Por otra parte, el precio público se da en un régimen de concurrencia, según lo definen los autores anteriormente citados: "*Legalmente, se califican como precios públicos las contraprestaciones recibidas por un Ente público como consecuencia de la prestación de servicios o realización de actividades administrativas cuando es voluntaria su solicitud o recepción, y ese servicio es prestado o la actividad es realizada también por el sector privado (arts. 24 LTPP y 41 TRLRHL). En estos casos, el sujeto puede optar libremente entre acudir al Ente Público para recibir el servicio o la actividad -debiendo pagar un precio público-, o demandarlo al sector privado-pagando un precio privado-. No se aprecia, por tanto, la nota de coactividad en la recepción o solicitud del servicio o la actividad administrativa- de exigencia inexcusable en el caso de las tasas-."*

(Op. Cit, pps 96 y 97). Finalmente en el canon, se reitera, la nota distintiva es el aprovechamiento de un bien de dominio público.

3. Canon en Materia Municipal

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III]ⁱⁱⁱ

Voto de mayoría

“III. Para determinar la normativa aplicable a efectos de establecer si ha prescrito el cobro hecho por la Municipalidad de Heredia al apelante, debe definirse primero cuál es la naturaleza jurídica de los mercados municipales para luego determinar la normativa aplicable. Este tema ha sido desarrollado ampliamente por la Sala Constitucional, en reiteradas oportunidades, en las que ha indicado lo siguiente:

"Sobre la normativa que rige la relación inquilinaria municipal: En cuanto a este punto, debe destacarse que la Ley General de Arrendamientos Urbanos y Suburbanos y el Código Procesal Civil -en lo que resulte aplicable a la materia sobre arrendamientos- establecen claramente hacia qué sector de la población o hacia qué grupo de ciudadanos se dirigen sus alcances y protección. En dicha normativa se regulan las relaciones inquilinarias entre particulares y respecto de bienes inmuebles de carácter privado o público, salvo aquellos regímenes inquilinarios en que participen entidades públicas con carácter de arrendatarios o arrendadores que se rijan por disposiciones expresas de su propio ordenamiento jurídico (artículo 6 de la Ley de Arrendamientos Urbanos y Suburbanos). De ahí que, si en cuanto a la relación inquilinaria municipal existe una normativa expresa que la rige y es propia de su ordenamiento jurídico, como en la especie podemos citar la Ley 7027 de cuatro de abril de mil novecientos ochenta y seis "Ley de Arrendamiento de Locales Municipales", entonces la relación inquilinaria de los amparados se encuentra excluida de las relaciones que se rigen por la Ley de Arrendamientos Urbanos y Suburbanos. Esta situación se ve reforzada por la propia Ley de Arrendamientos Urbanos y Suburbanos, artículo 7 inciso c), el cual excluye del ámbito de aplicación de dicha ley a las ocupaciones temporales de espacios y puestos en mercados y ferias o con ocasión de festividades, actividades que se encuentran regladas de igual forma por la Ley 7027 citada. Por ello, no se puede pretender que la situación inquilinaria de los petentes se pueda resguardar con las disposiciones de la Ley de Arrendamientos Urbanos y Suburbanos, ya que para el régimen al cual están adscritos, existe una legislación especial y propia del ordenamiento jurídico municipal que debe respetarse y aplicarse en todos sus alcances y consecuencias, excluyéndose, por ende la posibilidad de aplicación de cualquier otra norma que la contravenga o la oponga.

IV. Sobre la naturaleza del bien que ocupan: En cuanto a este punto, también resulta de importancia la aclaración en relación con el bien que se arrienda. Los mercados

municipales se encuentran catalogados por ley como bienes de carácter demanial. Primero, por el destino que persigue un mercado municipal y, segundo, por los fines que se satisfacen con la creación de un mercado de este tipo. Normalmente los inmuebles en que se establecen este tipo de mercados son bienes propios de la Municipalidad, lo que de hecho y de derecho constituye una calificación de ellos como partes de la Hacienda Pública Municipal. Su destino viene dado por Ley, ya que éstos se crean con el fin de dedicarlos a un tipo de comercio determinado y en beneficio de la colectividad. Los fines que se satisfacen son las demandas públicas de productos de consumo básico a mejores precios o más accesibles para el público en general. De ahí que se encuentran revestidos de un interés público que califica el carácter demanial de tales bienes inmuebles y de los locales que sobre dicho bien se asientan. Como bien demanial propiedad de un ente municipal, su administración y giro corresponde en exclusiva a tales órganos de la Administración Pública, todo ello dentro de las potestades que legalmente se establecen tanto a favor de la Municipalidad en materia de fijación de alquileres de tales locales, así como a favor de los inquilinos en materia de impugnación de actos administrativos relacionados con la administración y giro de los locatarios. La naturaleza jurídica del bien, entonces, define el tipo de ocupación, la cual difiere en todo de la que se puede alegar en el caso de arrendamiento de bienes inmuebles que sean de carácter privado, ya que para todos los efectos la ocupación de un bien demanial se tendrá como una ocupación en precario, la cual nunca podrá utilizarse para alegar la prescripción decenal a favor del ocupante o derechos que normalmente se derivan de una ocupación de un inmueble privado. Ello por cuanto los bienes demaniales son imprescriptibles, inalienables, intransferibles y se encuentran fuera del comercio de los hombres. " (Votos Nos. 2000-007039 de las nueve horas con treinta y dos minutos del once de agosto del dos mil y 2010-5124 de las catorce horas y cincuenta y tres minutos del dieciséis de marzo del dos mil diez, ambos de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.)

Con base en la jurisprudencia constitucional expuesta, se desprende que las relaciones jurídico administrativas de lo locatarios municipales, lejos de constituirse en una relación inquilinaria de tipo civil, se constituyen en un permiso de uso de un espacio público sujeto al pago de un **canon** municipal por parte de quien resulte adjudicado. Con base en ello, la normativa aplicable no es la invocada por el Alcalde Municipal, que fundamentó su negativa en la Ley de la Contratación Administrativa, pero tampoco la referida a los artículos 41 del Código Procesal Contencioso Administrativo. Tome nota la parte recurrente, que el artículo 41 del Código Procesal Contencioso Administrativo establece los plazos de caducidad y prescripción para interponer acciones en sede jurisdiccional, relativas a responsabilidad civil y materia tributaria, lo cual no se ajusta a la presente causa, puesto que estamos apenas en fase de agotamiento de la vía administrativa. Bajo esta misma tesis, resulta inaplicable también el artículo 869 del Código Civil, que invoca la parte apelante, pues claramente ha quedado expuesto que

el ordenamiento civilista se encuentra excluido de esta materia. Lo anterior permite concluir fácilmente que todo lo referente al pago del **canon** (mal llamado alquiler) respectivo, está regulado por la materia tributaria municipal, pues se constituye en parte de los ingresos de la hacienda municipal, conforme al artículo 73 del Código Municipal, que establece un término de prescripción de cinco años para el cobro de los tributos. Por lo tanto, esta es la disposición normativa que se debe aplicar a efectos de computar los tiempos transcurridos.”

4. Peaje, Impuesto, Patente Municipal y Contrato de Concesión de Obra Pública / Caso de Autopistas del Sol

[Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección III]^{iv}

Voto de mayoría

I. Hechos probados: Para decidir, se tiene como debidamente acreditado lo siguiente:

1. Que el Consejo Nacional de Concesiones, órgano desconcentrado del Ministerio de Obras Públicas y Transportes, celebra con la firma Autopistas del Sol S.A. un contrato de concesión de obras públicas y servicio público del denominado "proyecto Carretera San José - Caldera". (hecho no controvertido, ver contrato en formato digital aportado). 2. Que la Bach. Dinorah V. Arley Mata, del Departamento de Patentes de la Municipalidad de Santa Ana, a través del oficio MSA-PLM-03-0326-09 de fecha 18 de mayo de 2009, le comunica a los apoderados generalísimos de Autopistas del Sol S.A, en torno a su solicitud de licencia municipal, que deberá pagar patente por ésta y que, la aprobación de ésta se encuentra supeditada a la presentación del permiso sanitario de funcionamiento. (ver folios 01 a 02) 3. Que en fecha 25 de junio de 2009, en representación de Autopistas del Sol S.A., se interpone recurso de apelación ante el Concejo Municipal en contra de la resolución MSA-PLM-03-0326-09 de fecha 18 de mayo de 2009. (Ver folios 03 a 08) 4. Que el Concejo Municipal de Santa Ana, en la sesión ordinaria número 156 celebrada el día 26 de mayo de 2009, dispuso: "SE APRUEBA POR UNANIMIDAD. POR LO ANTERIOR SE ACUERDA: APROBAR EL CRITERIO DE LA ASESORÍA LEGAL DEL CONCEJO Nº74-09-ALCM 8 DE JUNIO DE 2009 DEL LIC. JUAN ANTONIO VARGAS GUILLÉN, ASESOR DEL CONCEJO, QUE ES RECURSO DE APELACIÓN DE LA EMPRESA AUTOPISTAS DEL SOL S.A. REPRESENTADA POR LOS SEÑORES CARLOS JORGE JARAQUEMADA VALLE Y ANTONIO ALONSO JIMÉNEZ, PARA QUE PREVIO A RESOLVER POR EL FONDO, LA RECURRENTe INDIQUE SI ÚNICAMENTE ESTÁ HACIENDO USO DEL RECURSO DE APELACIÓN O SI POR EL CONTRARIO HA ESTABLECIDO EL RECURSO DE REVOCATORIA Y LA UNIDAD DE LICENCIAS Y PATENTES MUNICIPALES REALICE EL ANÁLISIS DE ADMISIBILIDAD, QUE ES UN REQUISITO PROCESAL PREVIO A LA ELEVACIÓN DE LA APELACIÓN. LO ANTERIOR DENTRO DEL PLAZO DE TRES DÍAS. ACUERDO FIRME."(Ver folios 10 a 16) 5. Que los apoderados generalísimos sin límite de suma de Autopista del Sol S.A., indican a través de

memorial recibido en fecha 16 de junio de 2009, que interpusieron únicamente recurso de apelación contra el oficio MSA-PLM-03-0326-09 de fecha 18 de mayo de 2009 (ver folios 18 y 19) 6. Que a través del artículo III de la sesión ordinaria nº158 celebrada el día 23 de junio de 2009, el Concejo Municipal de Santa Ana, dispone: "SE ACUERDA: APROBAR EL CRITERIO DE LA ASESORÍA LEGAL DEL CONCEJO Nº86-09 ALCM, 22 DE JUNIO DE 2009 DEL LIC. JUAN ANTONIO VARGAS GUILLÉN, ASESOR DEL CONCEJO, QUE ES RECURSO DE APELACIÓN DE LA EMPRESA AUTOPISTAS DEL SOL S.A. RECHAZÁNDOSE LA APELACIÓN Y CONFIRMANDO EL ACTO RECURRIDO, POR CUANTO: Primero: La empresa en cuestión es una empresa constructora de infraestructura vial, que cobra por sus servicios, siendo indiferente el mecanismo que utilice, sea concesión, licitación, fideicomiso, o la forma en que se le cancele por su labor empresarial, o el sujeto público o privado a quien le venda sus servicios. Segundo: el artículo primero de la Ley de Impuestos Municipales del Cantón de Santa Ana, Nº7245, señala que las personas físicas o jurídicas que se dediquen al ejercicio de actividades lucrativas en el cantón de Santa Ana, estarán obligadas a pagarle a la Municipalidad un impuesto de patentes, para que las faculte a ejercer esas actividades, de conformidad con lo establecido en dicha disposición normativa. Tercero: El artículo 14 inciso d) señala en lo conducente que, por las actividades lucrativas que seguidamente se señalan, comprendidas en la clasificación internacional de actividades económicas, los patentados pagarán conforme a lo dispuesto por los artículos 3 y 4 de esta ley, especificando que se comprende a la construcción, la reparación o la demolición de todo tipo de edificios, las instalaciones... y los establecimientos similares. En general, se refiere a mercaderías, construcciones,...". Cuarto: Por lo anterior es evidente que la actividad de la recurrente se enmarca claramente entre las previsiones de la ley 7245 que regula esta materia. Quinto: Se hace saber a los recurrentes que contra esta resolución en un plazo de cinco días pueden establecer los recursos de revocatoria y apelación subsidiaria conforme lo dispone el artículo 156 del Código Municipal". Dicho acuerdo fue notificado el día 31 de julio de 2009. (Ver folios 20 a 28) 7. Que los apoderados generalísimos sin límite de suma de Autopista del Sol S.A, interponen en fecha 05 de agosto de 2009, recurso de revocatoria con apelación en subsidio contra el artículo III de la sesión ordinaria nº158 celebrada el día 23 de junio de 2009 por el Concejo Municipal de Santa Ana. (Ver folios 29 a 38) 8. Que el Concejo Municipal de Santa Ana, mediante el artículo III, adoptado en la sesión ordinaria nº166 celebrada el día 18 de agosto del 2009, dispone rechazar el recurso de revocatoria interpuesto y emplazar a las partes y demás interesados por el plazo de cinco días, para señalar lugar para oír notificaciones dentro del perímetro judicial del Tribunal Contencioso Administrativo. (Ver folios 40 a 48)

II. Alegatos del recurso de apelación interpuesto: Indica en resumen la sociedad apelante que la oficina de Licencias y Patentes Municipales exige a su representada el pago del impuesto de patente municipal en relación con la actividad de cobro de

peaje, siendo ilegal el razonamiento expuesto por el Concejo Municipal para mantener vigente el acto inicialmente impugnado, por cuanto la firma Autopistas del Sol fue adjudicada de la concesión de obra pública con servicio público de la carretera San José -Caldera, de manera que si bien es cierto, el objeto contractual incluye la construcción de la obra, la actividad no es directamente ejecutada por ésta sino por subcontratistas reconocidos por la Administración concedente de conformidad con el contrato de concesión. De acuerdo a los términos contractuales, al haberse completado la construcción del primer tramo de la carretera, su representada inicia la actividad lucrativa correspondiente a la prestación de los servicios de operación y explotación de la carretera, a través del cobro del peaje ubicado en el cantón de Santa Ana, por lo que solicitó la licencia comercial respectiva pero considera ilegítimo el cobro del impuesto de licencia para esa actividad. Que en virtud del principio de reserva de ley en materia tributaria, para considerar a la actividad de cobro de peaje como sujeta a impuesto en cuestión, la misma debe estar expresamente gravada por ley, por lo que es ausente la tipicidad de la actividad de cobro de peaje. Agrega además, que la Municipalidad no puede pretender el establecimiento de un tributo sobre hechos imponible por el Estado, que de acuerdo a la exposición de motivos del Decreto Ejecutivo nº31346-MOPT-H, se otorga la declaratoria de interés público al contrato de concesión de la carretera San José - Caldera, en cuyo ítem VIII se indica que "...el Estado no cuenta con los recursos para realizar los proyectos de gran envergadura que impliquen el mejoramiento de los niveles de servicio de las principales vías nacionales, por lo que se hace necesario acudir a la figura de la Concesión de Obra Pública...", de manera que la administración concedente es el Poder Ejecutivo y no el gobierno local. En virtud de lo anterior, la pretensión de firma apelante versa en la revocación del acuerdo impugnado y se le otorgue la licencia comercial respectiva.

III.- Sobre el contrato de Concesión de Obra Pública con Servicio Público celebrado por el Estado y Autopistas del Sol S.A.: La Ley de Concesión de Obra Pública con Servicios Públicos, ley 7762 del 14 de abril de 1998, en su primer numeral, inciso b), define a la figura de la concesión de obra pública con servicio público así:"contrato administrativo por el cual la Administración encarga a un tercero, el cual puede ser persona pública, privada o mixta, el diseño, la planificación, el financiamiento, la construcción, conservación, ampliación o reparación de cualquier bien inmueble público, así como su explotación, prestando los servicios previstos en el contrato a cambio de contraprestaciones cobradas a los usuarios de la obra o a los beneficiarios del servicio o de contrapartidas de cualquier tipo pagadas por la Administración concedente." En el caso bajo análisis y al realizar una lectura del contrato suscrito por la firma Autopistas del Sol S.A. y el Consejo Nacional de Concesiones aportado a los autos, es claro que la firma apelante es concesionaria de la obra pública con servicio público de la carretera San José- Caldera, de toda suerte que la relación existente entre dicha sociedad y el

Estado es de naturaleza licitatoria. Teniendo claro lo anterior, este Tribunal debe precisar que bajo el amparo de una figura contractual, la persona física o jurídica actúa en nombre del Estado realizando obras en bienes que pertenecen a éste, de manera que el contrato de concesión responde a una modalidad de ejecución de obras con o sin prestación de servicios públicos, que realiza de forma indirecta la Administración Pública, no siendo dable afirmar que a través de esta figura contractual se transfiera la titularidad de las obras y bienes que responden al dominio público, por lo que el Estado no cede en ningún momento, las facultades de imperio que le asisten de acuerdo al régimen demanial. Ahora bien, la tarifa como tal, responde al mecanismo financiero de recuperación de la inversión realizada (gastos financieros y administrativos, entre otros) y la ganancia estimada por el concesionario, de manera que se entiende como una forma de contraprestación que debe ser autorizada, a efecto de ser cobrada a los usuarios de las obras o los servicios concesionados, en respeto del clausulado contractual. Consecuentemente, el ingreso que por peaje percibe el concesionario, es una recaudación de la tarifa autorizada como contraprestación monetaria que los usuarios cancelan por el uso de la carretera, que en tesis de principio, se ampara al cartel de la licitación y al contrato de concesión. En conclusión, a la luz de la naturaleza contractual de la concesión con servicio público que opera a favor de la firma apelante, es claro para este Tribunal que la suma que los usuarios deben pagar a la concesionaria por el uso de la carrera San José-Caldera, corresponde a una tarifa que cobra la empresa Autopistas del Sol S.A., en ejercicio de su derecho contractual a resarcirse de la inversión efectuada en las obras realizadas al amparo del contrato de obra pública con servicio público citado. En otras palabras, el derecho a explotar temporalmente la carretera que pertenece al Estado por parte de la concesionaria, responde a una cláusula contractual ajustada al texto normativo que regula la remuneración de esas relaciones contractuales de la Administración Pública con terceros.

IV. Sobre el fondo del fondo: Partiendo de la premisa que la concesión de obra pública es una modalidad licitatoria del Estado -sea Estado mayor o Estado menor- para llevar a cabo tareas propias de sus competencias y atribuciones, es claro entonces que el concesionario efectúa sus tareas en cumplimiento de un contrato suscrito con alguna Administración Pública, para ejecutar obras y/o prestar servicios en nombre de ésta. Teniendo claro lo anterior, se arriba a la conclusión que la firma Autopistas del Sol S.A. no requiere de licencia municipal para el cumplimiento de los términos contractuales celebrados con el Estado, por cuanto su relación contractual se regula por la Ley de Concesión de Obra Pública y Servicios Públicos y su reglamento, así como con normativa de aplicación supletoria, a saber, la Ley General de la Administración Pública y la Ley de Contratación Administrativa. Consecuentemente, a la luz de los otros argumentos expuestos por la firma apelante y con observancia de lo señalado en el considerando anterior, se arriba a la conclusión que el cobro de la tarifa a partir de las

estaciones de peaje localizadas en el cantón de Santa Ana, responden a una ejecución contractual, por lo que no puede clasificarse como el ejercicio de una actividad lucrativa por parte de la empresa, en el tanto responde a una modalidad de remuneración por parte del Estado frente al concesionario por las obras realizadas. En razón de lo expuesto, tal y como argumenta la firma recurrente, el cobro del peaje obedece a una etapa de explotación de la obra concesionada, de toda suerte que su naturaleza es de recuperación de la inversión efectuada al amparo de un contrato de concesión de obra pública y prestación de servicios públicos. Ahora bien, pese lo anterior, nada obsta para que el Gobierno Local en ejercicio de su obligación de tutela, proceda a verificar el cumplimiento de las condiciones técnicas y sanitarias para el cobro del peaje en los puestos de su cantón, sin embargo, se reitera, dicha conducta no le faculta para exigir el pago de un impuesto en función de una actividad que no se encuentra gravada en razón de la naturaleza contractual que la cobija, de manera que la firma Autopistas del Sol S.A., no requiere licencia comercial para el ejercicio de la actividad que realiza para efectos de obtener el beneficio económico perseguido a través de la figura licitatoria de la concesión.

V. En conclusión: Como corolario de lo anterior, se impone que la firma Autopistas del Sol S.A. no requiere licencia comercial por parte de la Municipalidad de Santa Ana, para el cobro de la tarifa que responde a la remuneración del Estado frente a un contrato de concesión de obra pública con servicio público.

5. Diferencia entre Tasa y Tarifa por Servicios Públicos

[Sala Primera]^y

Voto de mayoría

"III. Primero: es menester hacer una serie de consideraciones con respecto a puntos de interés, que contribuirán en la solución del caso bajo estudio. Así, la doctrina sobre el particular, considera que existen determinadas actividades que son una necesidad imprescindible del conjunto social, razón por la cual son declaradas como un servicio público, con ello se busca que sean prestadas en condiciones de generalidad, uniformidad, continuidad y regularidad. Algunos de estos son la provisión de energía eléctrica, agua potable, el transporte y las fuerzas de policía. En lo relativo al sujeto que presta el servicio, tanto la Administración centralizada o algún ente estatal (gestión directa), como los particulares, pueden encargarse de su ejecución (gestión indirecta). El usuario debe hacer pago de una cantidad determinada a quien presta el servicio. Cuando aún sin aprovechamiento directo, su pago es obligatorio para los usuarios potenciales, la retribución por la utilización del servicio se denomina tasa (por ejemplo recolección de basura, alumbrado público y limpieza de calles). Se trata de una exacción de Derecho Público, de naturaleza tributaria, coactiva y unilateralmente

establecida por el órgano competente, o sea, deriva de un hecho taxativo, específico, creado por ley (obligación ex lege). Por otra parte, existen otros servicios no obligatorios, donde hay un acto de voluntad expresado al momento de contratarlos, caso en el cual la retribución que ha de cancelarse se denomina tarifa (definida desde luego por un ente público distinto del prestatario del servicio, en ejercicio unilateral de su potestad pública). Por su naturaleza, para el caso de la tasa, es la realización del hecho imponible la que determina el nacimiento de la obligación tributaria, por tanto, no tiene su fuente en la voluntad del obligado, sino en la de la ley, que es la que la crea y determina su validez, configuración, contenido y modos de extinción. El consentimiento no es relevante en la fijación de estos extremos, pues se dirige tan sólo a la realización del hecho imponible y no a dar nacimiento a una obligación, que como se dijo nace en la ley. La tasa por su carácter de tributo es un ingreso de derecho público, mientras que las tarifas son pagos efectuados por los particulares a la Administración por alguno de sus servicios, -en el caso bajo estudio por el de teléfono-. Así, el Estado como acreedor se encuentra en una situación similar a la de un particular. De ahí, que en términos jurídicos, la diferencia entre tasa y tarifa es clara. La primera es un tributo, una obligación ex lege de derecho público. La segunda, es una cantidad que debe pagarse en cumplimiento de un servicio adquirido voluntariamente (ex contractu), que por lo común no es concurrente en el mercado, aunque sí prestado por un concesionario, ya sea público o privado. En la especie, el casacionista reprocha el hecho de que se considere al pago de los servicios de telefonía recibidos del ICE, tarifas y no tasas. Es claro que la prestación del servicio a través de un ente descentralizado no califica necesariamente la retribución que los usuarios den por ello, como una tasa. Lo fundamental en este punto, lo constituye la naturaleza de la relación, que en el supuesto de la tarifa, lo es la voluntad expresa que lleva a una relación contractual, mientras en la tasa, la viene a constituir la imposición normativa. Consecuente con esos postulados doctrinarios la Sala Constitucional en sentencia N° 3923 de 15 horas 24 minutos del 31 de julio de 1996, señaló: “Ni siquiera es necesaria una argumentación de constitucionalidad para rechazar los argumentos del accionante, quien motiva la acción en la definición de “tasa” del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuyo artículo 4, precisamente, no permite calificar de “tasas” a las tarifas portuarias y ferroviarias cobradas por JAPDEVA, dado que no constituyen exacciones obligatoriamente impuestas por el Estado, como es el caso de los tributos: “Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales) que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines” (énfasis agregado). Las tarifas que establece JAPDEVA con la aprobación del Poder Ejecutivo se asemejan, como señala esa Institución, a las tarifas eléctricas, telefónicas y de suministro de agua”. El numeral 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula lo relativo a las tasas, de ahí, no es de aplicación al caso bajo análisis, por ser el pago de los servicios telefónicos una tarifa. El inciso c) del ordinal 121 de la

Constitución Política, ha sido correctamente aplicado, por cuanto, la explotación que hace el ICE (ente público descentralizado) de los servicios de telecomunicaciones se encuentra comprendida dentro de la potestad que posee el Estado de otorgar a la Administración Pública el uso y explotación de los bienes demaniales. Por último, se tiene que el inciso 14) del artículo 121 ibídem es consecuente con lo antes expuesto. Así, en su inciso c) incluye a los servicios inalámbricos dentro de aquellos que no pueden salir de forma definitiva del dominio del Estado, pero no se queda allí, sino que establece la posibilidad de que sean explotados por la Administración Pública o por los particulares. En nuestro país la telefonía está encargada a un ente descentralizado, por su naturaleza no es un servicio obligatorio, sino que quien desea gozar de éste suscribe un contrato con el Instituto Costarricense de Electricidad, consecuentemente su pago se asimila a una tarifa (ex contractu) y no a una tasa (ex lege). Por lo expresado no se producen las infracciones recriminadas.

IV. Segundo: respecto a la procedencia del recurso de casación el numeral 608 del Código Procesal Civil, dispone: “Limitación del recurso. No podrán ser objeto del recurso de casación cuestiones que no hayan sido propuestas ni debatidas oportunamente por los litigantes. La sentencia que se dicte no podrá abrazar otros puntos que no sean los que hubieren sido objeto del recurso.”. Así, cuando el fundamento del agravio no ha sido oportunamente propuesto y debatido durante el proceso a la Sala le está vedado su conocimiento. El punto aquí formulado, en torno a las normas que se alegan como infringidas, no se propuso ni debatió en el desarrollo del litigio, tampoco formó parte de la apelación formulada contra la sentencia del a quo, ni fue objeto de adición. Por lo expresado, no habiéndose formulado en el estadio procesal correspondiente, no es posible considerarlo por este Tribunal, pues ello implicaría indefensión para el Estado. Sin perjuicio de lo anterior, a mayor abundamiento se apunta lo siguiente. Las normas que acusa infringidas, son el inciso 2) del artículo 12 de la Ley General de la Administración Pública, que expresa: “2. No podrán crearse por reglamento potestades de imperio que afecten derecho del particular extraños a la relación de servicio”. Y el numeral 124 ibídem, que a la letra dice: “Los reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas ni imponer exacciones, tasas, multas ni otras cargas similares”. Sobre el particular, no lleva razón el recurrente por cuanto como se expresó en el considerando II, el pago que se hace por concepto del servicio telefónico constituye una tarifa y no una tasa. Por otra parte, el principio de reserva de ley tributario, no es absoluto. En nuestro país, el ordinal 2° del Código Tributario, estipula: Fuentes del Derecho Tributario. Constituyen fuentes del Derecho Tributario, por orden de importancia jurídica: a) Las disposiciones constitucionales; b) Los tratados internacionales; c) Las leyes; y d) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto. El precepto 5° ibídem, establece: “Materia privativa de la ley. En cuestiones tributarias

sólo la ley puede: a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago. En relación a tasas, cuando la ley no lo prohíba, el reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos". (las negritas no son de los originales). Dicha normativa concuerda con los postulados doctrinarios del derecho tributario, en el tanto entiende que este principio no alcanza a todas las normas que puedan regular un tributo. Mas bien, consideran que deben ser regulados por normas de distinto rango, legales y reglamentarias, de modo que la ley no establece normalmente todas las reglas necesarias, tanto sustantivas como procedimentales. Específicamente, en cuanto a los reglamentos, estima, que se constituyen en necesarios y hasta convenientes, sobre todo en aquellas áreas necesitadas de una continua adaptación a la experiencia adquirida y a las cambiantes circunstancias de la realidad económica o social y en aquellos aspectos del tributo que requieran una regulación muy detallada y minuciosa. Por lo expresado, no se presentan las violaciones acusadas de los numerales 12 inciso 2) y 124, ambos de la Ley General de la Administración Pública. De ahí, no se producen las infracciones recriminadas.

6. Evolución Conceptual de la Tasa y su Relación con el Tributo

[Sala Primera]^{vi}

Voto de mayoría

"IV. La Junta de Administración Portuaria y de Desarrollo Económico de la Vertiente Atlántica presta un servicio público al país a través de la administración de los muelles de Limón en la materia de exportación e importación (artículos 1 y 6, incisos c) y d) de su Ley Orgánica). Le corresponde establecer tarifas, cánones o cobrar por los servicios públicos que preste, previa aprobación del Poder Ejecutivo y de acuerdo con la ley; así como dar permisos de uso y prestación de servicios, sujetos a cánones sobre determinados espacios portuarios y actividades portuarias, siempre que estén destinados a las funciones propias de empresas navieras, aduanales o de transporte (artículo 17, incisos h) e i), de la Ley Orgánica de la Junta). En lo que respecta a las tarifas portuarias, deben establecerse para cada facilidad y servicio suministrado por el puesto y deberán ser razonablemente basadas en el costo de proporcionarlas y proveer a JAPDEVA con suficientes ingresos para atender sus obligaciones y planes de desarrollo (artículo 30 ibídem). Las tarifas que cobra JAPDEVA por los servicios públicos

que presta, pueden denominarse, para los efectos que aquí interesan, como "tasas". El concepto de tasa como ingreso público, es uno de los más debatidos. La concepción tradicional de este tributo lo vincula con el elemento "contra-prestación", es decir la tasa como ingreso que se paga al Estado -lato sensu-, como retribución de un servicio público que de él se recibe. Ese criterio ha servido para delimitarla del "impuesto", en el cual no existe contraprestación. Se liga así a la tasa con el pago de un servicio, y éste a su vez como algo útil al sujeto que lo recibe y lo paga. Definir la tasa en estos términos equivale a dar una conceptualización subjetivista de ella, en el entendido de que lo que se recibe del "Estado" es un beneficio individual. La tasa, entendida así, sirve como categoría económica, pero no necesariamente como categoría jurídica pública, conforme a la perspectiva en que debe ser ubicada, puede llevar a la configuración de la tasa como un "precio", y a la relación jurídica que se establece entre el Estado y el obligado a pagar, como una relación de "Derecho Privado", basada en la voluntad del sujeto de demandar y pagar el servicio, lo que no es posible admitir, pues la tasa es indudablemente un ingreso de "Derecho Público". Posteriormente es considerada la tasa no como pago de un servicio, que es prestado individualmente a un sujeto, sino como un tributo que se exige "con ocasión" de la prestación de un servicio que se define en la ley como presupuesto de hecho para cobrarlo. El tributo se cobra porque existe una ley que define el deber de pagarlo, y se aplica a todo sujeto que se encuentre en el presupuesto de hecho tipificado, y es que este elemento de la tipificación legal que es fundamental en la teoría de la relación jurídica tributaria, también lo es para la definición de la tasa. En la evolución conceptual de la tasa todavía algunos sostienen que la tasa consiste en la retribución de una ventaja o beneficio especial obtenido por el particular, señalando que en tanto la medida del impuesto es la riqueza, esto es, la capacidad contributiva, la medida de la tasa consistiría en el valor de esa ventaja, aunque en ciertos casos podía graduarse por el costo del servicio, pero hoy la doctrina y la jurisprudencia se orientan hacia una conceptualización más allá de las expuestas, pues cada vez se tiende a considerar la tasa no con respecto al servicio y al beneficio obtenido, sino con respecto a la capacidad contributiva del contribuyente, sobre la productividad económica de la explotación que determina y soporta el servicio o la entidad económica de la actividad o del bien a propósito de los cuales se presta el servicio, con ello se ha querido elevar la tasa en igualdad de condiciones que el impuesto. Se atiende entonces a la existencia de un servicio organizado o creado por el ente administrativo y a que no resulten vulnerados los principios de igualdad y respeto a la propiedad privada -confiscación- en armonía con el principio de razonabilidad del tributo. Independientemente de las corrientes conceptuales sobre la tasa, es lo cierto que para el caso bajo estudio la Sala considera que de conformidad con el artículo 30 de la Ley 5337 del 27 de agosto de 1973, JAPDEVA solamente puede cobrar los servicios públicos "efectivamente suministrados", lo cual armoniza indudablemente con los principios de racionalidad y razonabilidad que informan el cobro de estas tasas. En el caso de autos el servicio se

prestó, permitiéndosele a la embarcación ocupar el muelle, pero no fue efectivo durante 34 horas y 15 minutos, en las cuales no se realizó la descarga del buque por la huelga decretada. La accionada, como autoridad portuaria, tiene la obligación de recibir y controlar directamente las naves que entren o salgan de los puertos, así como recibir, trasladar, almacenar, custodiar y entregar dentro de la zona portuaria, cuando proceda, la carga, mercancías o bienes que se embarquen o desembarquen por los puertos de la Vertiente Atlántica -artículos 6, incisos c) y d), de su Ley Orgánica-, así como organizar el servicio propio de resguardo y seguridad en la zona portuaria -inciso f) ibídem-, y coordinar las actividades portuarias y de transporte que le son conexas. Se extrae de las normas anteriores, que el servicio público que presta JAPDEVA, en la administración de los puertos, no sólo se concreta a permitir el atracado de los barcos en los muelles, sino también a permitir la carga y descarga de los vapores sin ninguna interrupción, y ello deriva precisamente de su nombramiento como "autoridad portuaria" de la zona. En este caso el servicio prestado fue incompleto, porque no se le permitió al barco durante muchas horas descargar los contenedores que traía, y ello produjo un retardo en la operación con pérdidas económicas que no pueden trasladarse al usuario del servicio, sino a su prestatario, quien conforme a la ley está obligado a suministrarlos de manera efectiva, sin interrupciones y acorde con las formas y usos de la marina mercante que los utiliza. Independientemente de las causas que produjeron la huelga de estibadores, y del sujeto culpable, es lo cierto que JAPDEVA como autoridad portuaria de la región y administradora de los puertos de la zona atlántica, debía procurar la no paralización de los servicios y el mantenimiento de ellos, con protección para los usuarios y la carga. Al no poder dominar la situación de huelga imperante en aquel momento, el servicio se paralizó y aunque el barco estuviese atracado en el muelle, la descarga de la mercadería que era el principal objetivo de su estadía en el puerto, no se pudo realizar, por lo que cabe concluir que el servicio no fue suministrado y consecuentemente no podía exigir la contraprestación económica."

7. Concepto de Contribución Parafiscal

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección II]^{vii}

Voto de mayoría:

"II)- DETERMINACION DE LOS PRESUPUESTOS LEGALES PARA ESTABLECER LA COMPETENCIA DE ESTE TRIBUNAL EN EL CASO CONCRETO: Con base en lo expuesto, debe analizarse si el presente asunto corresponde ser dilucidado en esta instancia y mediante el procedimiento especial dispuesto al efecto por las normas supraindicadas, para lo cual se dilucidará la naturaleza del acto administrativo en cuestión. Vistos los autos, se observa que lo que se pretende en realidad es la exclusión de la incidencia tributaria del espectro obligacional que impone el artículo 14 de la Ley Nº 4760 de

Creación del Instituto Mixto de Ayuda Social, ergo, de su condición de obligada tributaria, en razón de considerarse que la Junta de Protección Social no es una institución autónoma. Consecuentemente, y a partir de ese análisis, se determinará la procedencia de la nulidad de las resoluciones de las diez horas del día dos de marzo de dos mil cinco con cargo al número patronal ochenta y tres mil ciento treinta y uno y de las diez horas del día dos de marzo de dos mil cinco con cargo al número patronal mil doscientos setenta y dos, así como los actos posteriores, derivados y subsecuentes de las citadas resoluciones, esto por el cobro de varias sumas que el IMAS considera que se le adeudan por razón del aporte y alcances que indica el citado numeral de la ley de cita. De la naturaleza jurídica de los aportes cobrados:- La doctrina del Derecho Tributario, las cataloga como "contribuciones parafiscales", es decir, vienen impuestas por el Estado, pero no figuran en el presupuesto general de ingresos y gastos, y por lo tanto no ingresan a la caja única, siendo su destino predeterminado y predestinado, por lo que recibe la denominación antes referida. La misma doctrina del Derecho Financiero define la figura como "tributos establecidos en favor de entes públicos o semipúblicos, económicos o sociales, para asegurar su financiación autónoma". Quiere decir, lo anterior, que la contribución parafiscal no constituye una figura distinta de la tributación general. Las características del tributo son las ordinarias, pues los aportes son establecidos por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, se aplican coactivamente y son de observancia obligatoria y la doctrina del Derecho Financiero opina que la parafiscalidad se incluye en la categoría de las contribuciones especiales, "por tratarse de prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos, derivados de especiales actividades del Estado". En este mismo sentido, la resolución 231-F-02, de la SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, de las quince horas cuarenta minutos del seis de marzo del año dos mil dos, afirmó:

"El legislador quiso dotar de fondos a determinadas instituciones, verbigracia, el Instituto de Fomento Cooperativo, el Instituto de Desarrollo Agrario, Instituto de Fomento y Asesoría Municipal, y ello corresponde a lo que en doctrina se denomina. "contribución parafiscal". (ver también voto N°4785-93 de las 8 horas 39 minutos del 30 de setiembre de 1993)".

Siguiendo con la misma inteligencia, este TRIBUNAL SUPERIOR CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION SEGUNDA, en resolución de las once horas treinta minutos del cuatro de abril de mil novecientos noventa y ocho señaló:

" ... II.-

... Para el mismo autor - se refiere a Guiliane Fonrouge en su obra Derecho Financiero, Volumen II -, "las contribuciones denominadas parafiscales no constituyen una categoría jurídica distinta de la tributación general o política", y que éstas tienen " las características de los Tributos, pues los aportes, cuotas, contribuciones o como se

llamen, son establecidos por el Estado en ejercicio de su poder de imperio para concluir finalmente en que dentro de "la clasificación tripartita de los tributos, incluimos la parafiscalidad en la categoría de contribuciones especiales, por tratarse de prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de especiales actividades del Estado y concluye en que "ese carácter tributario determina dos consecuencias "que las contribuciones sólo pueden ser creadas por ley" y "el monto o cuantía de la obligación también debe ser fijada por ley (op. cit.,. pp. 945-946). Otros autores mantienen tesis semejantes como por ejemplo Sainz de Bujanda: "estimo que unas y otras (las contribuciones especiales y las exacciones parafiscales) son modalidades de exacción tributario diferenciadas entre sí por razones objetivas y formales, pero no constituyen categorías tributarias autónomas, sino meras especies de impuestos" (Fernando Sainz de Bujanda, Hacienda y Derecho. Tomo II. P 290) y por su parte Adolfo Carretero Pérez expresa: "es decir son impuestos o tasas de características especiales " (Adolfo Carretero Pérez, Derecho Financiero. P. 356).

Con esta explicación, podemos concluir que los aportes cobrados, constituyen verdaderas contribuciones parafiscales, cuya naturaleza jurídica es una subespecie de los tributos, que encajan perfectamente dentro de la clasificación de contribuciones especiales que establece el artículo 4º del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Así definido, se advierte con claridad, que la pretensión de anulación de actos administrativos, en este caso del IMAS, que si bien no constituyen un acto específico de fijación o liquidación de tributos, sí están estrechamente vinculados con la materia, en virtud de que afectan indudablemente la fijación o determinación a la actora, de los períodos que se cobran. Esta materia debe ventilarse preceptivamente ante este Tribunal de lo Contencioso Administrativo, por el procedimiento especial tributario previsto en los numerales 82 y 83 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Además resultó imperioso para el juez a quo, el pronunciamiento dado, según lo establecen los numerales 40, 43 del Código Procesal Civil por tratarse de una competencia funcional y por ende reglada.”

8. Plazo de Prescripción de las Contribuciones Parafiscales

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IV]^{viii}
Voto de mayoría

“IV. SOBRE EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN PARA EL COBRO DE LA CONTRIBUCIÓN PARAFISCAL ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 15 DE LA LEY No. 5662. De pleno inicio y en relación con el instituto de la prescripción, conviene indicar que ésta propende a la tutela del orden social y la seguridad en las relaciones jurídicas. En lo que aquí interesa, es necesario señalar que, como figura con eficacia preclusiva, permite el nacimiento de una nueva situación jurídica a partir del acaecimiento de ciertos

presupuestos. Ahora bien, la prescripción depende, para su ocurrencia de tres factores básicos. Primero, el decurso del tiempo fijado por ley para el fenecimiento de un determinado derecho que el mismo Ordenamiento Jurídico otorga. Segundo, la inercia del titular del derecho de hacerlo valer dentro del espacio temporal dentro del cual el marco normativo le otorga tutela y, tercero, la defensa de la persona a favor de quien corre la prescripción negativa, de hacerla valer, mediante excepción. La concurrencia de los tres factores permite surgir el efecto liberatorio de la prescripción. Se trata de presupuestos concurrentes que de no estar, no podrán generar esa consecuencia extintiva para el acreedor y liberatoria para el deudor. Respecto de su fundamento ha señalado la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, entre otras, en la sentencia No. 000840-F-S1-2009, de las diez horas veinte minutos del trece de agosto de dos mil nueve, que *"...se le consideró, en un principio, una sanción o pena contra el titular de un derecho quien, por negligencia, crea una situación de inseguridad censurable en razón de la cual el legislador veda, salvo renuncia del interesado, la posibilidad de su ejercicio tardío. Se ha dicho dentro de la doctrina, que la prescripción encuentra su razón de ser en una presunta renuncia tácita del derecho por parte de su titular, quien a través de su inactividad, trasunta su intención de no reclamar lo que le corresponde. A tal posición se le ha objetado, con acierto, que la prescripción no puede considerarse ni como una pena por un actuar negligente, ni como una renuncia tácita, pues si eso fuera cierto, debería permitirse al perjudicado con ella demostrar la inexistencia de culpa castigable o de la presunta intención de abandono. ... La posición dominante, en la actualidad, atribuye el fundamento de la prescripción a la necesidad de crear un estado de seguridad jurídica ante una situación objetiva de incertidumbre, producida por el no ejercicio oportuno del derecho. Puede afirmarse, por ende, que el valor tutelado por el derecho en estos casos es la seguridad jurídica, por lo cual se pretende evitar el ejercicio sorpresivo de un derecho. ... En todo caso, la prescripción emerge como un medio para crear seguridad, lo cual propende al orden y a la tranquilidad social. Empero, no resulta difícil imaginar situaciones en las cuales la prescripción pueda servir, en cierto modo, para tutelar injusticias e impedir el ejercicio de derechos los cuales verdaderamente existieron. Al respecto, es de señalar, que el derecho, como vehículo para la realización de la justicia, precisa actuar, necesariamente, dentro de un marco de certeza y seguridad. De no ser así, el fin último enunciado, se vería frustrado, en su dimensión práctica o funcional. La justicia no puede operar en medio de situaciones de incertidumbre e inestabilidad. Es por ello que la seguridad se yergue, inevitablemente, junto con la justicia, como valor esencial del derecho. Ninguno de los dos, como fin de éste, es absoluto en el quehacer jurídico. En algún momento, uno de ellos, en aras de la supervivencia del otro, tiene que ceder. Eso ocurre en el caso de la prescripción cuando, en favor de la seguridad, cede la justicia. De no ser así, ésta, como fin esencial del derecho, peligraría, al entronizarse la incertidumbre y el desorden en el medio social, factores que la tornan inalcanzable. Tal fenómeno significa no ignorar la justicia, sino fijar un plazo por parte del legislador, dentro del cual la tutela de ella halla*

cabida; pero, una vez transcurrido éste, y en obsequio a la seguridad, cede ante la necesidad de evitar litigios y controversias suscitados a destiempo, y por ende de difícil solución, cuya posible incidencia mantendría una enervante sensación de incertidumbre en las relaciones humanas. ...” En igual sentido, pueden consultarse, entre otros, los fallos No. 267 de las 16 horas 20 minutos del 21 de mayo de 1999 y No. 244 de las 15 horas 17 minutos del 28 de marzo del 2001, de esa misma Sala. En el presente caso, lo primero que debe establecerse es el plazo de prescripción aplicable para el cobro de la obligación o carga establecida en el numeral 15 de la Ley 5662, de 23 de diciembre de 1974, que establece un recargo de un cinco por ciento (5%) del total de sueldos y salarios que los patronos públicos y privados pagan mensualmente a sus trabajadores, para la creación de un fondo declarado de interés público, destinado a mejorar la calidad de vida de quienes se encuentren en condiciones de pobreza extrema. Como bien han señalado las partes, se trata de una **contribución parafiscal**, destinada al fin específico que se indicó, tal y como se desprende de los artículos 1, 2 y 15 de la citada Ley No. 5662. En lo que atañe al plazo de prescripción para el cobro de dicha **contribución**, es menester indicar que éste se encuentra regulado en el ordinal 12 de la ley en comentario, norma que fue reformada por la Ley No. 8783, de 13 de octubre de 2009. Para una mejor comprensión de lo que luego se explicará, es necesario hacer referencia a lo que señalaba el numeral 12 citado hasta antes de su reforma, según el cual *"(...)La acción penal y la acción civil prescribirán en dos y diez años, respectivamente. En materia de reincidencias se aplicará el artículo 611 del Código de Trabajo y las infracciones se substanciarán conforme al procedimiento establecido en el mismo Código, para los juicios por faltas a las leyes laborales.(.)"*. Conforme a la citada norma el derecho de la Administración para exigir el cobro de la citada **contribución parafiscal** era de diez años. Como bien señaló la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en ese entonces, se trataba de un plazo de prescripción regulado en una ley especial, razón por la cual resultaba inaplicable lo establecido en Código de Normas y Procedimientos Tributarios al respecto (En este sentido puede consultarse la sentencia No. 340-2004, de las 8 horas 10 minutos del 20 de mayo de 2004). Posteriormente, con la reforma acaecida en el mes de octubre de 2009, el artículo 12 señala actualmente en lo que interesa *"(...) La acción penal prescribirá de conformidad con las reglas establecidas en el Código Procesal Penal, salvo el caso de delitos contra los deberes de la función pública o relacionados con el manejo indebido de los fondos públicos regulados en esta Ley, que se regirán por lo dispuesto en la Ley contra la corrupción y el enriquecimiento ilícito en la función pública, N.º 8422. La acción civil prescribirá de conformidad con las reglas del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (...)"*. Así, la nueva regulación remite al numeral 51 del mencionado Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que fija, como regla general, un plazo de prescripción de tres años para que la Administración pueda exigir el pago de los tributos y sus intereses; extendiendo dicho plazo a cinco años para contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria o a los

que estén registrados pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o no hayan presentado las declaraciones juradas. Expuesto lo anterior, es necesario ingresar al análisis del caso concreto para establecer cuál es plazo de prescripción que resulta aplicable: si el de diez años regulado con anterioridad a la reforma, o el de tres o cinco años vigente actualmente.

V. Como se ha explicado, en el subjúdice, se exige a la sociedad demandante el pago de la **contribución parafiscal** que regula el numeral 15 de la Ley No. 5662 indicada correspondiente a los meses que van de abril del 2003 a agosto de 2004, así como sus intereses. Lo primero que debe señalarse es que la sociedad demandante no cuestiona la existencia de la deuda por la **contribución parafiscal** indicada sino únicamente que dicho cobro se encuentra prescrito. Conforme se ha acreditado en este proceso, en vía administrativa la actora formuló un incidente de prescripción alegando que, al 22 de octubre de 2009, ya había transcurrido el plazo de tres años establecido para gestionar ese cobro. Sin embargo, tanto las resoluciones administrativas AT-005-10 y AT-022-10, del Área de Tesorería de la DESAF como la resolución DMT-177-2010, de las 9 horas 45 minutos del 9 de febrero de 2010, dictada por el Ministro de Trabajo y Seguridad Social rechazaron el alegato de prescripción al considerar que existieron causas que interrumpieron el plazo prescriptivo de conformidad con los numerales 35, 51 y 53 del CNPT. En este proceso, la parte demandante reitera su alegato de prescripción fundamentado, en lo medular, en que desde el 26 de marzo de 2004 y hasta el 22 de octubre de 2009, el Estado no realizó gestiones cobratorias que les fueran debidamente notificadas, ni existió arreglo de pago alguno, por lo que operó la prescripción del derecho de cobro, al haber transcurrido más de tres años sin que existieran actos interruptores de aquella. Por su parte, la defensa de la representación del Estado se fundamenta en dos ejes: primero, que el plazo de prescripción que debe aplicarse es de diez años, toda vez que se trata de una deuda originada en los años 2003 y 2004, fecha para la cual ese era el plazo establecido al efecto; segundo, que aún y cuando se aplicaran los tres años establecidos en el ordinal 51 del CNPT, no ha prescrito el derecho de cobro toda vez que se han notificado debidamente gestiones de cobro que actúan como actos interruptores de la prescripción. Analizados los argumentos de las partes, es criterio de este Tribunal el plazo de prescripción que debe aplicarse en el caso concreto es el que establecía la norma vigente al momento en que se verificó el hecho generador de la **contribución parafiscal** cuyo cobro se pretende. Así, si lo que se gestiona el cobro de la carga del 5% sobre los salarios de los trabajadores de la demandante correspondientes a los meses que van de abril de 2003 a agosto de 2004, ese plazo será el de diez años que establecía el ordinal 12 de la Ley No. 5662. Ello toda vez que, se insiste, era el vigente en los años en que se verificó el hecho generador y se determinó el adeudo. No resulta aplicable el plazo de prescripción de tres años que pretende la actora porque esa reforma fue en el 2009, esto es, con posterioridad a la verificación del hecho generador en el caso concreto. El

que el cambio normativo implique una disminución en el plazo de prescripción no significa que deba aplicarse éste, retroactivamente, en beneficio de la parte actora. Como bien lo ha sostenido la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, entre otras, en la sentencia No. 840-F-S1-2009, de las 10 horas 20 minutos del 13 de agosto de 2010, "(...) *el principio de la norma más favorable resulta aplicable solo en los supuestos de sanciones (en ese mismo sentido se expresa la Sala Constitucional en el precedente citado por el Tribunal, voto número 2948-94 de las 8 horas 51 minutos del 17 de junio de 1994); sin embargo, como ya se indicó, la prescripción no reviste ese carácter. Por ello, ese postulado no resulta procedente para determinar el plazo de prescripción aplicable al sub-lítem; sino, por el contrario, y como se ha señalado, el de la normativa vigente al momento de verificarse el hecho generador. ...*"(Lo resaltado en negrita no es del original). Es elocuente dicho fallo al indicar que la versión del numeral 51 del Código Tributario aplicable es la vigente al momento en que se produjo el hecho generador del tributo.(...)". (Ver también la sentencia No. 385, dictada por la misma Sala a las 9 horas 40 minutos del 28 de junio de 2006). Desde esta perspectiva, tomando en cuenta que se cobran períodos que van de abril del 2003 a agosto de 2004, resulta evidente que no ha transcurrido el plazo de prescripción de diez años que señalaba el numeral 12 ya indicado y, por ende, la gestión de cobro se ajusta a derecho. Por demás, debe señalarse que han acaecido dos actos interruptores de aquélla, esto es, la gestiones de cobro notificadas en marzo de 2004 y octubre de 2009, las que han sido aceptadas por la accionante. Si bien los actos administrativos que rechazaron el incidente de prescripción formulado por la actora aplicaron indebidamente el plazo de prescripción (en tanto se fundamentaron en los numerales 51 y 53 del CNPT, cuando lo debido era el artículo 12 de la Ley No. 5662 vigente al momento en que se verificó el hecho generador), lo cierto es que, dentro del examen de legalidad que aquí se realiza, llevan razón en cuanto a que la prescripción no ha acaecido. No comparte este Tribunal el alegato de la parte demandante en el sentido que la única normativa aplicable es la que se discutió en sede administrativa. Entre otros, en esta jurisdicción se verifica un examen de legalidad objetiva de lo actuado por la Administración, del cual puede concluirse que la conducta administrativa resulta conforme a derecho pero por razones distintas a lo resuelto en vía administrativa. Precisamente ello sucede en el caso concreto, en el que, en efecto, debe rechazarse cualquier alegato de prescripción, no por el fundamento esbozado por el Área de Tesorería de DESAF y el Ministro de Trabajo y Seguridad Social, sino porque no ha transcurrido el plazo de prescripción de diez años que, para efectos de exigir el cobro, establecía el ordinal 12 de la Ley No. 5662 vigente al momento de verificarse el hecho generador de la **contribución** parafiscal. Por demás, no se observa que se deje en indefensión a la parte actora, toda vez que se trata de un fundamento que fue abordado por las partes desde la contestación de la demanda. En definitiva, debe rechazarse el alegato de prescripción, no por los motivos expuestos en vía administrativa sino por los que han sido desarrollados en el presente fallo. Al margen

de lo interesante que podría resultar determinar la validez de las notificaciones de las gestiones cobratorias realizadas por DESAF en los años 2006 y 2007 y si éstas constituyen o no actos interruptores de la prescripción, lo cierto es que, por la forma en que se resuelve, carece de interés referirse a esos aspectos, porque se reitera, ese plazo fatal de diez años no ha acaecido, razón por la cual la Administración se encuentra habilitada para gestionar el cobro. En conclusión, debe confirmarse la validez de las gestiones cobratorias realizadas por DESAF en procura del pago de la **contribución parafiscal** que aquí se ha discutido, en tanto no ha operado la prescripción alegada. En consecuencia, debe declararse sin lugar la demanda en todos sus extremos.”

ADVERTENCIA: El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final de cada documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 6683 (Ley de Derechos de Autor y Conexos); reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley N° 6683. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y la digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

ⁱ TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 262 de las catorce horas con cincuenta minutos del primero de diciembre de dos mil once. Expediente: 09-002612-1027-CA.

ⁱⁱ TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN QUINTA. Sentencia 54 de las once horas con cincuenta y un minutos del veintiuno de marzo de dos mil once. Expediente: 09-001411-1027-CA.

ⁱⁱⁱ TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN TERCERA. Sentencia 2900 de las quince horas con treinta y cinco minutos del cinco de agosto de dos mil diez. Expediente: 10-000858-1027-CA.

^{iv} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CIVIL DE HACIENDA, SECCIÓN TERCERA. Sentencia 2584 de las once horas del ocho de julio del dos mil diez. Expediente: 09-002240-1027-CA.

^v SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 648 de las quince horas del cuatro de agosto de dos mil cuatro. Expediente: 97-000253-0014-CA.

^{vi} SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 158 de las dieciséis horas del once de septiembre de mil novecientos noventa y uno. Expediente: 91-000158-0004-CA.

^{vii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEGUNDA. Sentencia 119 de las catorce horas con cinco minutos del once de junio de dos mil doce. Expediente: 05-000739-0163-CA.

^{viii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA. Sentencia 37 de las ocho horas con treinta minutos del dieciséis de febrero de dos mil once. Expediente: 10-000324-1028-CA.