

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo  
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)  
<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

## INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

### TEMA: ALGUNOS CONCEPTOS SOBRE DERECHO TRIBUTARIO

**RESUMEN:** En el siguiente informe investigativo, se abordan una serie de conceptos fundamentales en materia tributaria y relacionados con la misma como son: tributos, impuesto, tasa, contribución especial, canon, precio público, exacciones parafiscales, etc. De esta forma se brindan sus conceptos y principales características diferenciadoras a la luz de lo establecido en la doctrina. Junto a esto se citan los artículos relacionados del Código tributario, al tiempo que se incorporan algunos extractos jurisprudenciales en los que se precisa la aplicación de algunos de los conceptos reseñados.

## Índice de contenido

1. Doctrina.....	2
a. Tributo.....	2
i. Elementos del Tributo.....	2
b. Diferencias entre Impuesto, Tasa y Contribución Especial. .	3
i. En cuanto al Hecho Generador.....	3
ii. Obligatoriedad y Sujetos.....	3
iii. Destino de los Dineros.....	3
c. Distinción entre Tasa y Precio Público.....	4
d. El Canon.....	4
e. Elementos Parafiscales.....	5
2. Normativa.....	7
a. Código de Normas y procedimientos Tributarios.....	7
3. Jurisprudencia.....	8
a. Determinación de la Obligación Tributaria.....	8
b. Hecho Generador de la Obligación.....	11
c. Contribución Parafiscal.....	17

**DESARROLLO:**

**1. Doctrina**

**a. Tributo**

[CASTILLO VARGAS, Katia y ORTEGA VEGA, Erick]<sup>1</sup>

"Los tributos son conforme los define GUILIANI FONROUGE: "una prestación obligatoria comunmente en dinero, exigida por el estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público"

Modernamente se constituyen en la forma más importante por medio de la cual se financian los Estados, y se les señala una serie de elementos que son compartidos por las diversas clases de tributos, aunque por supuesto éstos también tienen sus notas caracterizantes que les son propias."

**i. Elementos del Tributo**

"1) La Coerción: este elemento se refiere a que los tributos son creados, -como afirma FONROUGE-, por voluntad soberana del Estado sin tomar en cuenta la voluntad individual. Así, el tributo surge por medio de una ley (o un acto equivalente a ella), sin tomar en cuenta la voluntad del contribuyente. Esto equivaldría, a la característica clásica que se le ha señalado al tributo de tener naturaleza ex-lege.

2) Carácter personal del vínculo: esto significa que de la ley surge una relación jurídica entre dos sujetos: Estado y contribuyente.

3) Naturaleza pecuniaria de la prestación: este elemento se ha visto cuestionado porque se señala que es esencialmente relativo, y que depende del sistema tributario que se este analizando pues, aún hoy en día, existen sistemas en los que se permite el pago en especie de las prestaciones generadas de las obligaciones tributarias.

4) Afectación del producto a fines estatales: esto se refiere a que los ingresos de ellos obtenidos se dedicarán a fines estatales. El elemento finalidad ha generado polémica en el sentido, de que se indica, resulta equívoco pretender que la finalidad de los tributos es en todos los casos la de obtener ingresos para el Estado, pues en la actualidad se establecen tributos cuya finalidad es lo que se podría llamar extrafiscal (por ejemplo: limitar importaciones, evitar o disminuir el

latifundio, etc.).”

**b. Diferencias entre Impuesto, Tasa y Contribución Especial**

[BARRANTES RODRÍGUEZ, María Eugenia y VILLALOBOS GARCÍA, Juan Daniel]<sup>2</sup>

**i. En cuanto al Hecho Generador**

- Impuesto: “Está determinado por el legislador, en base a criterios económicos, políticos y técnicos, según la estructura económica y las necesidades financieras del Estado.”
- Tasa: “Obejtivamente: Corresponde a la utilización efectiva o potencial de un servicio prestado por la Administración, el cual puede ser medido y divisible. Subjetivamente: Únicamente puede ser otorgado a quien, efectiva o potencialmente lo utiliza.”
- Contribución Especial: “Representado por la obra pública realizada por el Estado, que significa para el administrado, un aumento o incremento en el valor de un inmueble de su propiedad. O también, por la prestación de servicios públicos que pueden significar un beneficio para los participantes.”

**ii. Obligatoriedad y Sujetos**

- Impuesto: “Lo es para una categoría determinada de contribuyentes quienes se encuentran dentro de lo establecido por la respectiva ley, como hecho generador, sin existir ningún margen de voluntariedad por parte del obligado.”
- Tasa: “Exigida a los sujetos que requieren efectiva o potencialmente del servicio. Le crea al Estado basado en su poder de imperio, y en caso, de no ser cancelada oportunamente, se gestionará su cobro en forma coactiva.”
- Contribución Especial: “En lo referente a las mejoras, es obligatoria para todo propietario que se vea beneficiado con la obra realizada, aún y cuando, él no pida que ésta se construya.”

**iii. Destino de los Dineros**

- Impuesto: “Se dirigen a cubrir necesidades generales que se encuentran a cargo del Estado.”
- Tasa: “El producto recaudado debe tener por destino el sostenimiento del mismo servicio, que da lugar a la tasa.”
- Contribución Especial: “Las sumas que se obtengan se encaminan a sufragar el costo de la obra o servicio, que ocasiona el nacimiento de la obligación respectiva.”

### **c. Distinción entre Tasa y Precio Público**

[CASTILLO VARGAS, Katia y ORTEGA VEGA, Erick]<sup>3</sup>

"La fuente de la obligación de las tasas y los precios públicos es el elemento de distinción fundamental. Este aspecto atiende a la naturaleza de los dos institutos, nos brinda una clara perspectiva de la sustancia de ambos y a la vez del modo y circunstancias en que ambas se deben aplicar.

(...)

#### 1. Fuente de la tasa"

La tasa como tributo que es y por mandato constitucional debe ser creada por ley, además tener su fuente jurídica únicamente en ese tipo de norma (se verá que no significa lo mismo), así lo afirma JOSÉ LUIS SHAW cuando dice que "La doctrina contemporánea ampliamente mayoritaria es conteste en sostener que la tasa, como especie del género tributo que es, tiene su fuente jurídica en la voluntad unilateral y coactiva del Estado...". Esta voluntad estatal, en este caso, tiene un sólo modo de manifestarse "la voluntad unilateral del Estado debe manifestarse a través de la ley, en virtud del principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria...".

(...)

#### 2. Fuente del Precio

También existe acuerdo en que la fuente de la obligación de pago del precio es el acuerdo de voluntades entre el Estado y el receptor o usuario del servicio. El precio, a diferencia de la tasa que es una obligación "ex lege", constituye una obligación "ex-contractu", así lo ve Shaw. La doctrina mayoritaria de igual forma es partícipe de esta posición.

(...)

Las afirmaciones marcan una gran diferencia. La tasa, por tener su fuente en la ley, debe ajustarse a las pautas y controles que demanda la constitución y la ley; además contiene un elemento impositivo es decir un carácter obligatorio que luego analizaremos detenidamente. Por su parte el precio público será producto de un acuerdo de voluntades, y su contenido no necesariamente debe ser recogido y desarrollado en una ley, además éste no podrá ser impuesto."

### **d. El Canon**

[CONEJO AGUILAR, Victoriano]<sup>4</sup>

"El canon es la prestación económica que puede establecer el

Estado con referencia y a cargo del permisionario o del concesionario del "uso" del dominio público y que generalmente consiste en el pago de una suma de dinero. Es una mera "modalidad" del permiso o de la concesión de uso del dominio público.

Implica una contraprestación por el derecho de usar una dependencia del dominio público. Cuando ese bien público se encuentre en estado natural, el pago por su uso no representa una retribución de "servicio": por lo tanto no configura una tasa sino un canon, pues en este caso el Estado no presta ningún servicio, simplemente se limita a permitir el uso especial de un bien de dominio público, como por ejemplo, la concesión para extraer agua de un río con fines de irrigación. Cuando la concesión tenga por objeto un bien público creado por el hombre (dominio público artificial), el pago del concesionario no sólo se refiere al uso en sí, sino que, además, tiende a remunerar el servicio público de construcción y de conservación del bien dado en concesión, en cuyo caso sí corresponde la retribución por un servicio, pago que en este caso se denomina tasa, pues el concesionario retribuye un servicio del Estado.

(...)

El canon, como la contraprestación a cargo de un 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. La rígida prevención de que solamente la Asamblea Legislativa puede establecer impuestos (tributos en general), escapa a la situación del canon, que más bien atañe a una relación jurídica que se crea entre el particular y la administración, que, por lo demás, puede cesar en cualquier momento, si motivadamente se encontrare que debe procederse así para cubrir el interés público, diferente del particular en sí mismo."

#### **e. Elementos Parafiscales**

[TORREALBA NAVAS, Adrián]<sup>5</sup>

"Las exacciones parafiscales son figuras tributarias que tienen como característica esencial la de que, siendo prestaciones coactivas que inciden en los patrimonios de los contribuyentes, se separan sin embargo del régimen general u ordinario previsto para el sistema tributario. Las desviaciones pueden ser de diversa índole: que una figura tributaria haya sido establecida por una disposición de rango inferior a la Ley, que se gestione fuera de la órbita de la Administración Financiera, que no se integre en los Presupuestos Generales del Estado, que se destine a cubrir un

gasto determinado. Cualquiera de esas características conlleva -al decir de J.J. FERREIRO LAPATZAB la existencia de un circuito ingresos- gasto público distinto, paralelo, al circuito típico y normal de los ingresos y gastos del Estado.

La doctrina ha sido también unánime en denunciar que la parafiscalidad, por las desviaciones respecto del régimen general de los tributos que implica, trae indudables vicios o, cuando menos, riesgos de inconstitucionalidad, de variada índole (esto es, respecto de distintos principios constitucionales). Así, por ejemplo, puede tratarse de figuras que sirvan para evadir las exigencias del principio de reserva material de Ley. Igualmente, desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria material, el riesgo básico de inconstitucionalidad que conllevan los elementos parafiscales es que, a través de ellos, se pretenda que tales prestaciones coactivas sustraídas a la riqueza privada no sean valoradas, junto con el resto de las figuras tributarias, a efecto de establecer un juicio de igualdad sobre la distribución de la carga en el sistema tributario.

El riesgo de lo anterior se hace más intenso con el apoyo de ciertas tendencias doctrinales que han tenido eco en nuestra realidad jurídica. Así, por ejemplo, en su pronunciamiento C-OBO-96, de 23 de mayo de 1996, la Procuraduría General de la República recoge la siguiente cita de A. CARRETERO PEREZ:

"Las contribuciones parafiscales reciben las más variadas designaciones en el derecho positivo, tales como tasa, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos, caras, etc. y si bien son impuestas por el Estado, no figuran en el presupuesto general, de ahí el término de "parafiscalidad." También la diferencia se presenta no solamente en la forma, en cuanto a su pertenencia o no al presupuesto del Estado, como se ha indicado en las consideraciones anteriores, sino también se presenta otra sustancial ya que los tributos parafiscales "no suponen sólo un simple proceso de afectación de ingresos coactivos, sino que difieren de los impuestos en sus circunstancias económicas, porque no se proponen actuar la justicia tributaria y no tienen en cuenta la capacidad de pago del sujeto pasivo... pues en los tributos fiscales, cuando el sujeto pasivo obtiene una ventaja individualizada paga una tasa, y si es indivisible, paga un impuesto. Entre ambos términos hay una zona difuminada; las ventajas que un grupo social encuadrado en el ámbito de acción de un ente administrativo puede obtener y este tipo de utilidad está compensada en la parafiscalización, contribuyéndose no por la capacidad económica, sino por la pertenencia a un grupo..."

Como puede verse, implícitamente se acepta como un rasgo

intrínseco de una figura parafiscal el que se separe de principios constitucionales de justicia tributaria material, como la capacidad de pago o contributiva. Por esta vía, se termina aceptando, entonces, la legitimidad de una figura que grava no en función de la capacidad de pago ni en función de una ventaja individual obtenida, sino en función de la mera pertenencia aun grupo. De este modo, se abre el espacio para un conjunto de figuras tributarias a las que se les reserva el privilegio de no respetar los principios constitucionales de justicia tributaria...".

## **2. Normativa**

### **a. Código de Normas y procedimientos Tributarios**

#### **Artículo 4.- Definiciones.**

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.

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 servicio 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 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 5.- Materia privativa de la ley.**

En cuestiones tributarias solo 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.

### **3. Jurisprudencia**

#### **a. Determinación de la Obligación Tributaria**

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]<sup>6</sup>

"II). - La disconformidad de la apelante radica en dos aspectos: a) en primer término se indica que la juzgadora de instancia interpretó erróneamente el numeral 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios el que, en consecuencia, dejó de aplicar. Para el representante del Estado, ese numeral permite iniciar la causa sancionatoria aún cuando el procedimiento de determinación no haya agotado la vía administrativa, de tal suerte que, no es necesario -como lo señala erróneamente la sentencia apelada- que la Administración Tributaria se abstenga de dictar la resolución sancionatoria en estos casos. Para el Estado se impone, al tenor de lo establecido en la Directriz 01/2002, no ejecutar la resolución sancionatoria hasta tanto no se encuentre firme el procedimiento determinativo; b) agrega el articulante que el fallo venido en alzada dejó de aplicar el numeral 81 del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios -reformado por ley N<sup>a</sup> 7900- y aplicó erróneamente el principio constitucional de irretroactividad de la norma. Señala que la ley n<sup>a</sup> 4755 fue reformada por la ley N<sup>o</sup> 7900, publicada en la Gaceta N.159 del 17 de agosto de 1999 y, ésta última, entró en vigencia el 1 de octubre de ese mismo año, razón por la cual no hay irretroactividad de la norma toda vez que, lo sancionado por el nuevo cuerpo normativo, no tiene relación alguna con la determinación del Tributo, antes bien, se castiga la infracción al deber formal de declarar los impuestos en forma adecuada, esto es,

sin omisiones o inexactitudes, tal y como lo señala el numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que fue desaplicado en este caso concreto. Argumenta que es un deber formal realizar adecuadamente la declaración de impuestos y, por ello, debe considerársele una norma procesal, la que, por ser de orden público, se inserta en forma inmediata en los deberes del contribuyente, sin interesar la fecha del hecho generador del Tributo. III).-SOBRE LA APLICACIÓN DEL NUMERAL 153 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS : El apelante señala que el numeral 153 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios admite la imposición de una sanción administrativa sin que el procedimiento de determinación de los tributos haya agotado la vía administrativa. Estima que, al tratarse de una norma de procedimiento que impone un deber formal, ésta entra en vigencia a partir del momento en que así lo expresa la ley que, para el caso concreto era el 1 de octubre de 1999. En primer término, el Tribunal debe señalar que el numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios no es una norma de procedimiento que imponga un deber formal. En efecto, los deberes formales son obligaciones pre-establecidas de los contribuyentes y, a manera de ejemplo, podemos citar los contenidos en el numeral 128 a) iii) del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios. No es propio de este tipo de deberes, la imposición de sanciones. Las normas procesales, por su parte, son aquellas que establecen el cause procedimental que debe seguirse en un determinado asunto y, por ello, tampoco puede sostenerse que el artículo 81 citado sea una norma procesal. El referido numeral 81 se ubica dentro de la sección II del Código de Normas y Procedimientos Tributarios denominado "infracciones Administrativas", no quedándole al Tribunal ninguna duda de que en la especie estamos ante una infracción administrativa y no como lo sostiene el representante Estatal. Toda norma sancionatoria está conformada por dos elementos: la conducta descrita como prohibida , que para el caso concreto sería " la omisión de la declaración" y "la presentación de declaraciones inexactas" " dentro de los plazos legalmente establecidos" y la sanción , en este caso consistente en el pago del "equivalente al veinticinco por ciento de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso liquidado en la determinación de oficio, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o el del impuesto determinado cuando se haya presentado declaración ". El principio de legalidad al que están sometidos todos los poderes públicos, en tanto representa una garantía para el administrado, se expresa en las máximas jurídicas de que "no hay delito o conducta prohibida sin ley preestablecida" y en que "no hay pena sin ley preexistente". El Tribunal estima que el numeral 153 que se acusa desaplicado no indica, -ni siquiera en su literalidad-, que es posible dictar una

sanción sin esperar la firmeza del procedimiento de determinación. El referido numeral autoriza a la Administración Tributaria para proceder al "al inicio de la causa", más no a la imposición de la sanción, toda vez que la misma depende o está condicionada -por disposición legal- a lo que se establezca en el procedimiento determinativo. Debe tenerse presente que, la conducta prohibida -tipo- "omisión de la declaración" y "la presentación de declaraciones inexactas" acarrea una sanción que se establece partiendo del monto establecido en el procedimiento determinativo, que en este caso relacionado con el periodo fiscal 1999. En efecto, la ley establece la sanción a partir de la diferencia entre el monto declarado y lo establecido en el procedimiento de determinación del periodo fiscal 1999, imponiendo al infractor el "equivalente al veinticinco por ciento" de esa diferencia. De lo expuesto se sigue que, la lectura que hace el Estado del numeral 153 que acusa desaplicado, se enfrentaría groseramente al principio de legalidad de la pena, puesto que, si el acto determinativo no está firme, uno de los elementos que la conforman tampoco lo está, creándose, además, una grave incerteza jurídica, en tanto el contribuyente no sabe a qué atenerse. El no esperar la firmeza de la resolución determinativa pondría al contribuyente, en una situación de no poder ejercer su derecho de defensa, puesto que, no está determinada la base de cálculo sobre la que se le impondrá la sanción del 25% y, este aspecto no puede ser rebatido por el interesado que ve disminuida la posibilidad de combatir el quantum de la sanción, en la alzada administrativa. En razón de lo expuesto, debe confirmarse este extremo de la resolución impugnada. IV) DE LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY: La ley N<sup>a</sup> 7900, publicada en la Gaceta N<sup>a</sup> 159 del 17 de agosto de 1999, modificó la ley N<sup>a</sup> 4755 y entró en vigencia el 1 de Octubre de 1999. Se discute en este asunto la aplicación inmediata del numeral 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios a hechos ocurridos en el período fiscal de 1999, cuando no estaba castigada como infracción administrativa, la presentación de declaraciones inexactas. El Tribunal estima que, tal y como lo analiza la juzgadora de instancia, aún cuando la declaración del impuesto se haya presentado bajo la vigencia de la nueva ley, ésta se relaciona con meses anteriores a su vigencia y, como la sanción imponible al contribuyente parte de la diferencia entre lo declarado y lo determinado, la nueva normativa no podría aplicarse válidamente, sin infringir el numeral 34 constitucional. Admitir lo contrario, sería infringir, además, el principio constitucional de prohibición de retroactividad de las normas perniciosas, el de seguridad jurídica y, el derecho de defensa del contribuyente. Téngase en cuenta que, antes de la vigencia de la ley N<sup>a</sup> 7900, se permitía al contribuyente que, dentro del plazo conferido al efecto por la administración tributaria, pudiera cumplir con lo

omitido, sin mayores consecuencias y ello a todas luces resulta más ventajoso para el contribuyente que la sanción contemplada en el actual numeral 81 de la ley N<sup>a</sup> 7900. En este sentido, el transitorio II de ese cuerpo normativo señala " A las infracciones administrativas cometidas con anterioridad a la vigencia de esta ley se les aplicará la sanción más benigna. Además, se les aplicará, según corresponda, las reducciones establecidas en el artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios". De esa disposición transitoria se extrae que, si el legislador admitió la aplicación de la legislación más benigna para hechos acaecidos CON ANTERIORIDAD a la vigencia de esa ley, con mucho más razón debe darse ese trato a las declaraciones del período fiscal de 1999 que se presentaron concomitantemente con su vigencia, pero referidos a hechos generadores producidos anteriormente . Como uno de los elementos de la sanción -25% de diferencia entre lo declarado y lo determinado en el período fiscal anterior a la vigencia de la norma- se integra con hechos que se produjeron cuando aún no estaba vigente la norma, no podría válidamente aplicarse a ese período fiscal lo establecido por el numeral 81 citado. Distinto sería el caso si la pena aplicable a la conducta prohibida fuere una sanción administrativa automática que no requiriera complemento alguno, supuesto que no se presenta en el subjuicio. En síntesis, el que la declaración de la renta del período 1999 se presente en fecha posterior al cierre de ese período y, concomitantemente con la vigencia de la ley N<sup>a</sup> 7900 no autoriza a la administración a aplicar en forma retroactiva la referida sanción consagrada en el numeral 81 del Código Tributario, ya que la conducta descrita como punible -tipo- se produjo en relación con estados financieros y registros contables de la contribuyente correspondientes al período 1999, de tal forma que, aún cuando la declaración presentada por el contribuyente se haya hecho en vigencia de la nueva legislación, está relacionada con la situación tributaria del contribuyente del año 1999 y lo realizado en ese período tiene vínculo directo con uno de los elementos de la pena imponible -principio de legalidad de la pena-, el que aún no está establecido en firme en este caso. En razón de lo expuesto, en este extremo también debe confirmarse la sentencia venida en alzada."

#### **b. Hecho Generador de la Obligación**

[SALA SEGUNDA]<sup>7</sup>

"V. Otro de los aspectos con los que se manifiesta disconforme el recurrente, corresponde a los gastos de representación; al respecto caben las siguientes acotaciones. Los gastos de representación nacieron como erogaciones dinerarias que realizadas por determinados funcionarios que ocupaban altos cargos en el

escalafón de las Instituciones y Poderes del Estado, para atender especiales y ocasionales situaciones propias del interés de su patrono. Inicialmente estas erogaciones eran desglosadas y liquidadas, de manera que el patrono cancelaba los mismos contra los comprobantes de gastos. Posteriormente se varió esta situación y se consideró que dado que los funcionarios eran de alto nivel debían tener un rubro permanente designado para este tipo de gastos, incluyéndose de esta forma en los presupuestos de las instituciones. Como puede observarse, la filosofía de los gastos de representación tendió a que se cumplieran con dignidad y decoro la labor encomendada a los funcionarios pues en muchas oportunidades éstos tenían que incurrir en gastos extraordinarios de su patrimonio para atender situaciones propias de los cargos que ostentaban. Por su parte la doctrina considera que los gastos de representación son complementos salariales; en relación con ello se ha dicho: "V. Gastos de Representación. 1. Concepto. Estos son emolumentos que se reconocen por el desempeño de excepcionales empleos, cuyo ejercicio puede exigir un género de vida que implique mayores gastos en relación a los que demanda el ejercicio común de los cargos oficiales. Su regulación jurídica es de carácter tanto taxativo como restrictivo. En primer lugar, su régimen es taxativo porque su asignación debe aparecer en la ley en forma expresa y excluyente y, en segundo lugar, es restrictivo, porque su aplicación se caracteriza por ser restringida en razón a lo cual no pueden ser extendidos por analogía a otros cargos no previstos explícitamente por el legislador. 2. Naturaleza. Por mucho tiempo no existió disposición alguna que calificara los gastos de representación como salario. No obstante que en el sector privado los gastos de representación no constituyen salario (C.S. del T. 128), en el sector oficial se han considerado como tal. Sobre este particular dijo el Consejo de Estado. "... De lo anterior resulta que los gastos de representación a que se refiere la consulta son un factor del sueldo o salario y, en consecuencia, computables para la liquidación de la prima de navidad. Fueron creados por la ley con carácter permanente, para beneficio personal del empleado, en grado de la posición que ocupa, de la jerarquía del empleo, de la dignidad que implica y de las responsabilidades señaladas al cargo mismo, a diferencia de ciertos gastos de representación que no constituyen salario según el art. 128 del Código Sustantivo del Trabajo porque no se entregan para provecho del trabajador sino para este desempeñar a cabalidad sus funciones, para atender inversiones que corresponden al patrono, como instrumentos de trabajo en busca de que se cumpla el objeto del contrato" (YUNES MORENO DIEGO, Derecho Administrativo Laboral, Función Pública, 5º Edición Temis, 1993, pág. 87) [...]. En nuestro país no existe regulación expresa, respecto del régimen de los gastos de representación en la

administración pública. No obstante, existen normas aisladas mediante las cuales se ha establecido por conveniencia histórica la regulación o alcances de este beneficio; de manera que, podrían considerarse en su origen, como un complemento salarial no generalizado a todos los funcionarios públicos, sino que su característica primordial, es de ser selectivo, en razón del rango y función que desempeña un funcionario dentro del escalafón institucional. Ahora bien, como se analizará a continuación dos situaciones particulares cambiaron la connotación inicial de los gastos de representación: la primera es la posibilidad de que esos rubros fueran tomados en consideración para efectos del cómputo de la pensión de los funcionarios; y en segundo lugar la disposición legislativa de gravar con el impuesto de la renta esos rubros. Fue precisamente la Ley 7028 de 31 de marzo de 1986, que en su artículo 4° estableció: "El importe correspondiente a gastos de representación, así como el pago por concepto de dedicación exclusiva son, el primero, salario para el solo y único propósito de cálculo para pensión, y el segundo, salario para todos los efectos". Con base en esta disposición, los gastos de representación se consideraron en ese momento -salario- con el único propósito de engrosar el monto de la pensión de un restringido número de personas (aquellos funcionarios que recibían gastos de representación); con ello se permitió que los montos recibidos ingresaran al patrimonio del funcionario, porque gozaron de plena autonomía para disponer de esas sumas, sin necesidad de entregar liquidaciones respecto de su utilización. Al permitirse que los gastos de representación se tomaran en cuenta para el cálculo de la pensión, ingresaron en la esfera individual y patrimonial de cada funcionario; siendo entonces que además del sueldo de esos trabajadores, también recibían los gastos de representación, por el solo hecho de desempeñar determinado puesto. Además debe acotarse que el beneficio era todavía mayor si se considera que hasta ese momento los funcionarios que tenían asignados gastos de representación, solo cancelaban impuesto de renta respecto de lo que era su salario, no así de estas sumas adicionales que por el concepto indicado recibían, siendo un beneficio adicional. Con este primer acto se permitió que los gastos de representación se convirtieran en beneficios para los funcionarios que lo recibían; desvirtuándose la inicial naturaleza que los mismos tuvieron. VI. Posteriormente, el legislador dispuso en la Ley de Impuesto sobre la Renta 7092 del 21 de abril de 1988, en el artículo 29 lo siguiente: "Objeto del impuesto: El impuesto se aplicará sobre las rentas que perciban las personas física o naturales domiciliadas en el país, por el trabajo personal en relación de dependencia. Son rentas del trabajo personal dependiente: a) Los sueldos, sobresueldos, salarios, premios, bonificaciones, gratificaciones, comisiones, pagos por horas

extraordinarias, regalías, recargos de funciones, zonajes, subsidios, compensaciones por vacaciones, y el aguinaldo en la proporción que establece el inciso b) del artículo 30 de la ley. b) Las dietas, gratificaciones y participaciones sociales que reciban los ejecutivos, directores, consejeros y demás miembros de las sociedades anónimas y otros entes jurídicos. c) Cualesquiera otras rentas otorgadas por el patrono o empleador, tales como: gastos de representación, gastos confidenciales, asignación de vehículo para uso particular, cuotas para combustible, asignación de vivienda o pago de esta, gastos de colegiación del empleado o familiares, pagos de afiliación a clubes sociales o entidades que extiendan tarjetas de crédito y otros beneficios similares..." [...]. Dos años después de haber establecido que los gastos de representación eran salario solo para efectos de pensión, se vuelve a cambiar el objetivo y naturaleza propia de estos gastos, al disponerse que quienes recibían este rubro tenían que cancelar el impuesto de la renta. Transformando definitivamente el gasto, en salario, toda vez que, el impuesto se cancela en razón de las rentas provenientes del trabajo personal dependiente, imponiéndose la obligatoriedad del pago del impuesto. Debe recordarse que los tributos, son prestaciones generalmente dinerarias, que el Estado en razón de su poder de imperio, exige a los ciudadanos con base en la capacidad contributiva de estos y que son especialmente dispuestos por la ley con el fin de cubrir los gastos que generan los fines propios del Estado. Por su parte la doctrina financiera-tributaria, se ha referido en los siguientes términos sobre lo que es fundamentalmente el impuesto y a quienes les corresponden el pago del mismo: "... el impuesto es el tributo típico por excelencia. El que representa mejor el género, confundiendo prácticamente con él. Es también el más importante de las finanzas actuales y el que tiene más valor científico, razones por las cuales la doctrina le presta preferente atención. Procurando no repetir en la caracterización del impuesto los conceptos comunes con los tributos en general, podemos definir al impuesto como "el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado". Al decir que el tributo es exigido a "quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles", queremos significar que el hecho generador de la obligación de tributar está relacionado con la persona o bienes del obligado. La ley toma en consideración alguna circunstancia fáctica relativa a aquél. Este hecho elegido como generador, no es un hecho cualquiera en la vida, sino que está caracterizado por su naturaleza reveladora, por lo menos, de la posibilidad de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado. Si bien la valoración del legislador es discrecional, debe estar

idealmente en función de la potencialidad económica de cada uno, es decir, en función de su capacidad contributiva. En segundo lugar, puede verse que ese hecho generador es totalmente ajeno a una actividad estatal determinada. El impuesto se adeuda pura y simplemente por el acaecimiento del hecho previsto en la norma que se refiere a una situación relativa al contribuyente... Podríamos agregar que el impuesto es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes (como en realidad ocurre en los países colectivistas).

Tal sistema social importa la existencia de un órgano de dirección (el Estado) encargado de satisfacer necesidad públicas. Como ello requiere gastos, y por consiguiente ingresos, se lo inviste de la potestad de recabar coactivamente cuotas de riqueza de los obligados sin proporcionarles servicio concreto divisible alguno a cambio o como retribución... El "destinatario legal tributario" es, en consecuencia, aquel personaje con respecto al cual el hecho imponible ocurre o se configura (o si se prefiere, quien queda encuadrado en el hecho imponible). En otras palabras: el personaje que ejecuta el acto o se halla en la situación fáctica que la ley seleccionó como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago de un tributo... De lo expuesto surge que no es posible, sin contradicción lógica, atribuir hechos imponibles a los entes estatales, y solo se puede admitir excepcionalmente su imposición cuando resulte evidente la voluntad legislativa de equiparar completamente una empresa pública a las empresas privadas sometiéndolas al mismo régimen jurídico y económico... (Villega Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo I, 3<sup>o</sup> Edición, Ediciones Depalma Buenos Aires, 1984, páginas 73, 78, 79, 213 y 215)". Al exigirse el pago del impuesto de la renta, sobre los montos correspondientes a los gastos de representación, se reforzó la consideración de que los mismos ingresaron en forma directa en el patrimonio de quienes lo recibían, como consecuencia de una relación personal de trabajo dependiente. Ahora bien, como lo manifiesta la doctrina, en términos generales, el Estado no es sujeto pasivo de la obligación tributaria. De modo que se estableció la carga tributaria tomando en cuenta las características del imponible y del destinatario legal tributario, que eran sujetos que tenían una relación de dependencia laboral respecto del Estado; que además del salario recibían una cantidad determinada para gastos de representación. De lo expuesto se deduce que estos pasaron a ser un complemento salarial que ingresó en forma líquida en el patrimonio del trabajador dependiente y que éste distribuye de la forma en que mejor le convenga a sus intereses; diferenciándose de aquellos gastos de representación,

de los cuales tiene la obligación de detallar la inversión y liquidar los mismos contra factura ante su patrono y los cuales lógicamente no ingresan en su cuenta salarial ni se cobra el impuesto de la renta. Como consecuencia de lo expuesto, la Sala considera que los argumentos del representante Estatal no son de recibo, de manera que los gastos de representación deberán ser tomados en consideración para realizar las liquidaciones de los extremos legales que le corresponden al actor conforme lo determinó el Superior. VII. Ahora bien, conviene tener un antecedente importante en el voto N° 550 del 15 de abril de 1991, de la Sala Constitucional donde se determinó que los gastos de representación de los diputados de la Asamblea Legislativa, son una remuneración o salario que no constituyen privilegios o ventajas ajenos a la prestación del servicio, así se expresó en el fallo: "IX. Es precisamente el hecho de que la asignación y los gastos de representación acordados por el artículo 2 párrafo 1° de la Ley constituyen conjuntamente la remuneración o salario de los diputados, lo que hace que esas disposiciones no sean inconstitucionales, ya que, de lo contrario, constituirán privilegios o ventajas ajenos a la prestación misma de su servicio, y, por ende, caerían en las mismas prohibiciones a las que se refirió la sentencia dicha N° 969-90. Es, pues, necesario, por consecuencia con la declaración de validez de los aumentos acordados, pronunciar en cambio la inconstitucionalidad, por violación de principios fundamentales de razonabilidad que se tiene por acordados a la Carta Política, en especial en su artículo 56, la disposición contenida en el artículo 1° inciso b) de la misma Ley N° 7202 según la cual b) La remuneración que se establece en esta ley no constituye la contraprestación por los servicios prestados en virtud de una relación laboral, por lo que no les (sic) son aplicables, para ningún efecto jurídico, las reglas relativas al salario" sin que esta declaración signifique, por supuesto, que esa remuneración o salario conjunto de los diputados tenga que regirse por la legislación laboral común, ya que, justamente por la categoría, período fijo constitucional, origen electivo y naturaleza representativa de sus cargos, debe acomodarse a su propia normativa de derecho público especial. Lo que no puede decirse es que este régimen de excepción le niegue a aquella remuneración su carácter salarial o excluirlo de sus consecuencias esenciales como tal". La norma a que se refiere este voto de la Sala Constitucional tiene gran similitud con la contenida en el artículo 4 de la Ley 7028 del 31 de marzo de 1986, que como se ha indicado en forma reiterada permitió que los gastos de representación se tomaran en cuenta para el cálculo de la pensión de los funcionarios que los recibían. La situación del Contralor y Subcontralor como se analizó anteriormente, también se enmarca dentro de lo que aquel voto denominó "normativa de derecho

público especial", en razón, de tratarse de período fijo constitucional, y con base en lo dispuesto por el artículo 586 del Código de Trabajo y el Decreto Ejecutivo N° 4 del 27 de mayo de 1959, y las consideraciones inicialmente analizadas en este voto. A manera de corolario debe tenerse en cuenta entonces que, los gastos de representación han pasado por diversas etapas llegándose a considerar ahora parte del salario y no un privilegio o ventaja de los funcionarios que lo reciben en razón de su cargo, y por las circunstancias especiales que el legislador ha señalado a este tipo de beneficio. VIII. Tampoco son de recibo las argumentaciones formuladas por el recurrente, en esta tercera instancia rogada, respecto de la condenatoria a intereses de que fue objeto la parte demandada. El extremo citado, es un derecho que tiene el actor desde el momento en que se acogió a la pensión, como consecuencia de la terminación de su contrato laboral, al amparo de lo dispuesto por el artículo 85 inciso e) del Código de Trabajo. Al concluir la relación laboral, surge a la vida jurídica la ineludible obligación del patrono de hacer efectivas las prestaciones del trabajador. Por ello en reiteradas oportunidades se ha expresado que los efectos jurídicos de la sentencia tiene carácter declarativo no constitutivo de derecho, ello con base en los artículos 63 de la Constitución Política y 28 a 31 del Código de Trabajo. De esta forma el patrono queda obligado desde que se da por disuelto el vínculo laboral, sea por la causa de despido injustificado o bien la ruptura del contrato de trabajo con responsabilidad patronal, o que el trabajador opte por acogerse a la jubilación; siendo obvio que debe proceder al reconocimiento y pago de todos sus derechos laborales (artículo 85 del Código de Trabajo). De lo anterior se puede concluir que si la obligación del patrono existe, en los términos dispuestos anteriormente, también desde ese momento se da la mora y lógicamente las consecuencias de ella derivadas. Ahora bien, los daños y perjuicios provenientes de obligaciones dinerarias son precisamente los intereses por lo que la aprobación de estos montos por parte del Tribunal Superior fue correcta; con base en la petitoria formulada por el actor. Consecuentemente la Sala concluye que los argumentos esbozados por el recurrente no son aceptables por lo que merece confirmación el fallo cuestionado."

### **c. Contribución Parafiscal**

[SALA PRIMERA]<sup>8</sup>

"II. El recurso lo interpone el representante de la sociedad actora. En lo medular exige de esta Sala el pronunciamiento sobre la aplicación y vigencia del artículo 6 de la Ley del Impuesto Selectivo de Consumo. El casacionista estima indebidamente aplicado e interpretado por la sentencia el numeral en cuestión

por las siguientes razones: a) el artículo de marras no se encuentra vigente porque la Sala Constitucional así lo dispuso; b) la interpretación dada no establece, como corresponde en doctrina, la diferencia entre el beneficio y el impuesto, y ello resulta inconstitucional, porque aquello es lo que se recibe y no es en sí el impuesto mismo; y, c) contradice el principio de caja única, porque acepta el principio de caja descentralizada. Apunta que no se puede girar en forma directa a favor de entes, los impuestos "derogados" en razón del citado principio. Estima violados por falta de aplicación los artículos 11, 33, 41, 49, 121 incisos 11) y 13) de la Constitución Política; 13 de la Ley N° 7135; 4, 5, y 6 del Código Tributario; numerales 6 y 11 de la Ley General de Administración Pública; 1, 61-2 y 98 inciso c) de la Ley N° 3667; el 8 de la Ley Orgánica del Poder Judicial; 10 del Código Civil; y, 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta. III. La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia se pronunció sobre la vigencia del artículo 6° de la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, N°4961 del 11 de marzo de 1972, y su reforma introducida por Ley N°6820 de 3 de noviembre de 1982, en el voto 6486-95 de las 10 horas 21 minutos del 24 de noviembre de 1995. Dicho fallo analiza la modificación introducida mediante la citada ley. Concluye que las reformas a ese cuerpo legal, y en particular al artículo 6, se realizaron en una ley de presupuesto de la República, pese a no estar vinculadas a la ejecución del mismo. Estimó que resulta contrario a la Carta Magna fijar normas en los presupuestos que no tienen el carácter apuntado, sino que su contenido es propio de las leyes ordinarias. Calificó la modificación de repetida cita, como atípica, al efectuarse por esa vía, por cuanto es competencia de la Asamblea Legislativa dictar leyes que regulen lo concerniente a materia tributaria, y no por el procedimiento apuntado. Además, mantuvo vigente el texto antes de la reforma planteada por el artículo 14 de la Ley N° 7018 del 13 de diciembre de 1985, del Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República, Fiscal y por programas para el ejercicio fiscal de 1986. En síntesis, la Sala en mención declaró con lugar la acción de inconstitucionalidad contra el citado artículo, estimó que el artículo 14 del Presupuesto de la República para 1986 no era una norma general ligada a la especialidad de esa materia, como se expuso en líneas anteriores. Por esa razón anuló el inciso 22) del artículo 14 de la Ley del Presupuesto y los párrafos adicionados al artículo 6° de la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, pero mantuvo vigente el artículo 6° de marras e indica la forma en que se deberá leer, el cual reza de la siguiente manera: "CAPITULO II. De las derogaciones, de la vigencia y de la reglamentación. Artículo 6°.-Deróganse todos los impuestos específicos de consumo ad valorem, cobrados en la primera etapa del proceso productivo o de

comercialización, que recaigan sobre la producción, el consumo o la venta de mercancías no comprendidas en esta ley, así como en cualquier otra ley general o especial que regule exenciones en forma diferente, o que establezca impuestos de consumo para el Gobierno Central o para cualquier otra entidad pública o privada, que se cobren en la etapa mencionada. Se mantienen todos los beneficios que por concepto de impuestos perciben el Instituto de Fomento Cooperativo, el Instituto de Desarrollo Agrario y el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal. Derógase el inciso c) del artículo 10 de la Ley número 6324 del veinticuatro de mayo de mil novecientos setenta y nueve, referente un subsidio no menor de ocho millones de colones anuales que gira la Refinadora Costarricense de Petróleo (RECOPE) al Consejo de Seguridad Vial, y que dicha empresa incluye como impuesto en los precios de sus productos.". Como se colige, la norma se encuentra vigente de acuerdo al fallo en comentario, y no resulta contraria a la normativa constitucional como lo alega el apoderado de la sociedad actora en su recurso. IV. El recurrente insiste en señalar vicios que la norma no posee. El primero de ellos lo hace al explicar el presunto quebranto del principio de la caja única del Estado. Sobre este tema la Sala Constitucional ha procedido al análisis de las variaciones a este principio. En consecuencia conviene transcribir en lo conducente, lo relativo a este criterio, contenido en el voto 4528-99 de las 14 horas 54 minutos del 15 de julio de 1999: "a) ...; b) el principio de caja única, sí tiene rango constitucional, y se refiere a la existencia de un solo centro de operaciones con capacidad legal para recibir y pagar en nombre del Estado; c) en cuanto a los recursos captados por impuestos con destino específico, no se aplican los principios de universalidad y no afectación y demás principios presupuestarios que rigen los ingresos percibidos para la satisfacción de necesidades generales, porque el legislador constituyente hizo la salvedad expresa de que si se permitiera su existencia sin que la doctrina imperante se le pudiera aplicar con rigidez a esa materia.. Cualquier otra jurisprudencia anterior a esta sobre la materia de impuestos con destino específico debe entenderse modificada en el sentido señalado". Lo anterior permite extraer con facilidad que el principio de caja única del Estado admite excepciones. En la especie se creó un tributo encausado, sin que los fondos lleguen a las arcas generales del Estado, asegurando con ello que llega a su destino. El legislador quiso dotar de fondos a determinadas instituciones, verbigracia, el Instituto de Fomento Cooperativo, el Instituto de Desarrollo Agrario, entre otros, y ello corresponde a lo que en doctrina se denomina, "contribución parafiscal", y que la Sala Constitucional la define como: "...verdaderas contribuciones con claros fines económicos y sociales, conocidas en la doctrina del Derecho Tributario, como

"contribuciones parafiscales", que son impuestos por el Estado pero no figuran en el presupuesto general de ingresos y gastos, 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" (voto N°4785-93 de las 8 horas 39 minutos del 30 de setiembre de 1993). En razón de lo anterior no se da el quebranto apuntado, por cuanto existe expresa autorización de la ley para establecer un destino específico de los fondos que se recaudan a título del impuesto en mención, favoreciendo así que llegaran directamente a las arcas de las instituciones en ella mencionadas, y beneficiarias directas del mismo. V. Por último, se debe resolver sobre la aparente confusión el concepto jurídico de "impuesto" y "beneficio", alegado por el recurrente. Esta Sala en sentencia N°41 de las 16 horas 12 minutos del 10 de enero del 2001, manifiesta en sus considerandos, y en lo relevante para el análisis de la norma en discusión, la exposición de motivos, al respecto analiza en su fallo: "... En la exposición de motivos de la Ley No. 6820 denominada "Reforma a la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo", del 3 de noviembre de 1982, se comprueba, claramente, cuál fue la intención del legislador al momento de crear el artículo sexto. En un principio, las mociones presentadas, en la Asamblea Legislativa, al artículo 6° Ibídem, eran en el sentido de "mantener los impuestos del INFOCOOP, IDA e IFAM", donde se consigna lo siguiente: "Se exceptúan los impuestos cuyos ingresos actualmente perciben el Instituto de Fomento Cooperativo, el Instituto de Desarrollo Agrario y el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal". Posteriormente, se incluye una moción de forma que dice lo siguiente: "no obstante lo anterior se mantienen todos los beneficios que por concepto de impuestos, perciben el Instituto de Fomento Cooperativo, el Instituto de Desarrollo Agrario y el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal.", indicando el legislador que la moción de forma pretende, prácticamente, lo mismo que la anterior moción, pero que "mejora en un ciento por ciento la forma" (folio 353 del expediente legislativo) para terminar concluyendo que la intención de la moción "es que quede meridianamente claro cuál era el sentido, simplemente no derogar tales y tales impuestos." (folio 354 del expediente legislativo). Por todo lo dicho, es criterio de esta Sala que existe la obligación de los sujetos pasivos del impuesto selectivo de consumo de presentar las declaraciones juradas al Instituto de Desarrollo Agrario y proceder a su respectivo pago, por así exigirlo el numeral sexto de la Ley No. 6820". De acuerdo a los antecedentes apuntados el impuesto es lo que paga el

contribuyente, y el beneficio es el producto de la recaudación de ese impuesto para los fines establecidos en la ley. Es clara la intención del legislador, de mantener la vigencia de los beneficios que por concepto de impuesto perciben entre otros, el IDA, derivándose de lo expuesto, y en lo que al caso interesa, que ese beneficio solo puede ser obtenido a través de la recaudación que se origina con el pago del impuesto en mención. Conceptualmente beneficio es en su primera acepción de acuerdo a la Real Academia Española "bien que se hace o se recibe"; en tanto el tributo es la carga impuesta al contribuyente. Ciertamente entre ambos conceptos hay sustanciales diferencias. El impuesto lo paga el contribuyente o sujeto pasivo de la relación tributaria y tiene como se dijo un destino específico, en tanto el beneficio es el producto de la recaudación de ese impuesto, con el fin de dotar a la citada institución de recursos necesarios para el logro de sus cometidos. Ambos están en una relación directa de causalidad. El beneficio presupone el tributo y con éste la obligación tributaria y su correspondiente recaudación. Entenderlo de otra manera es dejar sin contenido la disposición normativa que así lo establece y desconocer la clara voluntad del legislador de exceptuar de la derogatoria general de los impuestos específicos de consumo ad valorem "todos los beneficios que por concepto de impuesto perciben el... Instituto de Desarrollo Agrario". En consecuencia no hay beneficio si no hay impuesto, porque este genera aquel, tal y como se refuerza en la exposición de motivos. VI. En razón de lo anterior y al no presentarse los quebrantos acusados lo procedente es declarar sin lugar el recurso interpuesto."

**FUENTES CITADAS:**

- 1 CASTILLO VARGAS, Katia y ORTEGA VEGA, Erick. Tasas y Precios Públicos, Posible Violación al Principio de Reserva de Ley. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Unievrnsidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1993. pp. 13.
- 2 BARRANTES RODRÍGUEZ, María Eugenia y VILLALOBOS GARCÍA, Juan Daniel. Las Contribuciones de la Seguridad Social. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1985. pp. 78-81.
- 3 CASTILLO VARGAS, Katia y ORTEGA VEGA, Erick. Tasas y Precios Públicos, Posible Violación al Principio de Reserva de Ley. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Unievrnsidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1993. pp. 147-148.
- 4 CONEJO AGUILAR, Victoriano. Naturaleza Jurídica del Pago por Servicios Ambientales: ¿Impuesto, Canon, Tasa o Precio? Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 2003. pp. 128-131.
- 5 TORREALBA NAVAS, Adrián. Derecho Tributario: Introducción. Consultada el 10 de mayo de 2007. Disponible en: [http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/compendio/doctrina/Introduccion\\_Derec.doc](http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/compendio/doctrina/Introduccion_Derec.doc)
- 6 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Resolución No. 13-2006, de las quince horas con cuarenta minutos del trece de febrero de dos mil seis.
- 7 SALA SEGUNDA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 105-1996, de las dieciseis horas del veinte de marzo de mil novecientos noventa y seis.
- 8 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 192-2002, de las quince horas con cincuenta minutos del veinte de febrero de dos mil dos.