



**ICD**  
Instituto Costarricense  
sobre Drogas

GOBIERNO  
DE COSTA RICA



**“Propuesta de mejora para crear fórmula de cálculo de costo para cumplir con lo establecido en el artículo N°162 de la Ley N° 8204”**

**Contraloría de Servicios Institucional**

*Elena Alpizar Chavarria*  
*William Rodriguez Solis*

**Diciembre - 2024**

*Nuestra sincera gratitud y admiración al personal de varias unidades del Ministerio de Hacienda y de la Unidad de Control y Fiscalización de Precursores del Instituto Costarricense sobre Drogas*

## **“Propuesta de mejora: Creación de metodología para cálculo de tarifa en cumplimiento del artículo 162 de la Ley 8204”**

### **INTRODUCCIÓN:**

En el Plan Operativo Institucional (POI) del presente año 2024 se incluyó el establecimiento de una propuesta de mejora para alguno de los servicios que brinda el ICD.

Basados en información preliminar obtenida para la aplicación de una encuesta de satisfacción de usuarios externos a servicios que presta la Unidad de Control y Fiscalización de Precursores (UCFP), llamó la atención de esta contraloría de servicios el hecho de que la Ley 8204, “Ley sobre estupefacientes, sustancias psicotrópicas, drogas de uso no autorizado, actividades conexas, legitimación de capitales y financiamiento al terrorismo” expresa en su artículo 162 que se autorizó al Instituto Costarricense sobre Drogas (ICD) “...para que otorgue certificaciones, licencias y registros de operadores de precursores y químicos esenciales, mediante el cobro de las tasas previamente fijadas por el Consejo Directivo”.

El cumplimiento de lo establecido en esta disposición legal requiere la materialización de una serie de pasos, este documento ofrece a la Dirección General para su remisión al Consejo Directivo del ICD una posible ruta para la toma del acuerdo respectivo, previa elaboración de la metodología tarifaria. Tomado el acuerdo, la información deberá enviarse a la Asamblea Legislativa como propuesta de reforma de ley para la aplicación del cobro legalmente estipulado.

## ANTECEDENTES:

Se buscó información para determinar si han existido gestiones institucionales desde el ICD para hacer efectivo el cobro de tasas descrito en la norma por los servicios que presta la UCFP, también se contactaron personas para que nos asesoraran, se acudió a distintas instancias hasta que tuvimos la atención solicitada.

La documentación contenida en los anexos corresponde al resultado logrado con algunas fuentes de información seleccionadas, entre éstas el personal de la Unidad de Control y Fiscalización de Precursores (UCFP), diversas unidades del ICD y personal del Ministerio de Hacienda y sitios web.

La Ley #8204 fue creada como resultado de la fusión del Centro Nacional de Prevención Contra Drogas que se encargaba de la Administración y custodia de los bienes decomisados por delitos de drogas, Centro de Inteligencia Conjunto Anti-Drogas que se encargaba de combatir el tráfico de drogas y asuntos relacionados, Área de Precursores del Ministerio de Salud encargada de otorgar certificaciones, licencias y registros a empresas que trabajan con precursores y químicos esenciales con la obligación legal de controlarles la producción, fabricación, industrialización, preparación, refinación, transformación, extracción, dilución, importación, exportación, reexportación, distribución, comercio, transporte, análisis, envasado o almacenamiento de las sustancias que puedan utilizarse como precursores o químicos esenciales en el procesamiento de drogas de uso ilícito.

El otorgamiento de certificaciones, licencias y registros que hace el ICD conforme el artículo 162 de la Ley 8204, “Ley sobre estupefacientes, sustancias psicotrópicas, drogas de uso no autorizado, actividades conexas, legitimación de capitales y financiamiento al terrorismo” tiene la condición de cobrar tasas que deben ser fijadas por el Consejo Directivo, contexto en el cual la contraloría de servicios institucional gestiona la localización de información atinente que coadyuve a la aplicación de este cobro, manteniendo para este propósito coordinación con la Unidad de Control y Fiscalización de Precursores, de donde obtuvimos indicios iniciales que motivaron la realización de una serie de gestiones ante diversas instancias del Ministerio de Hacienda, fructificando la solicitada al señor Vladimir Villalobos González en su calidad de Asesor del Ministro de Hacienda señor Nogui Acosta Jaén, quien nos recibió en compañía del Director General de Hacienda señor Juan Carlos Brenes Brenes.

Producto de esta interacción con personal profesional del Ministerio de Hacienda se lograron tener varios insumos, a saber:

- a) Se nos refirió a oficio AI-013-2002 mediante el cual la Auditora Interna del ICD la MBA. Deyanira Bermudez consulta a la Procuraduría General de la República (PGR) por medio del oficio AI-013-2002 ¿Cuál es el procedimiento de cobro que debe realizar el Instituto Costarricense sobre Drogas, para efectos de cumplir con lo dispuesto en el artículo #162 de la ley N°8204?

- b) Como respuesta a la solicitud de la señora Bermúdez el 07 de octubre del 2005 la PGR emite la Opinión Jurídica 159-J, sin carácter vinculante y sustentada en consideraciones jurídico-doctrinales, en la que se hace referencia a que el artículo 165 de la ley 8204, fue atendido el 08 de marzo del año 2004, por medio del Decreto Ejecutivo N° 31684-MP-MSP-H-COMEX-S del 08 de marzo del 2004 – mediante el cual se publicó el “*Reglamento General a la Ley sobre estupefacientes, sustancias psicotrópicas, drogas de uso no autorizado, legitimación de capitales y actividades conexas*”.
- c) En el decreto indicado y en consonancia con su Capítulo II “Licencias e inscripciones” la opinión jurídica de marras expresa que el procedimiento para la obtención de licencias y registros fue regulado en los artículos 53, 54, 60, 61 y 63 , lo que faculta a que una vez cumplidos los requisitos, las personas usuarias procederán al previo pago por los servicios a recibir.
- d) La ley 8204 le confirió la facultad al ICD para otorgar certificaciones, licencias y registros a personas físicas y/o jurídicas que tienen como actividades ser operadores de precursores y químicos esenciales dándole específicamente la responsabilidad al Consejo Directivo de la fijación de las tasas por estos servicios.

Otro de los hallazgos documentales es el oficio DG-013-06 del 05 de enero del 2006 firmado por el doctor Guillermo Hernández Ramírez quien en calidad de director general del ICD adiciona consulta a la PGR en [etla](#) que indica *“que dicha Ley es omisa en cuanto a dicho procedimiento, y tomando en cuenta además, que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 145 inciso g) de la citada Ley, los montos por tales cobros son necesarios para el financiamiento y el cumplimiento de los fines del Instituto”*; la PGR por medio del Dictamen C-095-2006 del 06 de marzo de 2006 contesta al señor Hernández Ramírez aludiendo a pronunciamiento de la asesoría legal del ICD que expresa que la tasa es un tributo y por lo tanto debe existir reserva de ley, entendiéndose que la voluntad unilateral y coactiva del Estado en esta materia debe ser por ley y al ICD la ley 8204 le otorgó esta posibilidad. Cabe aludir que al tener el ICD ya incorporada en su legislación el hecho de poder cobrar vía tasa los servicios que ofrece la UCFP, logró una situación ventajosa en materia financiera por cuanto le permite tener ingresos adicionales a los que directamente se recibe vía presupuesto nacional de la república y que no están sujetos a restricciones técnicas de las autoridades hacendarias para su incremento sino que están en concordancia con la cantidad de personas que gestionen ante el ICD la obtención de los servicios requeridos<sup>1</sup>, el concepto de tasa indicado, afín a lo establecido en la Ley N°4755 “Código de normas y procedimientos tributarios” conocido también como “Código Tributario” que en su artículo 4° define que las tasas, junto a los impuestos y contribuciones especiales, como tributos, son prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de

---

<sup>1</sup> CIJUL Centro de Información Jurídica en Línea, Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica. Tasa: La normativa la define como 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.

imperio exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

En lo específico lo pendiente por parte del Estado para el cobro por la prestación de servicios que ofrece la UCFP radica en el tema de la tarifa, que debe ser facilitada al Consejo Directivo para que éste proceda a la aprobación del cobro de la tasa, tal como lo expuso la PGR en el dictamen C-008-1999 fechado 11 de enero de 1999.

El término tarifa<sup>2</sup> tiene tres acepciones admitidas, el Consejo Directivo debe recibir alguna propuesta con la explicación del cómo se llegó a la misma, incluir los criterios mediante los cuales se realizarán sus actualizaciones (y eventuales variaciones), convenientemente por año y así proceder a fijar el cobro de las tasas establecidas en el artículo 162 de la ley 8204.

La carencia en el artículo 162 de la ley 8204 que lo hace inaplicable al no haber establecido el monto de la tasa ni bases para su cálculo es lo que debe ser atendido, para que la potestad de imperio se materialice en el tanto las personas usuarias no tengan la discrecionalidad para decidir si pagan o no por el servicio, ergo, el pago de la tasa es de carácter obligatorio.

Recapitulando se puede aseverar que el ICD tiene en la práctica la imposibilidad de aplicar el cobro, se cuenta con la decisión legislativa manifiesta en el capítulo III de la ley 8204 que aborda el tema del financiamiento específicamente el artículo 145 estipuló que para el cumplimiento de los fines institucionales el

---

<sup>2</sup> Según la Real Academia Española en su diccionario define que las tres acepciones del término tarifa son: 1. Tabla de precios, derechos o cuotas tributarias. 2. Precio unitario fijado por las autoridades para los servicios públicos realizados a su cargo. 3. Montante (importe o cuantía) que se paga por un servicio público.

ICD contará entre otros recursos con “los montos cobrados por registro de operadores de precursores”, por lo que, como verdad de Perogrullo diputadas y diputados le confirieron al ICD la potestad de cobrar por servicios prestados por la UCFP; queda completar lo pendiente, que como se ha venido exponiendo requiere de un acuerdo que se desprende de la facultad concedida al Consejo Directivo para la fijación de la tarifa y una acepción dada al término “fijar<sup>3</sup>” es “poner o aplicar intensamente” y “poner” para este caso es “disponer algo para un cierto fin” se puede concluir que le corresponde al Consejo Directivo la decisión de aprobar la tarifa para la tasa.

Antes de la aplicación del cobro por la prestación de servicios que la UCFP ofrece, debe gestionarse la reforma de ley por parte del ICD ampliando lo establecido en el artículo 162 de la ley 8204.

Por otra parte, el paso previo a la decisión de fijación de la tasa obliga al ICD a definir el monto que se aplicará para el cobro, y en esta senda es propicio tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- ↳ La coherencia con que la Asamblea Legislativa aprobó la ley 8204, exonerando al ICD de una serie de pagos por concepto de timbres, derechos de traspaso, impuestos, tasas, cánones, tanto municipales como territoriales y de cualquiera otra forma de contribución debe de mantenerse en la redacción del acuerdo que tome el Consejo Directivo, cuando fije la tasa indicada en el artículo 162 de la ley 8204, como insumo al

---

<sup>3</sup> Diccionario de la Lengua Española.

proyecto de ley que amplíe su alcance con la incorporación de los montos de las tarifas que las personas usuarias de los servicios deban pagar.

- ✦ Gestionar lo pertinente en la Asamblea Legislativa para que lo indicado en la consideración anterior, se atienda en la redacción de la reforma requerida.
- ✦ El ICD en efecto cuenta con la facultad de prestar servicios<sup>4</sup>, están formalmente instituidos en la ley 8204, lo que le hace ser prestador de éstos<sup>5</sup>.
- ✦ El principio de servicio al costo debe condicionar la fórmula tarifaria que se establezca contemplando como lo indica la ley N°7593 “...únicamente los costos necesarios para prestar el servicio, que permitan una retribución competitiva y garanticen el adecuado desarrollo de la actividad”
- ✦ Se deben de fijar las tarifas<sup>6</sup> y los precios de conformidad con los estudios técnicos, mismos que deben ser gestionados por la administración como parte del expediente que se le presente al Consejo Directivo, conteniendo idealmente y en concordancia con la normativa para estos temas, un modelo para cada servicio público tomando en consideración variables

---

<sup>4</sup> La Ley “Ley de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos” define como “Servicio Público” aquel “que por su importancia para el desarrollo sostenible del país sea calificado como tal por la Asamblea Legislativa, con el fin de sujetarlo a las regulaciones de esta ley”.

<sup>5</sup> El ICD conforme a la ley 8204 es un órgano “prestador de servicio público” por cuanto cumple con lo expuesto en la ley N° 7593, de ser “sujeto público que presta servicios”.

<sup>6</sup> La Autoridad Reguladora de Servicios Públicos ha conceptualizado que “fórmulas tarifarias” es el “procedimiento de cálculo contable, financiero, económico, matemático, estadístico, ecológico, ambiental, de infraestructura y depreciación de los sistemas que se involucran en la metodología tarifaria.

externas a la administración que se consideren condicionantes o variables a tener presentes.

- ↪ Partiendo del principio constitucional de reserva de ley establecido para la materia tributaria, debe atenderse lo que estableció en el dictamen C-095-2006 el Máster Luis Guillermo Bonilla Herrera quien en calidad de Procurador Adjunto advirtió que “...la no fijación en la ley de uno de los elementos esenciales del tributo en comentario (cuantía, base de cálculo o parámetro para su determinación), comporta un vicio constitucional, de por sí declarable únicamente por la Sala Constitucional; esto bajo el sistema de control concentrado que impera en nuestro país”.
- ↪ El mismo dictamen indicado en el párrafo anterior y en función del respeto al principio de reserva de ley en lo que a materia tributaria se refiere, alude a que el artículo 162 de la Ley 8204 es inaplicable y para su aplicabilidad basado en que “las normas solo pueden ser derogadas, modificadas o abrogadas por los respectivos trámites legislativos...” solicitó el Procurador Adjunto Bonilla Herrera solicitar la correspondiente reforma de ley ante la Asamblea Legislativa.
- ↪ Otro aspecto contemplado en el dictamen C-095-2006 es que la subsanación desde las facultades que posee el ICD, en el sentido de establecer los montos a cobrar por los servicios que presta la UCFP no es posible por cuanto es una prerrogativa exclusiva del Poder Legislativo, ejemplifica esta posibilidad

describiendo que si el Consejo Directivo del ICD fijara y cobrara un monto por la tasa establecida en el artículo 162 se estaría violando el principio constitucional de reserva de ley y el artículo 5 del Código Tributario quedando expuesto el ICD con los subsiguientes efectos incluso de ser legítimamente acusado ante en la jurisdicción constitucional, elementos que fortalece la convicción de gestionar reforma pertinente a la Ley 8204.

### **Acercamiento conceptual**

El propósito de este acápite es incorporar algunos conceptos alusivos a la prerrogativa que la ley 8204 le concedió al ICD de cobrar por servicios que presta la UCFP y que están contenidos en el Reglamento a la Ley Reguladora de los Servicios Públicos del 09 de agosto de 1996, aprobado vía Decreto Ejecutivo N°29732-MP de fecha 16 de agosto de 2001.

- **Fijación de precios, tarifas y tasas extraordinaria:** Es la que considera variaciones importantes en el entorno económico, por caso fortuito o fuerza mayor y cuando se cumplan las condiciones de los modelos de ajuste automático de precios, tarifas y tasas. Las fijaciones que deban hacerse aplicando modelos de ajuste automático no están sujetas al trámite de audiencia pública.
  
- **Fijación de precios, tarifas y tasas ordinaria:** Es la que se hace con el fin de actualizar los precios, tarifas y tasas, de tal forma que reflejen los costos e inversiones de la industria de que se trate.

- **Precio:** Suma de dinero que se da o se recibe a cambio de un bien o un servicio.
- **Prestador:** Sujeto de derecho público o de derecho privado, autorizado para prestar los servicios públicos regulados en la Ley.
- **Tarifa:** Lista o catálogo de precios que deben pagarse por la prestación de un servicio.
- **Tasa:** Pago compulsivo al Estado por un servicio concreto, se utilice o no.

Como corolario de lo antedicho podemos aseverar que subyace en este asunto la necesidad de utilizar de manera acertada los conceptos de tasa y tarifa, sin emplear sinónimos ya que según la doctrina de que se trate, puede tener significado diferente o bien hacer referencia jurídica tributaria a obligaciones y/o prerrogativas atinentes a lo público y lo privado, verbigracia establecer que por su carácter tributario la tasa es un ingreso de derecho público y la tarifa viene a ser el pago que las personas usuarias de servicios hacen al Estado, a la Administración<sup>7</sup>. Cabe agregar que el Estado en este esquema funge como un acreedor particular.

---

7

[https://www.google.com/search?q=diferencia+entre+tarifa+y+tasa&rlz=1C1GCEU\\_esCR942CR942&oq=diferencia+&gs\\_lcrp=EgZjaHJvbWUqBggAEEUYOzIGCAAQRRg7MgwIARAAGEMYgAQYigUyDAGCEAAYQxiABBiKBTIGCAMQRRhAMgYIBBBFGDkyBwgFEAAYgAQyBwgGEAAYgAQyBwgHEAAYgATSAQgzMjkyajBqN6gCALACAA&sourceid=chrome&ie=UTF-8](https://www.google.com/search?q=diferencia+entre+tarifa+y+tasa&rlz=1C1GCEU_esCR942CR942&oq=diferencia+&gs_lcrp=EgZjaHJvbWUqBggAEEUYOzIGCAAQRRg7MgwIARAAGEMYgAQYigUyDAGCEAAYQxiABBiKBTIGCAMQRRhAMgYIBBBFGDkyBwgFEAAYgAQyBwgGEAAYgAQyBwgHEAAYgATSAQgzMjkyajBqN6gCALACAA&sourceid=chrome&ie=UTF-8)

## CONCLUSIONES

- 1) Existe inaplicabilidad de lo estipulado en el artículo 162 de la Ley 8204 por ausencia de definición de tarifa de tasas a cobrar.
- 2) La situación del cobro según el artículo 162 de la ley 8204 debe considerar el alcance del término tarifa, su elaboración y los mecanismos de ajuste.
- 3) Debe ser establecido el monto por cada servicio que ofrece la Unidad de Control y Fiscalización de Precursores que se aplicará a partir de la fecha de vigencia del cobro de la tasa, como información contenida para la reforma de ley que apruebe la Asamblea Legislativa en concordancia con el acuerdo que tome y envíe el Consejo Directivo.
- 4) Es conveniente, al tenor de lo aprobado por la Asamblea Legislativa en la ley 8204, en lo que a exoneraciones se refiere, que se incorpore en la propuesta de reforma de ley al menos un inciso en el que el ICD no tenga que reconocer o pagar monto alguno por concepto de timbres, cánones, ni otras obligaciones de carácter municipal o territoriales y de cualquiera otra forma de contribución por la aplicación del cobro establecido en el artículo 162.
- 5) Las diputaciones que conforman la Asamblea Legislativa tienen sus prioridades y estrategias, hay planificación de las iniciativas que van a impulsar en cada período de sesiones.

- 6) El marco jurídico establece que el precio<sup>8</sup> que se cobre por la prestación de un servicio público es al costo y este es toda aquella erogación necesaria para la prestación del servicio de que se trate con la visión de que se retribuya lo que corresponda para el desarrollo de la actividad en la relación público–privada.
- 7) No contempla la presente propuesta los requerimientos de recursos que vayan a ser imprescindibles en la Unidad de Control y Fiscalización de Precursores y/o en otras unidades del ICD para las tareas que se desprendan de las inéditas funciones de cobro.

## RECOMENDACIONES

1. Priorizar elaboración de tarifa para el respectivo acuerdo por parte del Consejo Directivo del ICD.
2. Asignar la elaboración de propuesta tarifaria a ser entregada al Consejo Directivo del ICD que incluya ajustes periódicos.
3. Establecer con claridad el monto a cobrar y los ajustes periódicos de las tasas por servicios que presta la Unidad de Control y Fiscalización de Precursores del ICD.
4. Tomar la previsión en la redacción del acuerdo del Consejo Directivo, de incorporar lo concerniente a exoneraciones del pago de todo tipo de tributos nacionales, municipales y territoriales.

---

<sup>8</sup> El diccionario de la Lengua Española describe como “precio público” la *Cantidad exigida por la administración como contraprestación por un determinado servicio.*

5. Programar el tiempo que se requerirá para gestionar los actos administrativos, que permitan tener los insumos para el acuerdo que debe tomar el Consejo Directivo de forma tal, que se instruya por parte de las autoridades la realización del lobby técnico que facilite crear un ambiente favorable para una aprobación expedita de la reforma de ley.
6. Ofrecer como insumo al Consejo Directivo un detalle de las funciones que le ha endilgado la ley a la Unidad de Control y Fiscalización de Precursores y los costos que cada una de estas significa, como sustento técnico del acuerdo respectivo de la tarifa a aplicar.
7. Coordinar con las instancias internas y externas en lo que a recursos humanos respecta, la obtención y generación de la información atinente a cargas de trabajo que conlleva las funciones requeridas para la aplicación del cobro, por la prestación de servicios de la Unidad de Control y Fiscalización de Precursores.

***ANEXOS***

---

7 de octubre de 2005  
OJ-159-2005

**MBA.**

**Deyanira Bermúdez Calderón.**

**Auditora Interna.**

**Instituto Costarricense sobre Drogas (ICD).**

**S. O.**

Estimada señora:

Con la aprobación de la Señora Procuradora General de la República, me refiero a su oficio AI-013-2002 del 16 de diciembre del 2002, por medio del cual nos consulta: *“¿Cuál es el procedimiento de cobro que debe realizar el Instituto Costarricense sobre Drogas, para efectos de cumplir con lo dispuesto en el artículo 162 de la ley sobre estupefacientes, sustancias psicotrópicas, drogas de uso no autorizado, legitimación de capitales y actividades conexas (N° 8204, publicada en el (sic) La Gaceta N° 8 del 11 de enero del 2002).? Lo anterior, en virtud de que dicha Ley es omisa en cuanto a dicho procedimiento, y tomando en cuenta además, que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 145 inciso g) de la citada Ley, los montos por tales cobros son necesarios para el financiamiento y el cumplimiento de los fines del Instituto.”*

Con base en la reforma introducida al artículo 4 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, mediante el artículo 45, inciso c) de la Ley No. 8292 de 31 de julio del 2002, publicada en la Gaceta # 169 de 4 de setiembre del 2002, se dispensa a los Auditores Internos de adjuntar el criterio jurídico; pudiendo éstos consultar directamente en lo que atañe a la materia de su competencia.

#### **I.- Consideraciones previas.**

Interesa advertir que si bien nuestra Ley Orgánica les permite a los auditores internos consultarle a la Procuraduría General de la República sin necesidad de que adjunten el criterio de la Asesoría Legal, esta norma debe interpretarse en sus justas dimensiones, pues esa potestad consultiva no es irrestricta. Según hemos considerado en nuestra jurisprudencia administrativa, cuando una auditoria tiene una duda legal debe recurrir primeramente al asesor legal del órgano o ente donde presta sus servicios. Si este no existe o se niega a emitir su pronunciamiento *-aunque jurídicamente en este caso no vemos razón para ello-* o, una vez que se ha emitido, considera que es necesario recabar otro criterio, es que debería formular la respectiva consulta al Órgano Asesor. No podemos perder de vista de que la Procuraduría General de la República ejerce su función consultiva para toda la Administración Pública.

Tómese en cuenta lo anterior para futuras consultas.

En todo caso, le facilitaremos al órgano consultante, por medio de una simple opinión jurídica, y por ende, carente de efectos vinculantes, una serie de consideraciones jurídico-doctrinales, con la única intención de colaborar en la solución del problema planteado; labor que en todo caso le corresponde exclusivamente, y bajo su entera responsabilidad, al Instituto Costarricense sobre Drogas y no a este Órgano Asesor.

De previo a referirnos sobre el particular, ofrecemos disculpas por el atraso en la emisión del criterio solicitado, todo justificado por el volumen de trabajo que maneja este Despacho.

## **I.- Sobre lo consultado.**

A efectos de poder precisar los alcances de la consulta que nos ocupa, deviene necesario determinar el contenido de los ordinales inmersos en ella, a saber los ordinales 145, inciso g) y 162 de la citada Ley N° 8204 del 26 de diciembre de 2001.

*“Artículo 145.-Para el cumplimiento de sus fines, el Instituto contará con los siguientes recursos:*

*a).....*

*g) Los montos cobrados por registro de operadores de precursores.*

*h) .....*

*Artículo 162.-Facúltase al Instituto Costarricense sobre Drogas para que otorgue certificaciones, licencias y registros de operadores de precursores y químicos esenciales, mediante el cobro de las tasas previamente fijadas por el Consejo Directivo.”*

Incorporando el tenor de estos numerales a los términos de la consulta, queda claro que el procedimiento de cobro de interés, es el que concierne a las “tasas” que puede fijar el Instituto Costarricense sobre Drogas, por concepto de certificaciones, licencias y registro de operadores de precursores y químicos esenciales; aspecto sobre el cual, en efecto, la indicada ley N° 8204 es omisa.

No obstante, con posterioridad a la formulación de la interrogante que nos ocupa y en atención a la reserva reglamentaria establecida en el artículo 165 de ese cuerpo normativo, el Poder Ejecutivo emitió el Decreto Ejecutivo N° 31684-MP-MSP-H-COMEX-S del 08 de marzo del 2004 - denominado “*Reglamento General a la Ley sobre estupefacientes, sustancias psicotrópicas, drogas de uso no autorizado, legitimación de capitales y actividades conexas*”, bajo cuyo Capítulo II, artículos 53, 54, 60, 61 y 63, se establece el procedimiento a seguir para la obtención de las licencias y registros de interés; determinándose dentro de éstos que una vez satisfecho los requisitos en ellos dispuestos, los registros y licencias o permisos respectivos, se concretarán y otorgarán “previa cancelación de los derechos correspondientes”, lo cual incluye *-a nuestro parecer-* el cobro de la tasa respectiva; así las cosas, con tal procedimiento resulta evidente que no podría generarse mora alguna en la cancelación de la respectiva tasa, pues la misma será cobrada de previo al otorgamiento de los registros, licencias o permisos respectivos.

En lo que concierne al procedimiento de cobro correspondiente a la emisión de certificaciones, visto que ninguno de los cuerpos legales en comentario regulan el punto, es necesario precisar que partiendo del hecho de que Instituto Costarricense sobre Drogas es un órgano de desconcentración máxima, adscrito al Ministerio de la Presidencia, que cuenta con personalidad jurídica instrumental para la realización de su actividad contractual, la administración de sus recursos y de su patrimonio (artículo 98 de la ley N° 8204); cuyo máximo órgano de decisión lo constituye el Consejo Directivo, a quien entre otras competencias se le otorga la de dictar, reformar e interpretar los reglamentos internos de la institución (artículo 107 del citado cuerpo legal) dentro del marco normativo de rango superior existente (leyes y reglamentos ejecutivos entre otros), bien puede éste normar bajo su entera y exclusiva responsabilidad, el procedimiento de cobro de la tasa aplicable a la emisión de los citados documentos, lo cual incluso se encuentra previsto en el artículo 99 del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios, bajo cuyos alcances la Administración Tributaria u órgano administrativo encargado de percibir y fiscalizar los tributos, se trate del Fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 del presente Código, puede dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

## **II.- CONCLUSIONES:**

1. El procedimiento de cobro que debe realizar el Instituto Costarricense sobre Drogas a efectos de cumplir con lo dispuesto en el artículo 162 de la ley N° 8204 del 26 de diciembre del 2001, respecto a las licencias y registros de operadores de precursores y químicos esenciales, es el establecido en los artículos 53, 54, 60, 61 y 63 del Decreto Ejecutivo N° 31684-MP-MSP-H-COMEX-S del 08 de marzo del 2004, denominado “*Reglamento General a la Ley sobre estupefacientes, sustancias psicotrópicas, drogas de uso no autorizado, legitimación de capitales y actividades conexas*”.

2. En cuanto al procedimiento a seguir para el caso del cobro de la tasa prevista para la emisión de certificaciones, éste puede ser regulado por el Consejo Directivo del Instituto Costarricense sobre Drogas, bajo su entera y exclusiva responsabilidad.

Sin otro particular,

**MSc. Luis Guillermo Bonilla Herrera**  
**PROCURADOR**

**Licda. Ana Lorena Pérez Mora**  
**ABOGADA DE PROCURADURÍA**

LGBH/alpm

---

1) Véase al respecto el dictamen C-082-2005 de 24 de febrero de 2005, así como el C-126-2005 de 7 de abril de 2005, entre otros.

2) De la relación armónica de los artículos 4 y 5 de la Ley N° 4755 del 03 de mayo de 1971 y sus reformas, denominada Código de Normas y Procedimientos Tributarios, hemos determinado que la tasa, en tanto categoría tributaria, es una obligación pecuniaria impuesta legalmente por el Estado, de carácter compulsivo, y que se caracteriza por tener una naturaleza eminentemente contraprestacional, en el entendido de que la obligación tributaria prevista en la ley se genera siempre y cuando esté de por medio la prestación efectiva o potencial de un servicio público vinculado con los intereses de una determinada comunidad; es decir en el tanto se produzca el hecho generador previsto en la norma como requisito sine qua non para que pueda exigirse la tasa. Sobre el particular, Juan Martín Queralt y Carmelo Lozano Serrano en su obra “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Editorial Tecnos, 1990 manifiestan “... *el hecho imponible de las tasas se configura con la prestación de un servicio o la realización de una actividad administrativa que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo. Pero exigiéndose en todo caso, que su solicitud o recepción sea obligatoria para éste y que no sean susceptibles de desarrollarse por el sector privado, bien por implicar el ejercicio de autoridad, bien porque se encuentren reservadas a favor de las Entidades Locales por el ordenamiento vigente*”. En igual sentido la Sala Constitucional en el Voto N° 10134-99 de las 11:00 horas del 23 de diciembre de 1999 manifestó lo siguiente: “*Calificada doctrina del Derecho financiero habla de tasa cuando la Administración trata de satisfacer una necesidad colectiva, por medio de una actividad que despliega en prestaciones individualizadas, dirigidas a sujetos determinados y que deben ser pagadas por éstos. La actividad la realiza la Administración por la utilización del dominio público o por otros medios que afecte o beneficie, de modo particular al sujeto pasivo. El hecho imponible consiste en la prestación de los servicios, sea por requerirlo así el sujeto o por la recepción obligatoria del mismo, como por ejemplo en el caso de la recolección de basura, en que se puede o no requerir del servicio, pero siempre se está obligado a pagarlo; y por otro lado, la Administración debe estar habilitada, por ley, para prestar el servicio y cobrar por él.(...) Con fundamento en lo anterior la Sala concluye, de conformidad con su propia jurisprudencia, que el régimen jurídico de las tasas, exige de una norma*

*legal habilitante para autorizar la prestación del servicio y para crear la tasa como categoría tributaria, de tal forma que la determinación del monto de la obligación (la tarifa), sea elaborada por la propia Administración, que la debe someter a la respectiva aprobación del ente regulador,(...)" (O.J-057-2005 del 04 de mayo del 2005) (Lo resaltado y subrayado no son del original)."*

3) Publicado en el Alcance N° 10 a la Gaceta N° 51 del 12 de marzo del 2004.

4) Sobre el tema de la desconcentración, pueden consultarse entre otros dictámenes: C-230-2000 del 22 de setiembre del 2000; C-094-04 del 22 de marzo del 2004; C-282-04 del 04 de octubre del 2004; C-377-04 del 15 de diciembre del 2004; C-175-05 del 11 de mayo del 2005; C-255-05 del 15 de julio del 2005; así como la opinión jurídica OJ-091-05 del 04 de julio del 2005.

5) Sobre el concepto de Administración Tributaria, en el dictamen C-005-2003 del 16 de enero del 2003 se dijo: "En el dictamen N° C-076-91 de 9 de mayo de 1991 señalamos que el criterio de Administración Tributaria se define a partir de criterios materiales y una condición objetiva establecida por la Ley. Estos elementos materiales están determinados por el ejercicio de determinadas facultades tributarias específicas: el poder recaudador y fiscalizador del tributo, lo que implica necesariamente el ser parte en el procedimiento tributario que tienda a determinar, liquidar y revisar un tributo determinado. La condición objetiva es el ser el sujeto activo del tributo...."

6) "ARTICULO 11.- Concepto. La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

ARTICULO 14.- Concepto. Es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo."

**Doctor**  
**Guillermo Hernández Ramírez**  
**Director General**  
**Instituto Costarricense sobre Drogas (ICD)**  
**S. O.**

Estimado señor:

Con la aprobación de la señora Procuradora General de la República, me refiero a su oficio DG-013-06 del 05 de enero del año en curso - recibido el 10 de dicho mes -, por el que se nos requiere reconsiderar la opinión jurídica OJ-158-2005 del 07 de octubre de 2005 (*entiéndase correctamente OJ-159-2005 de esa misma fecha*), sustentándose para ello en el informe CL-13-05 de la Asesoría Jurídica del ICD y en la “*valoración de los efectos que podría causar una aplicación errónea de los artículos 145 y 162 de la Ley N° 8204*”.

#### **I.- Antecedentes.**

La opinión jurídica sobre la que recae la reconsideración de interés fue emitida en atención a la consulta hecha por la Auditora Interna del ICD (oficio AI-013-2002 del 16 de diciembre del 2002), respecto a: “*¿Cuál es el procedimiento de cobro que debe realizar el Instituto Costarricense sobre Drogas, para efectos de cumplir con lo dispuesto en el artículo 162 de la ley sobre estupefacientes, sustancias psicotrópicas, drogas de uso no autorizado, legitimación de capitales y actividades conexas (N° 8204, publicada en el (sic) La Gaceta N° 8 del 11 de enero del 2002).? Lo anterior, en virtud de que dicha Ley es omisa en cuanto a dicho procedimiento, y tomando en cuenta además, que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 145 inciso g) de la citada Ley, los montos por tales cobros son necesarios para el financiamiento y el cumplimiento de los fines del Instituto.*”

Ante la ausencia del correspondiente criterio jurídico y con el ánimo de colaborar en la solución del problema planteado, se le brindó a la consultante una serie de consideraciones jurídico - doctrinales carentes de efectos vinculantes, con base en las cuales se concluyó que:

1. “*El procedimiento de cobro que debe realizar el Instituto Costarricense sobre Drogas a efectos de cumplir con lo dispuesto en el artículo 162 de la ley N° 8204 del 26 de diciembre del 2001, respecto a las licencias y registros de operadores de precursores y químicos esenciales, es el establecido en los artículos 53, 54, 60, 61 y 63 del Decreto Ejecutivo N° 31684-MP-MSP-H-COMEX-S del 08 de marzo del 2004, denominado “Reglamento General a la Ley sobre estupefacientes, sustancias psicotrópicas, drogas de uso no autorizado, legitimación de capitales y actividades conexas”.*”

2. *En cuanto al procedimiento a seguir para el caso del cobro de la tasa prevista para la emisión de certificaciones, éste puede ser regulado por el Consejo Directivo del Instituto Costarricense sobre Drogas, bajo su entera y exclusiva responsabilidad.*”

Posteriormente, la Asesoría Legal del ICD se pronunció argumentando que de los artículos 145 y 162 de la ley N° 8204, se colegía que el ICD puede recaudar fondos por concepto de las actividades que

lleva a cabo la Unidad de Precusores, enmarcándose éstos en la categoría de “tasas” que recoge el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (ley N° 4755), de forma tal que al ser la tasa un tributo y existir reserva de ley en esa materia (artículo 121 inciso 13 Constitución Política), para el caso de los impuestos, tasas y contribuciones especiales - *no así de los precios públicos* -, el órgano competente para determinar los elementos que componen el tributo (hecho generador y base imponible) es la Asamblea Legislativa, según ha sido precisado por la Sala Constitucional (*Voto N° 2001-8271*) y la Procuraduría General de la República (*dictamen C-008-1999 y opinión jurídica OJ-84-2004*), por lo que concluyó que: “...., *al establecer la Ley N° 8204 la “tasa” como la forma de tributo para el caso concreto, debido al principio de “reserva de ley”, no es posible que el monto a percibir sea fijado por el Consejo Directivo ya que, aunque la Ley de cita haya determinado que es este (sic) el órgano competente, para que el tributo de configure, la ley debe proporcionar, además del hecho generador, la base imponible, lo cual no sucede en este caso.*”

## **II.- Sobre la legitimación y término para solicitar la reconsideración de nuestros dictámenes.**

El artículo 6 de la Ley Orgánica del Procuraduría General de la República (N° 6815 de 27 de setiembre de 1982), prevé la posibilidad de solicitar la reconsideración de los dictámenes emitidos por este Órgano, cuando el consultante esté en desacuerdo con lo dictaminado y pretenda lograr que el Consejo de Gobierno - bajo su entera responsabilidad -, lo exima de acatar lo resuelto con carácter vinculante por este Órgano, en la medida que se trate de un caso excepcional que afecte el interés público, y en el tanto la solicitud de reconsideración (requisito *sine qua nom*) haya sido requerida dentro de los ocho (08) días siguientes a la fecha en que se recibió el dictamen.

Ahora bien, en el caso en estudio es claro que la correspondiente gestión no solo fue presentada sobre un tema diverso al tratado en la opinión jurídica OJ-159-2005, por demás ayuna de efectos vinculantes, sino que lo fue por un órgano distinto al que promovió la consulta y con posterioridad al plazo antes señalado, todo lo cual nos impide darle el trámite descrito en el artículo 6 de cita.

Pese a lo expuesto, tomando en cuenta tanto la improcedencia de la solicitud de reconsideración que se nos plantea, como el interés de su promotor de obtener un pronunciamiento sobre la duda que ahora se formula, con el ánimo de colaborar en la solución del problema planteado, procederemos a darle a la gestión en análisis el trámite de una nueva consulta, tendiente a esclarecer si de conformidad con lo dispuesto en el artículo 162 de la ley N° 8204 del 26 de diciembre de 2001, puede el Consejo Directivo del ICD fijar el monto de la “tasa” que en él se establece.

Con dicha finalidad nos abocaremos a un breve pero concienzudo estudio de las tasas como especie tributaria y el principio de legalidad, y su incidencia en el referido artículo 162.

## **III.- Las tasas y el principio de legalidad tributaria.**

Innegablemente nuestra normativa vigente incluye entre las categorías tributarias a las tasas (*artículo 4° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios*), y las define como: “*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*”, y agrega por exclusión: “*No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicio no inherentes al Estado*”; definición excluyente ésta última, en la que caben otras subespecies financieras como los cánones o precios públicos, especialmente referidos a la utilización privada o aprovechamiento especial del dominio público en un régimen contractual-voluntario.

Según refiere la doctrina especializada, y como necesaria consecuencia de la definición legal transcrita, las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la

realización de actividades en régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos cuando concurren, al menos tres circunstancias:

- 1) Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados que deben satisfacerlas;
- 2) Que dichos servicios no puedan prestarse o realizarse por el sector privado, por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad, o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.
- 3) Que su producto se reinvertirá en la prestación del propio servicio

La determinación del régimen jurídico-doctrinal de las tasas como instituto jurídico tributario, no ha estado exento de dificultades y problemas a nivel doctrinal, especialmente acrecentados por involucrar nociones económicas y jurídicas, llegándose incluso a postular con cierta tenacidad, por parte de un pequeño sector de la doctrina, la tendencia a sustraerlas al principio de legalidad tributaria; lo cual, al menos en nuestro medio, es sumamente cuestionable.

En el tanto en las tasas aparece la nota típica de coactividad propia del tributo, estimamos que las exigencias propias del principio constitucional de legalidad para su creación y aplicación (determinación de sus elementos cuantitativos), les son inmanentes.

Como primer acercamiento al tema, debemos indicar que ya en el dictamen C-196-2001 de 12 de julio de 2001 habíamos señalado que en materia tributaria, la reserva de ley hay que entenderla en forma relativa, referida especialmente a los criterios y principios con arreglo a los cuales se ha de regir la creación "*ex novo*" de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o sustanciales, configuradores del mismo (*hecho generador, base imponible y sujeto pasivo*) que pertenecen siempre al plano de la ley, a efecto de garantizar la seguridad o certeza jurídica de los contribuyentes, y que no pueden establecerse por normas de rango secundario, como serían los reglamentos ejecutivos. (*Sobre el principio constitucional de legalidad tributaria o de la reserva de ley en la materia, la jurisprudencia de la Sala Constitucional es abundante: entre otras, las resoluciones 121-89, 568-90, 718-90, 1260-90 y 1262-90*). Esto es lo que se conoce en doctrina como Derecho tributario material (*SAINZ DE BUJANDA, op cit. pág. 193*).

Sin lugar a dudas, nuestro ordenamiento jurídico adopta abiertamente esa postura sobre el nacimiento "*ex lege*" de la obligación tributaria (*Artículos 121, inciso 13 y 124 de la Constitución Política*), así como de la reserva de ley en la normación de los elementos esenciales del tributo (*Artículo 5º inciso a) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como los numerales 19 y 124 de la Ley General de la Administración Pública*).

Si bien lo anterior supone que en determinadas materias existan algunos aspectos primarios o sustanciales que deben ser regidos por normas de rango legal, bajo la flexibilización aludida de la reserva legal tributaria, no se excluye la concurrencia de otras normas secundarias que puedan disciplinar aspectos accesorios o menos trascendentes de esa materia. Es lo que se conoce en doctrina como Derecho formal, que regula especialmente la gestión tributaria, es decir, el procedimiento de liquidación y recaudación de los tributos, que sí puede ser regulado por normas infralegales (*Véase al respecto, SAINZ DE BUJANDA, op. cit. pág. 288*).

Como reseñamos, conforme lo establece el inciso a) del numeral 5º del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es materia privativa o reservada a la ley *-formal y material-*: la creación, modificación o supresión de tributos; la definición del hecho generador de la relación tributaria; el establecimiento de las tarifas de los tributos y de sus bases de cálculo, así como la indicación del sujeto pasivo.

Y con respecto de las tasas aquél artículo 5º, puntualmente dispone: “(...) 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”. Con ello lo que se busca, obviamente, es flexibilizar legal y económicamente la utilización de este instrumento de financiación pública; esto por la persistencia tenaz de un sector de la doctrina que resiste y se ha opuesto a que sea efectivamente la ley, y no otra fuente normativa, la que rijan la determinación del monto de las tasas; lo cual resulta jurídicamente razonable, especialmente cuando la ley ha prefijado las bases de cálculo de aquel tributo. Situación que evidencia incluso que la reserva legal en materia tributaria no es absoluta sino relativa -como explicamos-, de forma tal que, si bien excluye la posibilidad de una remisión en blanco al reglamento, es viable que en la medida que la ley regule los elementos esenciales del tributo, aquél pueda ser empleado para su posterior desarrollo y complemento.

Distinto es cuando la ley ha sido del todo omisa en la determinación cuantitativa de la deuda tributaria, ya sea porque no fijó una cantidad o cuota tributaria fija, o porque no estableció siquiera los elementos cuantitativos con arreglo a los cuales ha de calcularse la cuota en cada caso (cuota tributaria variable); permitir en esas circunstancias que una normativa infralegal sea la que regule la cuantificación de la obligación tributaria, a nuestro criterio conculcaría flagrantemente el principio de legalidad tributaria, plenamente acogido en nuestro medio incluso por la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional.

Como bien lo señala SAINZ DE BUJANDA: “El principio de legalidad impera en la vida del tributo cuando el establecimiento de éste -cualquiera que sea su especie- y la regulación de sus elementos esenciales -es decir, los que permiten conocer el nacimiento y la cuantía de la deuda tributaria- se determinan en la ley, o dicho en otros términos, se determinan por la ley. Es esta última la fuente normativa a la que hemos de acudir para que la existencia del tributo y los elementos constitutivos antes aludidos puedan ser conocidos. Cualquier rodeo que se dé para que eso no ocurra, esto es, para que el tributo se establezca por disposiciones emanadas de la Administración y no del poder legislativo, equivaldría a la conculcación del principio de legalidad.”

Por su parte, la Sala Constitucional, siendo consecuente tanto con el ordenamiento jurídico nacional, como con la doctrina especializada, ha reconocido la relatividad del principio de legalidad tributaria, dejando claro, eso sí, que es posible la delegación relativa en dicha materia, en la medida que ésta no recaiga en los elementos constitutivos de la obligación tributaria (sujetos, objeto de la obligación, causa e importe del tributo), sobre la cual la reserva es absoluta (*nullum tributum sine lege*)

“(…) II.- Normativa cuestionada. El objeto de esta acción lo constituyen los decretos ejecutivos número 19449-H del doce de noviembre de mil novecientos noventa y 20950-H del veinticuatro de diciembre de mil novecientos noventa y uno. La impugnación se dirige concretamente contra la inclusión de las microbuses dentro de las mercancías afectas al pago del Impuesto Selectivo de Consumo.

III.- Inexistencia de violación al principio de reserva de ley en materia tributaria. El tema planteado por el accionante fue objeto de pronunciamiento por parte de este Tribunal, al resolver una acción de inconstitucionalidad planteada contra el decreto ejecutivo número 19449-H de doce de noviembre de mil novecientos noventa. En ese asunto, el accionante reclamaba que con base en ese decreto, se le había cobrado el Impuesto Selectivo de Consumo en la importación de un vehículo tipo microbús, cuando lo cierto era que la misma Ley en sus anexos, había excluido esa partida. La Sala resolvió al respecto lo siguiente:

" (...) Tal disposición se impugna - como se dijo -, por estimarse que al establecer la Constitución

*Política un principio de reserva legal absoluto en materia impositiva, el legislador no podía delegar válidamente en el Poder Ejecutivo, el establecimiento de un elemento que como la tarifa, resulta esencial. En relación con el denominado "poder tributario" y la flexibilidad establecida en esa norma, ha dicho esta Sala:*

*«La doctrina más importante en la materia, en forma generalizada, ha señalado que el "PODER TRIBUTARIO" - potestad tributaria, potestad impositiva, poder de imposición, entre otros - consiste en "...la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones) ...", con otras palabras, "...el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de personas, la obligación de pagar un tributo...". Paralelamente al "PODER TRIBUTARIO", se reconoce, también, la facultad de ejercitarlo en el plano material, a lo cual se denomina la "COMPETENCIA TRIBUTARIA", de modo tal que ambas potestades pueden coincidir, pero no de manera obligatoria, pues se manifiestan en esferas diferentes, de modo que puede haber órganos dotados de competencia tributaria y carentes de poder tributario. El poder de gravar, como se apuntó, es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido; mas el poder de hacerlo efectivo, en el plano material, puede transferirse y otorgarse a entes paraestatales o privados. Las diferencias entre ambos conceptos han sido puestas de manifiesto, en nuestro medio, al establecerse la separación entre el sujeto activo de la potestad tributaria y el sujeto activo de la obligación del tributo. De lo anteriormente expuesto se concluye, que lo que puede transferirse, según vimos, es la llamada competencia tributaria, o sea, el derecho a hacer efectiva la prestación.*

*II.- Nuestra jurisprudencia, en forma atinada, ha reconocido, habida cuenta de determinadas circunstancias, la posibilidad de que opere - dentro de ciertos límites razonables - una "delegación relativa" de dichas facultades, siempre y cuando, se señalen en la ley los márgenes del tributo respectivo, pues de lo contrario, estaríamos en presencia de una "delegación absoluta" de tales facultades, proceder que carece, como se expuso, de validez constitucional. Sobre el tema ha indicado la Corte Suprema de Justicia, en ejercicio de su antigua función contralora de la constitucionalidad de las normas:*

*"Las alegaciones del recurrente, en este caso, se dirigen a demostrar que la autorización de tarifas variables, aun dentro de ciertos límites, infringe el principio de legalidad en materia tributaria (...) No lo cree así esta Corte, y por el contrario, considera que no hay delegación ni se infringe el principio de reserva legal cuando la Asamblea determina los límites de la tarifa impositiva, pues lo que interesa es que la ley establezca las bases estructurales del impuesto y señale las pautas que debe seguir el Poder Ejecutivo.(...)"*

*El artículo 11 de la Ley de Reforma Tributaria, N° 4961 de 10 de marzo de 1972, señala un máximo del cincuenta por ciento sobre el valor imponible, de manera que el Poder Ejecutivo, al fijar el impuesto selectivo de consumo en las listas de mercaderías a que se refiere el artículo 4°, tiene que someterse forzosamente al límite establecido por el legislador, sin que la citada regla pueda estimarse inconstitucional por el solo hecho de autorizar una tarifa variable o de carácter elástico, pues en ello no hay delegación de la potestad tributaria que le compete a la Asamblea Legislativa sino una mera consecuencia de la índole del impuesto, de la diversidad de mercaderías gravadas y de la serie de factores variables que obligan a modificar las tasas o a incluir nuevas mercaderías o sucedáneas de otras. (...) De modo que la propia Ley es la que establece la cuantía del gravamen, por el sistema de señalar un máximo, quedando a cargo del Poder Ejecutivo la facultad de fijar el impuesto en un porcentaje menor, no de una manera antojadiza o arbitraria, sino*

*con miras a lograr que se cumplan los fines que la ley persigue." (Corte Plena, ses. ext. 21-11-73).» (Sentencia número 0730-95 de las quince horas del tres de febrero de este año).-*

*La Sala reitera esos pronunciamientos, y por ello, habiéndose resuelto en favor de la reserva legal "relativa", el problema planteado por el accionante en cuanto al poder tributario establecido en el artículo 121 inciso 13) constitucional, no puede estimarse que el artículo 12 de la Ley de Consolidación del Impuesto Selectivo de Consumo delegue inconstitucionalmente en el Poder Ejecutivo, el ejercicio de funciones que le son propias, razón por la que debe desestimarse desde ahora, este extremo de la acción.(.....)"- (Resolución N° 2001-8271 de las 08:59 horas del 17 de agosto de 2001. Y en sentido similar pueden consultarse las resoluciones N° 121-89, N° 568-90, N° 718-90, N° 1260-90, N° 1262-90, N° 4787-93, N° 4949-94, N° 2947-94, N° 739-95, N° 2134-95, N° 687-96 y N° 2004-5016. De igual forma pueden verse las resoluciones N° 2000-243 de las 15:45 horas del 30 de agosto de 2000, Sección Primera y la N° 2002-347 de las 10:45 horas del 04 de octubre de 2002, Sección Segunda, ambas del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, así como los dictámenes C-008-1999 y C-196-2001, al igual que la opinión jurídica OJ-084-2004).*

Queda claro entonces que la reserva de ley en estudio debe entenderse en forma relativa, circunscrita a los criterios y principios con arreglo a los cuales se ha de regir la creación de un tributo, al igual que la determinación de los elementos esenciales que lo configuran, por demás privativos de la ley (*hecho generador, base imponible y sujeto pasivo*).

**En definitiva, deben ser normas contenidas en textos con rango de ley las que dispongan la creación o establecimiento del tributo, así como la determinación y configuración de sus elementos esenciales. Incluso consideramos que el principio de legalidad en esta materia reclama la inexorable presencia de una ley concreta y singular para cada tributo o grupo de ellos, pues conforme al mandato constitucional (art. 121. 13) los tributos han de ser establecidos mediante ley, y en perfecta armonía con ese mandato, en el artículo 7° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al establecer los principios generales sobre las normas tributarias, dispone que: “En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia (...)”.**

IV.- El artículo 162 de la Ley N° 8204 de 26 de diciembre de 2001. Naturaleza jurídica del cobro y su relación con el principio de legalidad tributaria.

El problema fundamental que se debe resolver, en primer término, es si se está ante una tasa, como categoría tributaria.

De conformidad con lo previsto por el ordinal 162 de la ley N° 8204:

*“Facultase al Instituto Costarricense sobre Drogas para que otorgue certificaciones, licencias y registros de operadores de precursores y químicos esenciales, mediante el cobro de las tasas previamente fijadas por el Consejo Directivo.”*

Como puede inferirse sin mayor dificultad, la norma citada faculta a la Administración, y en concreto, al Instituto Costarricense sobre Drogas, no sólo para que otorgue certificaciones, licencias y registros de operadores de precursores y químicos esenciales, sino que también la autoriza a fijar el monto de lo que ha de ser pagado por dichos servicios administrativos, y en cuanto ella haga aquella determinación cuantitativa, también es claro que el administrado que requiera los servicios en cuestión estará inexorablemente obligado pagar la suma así establecida.

Se trata entonces de un cobro por emitir certificaciones y licencias, y llevar además registros de operadores de precursores y químicos esenciales, es decir, de servicios administrativos inherentes al Estado, propios de la función reguladora de la Administración, que constituye una típica potestad de

imperio que, incluido su ejercicio, resulta ser irrenunciable e imprescriptible y mucho menos transferible a personas privadas (art. 66 de la Ley General de la Administración Pública).

Casualmente esa característica de servicio inherente al Estado ubica el cobro en estudio en el concepto de “tasa”, por cuanto como ya se mencionó, se está ante una actividad estatal -*servicio administrativo*- que se refiere directamente a la persona física o jurídica que está obligada a obtener certificaciones y licencias (permisos) del Instituto Costarricense sobre Drogas.

En este punto, conviene hacer mención del dictamen C-008-1999 de 11 de enero de 1999, que en un caso muy similar al presente, al respecto indicó:

*“Un aspecto que debe aclararse es que no se requiere que la actividad del Estado le reporte un beneficio directo al contribuyente, sino simplemente que ésta se refiera a él. O sea, podría alegarse que en realidad el contribuyente no está recibiendo ningún servicio de la administración, y que se trata de un trámite al que está obligado por ley. Sin embargo, el concepto de contraprestación que integra el de tasa abarca también la actividad que el Estado despliega directa y específicamente referida al contribuyente, independientemente del beneficio directo que éste obtenga.*

*En este sentido, el Dr. Adrián Torrealba Navas explica lo siguiente:*

*"Cabe precisar si el servicio o actividad debe necesariamente reportarle un beneficio al contribuyente. En ese sentido, ha de subrayarse que lo importante no es tanto que el contribuyente se beneficie cuanto que el servicio se refiera a él. Al respecto es clara la definición de tasa de la Ley General Tributaria española, que la identifica como tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos. En ese sentido, la doctrina ha apuntado que lo importante es que el costo implícito en la prestación de un servicio sea provocado por un individuo concreto". A, TORREALBA NAVAS, Derecho Tributario: Introducción. Nota Técnica (texto mimeografiado), p. 16.*

Así las cosas, se estima que el cobro del artículo 162 de la Ley N° 8204 es una “tasa”, y por ende, una categoría tributaria. De manera que corresponde analizar las implicaciones que tiene dicho carácter tributario frente al principio de legalidad.

Como se indicó, en el tanto en las tasas aparece la nota típica de coactividad propia del tributo, las exigencias propias del principio constitucional de legalidad para su creación y aplicación (determinación de sus elementos cuantitativos), les son plenamente aplicables.

Según explicamos, con base en aquél principio constitucional la Ley debe establecer los elementos materiales, estructurales o constitutivos de la obligación tributaria (*hecho generador, base imponible y sujeto pasivo*); lo cual no excluye la concurrencia de otras normas secundarias que puedan disciplinar aspectos accesorios o menos trascendentes de esa materia, referidos especialmente a la gestión tributaria, es decir, al procedimiento de liquidación y recaudación de los tributos, que sí puede ser regulado por normas infralegales.

Ahora bien, si analizamos con detenimiento el texto del artículo 162 de la Ley N° 8204, podemos fácilmente concluir que no obstante que con dicha disposición se pretendió que el Consejo Directivo del Instituto Costarricense sobre Drogas (ICD), estableciera el importe de la “tasa” a cobrar con motivo del otorgamiento de certificaciones y licencias de operadores de precursores y químicos esenciales al igual que por el registro de éstos, lo cierto es que en dicho numeral ni en ninguno otro que conforma el citado cuerpo legal, se estableció un monto específico por aquél concepto, ni mucho

menos se previeron las bases o parámetros de cálculo para fijar o establecer una cuota tributaria variable; aspecto que se omitió en el caso de la Ley de comentario, y con base en los cuales la Administración pudo haber estado legitimada para fijar su monto.

Por la omisión aludida, y en la medida en que la Administración cuenta con plena libertad para actuar en la fijación de la obligación tributaria, la normativa en examen a todas luces contraviene aquel principio de reserva legal tributaria.

Lo anterior se advirtió incluso durante el correspondiente trámite legislativo (*expediente N° 13904, compuesto de 10 tomos*), que culminó con la aprobación de la Ley N° 8204; cuando en la II Parte del Informe rendido por el Departamento de Servicios Técnicos de la Asamblea Legislativa (*folios N° 585-586*), se puntualizó lo siguiente:

*“... Con este artículo, se propone que el Instituto cobre una tasa por otorgar certificaciones, licencias y registros. Tasa que será establecida por el Consejo del mismo.*

*En varias ocasiones, la Sala Constitucional se ha pronunciado en el sentido de que las tasas son tributos que sólo la Asamblea Legislativa tiene la potestad de establecer.*

*“El principio de reserva de ley en materia tributaria resulta de lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, a cuyo tenor corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa “establecer los impuestos y contribuciones nacionales”, atribución que, con arreglo al artículo 9° ibídem, no podría la Asamblea delegar en el Poder Ejecutivo, al que tampoco sería lícito invadir la esfera del legislador en ejercicio de las facultades reglamentarias que le otorga el artículo 140 inciso 3) de la misma Constitución.... Establecer significa “instituir”, y también “ordenar, mandar, decretar”, de acuerdo con el Diccionario de la Lengua (...) Establecer un impuesto es, por lo tanto, ordenar o decretar una cierta carga tributaria; o sea, dicho con más amplitud, crear el tributo y determinar “los objetos imponibles, las tasas y los tipos”.*

*En virtud de lo anterior, debe precisarse a qué se refiere el establecimiento de esta “tasa”, por medio del Consejo del Instituto, pues de tratarse de un tributo, la redacción actual transgrede el principio de potestad tributaria legal.”*

Sin embargo, a pesar de que la Comisión Permanente Especial de Narcotráfico -a cuyo cargo estaba el estudio del proyecto- tomó el acuerdo de tener el citado informe como base de discusión (*folio N° 773*), no existe en actas ninguna deliberación al respecto, ni se aprovechó para aclarar el punto la consulta que se hizo a la Sala Constitucional (*tomo N° 8, folios N° 2378-2405, evacuada por resolución N° 2001-12420 de 09:21 horas del 07 de diciembre de 2001 - tomo N° 9, folios N° 2560-2595 -*), de forma tal que el texto de dicho ordinal se mantuvo en esencia incólume hasta su aprobación en segundo debate, durante la sesión N° 109 del 17 de diciembre de 2001.

Lamentablemente es preciso advertir que la omisión legal acusada no es legítimamente subsanable por parte de la Administración sin perjuicio del principio de reserva de ley. En consecuencia, si la Junta Directiva del ICD fijara el monto de la tasa y lo cobra, se produciría una flagrante violación al referido principio constitucional y al artículo 5 del Código Tributario, que podría ser incluso legítimamente acusada en la jurisdicción constitucional, con el efecto subsecuente.

Tal y como se ha advertido en otras situaciones similares, bajo una interpretación conforme al ordenamiento constitucional, que obliga al debido respeto del principio de reserva de ley en materia tributaria, el artículo 162 de la Ley N° 8204 deviene en la práctica inaplicable.

## V.- Conclusiones:

1. La “tasa” prevista en el artículo 162 de la ley N° 8204 de 26 de diciembre de 2001, es de indudable naturaleza tributaria, y por ende, se encuentra sujeta al principio constitucional de reserva de ley que impera en dicha materia.
2. De conformidad con los alcances del citado principio, la no fijación en la ley de uno de los elementos esenciales del tributo en comentario (cuantía, base de cálculo o parámetros para su determinación), comporta un vicio de constitucionalidad, de por sí declarable únicamente por la Sala Constitucional; esto bajo el sistema de control concentrado de constitucionalidad que impera en nuestro país (art. 10 constitucional y Ley de la Jurisdicción Constitucional).
3. Bajo una interpretación conforme al ordenamiento constitucional, que obliga al debido respeto del principio de reserva de ley en materia tributaria, el artículo 162 de la Ley N° 8204 deviene en la práctica inaplicable.
4. En apego al principio de legalidad consagrado en el artículo 11, tanto de la Constitución Política, como de la Ley General de la Administración Pública, y en concordancia con lo preceptuado por el ordinal 129 de la Carta Magna y los numerales 8 del Código Civil y 88 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, en el entendido de que las normas solo pueden ser derogadas, modificadas o abrogadas por los respectivos trámites legislativos, o bien declaradas inconstitucionales y consecuentemente nulas e inaplicables por la Sala Constitucional, lo recomendable en este caso es instar de forma urgente, por parte de la Administración consultante, la correspondiente reforma legal ante la Asamblea Legislativa.

Sin otro particular,

**MSc. Luis Guillermo Bonilla Herrera**  
**PROCURADOR**

**Licda. Ana Lorena Pérez Mora**  
**Abogada de Procuraduría**

LGBH/alpm/gvv

- 1) SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Lecciones de Derecho Financiero”. Décima Edición. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección Publicaciones, Madrid, 1993, págs. 171 y ss.
- 2) En materia tributaria, la doctrina es conteste en afirmar que en un Estado Constitucional, ésta se encuentra indefectiblemente sujeta al principio de reserva de ley, que como garantía del derecho de propiedad y el de libertad individual se instaura primariamente a nivel constitucional. Es un principio que ni el Legislador ni la Administración pueden desatender y denota que los tributos - *dentro de los cuales encontramos las tasas* -, comportan una obligación *ex lege* de Derecho Público, o sea, una obligación que solo puede ser establecida a través de la ley, por ser el instrumento que conlleva mayor publicidad, representatividad y responsabilidad del legislador frente a sus electores. Entre otros muchos pueden consultarse: Pérez de Ayala, José Luis. “Curso de Derecho Tributario”. Tomo I. Editoriales de Derecho Reunidas, S.A. Madrid. 1975; Abad Fernández, Mariano y otros. “Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español”. Monografías jurídico - fiscales. Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons. Madrid. 1991; Sainz de Bujanda, Fernando. “Lecciones de Derecho Financiero”. Décima Edición. Universidad Complutense - Facultad de

Derecho. Madrid. 1993 y Enciclopedia Jurídica Básica. Tomo IV. Editorial Civitas. Primera Edición. España. 1995.

3) En la sentencia dictada por el Tribunal Constitucional de España el 04 de febrero de 1983 - citada por Sainz de Bujanda en la página 102 de obra en mención -, al respecto se indica: “*como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria*”.

4) SAINZ DE BUJANDA, op. cit. pág. 187.

5) La sugerencia se justifica aún más teniendo en consideración, por ejemplo, el caso de las tasas municipales, que por el régimen jurídico (constitucional y legal) aplicable, hace que tenga sus particularidades. Tanto así que la propia jurisprudencia de la Sala Constitucional, a partir de una legislación específica, como lo es el Código Municipal (artículo 74), determinó en esencia y como excepción a lo precedentemente expuesto sobre el principio de legalidad tributaria, que para el caso de las corporaciones municipales los impuestos deben ser aprobados por la Asamblea Legislativa a propuesta de éstas, a quienes corresponde la fijación de las tasas y precios públicos, bajo el entendido de que deberán someterlas luego a la aprobación del respectivo ente regulador. Véase al respecto la resolución N° 10134-99 de las 11:00 horas del 23 de diciembre de 1999, así como las N°s 2001-1613 y 2001-1614 de las 14:54 horas y de las 14:55 horas, ambas del 27 de febrero de 2001. En ese sentido se aclara la cita número 2 de pie de página contenida en la OJ-159-2005 de 7 de octubre de 2005.

6) “*Artículo 163.- El Instituto queda facultado para otorgar certificaciones, licencias y registros de operadores de precursores, mediante el cobro de las tasas previamente establecidas por el Consejo Directivo.*” (proyecto publicado en la Gaceta N° 86 del 05 de mayo de 2000).

## **PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA:**

7) Dictamen C-008-1999 op. cit.

Dictamen : 008 del 11/01/1999  
( RECONSIDERADO PARCIALMENTE )

Resumen  
C-008-1999

**TRIBUTOS. TASAS. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. TÁRIFA PÚBLICA. CONTRIBUCIÓN. INVU.**

Por dictamen N. C-008-99 de 11 de enero de 1999, la Dra. Magda Inés Rojas Chaves, Procuradora Asesora y el Bachiller Carlos Arguedas Vargas, dan respuesta a la consulta formulada por el Presidente Ejecutivo del Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo en relación con los alcances del artículo 70 bis de la Ley de Planificación Urbana, reformado por la Ley Orgánica del Ambiente.

Se dictamina que al disponer que las personas que requieran permisos o autorizaciones del INVU en materia de urbanismo, contribuirán económicamente al pago de esos servicios, la ley está: a) estableciendo un tributo. En consecuencia, existe el deber de contribuir, por

lo que los usuarios no pueden voluntariamente decidir si pagan o no. B) Esa contribución constituye una tasa. No puede estimarse que se está en presencia de un precio público, porque la contribución es obligatoria y ante todo porque está referida a servicios inherentes al Estado. La función de regulación es de naturaleza pública y no puede ser delegada en particulares por tratarse de una potestad de imperio. Característica que, conforme al artículo 4 del Código Tributario, ubica la contribución como una tasa. La prestación a que se refiere dicho artículo no se refiere necesariamente a un beneficio para el usuario, sino que indica el establecimiento de una determinada relación entre la Administración y el contribuyente, en la cual la primera actúa refiriéndose, afectando o beneficiando al usuario. C) No obstante, la disposición legal no satisface el principio de reserva de ley, ya que no establece el monto de la tasa ni las bases de cálculo que permitirían a la Administración fijar la tarifa. Se estima que, conforme al principio de reserva de ley, la Administración no puede subsanar ese vacío, por lo que el artículo 70 no puede ser puesto en ejecución por el INVU.

## **PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA:**

Opinión Jurídica : 084 - J del 16/08/2000

OJ- 084-2000

San José, 16 de agosto de 2000

Señor

Alex Sibaja Granados

Jefe de Fracción del

Partido Liberación Nacional

Asamblea Legislativa

S. O.

Estimado señor Diputado:

Con la aprobación del señor Procurador General de la República, me es grato referirme a su oficio JFPLN-210 del veintiséis de junio de este año, recibido en mi despacho el día cuatro de julio del mismo año, y en la cual solicita el criterio de la Procuraduría General de la República en relación con el acuerdo tomado en la Sesión número AJDIO 387-99 de 24 de noviembre de 1999 por la Junta Directiva del Instituto Costarricense de Pesca y Acuicultura (INCOPECA), mediante el cual, en el artículo 1, ítem 61, se estableció un tributo de un colón con cincuenta céntimos por cada litro de combustible que INCOPECA autorice a los pescadores comprar a precio de costo a la Refinadora Costarricense de Petróleo (RECOPE).

Conviene aclarar que el criterio que aquí se emite es una mera opinión jurídica de la Procuraduría General de la República, por lo que no es vinculante para la Asamblea Legislativa, el INCOPECA ni RECOPE. Como tal, es una colaboración en la importante labor que desempeñan los diputados.

### **Objeto de la consulta.**

Esta consulta tiene por objeto determinar si el acuerdo AJDIP/ 387-99 adoptado por la Junta Directiva de INCOPECA a las once horas treinta minutos del veinticuatro de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, es violatorio del principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria establecido en el artículo 121, inciso 13 de la Constitución. Lo anterior, por cuanto, en dicho acuerdo se dispuso el cobro de un colón con cincuenta céntimos por litro de combustible, que corresponde al rubro número 61 de la tabla de tarifas aprobada en el artículo primero del acuerdo citado.

### **Normativa relacionada.**

En consonancia con el objeto de esta consulta, es de interés lo establecido en el artículo 121, inciso 13) de la Constitución Política; 4 y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; y 17, inciso k), 36 y 45 de la Ley de Creación de INCOPECA, número 7384.

Establece el artículo 121, inciso 13) constitucional:

"ARTÍCULO 121.- Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: (...)

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

Por su parte, los artículos 4 y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establecen:

"ARTÍCULO 4º.- 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 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 5º.- 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 la 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."

Y, finalmente, los artículos 17, inciso K), 36 y 45 de la Ley número 7384 de dieciséis de marzo de mil novecientos noventa y cuatro, señalan:

"ARTÍCULO 17.- La Junta Directiva del Instituto tendrá las siguientes atribuciones:

(....)

k) Establecer los montos por cobrar por la venta de bienes y servicios que preste y genere el Instituto."

"ARTÍCULO 36.- Para cubrir los gastos que demande la ejecución de esta Ley, INCOPECA contará con los siguientes recursos:

- a) Las partidas que anualmente se asignarán para esa finalidad en los presupuestos ordinarios y extraordinarios de la República.
- b) Las contribuciones y subvenciones que reciba de otras instituciones, personas físicas y jurídicas, así como de leyes especiales.
- c) Los ingresos que reciba por concepto de multas y comisos, previstos en la legislación sobre pesca y acuicultura, así como lo dispuesto en la Ley No.190 del 28 de setiembre de 1948 y su Reglamento.
- ch) Las contribuciones que reciba de instituciones, organismos nacionales e internacionales o de gobiernos de otros países.
- d) Los ingresos por el otorgamiento de licencias y concesiones.
- e) El producto de los impuestos y contribuciones contemplados en la presente Ley, o que se establezcan en el futuro, para dar contenido financiero a los programas de desarrollo pesquero.

- f) Los ingresos que recibe el Ministerio de Agricultura y Ganadería por medio de la ley No. 6267 del 11 de agosto de 1978.
- g) Las donaciones que reciba de otras instituciones o de personas públicas o privadas.
- h) El producto de los empréstitos internos y externos que se contraten para los mismos propósitos.
- i) Los fondos y demás bienes pertenecientes al Instituto.
- j) El producto de sus utilidades netas.
- k) Las sumas que se recauden por concepto de ventas."

"ARTÍCULO 45.- El sector pesquero adquirirá de RECOPE el combustible (gasolina y diesel), para la actividad de pesca no deportiva a un precio competitivo con el precio internacional, basado en el costo promedio de importación del mes anterior y considerando el costo C.I.F. refinería, así como los costos de distribución por oleoducto y distribución en planteles, de tal forma que el precio sea F.O.B. Plantel.

Ese precio será fijado por el Servicio Nacional de Electricidad; al cual deberá solicitarlo previamente RECOPE, según lo dispuesto en la Ley No. 6588 del 30 de julio de 1981, o el Instituto.

El Instituto se encargará de la administración y el control del uso eficiente del combustible, destinado a la actividad pesquera no deportiva."

Jurisprudencia constitucional.

Para una adecuada respuesta a lo consultado, conviene tener presente lo que la jurisprudencia constitucional ha señalado en relación con el principio de reserva de ley en materia tributaria, y en relación con la distinción entre "tasa", "tarifa" y "precio público".

En relación con el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, la doctrina de Sala Constitucional queda reflejada adecuadamente en lo dicho en la sentencia número 1830-99 de diez de marzo de mil novecientos noventa y nueve, en la cual la Sala reiteró lo dicho en sentencias anteriores de la siguiente forma:

"V. Infracción del principio de reserva legal en materia tributaria: En varias oportunidades la Sala ha reconocido el carácter constitucional del principio de legalidad en materia tributaria, y lo ha definido como aquel que garantiza que la creación, modificación o supresión de tributos, cargas o exacciones, la definición del hecho generador de la relación tributaria, así como el otorgamiento de exenciones o beneficios, solo puede disponerse en una ley. En ese sentido se tiene:

"...el artículo 121 inciso 13) de la Constitución, establece una reserva legal expresa en materia tributaria, lo cual se refuerza con la disposición contenida en el numeral 124 de la Ley General de la Administración Pública de que por vía de decreto no se pueden crear multas, cargas ni exacciones..." (sentencia No.425-91 de las quince horas doce minutos del 20 de febrero de 1991)

"Señala el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política que es atribución de la Asamblea Legislativa "Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales." La presente "Reserva de Ley", es desarrollada por el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual en términos generales estipula que sólo la Ley puede crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; otorgar exenciones, reducciones o beneficios, establecer privilegios, etcétera..." (sentencia No.121 de las 11:00 horas del 23 de noviembre 1989)"

En relación con la distinción entre impuesto, tasa y contribución especial, como los tres tipos de tributos que regula nuestro Derecho positivo, la Sala Constitucional señaló en sentencia número 10.134-99 de veintitrés de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, lo siguiente:

"VI.- DEL COBRO POR LA PRESTACION DEL SERVICIO DE LA POLICÍA MUNICIPAL, COMO FUE ACORDADO.- La doctrina jurídica costarricense ha seguido, tradicionalmente, las posiciones más generalizadas en torno a la definición del concepto de tributo y a su clasificación tripartita (impuestos, tasas y contribuciones especiales). En sentido genérico, se ha considerado, desde la óptica de la doctrina del Derecho financiero, que 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 legislación nacional siguió el modelo de Código Tributario para América Latina y en el Artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario), se basó en el concepto clásico para expresar que los "tributos son 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". Luego, definió las tres modalidades posibles del tributo, de la siguiente manera:

"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 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."

También se afirma por la doctrina del Derecho financiero, que "La actuación de la Administración, dirigida a proporcionar un beneficio, una utilidad, una ventaja a un particular o simplemente la actuación dirigida a él particularmente, considerado aisladamente, constituye el hecho imponible de la tasa...La actuación de la Administración, dirigida a proporcionar una ventaja a toda la comunidad, pero que indudablemente proporciona un beneficio mayor y medible a ciertos sujetos, constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales...En el impuesto el hecho imponible se desliga de cualquier actuación administrativa."

En esa misma sentencia, y específicamente en relación con la tasa, señaló nuestro Tribunal Constitucional:

"Se impone, en consecuencia, la necesidad de establecer el marco jurídico de referencia para las tasas y los precios públicos. Calificada doctrina del Derecho financiero habla de tasa cuando la Administración trata de satisfacer una necesidad colectiva, por medio de una actividad que despliega en prestaciones individualizadas, dirigidas a sujetos determinados y que deben ser pagadas por éstos. La actividad la realiza la Administración por la utilización del dominio público o por otros medios que afecte o beneficie, de modo particular al sujeto pasivo. El hecho imponible consiste en la prestación de los servicios, sea por requerirlo así el sujeto o por la recepción obligatoria del mismo, como por ejemplo en el caso de la recolección de basura, en que se puede o no requerir del servicio, pero siempre se está obligado a pagarlo; y por otro lado, la Administración debe estar habilitada, por ley, para prestar el servicio y cobrar por él."

Señalando más adelante en esa misma sentencia lo que sigue:

"Con fundamento en lo anterior la Sala concluye, de conformidad con su propia jurisprudencia, que el régimen jurídico de las tasas, exige de una norma legal habilitante para autorizar la prestación del servicio y para crear la tasa como categoría tributaria, de tal forma que la determinación del monto de la obligación (la tarifa), sea elaborada por la propia Administración, que la debe someter a la respectiva aprobación del ente regulador,(...)"

Finalmente, conviene transcribir lo dicho por la Sala Constitucional en la sentencia número 3932-96 de treinta y uno de julio de mil novecientos noventa y seis, mediante la cual resolvió la acción de inconstitucionalidad interpuesta contra el artículo 17, inciso h) de la Ley Orgánica de la Junta de Administración Portuaria y de Desarrollo Económico de la Vertiente Atlántica (JAPDEVA), norma que autoriza a su Consejo de Administración a establecer tarifas a cobrar por los servicios públicos que presta la Junta, por cuanto en dicha sentencia está implícita una distinción entre tasa y precio público. Señaló la Sala en la sentencia citada:

"SEGUNDO. La Constitución Política señala como atribución exclusiva de la Asamblea Legislativa, establecer los impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales (inciso 13 del artículo 121 constitucional). Para resolver esta acción es necesario entonces determinar la naturaleza jurídica de las tarifas portuarias y ferrocarrileras establecidas por JAPDEVA, pues si no pudiera calificárselas de figuras tributarias, el reproche de inconstitucionalidad que el accionante les endilga no tendría fundamento. Y, en efecto, por su parte, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios considera tributos a los a) impuestos, b) tasas y c) contribuciones especiales (artículo 4, párrafo primero).

a) El caso que nos ocupa obviamente no es un impuesto, pues por tal se entiende "el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente" (ibídem, párrafo segundo). El pago de los servicios portuarias y ferroviarios brindados por JAPDEVA está sujeto a que el administrado utilice dichos servicios, no es exigido con independencia de toda actividad estatal a él relativa.

b) No es una tasa, ya que por ésta se entiende "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" (ibídem, párrafo tercero). En el considerando siguiente se analizará este aspecto, medular para la resolución de esta acción.

c) Por último, obviamente, no es una contribución especial, ya que ésta es definida como 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" (ibídem, párrafo, cuarto). El supuesto de hecho para el pago de los servicios portuarios y ferroviarios prestados por JAPDEVA consiste en la contraprestación pecuniaria por una actividad técnico administrativa portuaria o ferrocarrilera, no el beneficio que pueda derivar el administrado de que JAPDEVA preste tales servicios.

TERCERO. Tal como aseveran JAPDEVA y la Procuraduría General de la República, los artículos tachados de inconstitucionalidad no autorizan al Consejo de JAPDEVA para establecer tributos, sino para determinar las contraprestaciones pecuniarias que deben cubrir los usuarios de los servicios portuarios y ferroviarios que la Institución presta. 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. Basta que la Asamblea Legislativa apodere al organismo encargado de fijar esos precios públicos. Otra cosa es el abuso que las instituciones estatales pueden cometer cuando fijan tarifas o se amparan a su situación monopólica, supuestos específicos dilucidables con arreglo a trámites de mera legalidad o, llegado el caso, en amparo. Obsérvese igualmente que, para colocarse en la línea de argumentación del accionante al invocar las definiciones legales de "tasa", tampoco el párrafo tercero del artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios permite calificar las tarifas que interesa de tasas. En efecto, "no es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado" (énfasis agregado).

Prestar servicios portuarios y ferroviarios no es inherente al Estado (aunque la titularidad de muelles y ferrocarriles sea de este último, como en nuestra Constitución Política, artículo 121 numeral 14, inciso c), y considerar que esas tarifas deben ser aprobadas por la Asamblea Legislativa, al modo de los tributos, tornaría operativamente imposible que fueran prestadas por instituciones estatales."

### **Jurisprudencia administrativa.**

La Procuraduría General de la República, en su condición de órgano superior consultivo, técnico rídico, de la Administración Pública, y en relación con el tema central de esta consulta, ha señalado lo siguiente:

Respecto de los tres tipos de tributos que contempla nuestra legislación, señaló en Dictamen número C-166-99 de 20 de agosto 1999, lo siguiente:

"En relación con los impuestos, estos consisten en tributos que se exigen al contribuyente, sin que éste reciba un contraprestación, cuyo hecho imponible básicamente es la participación del sujeto pasivo de la obligación tributaria, en actividades de naturaleza económica.

La tasa en cambio, tiene una connotación diferente al impuesto, pues distinto es el presupuesto de hecho que origina la obligación de pagar este tipo de tributo. Así, en tratándose de tasas, el hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades, que de algún modo afecten a los sujetos pasivos, ya sea porque éstos hubiesen solicitado la prestación del servicio o la actuación de la administración, o bien, porque la recepción de esos servicios o actividades administrativas sean de carácter obligatorio para los contribuyentes.

Finalmente, en cuanto a las contribuciones especiales, éstas han sido concebidas por nuestro ordenamiento jurídico y por la doctrina como "aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos." (SAINZ DE BUJANDA Fernando, Lecciones de Derecho Público, 4ªEd., Universidad Complutense, Madrid, 1986, pág. 163)."

En el caso de las tasas y su distinción con los llamados precios públicos, esta Procuraduría señaló en Dictamen C-073-92 de 28 de abril de 1992, lo siguiente:

"En efecto, como dice el señor Fraga, las "taxas" (tasas) son exacciones en dinero que el Estado exige de los contribuyentes en virtud de su poder de imperio, específicamente, de su potestad impositiva que se manifiesta necesariamente a través del mandato legislativo. No obstante ello, siempre ha existido la posibilidad de confundirlas con los precios públicos, que también se fijan o establecen de conformidad con la ley, para constituir lo que se conoce comúnmente como "las tarifas" de algunos servicios públicos que se califican como de no esenciales o inherentes a la naturaleza del Estado o del Poder Público. Debe notarse que la confusión proviene del hecho de que normalmente la remuneración de los servicios públicos propiamente dichos o "Servicio Administrativos", como los llaman algunos autores, se hace mediante el pago de una tasa. El ejemplo clásico de lo anterior lo constituyen las tasas que se pagan por la administración de justicia, mediante timbres o papel timbrado; para obtener el registro de actos o documentos en oficinas públicas; para obtener autorizaciones, licencias, permisos, documentos de identidad o para viajar; por el uso del servicio de correos o comunicaciones, cuando el mismo está en manos de un ente público; para el reconocimiento y legalización de documentos privados o públicos expedidos en el extranjero, etc."

#### **Señalando en ese mismo Dictamen que:**

"Por el contrario, en los servicios públicos llamados "administrativos", propios o inherentes del Estado, el monto de la exacción o tasa que se cobra, no necesariamente cubre el costo del servicio que se presta, siendo que la mayoría de las veces, se encuentra muy debajo de éste; y hasta se llega a afirmar por gran parte de la doctrina que los servicios públicos de esta índole deberían ser absolutamente gratuitos como sucede en nuestro país con la educación primaria, la salud pública o sanidad, la administración de justicia y la expedición de la cédula de identidad, por ejemplo."

Argumentación reiterada, en lo fundamental, en Dictamen número C-185-95 de 25 de agosto, 1995, donde señaló:

"Desde el punto de vista doctrinario, las tasas son aquellos tributos, cuyo hecho imponible constituye la utilización del dominio público o la realización por la administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, pero exigiéndose en todo caso que su solicitud o recepción sea obligatoria para éste, y que no sea susceptible de ser desarrollada por el sector privado.

Por su parte, los precios públicos deben entenderse como aquellas contraprestaciones satisfechas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, así como por la prestación de servicios o realización de actividades administrativas cuando no es obligatoria su solicitud ni su recepción, o cuando sean susceptibles de prestarse por el sector privado, al no implicar ejercicio de autoridad.

Si bien desde el punto de vista conceptual, la tasa aparece muy cercana a la categoría de los precios públicos, dado el carácter de la contraprestación que se le reconoce, para Héctor Villegas ( Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Depalma, Buenos Aires, 1972), la diferencia entre ambos institutos radica, en el hecho, de que la ejecución de actividades inherentes a la soberanía, sólo pueden dar lugar a tasas, y que todas las otras sumas que exija el Estado como contraprestación por la prestación de servicios no inherentes a la soberanía, dan lugar a un precio, que podrá ser un precio público.

Bajo esta concepción, las sumas de dinero que se exigen, por ejemplo, con motivo de servicios postales, telegráficos, telefónicos, de agua corriente y de servicios cloacales, de instrucción pública, de transportes estatizados, son precios públicos, cuya característica principal es que la contraprestación económica, no es fijada por el solo poder de imperio de la administración, sino que se encuentra sujeta más que todo a criterios de tipo económico, pero respetando los principios generales del servicio público aplicables tanto en la prestación directa por parte del Estado, como por el concesionario particular, de suerte, que la fijación de las tarifas procuran más que todo la recuperación del costo del servicio prestado."

Sobre el fondo de lo consultado.

El artículo 1° del acuerdo AJDIP/ 387-99 de la Junta Directiva de INCOPECA, establece una tabla de tarifas que se deben cobrar por la venta de bienes y servicios, dentro de los cuales están incluido el combustible, según lo dispone el rubro 61 de ese numeral.

El punto central a dilucidar es si dicha tarifa corresponde a una tasa o se refiere simplemente a un precio público. Si se trata del quantum de una tasa, estamos frente a un tributo, pero no si se trata del monto de un precio público. La diferencia es importante en el tanto en el primer caso entra en juego el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, con los alcances definidos por la Sala Constitucional en su jurisprudencia; y en el segundo caso basta una autorización legal para prestar el servicio y cobrar por él, pues con ello se satisface el principio de legalidad que rige toda actividad administrativa.

Tómese en cuenta que la reserva de ley en materia tributaria es una manifestación del principio de legalidad que, en relación la potestad tributaria del Estado, va más allá de la simple exigencia de una norma habilitante. Eso es lo que ha señalado la Sala Constitucional las sentencias citadas cuando dijo que el "...principio de legalidad en materia tributaria, (...)

garantiza que la creación, modificación o supresión de tributos, cargas o exacciones, la definición del hecho generador de la relación tributaria, así como el otorgamiento de exenciones o beneficios, solo puede disponerse en una ley.." Sin embargo, tal y como se ha dicho, la existencia de una norma habilitante es suficiente para fijar un precio público.

En relación con la distinción entre tasa y precio público, la doctrina española ha señalado que "...tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo..."(1) . Lo anterior, bajo la condición de que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria del administrado y que no los preste el sector privado o estén reservados al sector público por ley(2). En contraposición, precios públicos "...son contraprestaciones pecuniarias que se satisfacen por la prestación de servicios o por la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados."(3).

(1)QUERALT, Juan Martín, en FERREIRO LAPTA, Juan José; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PÉREZ ROYO, Fernando; et. al., Curso de Derecho Tributario, Marcial Pons, Madrid, 1999, p.823.

(2)Ibid, p. 823.

(3)Ibid, p. 827)

Las consecuencias de la distinción son claras: las tasas son tributos, los precios públicos no lo son. Ambas categorías se refieren a la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público, sólo que, en el caso de las tasas, la prestación del servicio o la realización de actividades en régimen de Derecho público, es el hecho imponible de la obligación tributaria, y en el caso de los precios públicos, la causa de la contraprestación pecuniaria en que consisten aquellos. La distinción, por lo tanto, se centra en el tipo de servicio o actividad y las condiciones y modos en que se presten o ejerzan.

Nuestro Derecho positivo parte de lo anterior. El citado artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en su párrafo tercero, define lo que es una tasa cuando señala que "...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." Ergo, la contraprestación por el pago de servicios no inherentes al Estado es precio público.

La Sala Constitucional ha ratificado esta tesis. En tal sentido, ha señalado la Sala que. "Calificada doctrina del Derecho financiero habla de tasa cuando la Administración trata de satisfacer una necesidad colectiva, por medio de una actividad que despliega en prestaciones individualizadas, dirigidas a sujetos determinados y que deben ser pagadas por éstos. La actividad la realiza la Administración por la utilización del dominio público o por otros medios que afecte o beneficie, de modo particular al sujeto pasivo. El hecho imponible consiste en la prestación de los servicios, sea por requerirlo así el sujeto o por la recepción obligatoria del mismo,(....)" ( Sentencia N° 10.134-99 de 23 de diciembre de 1999).

La tasa se cobra por la utilización del dominio público o la prestación de un servicio por parte de la Administración. Pero más que eso, el servicio debe ser, al tenor de lo que establece el citado artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, inherente al Estado, pues en caso contrario, es decir, si se está frente a un servicio que no puede ser calificado como inherente al Estado, entonces debe hablarse de contraprestación pecuniaria por la prestación del mismo, esto es, de precio público, lo que no constituye un tributo. Esta es la doctrina aplicada por la Sala Constitucional para resolver la alegada inconstitucionalidad de la norma que autoriza a JAPDEVA al cobro de tarifas por los servicios portuarios. Tales tarifas, según criterio de la Sala, no son tributos (tasas) porque los servicios portuarios no son inherentes al Estado (ver sentencia número 3932-96 de 31 de julio de 1996, citada supra).

La Procuraduría General de la República, en su condición de órgano superior consultivo, técnico jurídico, de la Administración Pública, ha sido coincidente con la Sala a la hora de señalar que las tasas se cobran por la utilización del dominio público o la prestación de un servicio público inherente al Estado, los llamados servicios públicos administrativos, según lo dicho en el precitado dictamen C-073-92 de 28 de abril de 1992, o los servicios inherentes a la soberanía". Pero más aún, la Procuraduría ha señalado que si se trata de servicios no inherentes a la soberanía se está frente a una tarifa calificable de precio público. Este último se cobra por la prestación de un servicio susceptible de ser proveído por sujetos de derecho privado y cuya utilización no es obligatoria (ver dictamen C-185-95 de 25 de agosto de 1995, citado supra).

La tasa, en tanto tributo, es manifestación de las potestades de imperio de la Administración, en donde media una relación de naturaleza tributaria cuyo hecho generador consiste en "...la realización por la administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, pero exigiéndose en todo caso que su solicitud o recepción sea obligatoria para éste, y que no sea susceptible de ser desarrollada por el sector privado (ver dictamen C-185-95 de 25 de agosto de 1995, citado supra). La tasa implica obligatoriedad y exclusividad del sector público en la prestación del servicio.

En resumidas cuentas, en las tasas hay de por medio el ejercicio de la potestad tributaria del Estado que define una relación de naturaleza tributaria donde la característica central es la obligatoriedad y la coactividad. Como las tasas se refieren a la prestación de un servicio público, debe tratarse de aquellos inherentes al Estado. Pero, si se trata de servicios públicos no inherentes al Estado, donde no medie la obligatoriedad en su utilización por los sujetos a los cuales va destinado, la tarifa cobrada constituye un precio público que, como tal, no es producto del ejercicio de la potestad tributaria del Estado.

Dicho lo cual, conviene recordar las implicaciones que esta diferencia tiene. En el caso de las tasas, dada su naturaleza tributaria, su creación, modificación o supresión, así como la definición del hecho generador y el otorgamiento de exenciones o beneficios, solo puede ser dispuesto en una ley, al tenor de la doctrina contenida en la jurisprudencia constitucional sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria (artículo 121.13 de la Constitución Política). Ello implica que la tasa la establece la ley, aunque la tarifa, esto es, el quantum, lo puede fijar la Administración, tal y como lo señaló la Sala Constitucional en la ya citada sentencia número 10.134-99 de 23 de diciembre de 1999. En el caso de las tarifas que no correspondan a tasas y que, por lo tanto, puedan ser calificadas de precios públicos entendidos como contraprestaciones por el servicio, basta la norma que autorice la prestación y cobro de dicho servicio, y habilite a la Administración para fijar la tarifa correspondiente.

Ahora bien, en relación con el objeto de esta consulta, es central determinar la naturaleza del servicio que presta INCOPELCA en relación con la venta de combustible. Para ello, es clave lo que dispone el artículo 45, en relación con el 17, k) de la Ley número 7384 de 16 de marzo de 1994.

El artículo 45 de la precitada ley, establece tres reglas: 1) que el sector pesquero –de la pesca no deportiva- podrá adquirir de RECOPE el combustible (gasolina y diesel) a un precio competitivo con el precio internacional; 2) que el precio lo fijará el Servicio Nacional de Electricidad, hoy en día, ARESEP; y 3) que a INCOPELCA corresponde la administración y el control de uso eficiente de dicho combustible. Esto último quiere decir, que esta norma encarga a INCOPELCA prestar un servicio consistente en administrar el combustible que vende RECOPE a los pesqueros nacionales, excluidos aquellos que se dedican a la pesca deportiva. En otras palabras, y según la norma citada, los interesados adquieren el combustible de RECOPE, pero la gestión de esa compraventa la realiza INCOPELCA, en tanto le corresponde administrar el uso eficiente del combustible.

El anterior es un servicio que, claramente, no es inherente al Estado porque al no serlo la venta de combustible, actividad que también realiza el sector privado(4), tampoco lo es la administración del bien objeto de dicha de venta y la gestión de dicha venta. Esta actividad que realiza INCOPELCA es una servicio cuya utilización, no es obligatoria para los pesqueros. La tarifa que, en razón de ello pagan los que adquiere el combustible una contraprestación pecuniaria, un precio (público) que el Instituto cobra por el servicio de administrar el combustible y gestionar su venta. No estamos, por lo tanto, frente a una tarifa derivada de un tasa que, en tanto tributo, debe estar previamente creada por ley.

(4)Es importante tener presente que, según lo dispone la Ley número 7356 de 24 de agosto de 1993, el monopolio otorgado a RECOPE como sociedad anónima perteneciente al Estado, se refiere a la importación, refinación y distribución al mayoreo de petróleo crudo y sus derivados. En todo caso, ha de tomarse en cuenta que el carácter monopólico de su ejercicio no hace que un servicio sea inherente al Estado. La importación, refinación y distribución de petróleo crudo y sus derivados, aunque sea al mayoreo, es una actividad típicamente comercial.

En lo que tiene que ver con la prestación del servicio anterior descrito por INCOPELCA, esta, y su fijación por el Instituto, encuentran habilitación legal en lo dispone el artículo 17, inciso k) de la Ley número 7384, ya que este numeral lo autoriza a establecer los montos por cobrar por la venta de bienes y servicios que preste y genere el Instituto, y lo que el artículo 45 ibídem regula es, precisamente, lo relativo a uno de esos servicios. No hay, por lo tanto, quebranto al principio de legalidad, regulado en el artículo 11 constitucional y en el 11 de la Ley General de Administración Pública, con el acuerdo objeto de esta consulta

## Conclusiones.

La tarifa de un colón con cincuenta céntimos por litro de combustible, que corresponde al rubro número 61 de la tabla de tarifas aprobada en el artículo primero del acuerdo AJDIP/387-99 adoptado por la Junta Directiva de INCOPELCA a las once horas treinta minutos del veinticuatro de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, es un precio público por la prestación de servicio no inherente al Estado, y no una tarifa correspondiente a una tasa

La prestación de dicho servicio, y la fijación de su tarifa, encuentran autorización legal en los artículo 17, inciso k) y 45 de la Ley número 7384 de 16 de marzo de 1994.

Por lo tanto, el citado acuerdo AJDIP/ 387-99, no es violatorio del principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria establecido en el artículo 121, inciso 13 de la Constitución, ni del principio de legalidad garantizado en el artículo 11 constitucional y el 11 de la Ley General de Administración Pública.

De usted, con toda consideración,

Lic. Julio Jurado Fernández  
Procurador Adjunto  
JJF/fmc