

**UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DE LAS AMÉRICAS  
VICERRECTORÍA ACADÉMICA.**

**ESCUELA DE DERECHO**

**“NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CONTRIBUCIONES A LA  
SEGURIDAD SOCIAL Y EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY  
TRIBUTARIA”**

**MODALIDAD DE TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE LICENCIATURA EN  
DERECHO**

**JOSÉ FABIO CHINCHILLA SALAZAR**

**AUTOR**

**FABIO SALAS CHINCHILLA**

**TUTOR**

**SEDE ARANJUEZ**

**JULIO, 2020.**

### **FICHA BIBLIOGRÁFICA**

Chinchilla S. Fabio, *Naturaleza Jurídica de las Contribuciones a la Seguridad Social y el Principio de Reserva de Ley Tributaria*. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. Universidad Internacional de las Américas. San José, Costa Rica, 2020.

## Contenido

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Resumen:</b> .....  | <b>7</b>  |
| <b>Capítulo I: Introducción</b> .....                                      | <b>9</b>  |
| 1) Planteamiento del problema .....  | <b>9</b>  |
| 2) Objetivos .....   | <b>14</b> |
| a) Objetivo General.....   | <b>14</b> |
| 3) Justificación .....   | <b>15</b> |
| 4) Antecedentes .....  | <b>22</b> |
| a) Antecedentes Históricos –Seguro social. ....                            | <b>22</b> |
| b) Antecedentes Internacionales.....                                       | <b>25</b> |
| c) Antecedentes Nacionales.....  | <b>30</b> |
| 5) Proyecciones .....  | <b>37</b> |
| <b>Capítulo II. Marco Teórico</b> .....                                    | <b>40</b> |
| 1) El tributo como género .....  | <b>40</b> |
| a) Generalidades del Tributo.....  | <b>40</b> |
| b) Tipología de los tributos. ....   | <b>45</b> |
| i) <i>Impuestos</i> .....  | <b>46</b> |
| ii) <i>Tasas</i> .....   | <b>49</b> |
| iii) <i>Contribuciones especiales</i> .....                                | <b>50</b> |
| iv) <i>Contribuciones parafiscales</i> .....                               | <b>50</b> |
| 2) El principio de reserva de ley tributaria .....                         | <b>59</b> |
| a) Concepto y finalidad conforme a la doctrina internacional .....         | <b>60</b> |
| b) Concepción constitucional y desarrollo en Costa Rica.....               | <b>61</b> |
| c) Elementos constitutivos de la obligación tributaria .....               | <b>64</b> |
| i) <i>El hecho imponible</i> .....   | <b>64</b> |
| ii) <i>El sujeto pasivo</i> .....  | <b>65</b> |
| iii) <i>La base imponible</i> .....  | <b>67</b> |
| iv) <i>La tarifa, alícuota</i> .....                                       | <b>68</b> |
| 3) Contribuciones a la seguridad social.....                               | <b>69</b> |
| a) Regulación constitucional y legal .....                                 | <b>69</b> |
| b) Regímenes de la Seguridad Social.....                                   | <b>73</b> |
| c) Elementos constitutivos de las obligaciones de la Seguridad Social..... | <b>76</b> |
| <b>Capítulo III. Marco Metodológico</b> .....                              | <b>82</b> |
| 1) Enfoque de la Investigación .....                                       | <b>82</b> |
| 2) Tipo de Investigación .....   | <b>84</b> |
| 3) Diseño.....   | <b>85</b> |
| 4) Muestra de la Investigación. ....                                       | <b>85</b> |
| 5) Categorías de Análisis.....   | <b>86</b> |
| 6) Instrumentos.....   | <b>87</b> |

|   |            |
|---|------------|
| 7) Procedimiento para la Recolección de Datos.....  | 87         |
| <b>Capítulo IV. Análisis de resultados.</b> .....   | <b>88</b>  |
| 1) Naturaleza jurídica de las contribuciones sociales.....  | 88         |
| a) Contribución a la Seguridad Social como una Obligación legal (1978-2005) (en adelante, tesis “clásica”).....               | 89         |
| b) Contribución a la Seguridad Social como una Obligación Tributaria (2006-actualidad) .....                                  | 97         |
| 2) Sobre el principio de reserva de ley tributario relativo.....  | 102        |
| a) Posición de los expertos en torno a la reserva de ley relativa .....   | 102        |
| b) Jurisprudencia nacional en torno al principio de reserva de ley relativo. ....   | 104        |
| c) Delimitación del parámetro objetivo .....  | 112        |
| d) Imposibilidad constitucional de la delegación absoluta. ....   | 115        |
| 3) Propuesta de solución judicial en el caso concreto.....  | 116        |
| a) El artículo 23 de la LCCCSS, no otorga parámetros objetivos conforme a la reserva de ley relativa<br>117                   |            |
| b) Contradicción: Naturaleza tributaria vs Principio de Reserva de Ley Tributaria .....                                       | 126        |
| c) Coexistencia entre la Reserva de Ley y las atribuciones constitucionales a la CCSS.....                                    | 135        |
| d) Condescendencia “injustificada” a la Seguridad Social .....  | 137        |
| <b>Capítulo V: Conclusiones y Recomendaciones</b> .....   | <b>150</b> |
| 1) Conclusiones .....   | 150        |
| 2) Recomendaciones .....  | 154        |
| a) Derogatoria / inconstitucionalidad del artículo 23 de la LCCCSS y actos administrativos que dependen de su delegación..... | 154        |
| b) Dimensionamiento a futuro de la declaratoria de inconstitucionalidad.....  | 155        |
| c) Determinación legal de los parámetros objetivos. ....  | 156        |
| <b>Referencias:</b> .....   | <b>159</b> |
| <b>Apéndice:</b> .....  | <b>163</b> |
| <b>Anexos:</b> .....  | <b>174</b> |

## *Dedicatoria*

*A Dios.*

*A Papi, la definición de apoyo incondicional. Mi ejemplo, mi norte, mi amigo. El vivo testimonio de todos los valores que alguna vez me enseñó.*

*Mami, mi amiga y consejera. Presente en los mejores y peores momentos, y pese a ello, nunca perder la fe en mí.*

*Finalmente, tita Mari, quien, en tiempos de pandemia, me he visto limitado de ver.*

*Que este trabajo de graduación solo sea una pequeña demostración de mi eterno agradecimiento.*

*“Importantes razones para luchar en esta vida”<sup>1</sup>.*

---

<sup>1</sup> Instituciones de Derecho Laboral, San José, Costa Rica. José Fabio Chinchilla Roldán: “A mis hijos Marcela y José Fabio *importantes razones para luchar en esta vida*”

## *Agradecimientos*

*A mi compañera de vida, Mari. Quien materializa el propósito de tantos esfuerzos. Gracias por tanto.*

*Fabio Salas, por ser una guía profesional, por su apoyo con el rumbo de esta investigación.*

## **Abreviaturas:**

CCSS: Caja Costarricense de Seguro Social.

LCCCSS: Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social.

CNPT: Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

LISR: Ley del Impuesto sobre la Renta LIGSV:

PGR: Procuraduría General de la República.

SEM: Seguro de Enfermedad y Maternidad

IVM: Invalidez, Vejez y Muerte.

## **Resumen:**

Con base en una exposición jurisprudencial y doctrinaria, la presente investigación pretende determinar la naturaleza jurídica de las contribuciones a la seguridad social. Justamente, a lo largo de los años, su naturaleza y consecuencias de ella, han derivado en posiciones antagónicas, dirimidas en instancias judiciales, con una no muy armoniosa posición judicial.

De igual forma, la necesidad de delimitar el principio de reserva de ley, es inminente, al contemplar múltiples posiciones judiciales, que desarrollan el principio constitucional desde una perspectiva flexible, a fin de justificar su aplicación a los casos concretos.

Ergo, se pretende, poder contar con elementos suficientes en torno a las dos temáticas fundamentales, para poder delimitar el correcto marco normativo aplicable a las contribuciones a la seguridad social, de cara al respecto de las máximas constitucionales.

# Capítulo I: Introducción

## 1) Planteamiento del problema

No existe duda en cuanto a la obligatoriedad para los trabajadores manuales e intelectuales que perciban sueldo o salario<sup>2</sup>, así como los trabajadores independientes, al contribuir con la Seguridad Social, conforme a la contribución tripartita consignada en la Constitución Política.

Si bien la obligatoriedad está comprendida en norma de rango legal, lo cierto es que los aspectos medulares que regulan dichas obligaciones, como la tarifa o alícuota aplicable, ha sido desarrollado mediante reglamentaciones y acuerdos de Junta Directiva de la Caja Costarricense de Seguro Social (en adelante “CCSS”).

Pese a que lo anterior, clásicamente se ha justificado conforme a la autonomía de la CCSS de segundo grado, y su potestad reglamentaria de conformidad a la Ley N° 17 de 22 de octubre de 1943, lo cierto es gran parte de los doctrinarios y derecho comparado, así como las más recientes posturas de la Sala Constitucional han coincidido en la naturaleza tributaria de las contribuciones sociales.

Precisamente, tal y como se profundizará infra, la naturaleza tributaria en mención, supone las limitantes que cualquier tributo posee, como lo es, por ejemplo, el principio constitucional de reserva de ley de la materia tributaria.

Dicho lo anterior, en primera instancia la presente investigación se enfocará en tal problemática: Bajo la premisa de que estamos frente a una especie de tributo, mediante el cual, tanto constitucionalmente, como legalmente, se ha enmarcado bajo la llamada reserva de ley tributaria, para efectos de la determinación de los aspectos básicos de las obligaciones parafiscales. Así, la

---

<sup>2</sup> Artículo 3° de la Ley N° 17 de 22 de octubre de 1994

problemática, desde un aspecto formal, salta a simple vista; la determinación de los aspectos básicos de las contribuciones a la seguridad social, partes de reglamentación y acuerdos de junta directiva, lo que es igual a decir, que podemos estar frente a una vulneración del principio de reserva de ley tributaria, al ser estos aspectos regulados bajo normativa infra legal.

Por tanto, tomando en consideración que de las obligaciones en mención se ha desarrollado vía reglamento y por acuerdos de Junta Directiva nos encontramos frente al primer problema:

**¿Es correcto el procedimiento utilizado por parte de la CCSS para efectos de regulación y determinación del tributo?**

Justamente, el fin del presente análisis, en primera fase, consistirá en determinar, tras un análisis sistemático y pormenorizado de la naturaleza jurídica de las cargas sociales del régimen en mención, si tales cargas sociales **son o no un tributo**, lo que supondría, en contraposición del esquema normativo actual y una postura reciente de la Sala Constitucional, **la aplicación de las consideraciones básicas del tributo, como lo sería, por ejemplo, el principio de reserva de ley.**

A fin de precisar el problema actual, y sin ánimo de explayarse en el desarrollo de fondo que se abordará con posterioridad, en términos generales los tributos son prestaciones pecuniarias que un ente público exige en uso del poder que le atribuye la Constitución y las leyes a quienes a él están sometidos. Los tributos doctrinariamente están clasificados en tres figuras, a saber, los impuestos, las tasas, y las contribuciones especiales, según se desprende del numeral 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante “CNPT”).

Otra figura a análisis consiste en la exacción parafiscal que es una figura tributaria con características específicas que la hacen distinta de las anteriores. También, llamadas contribuciones parafiscales, poseen naturaleza jurídica tributaria y constituyen una prestación coactiva que afectan el patrimonio de los contribuyentes, pueden ser gestionadas fuera del ámbito de la Administración Tributaria. Respecto a la recaudación, esta está orientada a financiar objetivos específicos, los ingresos y gastos recaudados no se incluyen dentro de los presupuestos generales, ordinario, o extraordinarios del estado, por lo que su ingreso se encausa a través de cajas especiales, rompiéndose así el principio de unidad de caja.

Este tipo de contribuciones, si bien presentan algunos rasgos característicos de los impuestos, lo cierto es que no se gestionan mediante los procedimientos atinentes a los tributos, ni siquiera se encuentran contemplados por los instrumentos presupuestarios de gobierno.

Las contribuciones parafiscales tienen una finalidad concreta y un régimen jurídico singular y claramente diferenciado. Acudimos a la definición acuñada al respecto por la Sala Constitucional en relación a la figura de la contribución parafiscal:

*"(...) conocidas en la doctrina del Derecho Tributario, como "contribuciones parafiscales", que son impuestas por el Estado pero no figuran en el presupuesto general de ingresos y gastos, por lo que recibe la denominación antes referida. La misma doctrina del Derecho Financiero define la figura como "tributos establecidos en favor de entes públicos o semipúblicos, económicos o sociales, para asegurar su financiación autónoma". Quiere decir, lo anterior, que la contribución parafiscal no constituye una figura distinta de la tributación general"* (Sala Constitucional resolución N°4785, 1993).

De igual forma, la Procuraduría General de la República, por medio del dictamen N° C- 435-2005, del 19 de diciembre del 2005, se ha referido al tema de las contribuciones parafiscales a partir de la clasificación tripartita de los tributos, contemplada en el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en los siguientes términos:

*"(...) Dentro de la clasificación tripartita de los tributos que nos da el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se encuentra la contribución especial o exacción parafiscal. Las contribuciones parafiscales, como también se les ha llamado, nacen cuando mediante la ley crea un tributo a favor de un organismo público destinado a financiar actividades específicas, con independencia de las rentas estatales. Sobre las contribuciones parafiscales la Procuraduría ha indicado:*

*"Las contribuciones parafiscales reciben las más variadas designaciones en el derecho positivo, tales como tasa, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos, caras, etc., y si bien son impuestas por el Estado, no figuran en el presupuesto general, de ahí el término de "parafiscalidad". También la diferencia se presenta no solamente en la forma, en cuanto a su pertenencia o no al presupuesto del Estado, como se*

*ha indicado en las consideraciones anteriores, sino también se presenta otra sustancial ya que los tributos parafiscales "no suponen sólo un simple proceso de afectación de ingresos coactivos, sino que difieren de los impuestos en sus circunstancias económicas, porque no se proponen actuar la justicia tributaria y no tienen en cuenta la capacidad de pago del sujeto pasivo, pues en los tributos fiscales, cuando el sujeto pasivo obtiene una ventaja individualizada paga una tasa, y si es indivisible, paga un impuesto. Entre ambos términos hay una zona difuminada; las ventajas que un grupo social encuadrado en el ámbito de acción de un ente administrativo puede obtener y este tipo de utilidad está compensada en la para-fiscalización, contribuyéndose no por la capacidad económica, sino por la pertenencia a un grupo. Con arreglo a estas notas negativas, los tributos parafiscales se pueden caracterizar como tributos extrapresupuestarios, extra-fiscales (que no se rigen por las reglas generales de recaudación y empleo de tributos fiscales) y afectados necesariamente a un fin público" (Dictamen C- 080, 1996).*

Así las cosas, en ensayo de una respuesta, podríamos concluir que las contribuciones parafiscales son obligaciones que se originan en leyes específicas, creadas para dotar de recursos económicos a sectores específicos. Sin embargo, pese a que en el ámbito costarricense claramente se acepta la naturaleza tributaria de las contribuciones parafiscales, tal realidad no ha sido comprendida por las autoridades de la CCSS, ni por la actual conformación de nuestra Sala Constitucional, al negar la existencia de discordancia de rango legal y constitucional en torno a la regulación actual, y las máximas del derecho constitucional tributario.

En este sentido, bajo la premisa de que al ser las cuotas de seguridad social un tributo, estas deben ser manejadas y esquematizadas dentro del derecho tributario, y bajo las máximas de los principios constitucionales de la tributación, como lo es la reserva de ley.

Lo anterior no ha sido aplicado por parte de la CCSS, al rehusarse a aplicar los principios tributarios, a fin de aplicar supletoriamente las normas tributarias a las cargas sociales. Todavía más grave considerando que la propia Sala Constitucional, actualmente, no tiene una postura atinada respecto al tema.

Por tanto, se nos lleva frente a otro problema palpable presente desde antaño, es justamente, **la inseguridad jurídica como consecuencia de las numerosas posturas que ha manejado la Sala Constitucional sobre el tema**, lo cual implica incluso que, pese a que el tema medular versa sobre normativa cuyas reformas desde su creación no han sido tendencia, a la actualidad no se cuente con Jurisprudencia de la Sala Constitucional, más bien, se cuente con posturas contradictorias.

Tal problemática se hace manifiesta al contar con posiciones encontradas desde el 12 de agosto de 1987, donde –con un voto salvado del ex magistrado Juan Luis Arias Arias, de suma importancia para la presente investigación-, plasman un simplista postura denegatoria en torno a la naturaleza fiscal de las contribuciones de seguridad social, misma que fue mantenida, hasta el año 2006 dicha Sala en donde se acepta la posición de que “*el pago de los seguros sociales se constituye en un tributo parafiscal –en tanto sus fondos están dispuestos a favor del ente de gestión social, con lo que rompen el principio de la caja única–, cuya administración se le atribuyó por mandato constitucional –artículo 73– a la Caja Costarricense de Seguro Social; en virtud de lo cual, esta disposición de orden legal [el artículo 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios] le es absolutamente aplicable cuando realice la labor de cobro y recaudación de estos pagos*”<sup>3</sup>.

Y, como se ahondará, en el año 2018, se adoptó una nueva postura el cual reconoce la naturaleza para-fiscal, no obstante, niega los vicios que se pueden producir producto de las regulaciones infra-legales del tributo.

Así las cosas, ante la problemática expuesta, en el entendido de que el principio de reserva de ley en materia tributaria, representa una garantía para los administrados de que sea la Asamblea Legislativa quien regule la materia correspondiente a los tributos, es decir, una prohibición a que la Asamblea Legislativa de delegar sus atribuciones; el quebranto del principio constitucional podría suponer a su vez la violación de otros principios aplicables al ámbito tributario, como lo es la capacidad económica y la no confiscatoriedad en las cargas tributarias.

---

<sup>3</sup> Sentencia N° 9568-2006 de las 15:11 horas del 5 de julio del 2006

## **2) Objetivos**

### **a) Objetivo General.**

Establecer la naturaleza jurídica de las contribuciones a la seguridad social y las implicaciones del principio constitucional de la reserva de ley tributaria.

### **b) Objetivos Específicos.**

- 1) Definir la naturaleza jurídica de las contribuciones sociales conforme a la jurisprudencia nacional.
- 2) Establecer los alcances del principio de reserva de ley tributaria.
- 3) Analizar la más reciente postura de la Sala Constitucional en torno a la naturaleza jurídica de las contribuciones a la Seguridad Social, de cara al principio de reserva de ley tributaria.
- 4) Proponer una solución judicial en torno a la regulación actual de la Seguridad Social.

### 3) Justificación

Como ya puede ser de conocimiento generalizado, en los últimos años se ha desarrollado una fuerte discusión doctrinaria y judicial, en torno a la naturaleza jurídica de las cuotas a la seguridad social. Así, cuando esta se estima de naturaleza tributaria, surge una serie de inconvenientes con la regulación actual, que parte de una premisa totalmente ajena al origen tributario de las ex acciones.

Las cuotas a pagar a la Seguridad Social, son obligatorias para trabajadores asalariados y trabajadores independientes (más adelante se profundizará conforma la normativa). Así, la discusión doctrinaria, en torno a las consecuencias que pueden derivarse de la naturaleza tributaria de las contribuciones, ha sido ardua para efectos de los trabajadores independientes, en gran medida, pues existe un enorme número de expedientes administrativos en que la CCSS ha reclasificado los ingresos que aquellos tienen que pagar por tal concepto.

Existen acciones de inconstitucionalidad planteadas, proyectos de Ley como el tramitado bajo el expediente número 21552, tendientes a regular de manera acertada el marco normativo para los trabajadores independientes, pues sin duda alguna, la regulación es insuficiente en términos de seguridad jurídica. Es un tema muy tocado a lo largo de los años, un tema que está siendo objeto de análisis en las instancias constitucionales y legislativas.

Sin embargo, en torno a las cuotas de los asalariados, aquellas que pagamos trabajadores dependientes y patronos, **lastimosamente se ha dado por sentado la existencia de un adecuado marco normativo.**

Sin ánimo de adelantarnos, evidentemente, bajo una nueva concepción tributaria de las contribuciones sociales, a las que antigua naturaleza laboral que argüían nuestras autoridades constitucionales, pareciera lógica que no sólo el marco normativo ateniende a los trabajadores independientes sea insuficiente, sino también el de los trabajadores dependientes.

Entonces, tenemos que en la actualidad existen sendas investigaciones y discusiones constitucionales, respecto al tratamiento de aquel sector independiente, pero limitadas, en torno a

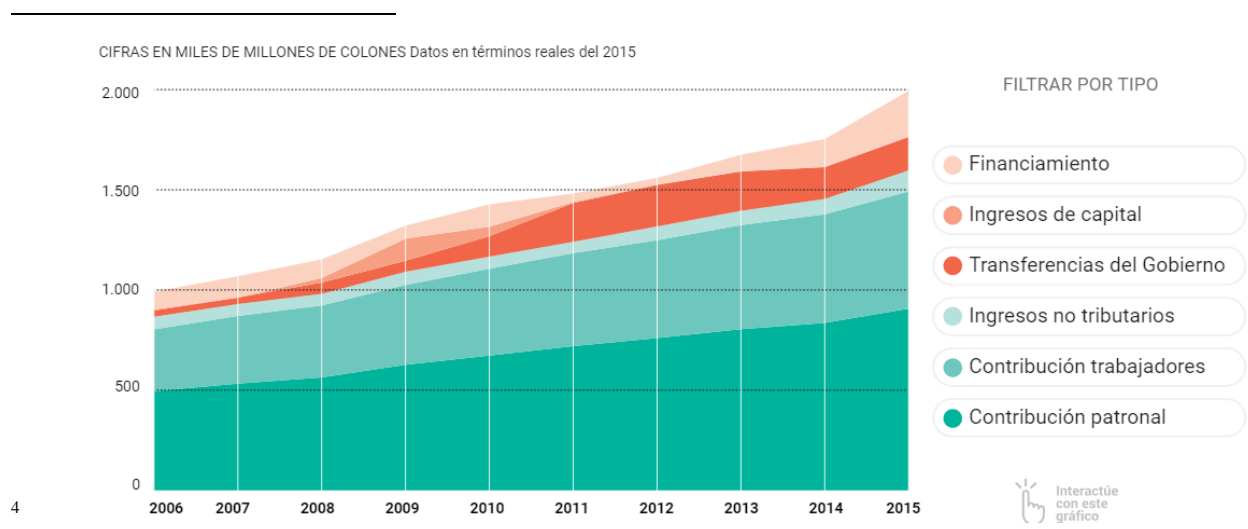
aquella que representa al sector laboral, quienes constituyen una mayor porción, y quienes sostienen en mayor medida el financiamiento de la CCSS<sup>4</sup>.

Así las cosas, sin detrimento de que algún aspecto ya analizado para efectos de los trabajadores independientes pueda tener una relevancia para la presente investigación, la finalidad del desarrollo a realizar, radica en determinar el correcto tratamiento de las contribuciones a la seguridad social, pero desde de las cuotas obrero-patronal.

La investigación torna un giro especial en el tanto recientemente la Sala Constitucional se refirió al tema, específicamente, en el tratamiento de tales contribuciones de cara al principio de reserva de ley tributaria. Por tanto, resulta esencial, desentrañar las razones que motivaron al órgano constitucional, a decantarse por tal tratamiento.

Partiendo de lo anterior, el enfoque de la investigación, bajo un análisis integral de la figura, concluirá con la más reciente postura de la Sala en lo específico a las cuotas obrero-patronales, y los posibles aspectos de mejora

Bajo tal concepción, la conveniencia de la investigación propuesta, radica en poder determinar la procedencia del procedimiento administrativo de regulación, creación, modificación y cobro de las contribuciones sociales a la luz del procedimiento vigente, en contraposición a la normativa



4  
Fuente:

tributaria y constitucional, a fin de adecuar la regulación a la normativa pertinente mediante una reforma factible a nuestro sistema legislativo.

Se considera improcedente que esa potestad sea ejercida sin publicidad previa, ni control preventivo, por parte de algún órgano externo de control superior –que no existe en Costa Rica para estos fines-, que verifique si la fijación del quantum de la contribución se ajusta a la necesidad de los servicios y se fundamenta en los estudios actuariales.

Nótese que, la solidaridad como pilar básico del sistema patrio, sin duda supone un compromiso de las autoridades a fin de velar por la correcta aplicación del régimen, sin embargo, desde una perspectiva recaudatoria, no puede la CCSS obviar las máximas legales y constitucionales que rigen la materia; la relevancia del tema a nivel regulatorio y recaudatorio para los trabajadores bajo relación de dependencia, patronos y trabajadores independientes es innegable y no se puede pasar por alto.

Así tampoco, podrían órganos judiciales/constitucionales, sustentar un procedimiento inadecuado para la correcta determinación de las obligaciones pecuniarias para con la CCSS, en aras de preservar un sistema, cuyas regulaciones contradicen las máximas constitucionales/tributarias.

Por ende, establecer los correctos mecanismos de regulación a la luz de la normativa aplicable, debe ser prioridad para las autoridades. De otro modo, y como pasa actualmente, los administrados, que al fin y al cabo son los contribuyentes de tales cargas sociales, se encuentran frente a una palpable inseguridad jurídica que, en definitiva, debería devenir en nulidades de las acciones de cobro por parte de la CCSS.

Tal afirmación no es exagerada, la problemática que se ha introducido por el presente análisis, no es novedosa, más de cuatro décadas en discusiones judiciales lo confirman, situación que ha dado pie a que la misma desde diversas aristas haya sido objeto de conocimiento de los órganos judiciales, así como ante las autoridades constitucionales.

Ahora bien, de antemano se deja claro, la presente investigación de ninguna manera trata de justificar el incumplimiento de las obligaciones sociales por parte del obligado, menos considerando la gran cantidad de morosidad que existe actualmente, lo cual repercute no solo a

nivel de flujo de la CCSS, sino a cada uno de los no asegurados, en el entendido que los beneficios del seguro, como lo sería la salud, es un derecho fundamental, así como la solidaridad como pilar de la seguridad social.

Sin duda, la morosidad en el pago de las cuotas es un problema que nace desde el momento mismo en que se obliga, es decir, siempre que exista una obligación cabrá la posibilidad de incumplirla, por eso se dota a las autoridades correspondientes con las potestades necesarias para su cumplimiento coactivo.

Tal y como lo indica (Aguilar, 2003). A<sup>5</sup>, la problemática de las cuotas de la Caja Costarricense de Seguro Social, en especial lo relacionado a la morosidad, es y ha sido siempre un tema latente en el ámbito nacional, no solo en la esfera jurídica, sino también en la opinión pública. Incluso, sus implicaciones se extendieron a la Jurisdicción Constitucional cuando se discutía la posibilidad de “hacer públicas” las listas de morosos invocando el derecho de información o mantenerlas “en secreto” en atención al derecho de la intimidad y secreto de documentos, desde ese momento empezó a gestarse la motivación hacia el tema.

Este tema, tiempos atrás fue resuelto por parte de la Sala Constitucional, muestra de ello es que actualmente se encuentra en la página oficial de la CCSS, la lista de morosos que se ve a continuación:

---

<sup>5</sup> Análisis económico del derecho aplicado a la morosidad en las cuotas obrero patronales  
Castillo Aguilar, Alexander  
2003  
Tesis (licenciatura en derecho)--Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 2003.

## Patrono al día / Consulta Morosidad

Inicio / Servicios en línea / Patrono al día / Consulta Morosidad

« Regresar a la página inicial de Morosidad

| No.Patronal | Razón social   | Deuda          | Cobro          |
|-------------|--|----------------|----------------|
| 3101122354  | CONFECCIONES BOR KAR SOCIEDAD ANONIMA                        | €3,243,770,004 | Judicial       |
| 3101035373  | C V G ALUMINIOS NACIONALES SOCIEDAD ANONIMA                  | €1,359,971,198 | Judicial       |
| 3101063070  | KIREBE SOCIEDAD ANONIMA                                      | €1,245,983,775 | Administrativo |
| 3101665562  | FUERZA HEREDIANA SOCIEDAD ANONIMA                            | €941,500,854   | Administrativo |
| 3101535840  | SERVICIOS ADMINISTRATIVOS DE RIESGOS OCHOCIENTOS ONCE SOCIED | €928,095,427   | Judicial       |
| 3101105033  | COMPANIA AGRICOLA FRUTAS DEL ATLANTICO SOCIEDAD ANONIMA      | €654,565,650   | Judicial       |
| 3101007418  | CONSTRUCTORA SANCHEZ CARVAJAL SOCIEDAD ANONIMA               | €491,052,960   | Administrativo |
| 3004332693  | COPERATIVA AGROPECUARIA INDUSTRIAL DE SERVICIOS MULTIPLES DE | €428,905,217   | Judicial       |
| 3102756066  | 3-102-756066 SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA            | €428,440,215   | Administrativo |
| 3101347043  | M C C MINING CO SOCIEDAD ANONIMA                             | €420,102,817   | Judicial       |
| 3101661352  | JANEIRO DIGITAL CR SOCIEDAD ANONIMA                          | €410,381,700   | Administrativo |
| 3101081048  | CLUBES COLON SOCIEDAD ANONIMA                                | €402,995,007   | Judicial       |
| 3101320150  | A & M SERVICIOS PROFESIONALES DEL VALLE SOCIEDAD ANONIMA     | €368,984,244   | Judicial       |
| 3101196869  | UPALA AGRICOLA SOCIEDAD ANONIMA                              | €366,153,657   | Administrativo |
| 3101013930  | TRANSPORTES H Y H SOCIEDAD ANONIMA                           | €352,348,997   | Administrativo |
| 3101299908  | SECURITY SPECIALISTS COMPANY S C O SOCIEDAD ANONIMA          | €350,943,484   | Judicial       |
| 3101367263  | MODA SKATE & SURF SOCIEDAD ANONIMA                           | €347,813,740   | Administrativo |
| 3102687255  | PERSONAL DESTACADO LIMITADA                                  | €346,084,749   | Administrativo |
| 3101466359  | CONSTRUCTORA BRENES SAN GIL B S G SOCIEDAD ANONIMA           | €345,754,007   | Administrativo |
| 3101165976  | CHARPENTIER DUQUE Y ASOCIADOS SOCIEDAD ANONIMA               | €336,318,358   | Judicial       |
| 3101021689  | TECNOCONSULT SOCIEDAD ANONIMA                                | €333,263,613   | Judicial       |
| 3101030856  | SARET DE COSTA RICA SOCIEDAD ANONIMA                         | €320,869,510   | Administrativo |
| 3101004861  | CORPORACION YANBER SOCIEDAD ANONIMA                          | €319,427,909   | Judicial       |
| 3101077363  | SERVICIO DE CUIDO RESPONSABLE SECURE SOCIEDAD ANONIMA        | €319,026,241   | Administrativo |
| 3101677244  | TECNOCULTIVO SUPERIOR DE CORIS SOCIEDAD ANONIMA              | €317,721,055   | Administrativo |

En la misma, se detalla más de 2000 patronos en condición de morosidad ante la CCSS, con el respectivo estatus del procedimiento (administrativo) o proceso (judicial) de cobro. Eso sin contar con el gran número de trabajadores independientes con procedimientos de inspección abiertos.

Sin lugar a dudas es un enorme problema que no podemos obviar, como consecuencia, debe suponer investigaciones arduas de la autoridad competente, a fin de velar por los derechos inminentes de los trabajadores.

Ahora, de igual importancia es que tales investigaciones y procedimientos de determinación de obligaciones, se realicen en respeto a los principios que impone el derecho tributario, es decir, bajo el debido proceso.

Así arribamos nuevamente, al planteamiento del problema, en el tanto la doctrina como ciertos antecedentes constitucionales, han delimitado a las cargas sociales como fiscales. Por ende, la recaudación y fiscalización debería de ajustar su regulación a tales máximas tributarias, pero, como se ha visto, no ha sido el caso.

No es un secreto que las inspecciones de la CCSS se han hecho sentir cada vez más fuerte en los últimos años, y cada vez son más los contribuyentes que apelan a la protección constitucional de sus derechos, al estimar que se produce una vulneración. No es de extrañar pues, conforme se analizará se ha partido de un procedimiento inadecuado, violatorio a la reserva de ley tributaria.

En este punto, cabe insistir, no se cuestiona la potestad fiscalización por parte de las inspecciones de la CCSS, a fin de determinar el correcto cobro de las cuotas no reportadas y/o no pagadas deba de limitarse -todo lo contrario-; sin embargo, se han valido de los vacíos legales, suplidos indebidamente bajo reglamentaciones y acuerdos ejecutivos, infra-legales, a efecto de realizar cobros que eventualmente podrían suponer un detrimento a no uno, sino varios derechos constitucionales, lo que ha convertido dichas inspecciones en una especie persecución con resultados hasta confiscatorios.

Nótese que, según publicación de la misma CCSS (Mora, 2014), para el 2013 el total de servicio de Inspección realizado por la CCSS rondan los 74.699 casos. Al respecto la licenciada Odilie

---

<sup>6</sup> Extraído de la página oficial de la CCSS <https://www.ccss.sa.cr/morosidad?act=0>

Arias Jiménez, directora de Inspección de la CCSS, ha indicado que se ha venido desarrollando un estrategia de trabajo que ha permitido aumentar la capacidad resolutive del servicio de inspección, con la resolución de 74.699 casos que involucran la atención de denuncias por no aseguramiento o sub-declaración, inscripciones y reanudaciones patronales, determinación de incumplimientos retroactivos producto de la labor de fiscalización, atención de recursos de revocatoria, estudios para posibles anulaciones de adeudos de trabajadores independientes, entre otros trámites.

Además, manifestó que el desarrollo de este volumen de trabajo derivó a la Institución, una facturación de ¢18.115 millones en cuotas y la inclusión en planilla de 80.048 trabajadores.

Adicionalmente, se generó un monto de ¢1.188 millones al momento de la afiliación de 60.181 Trabajadores Independientes y Asegurados Voluntarios, efectuada, a través de las sucursales y la plataforma de servicio en el nivel central.

Según la funcionaria, este enfoque de trabajo ha sido exitoso y de gran impacto para la Institución, toda vez que permitió cumplir en un 119% la meta, que inicialmente planteó la atención de 62.320 casos, durante el mismo período.

Concluyó la licenciada Arias, que la resolución de estos casos forma parte de la labor que desarrollan, diariamente, los 342 inspectores de leyes y reglamentos de la Institución, quienes verifican la existencia de la actividad económica y la relación obrero-patronal.

Ahora bien, los números descritos son un claro indicio del problema planteado párrafos arriba, y que fundamenta la presente investigación: En el país tenemos miles de procedimientos administrativos de cobro por parte de la CCSS, regidos desde su origen, con normativa infra-legal, en elementos básicos de su determinación, en razón de la condición tributaria de las cuotas sujetas a cobro.

## 4) Antecedentes

### a) Antecedentes Históricos –Seguro social.

Mundialmente, los sistemas de seguridad social nacieron como una necesidad ante la desprotección de los ciudadanos ante las eventualidades de invalidez, vejez, muerte y enfermedad e incluso en caso de desempleo y nuestro país no ha sido la excepción.

Ahora bien, conforme a (Carro, 2016), en el caso de nuestro país, historiadores han considerado que las primeras señales de vida de la Seguridad Social aparecen desde la época precolombina, expandiéndose hasta la colonia, período cuando evoluciona paulatinamente el concepto de la medicina desde algo considerado como “mágico”, hasta una concepción empírica que incluía la atención médica individual y la asistencia a viudas y huérfanos de la comunidad. Así, al avanzar con los años, las autoridades empezaron a mostrar mayor interés en temas relacionados con la salud de la comunidad costarricense, ejemplo de ello, aparecen en el siglo XIX los primeros hospitales.

Como segundo punto de relevancia histórica, resulta, el golpe de Estado del 27 de enero de 1917, el cual supuso una inestabilidad política acompañada por la Primera Guerra Mundial y, posteriormente, la Crisis Económica de 1929. La relevancia de los acontecimientos descritos radica, entre otros aspectos, en el auge en el desempleo y la explotación laboral de diversos sectores, que consecuentemente generó los primeros movimientos sistemáticos de organizaciones sindicales, que terminó materializándose en las primeras huelgas.

En Costa Rica, por ejemplo, se recuerda como pionero del movimiento, la huelga bananera de 1934 en contra de la United Fruit Company, en el tanto, la situación de privilegio de la bananera, hizo que los trabajadores nacieran totalmente amarrados a las condiciones de venta de la fruta; según explicó (Cruz, 2004) *“aquí es donde, en nuestra manera de ver, se desarrolla la lucha y con conciencia antiimperialista bien definida, bandera que surge en el propio seno de los que habían atesorado capital, en las actividades agrícolas del país, y que habían invertido en la actividad bananera, es decir, en el propio seno de la oligarquía cafetalera”*.

Consecuentemente, en la década de los cuarenta, el país fue testigo de una verdadera transformación social en su historia, pues ésta se convertiría en la época dorada de las Garantías Sociales. Conforme a (Carro, 2016), en la gestión del presidente Calderón, se toma la decisión de “*establecer el Seguro Social, para lo cual encarga la elaboración del proyecto de ley al Lic. Guillermo Padilla Castro*” (p. 226).

Lo que conllevó, pese a la oposición de algunos sectores, la emisión de la Ley Constitutiva de la Caja Costarricense del Seguro Social en noviembre de 1941. Una vez aprobada la LCCCSS, la Seguridad Social en Costa Rica se concibió como una institución que tiene su fundamento de origen en la necesidad del Estado de proteger posibles contingencias que pongan en peligro el derecho a una vida digna, instaurando un sistema de solidaridad tripartito en el cual participan trabajador, patrono y Estado.

En este punto conviene referir brevemente a los acontecimientos del 48, pues el país vuelve a verse inmerso en hechos que ponen en la mira la estabilidad política del país, situación que desencadenó finalmente con la Guerra Civil, para después darse la fundación de la Segunda República, que llevó consigo, consagrar constitucionalmente el derecho a la Seguridad Social, mediante los artículos 73 y 74 de la Constitución Política de 1949.

Ergo, en Costa Rica, la Caja Costarricense de Seguro Social nace dentro de lo que, en la evolución de la seguridad social podemos llamar etapa de los seguros sociales.

Esta etapa se caracterizó por su carácter clasista, en el tanto los seguros sociales surgen para determinados grupos (los trabajadores manuales e intelectuales) y además porque se establece una relación directa entre la contribución y la protección de los riesgos: Solo hay protección si se ha contribuido efectivamente con los fondos de los seguros sociales. En el esquema de los seguros sociales, si las cuotas no han ingresado a los fondos no pueden ser acreditadas y, en consecuencia, ningún derecho le puede ser reconocido al trabajador en relación con esas cuotas no ingresadas.

Pero la seguridad social no se quedó en el ámbito restringido de los seguros sociales, sino que evoluciona a lo que podemos llamar etapa de la seguridad social en sentido estricto. Se empieza a visualizar esta etapa con el programa de universalización de los seguros sociales, pues se establece un perfil de beneficios que incluye sujetos que no cotizan. Pero, además, se traslada al ente

asegurador la responsabilidad de hacer ingresar a los fondos las respectivas cuotas. Las cuotas deben acreditarse a favor del asegurado, con entera independencia de si éstas han ingresado o no<sup>7</sup>.

Como corolario de lo anterior, actualmente la seguridad social es un derecho derivado de los artículos 73 y 50 de la Constitución Política que dicen:

*“Artículo 50.- El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza. Toda persona tiene derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado. Por ello, está legitimada para denunciar los actos que infrinjan ese derecho y para reclamar la reparación del daño causado. El Estado garantizará, defenderá y preservará ese derecho. La ley determinará las responsabilidades y las sanciones correspondientes”.*

*“Artículo 73.- Se establecen los seguros sociales en beneficio de los trabajadores manuales e intelectuales, regulados por el sistema de contribución forzosa del Estado, patronos y trabajadores, a fin de proteger a éstos contra los riesgos de enfermedad, invalidez, maternidad, vejez, muerte y demás contingencias que la ley determine. La administración y el gobierno de los seguros sociales estarán a cargo de una institución autónoma, denominada Caja Costarricense de Seguro Social. No podrán ser transferidos ni empleados en finalidades distintas a las que motivaron su creación, los fondos y las reservas de los seguros sociales. Los seguros contra riesgos profesionales serán de exclusiva cuenta de los patronos y se regirán por disposiciones especiales”.*

---

<sup>7</sup> Respecto a este tema, resulta oportuno referir al Voto 7393-98, de las 9:45 horas del 16 de octubre de, en el cual la Sala Constitucional, determina que el derecho a la seguridad social no puede quedar vacío frente a la inoperancia de la recaudación, la negligencia en el cobro y la morosidad patronal:

*“El derecho a la seguridad social es un derecho fundamental, que fue reconocido por el Estado costarricense cuando el constituyente derivado incorporó en la Constitución Política de 1871, el capítulo de las Garantías Sociales, que posteriormente, fue confirmado en el proceso constituyente de mil novecientos cuarenta y nueve. Y no es posible interpretar que tal derecho pueda ser trasladado al plano semántico de la realidad jurídica al pragmático únicamente cuando el patrono deposita las cuotas respectivas, pues admitir esta interpretación restrictiva significaría desconocer los principios que integran el Derecho a la Seguridad Social, y vaciarlo de su contenido mínimo”.*

Por su parte, a nivel legal, la LCCCSS en sus primeros tres artículos y en el artículo 24, establecen que la Seguridad Social se financiará por medio de una contribución forzosa y tripartita, donde se imponen cuotas o cotizaciones a los trabajadores, patronos y Estado.

La LCCCSS, también, estableció que sería la propia institución la encargada de administrar y fiscalizar dichas contribuciones. A su vez, indicó que sería la Junta Directiva la responsable de regular los montos y la forma como se debería contribuir con cada régimen del seguro obligatorio, a saber, el SEM y el IVM, decisión que se ejecutaría mediante acuerdos o reglamentos.

Durante años, desde la entrada en vigor de la LCCCSS, el sector independiente de la fuerza laboral costarricense no se encontraba sujeto al pago de cargas sociales, pues no se estableció la obligación de contribuir al sistema. No fue sino hasta el año 2000 con la promulgación de la Ley N°7983 “Ley de Protección al Trabajador”, mediante su transitorio XII, que se impuso dicha obligación. Asimismo, con dicha ley se generó una serie de implicaciones significativas para la Seguridad Social, a verbigracia, se crea el aporte al Fondo de Capitalización Laboral, el aporte obrero-patronal al Banco Popular y de Desarrollo Comunal, así como el aporte al fondo de pensiones complementarias, entre otras.

#### **b) Antecedentes Internacionales.**

Visto el desarrollo histórico que ha forjado la protección social en nuestro país, que concatenó en la emisión de la LCCCSS, y sub-regularizaciones, reglamentarias y mediante acuerdos de Junta Directiva, se derivan gran parte de las interrogantes que se pretenden dilucidar con la presente investigación, es decir, si la regulación infra-legal, es suficiente considerando la naturaleza de las contribuciones.

Por tal motivo, y solo a manera de referencia, la presente subsección concreta posiciones doctrinarias de autores internacionales, así como el derecho comparado al que hacen mención. Y

es que, gran parte de la doctrina internacional concuerdan en el hecho de que las contribuciones sociales responden a una naturaleza en común, sea del género tributo.

De tal forma, se trae a colación una serie de doctrina desarrollada tanto en libros como en revistas jurídicas, que han tocado el tema, bajo una interpretación uniforme.

Al respecto (MARTÍNEZ LAGO, 1992), es contundente al manifestar que *“es unánimemente admitido que la naturaleza de las cotizaciones sociales es de carácter tributario, por ser coactivas, impuestas unilateralmente por el Estado y tratar (su destino) de financiar necesidades colectivas. Además, atendiendo a la estructura del hecho imponible, son catalogables como "impuestos", de carácter especial o "afectado" a la financiación del sistema de Seguridad Social"*.

A nivel latinoamericano, (Villegas, 1994) ha sido minucioso en analizar el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), mismo que clasificaba a las contribuciones de la Seguridad Social, como contribución parafiscal, en la categoría de las contribuciones especiales. Según se desprende, apunta (Villegas, 1994) que *“en la respectiva exposición de motivos del Modelo se explica que las contribuciones de seguridad social reúnen indudablemente los caracteres propios de los tributos, pero presentan particularidades que las diferencian de los impuestos. A juicio de la Comisión, desde el punto de vista conceptual, debe incluirse dentro de la categoría de contribuciones especiales, sin desconocer la posibilidad teórica de constituir con estas contribuciones una cuarta categoría de tributos”*.

En la misma línea, (Villegas, 1994) considera que puede establecerse una clara diferencia según que el aporte sea pagado, o no, por quienes obtienen beneficios de los organismos de seguridad y previsión social. Para quienes obtienen beneficios de dichas entidades (obreros, empleados, profesionales, trabajadores independientes, etc.) sus aportes de "seguridad social" tienen todas las características de las contribuciones especiales. En cambio, para aquellos que aportan sin que con respecto a ellos se singularice en forma directa una actividad estatal vinculante ni un beneficio específico (p.ej., empleadores particulares con respecto a las cajas que otorgan beneficios sociales a sus empleados), tal aporte asume el carácter de un verdadero impuesto parecido a lo que en Costa Rica conocemos como el impuesto sobre la renta por relación de dependencia.

Ahora bien, más específicamente, (Padilla, 2008), se refirió al Régimen Social Mexicano, mediante un análisis de las implicaciones fiscales de la seguridad social, mediante el cual logró llegar a las mismas conclusiones de los doctrinarios citados hasta ahora. En tal sentido, el autor pretendió explicar la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales; para confirmar el carácter fiscal de las aportaciones de seguridad social del seguro social y del INFONAVIT.

Al respecto el autor (Padilla, 2008) determinó que:

*“El régimen obligatorio es el que justifica la existencia de la seguridad social, porque a través del mismo es como se alcanzan en forma correcta los objetivos del mejoramiento integral de los económicamente débiles. Para alcanzar la correcta adecuación de estos servicios es necesario contar con los recursos económicos indispensables que garanticen seguridad y permanencia a la institución. Posada considera que el financiamiento de los seguros mediante cotizaciones tendrá que proceder fundamentalmente de los sectores más comprometidos y se incrementará por el poder público, por lo cual se presenta un esquema donde la cotización se efectúa por tres sectores: trabajadores, patrones y poder público.<sup>3</sup> El artículo 11 de la ley señala que el régimen obligatorio comprende los seguros de: a) riesgos de trabajo, b) enfermedades y maternidad, c) invalidez y vida, d) retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, y e) guarderías y prestaciones sociales. En estos cinco sistemas se pretende alcanzar los objetivos de la seguridad social, que son descritos en la exposición de motivos de la ley original, como: asegurar la existencia de los trabajadores, su capacidad contributiva y la tranquilidad de la familia. Para que ello se alcance es importante un régimen obligatorio que no deje la opción a beneficiarios o sujetos vinculados de incorporarse y de cubrir sus compromisos, por tanto, la obligatoriedad se justifica por la estabilidad y certeza, pero primordialmente por tratarse de un servicio público de interés social. La seguridad social tiene una constante evolución que requiere seguridad en el crecimiento, pero solidez en las estructuras vigentes, por ello los rasgos a destacar son los que ofrece la exposición de motivos del Decreto de 1973. a) Nuevas ramas de la seguridad social. b) Creación de seguros complementarios destinados, entre otros fines, a mejorar las prestaciones de los seguros generales de alcance nacional. c) Extensión del seguro social a la agricultura. d) Extensión de la seguridad social a los trabajadores independientes y a otros grupos de personas que todavía no se encuentran protegidos. e) Disminución de las condiciones legales de concesión*

*de prestaciones, por medidas tendentes a hacerlas más flexibles. f) Adaptación a la elevación del costo de la vida o al incremento de los salarios, de las prestaciones en dinero, en particular de las pensiones, mediante la aplicación de ajustes automáticos o bien por disposiciones particulares. g) Mejoría de la asistencia para los enfermos a merced de las instituciones) Reforma de la organización y de la administración de la seguridad social, cuyo fin es simplificar, unificar o conferir mayor eficacia a las instituciones de seguridad social o a los regímenes de nueva creación.*

*IV. CUOTAS DEL SEGURO SOCIAL SON TRIBUTOS Este tema adquiere vigencia con la tesis definida de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 4607/55, visible en las páginas 327 a 329 del Informe de su presidente al terminar el año de 1971. La misma establece lo siguiente: El legislador ordinario en el artículo 135 de la Ley del Seguro Social dio el carácter de aportaciones fiscales a las cuotas que deberían cubrir los patrones como parte de los recursos destinados a la seguridad social, considerando las cuotas como contribuciones de derecho público de origen gremial. Puede estimarse como un cumplimiento de prestación del patrón en bien del trabajador, constituyendo en salario solidarizado o socializado que halle su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto por el artículo 123 de la carta magna. De tal manera que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del seguro social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado a las partes con fines parafiscales, con carácter obligatorio para un fin consagrado en beneficio de una persona jurídica distinta al Estado. Los capitales constitutivos contenidos en el artículo 48 de la Ley del Seguro Social no tienen su origen en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución federal, sino que su fundamento se encuentra en el artículo 123, fracciones XIV y XXIV, de la propia Constitución... En consecuencia, el pago de los capitales constitutivos no tiene ninguna relación con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, que consigna la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y por ello no rigen para los citados capitales los principios de proporcionalidad y equidad, los cuales son exclusivos de las prestaciones fiscales. Aparentemente existe contradicción en los postulados de la jurisprudencia mencionada, porque la primera parte de la misma concluye en el sentido de que deben clasificarse como tributos; en cambio en el segundo habla de que no tienen el*

*carácter de créditos fiscales. Esta situación se debe en forma primordial a que no existe en nuestra legislación positiva una figura que regule correctamente las cuotas del seguro social. Indiscutiblemente, por la simple clasificación que hace la Ley del Seguro Social, las cuotas obrero-patronales tienen el carácter de créditos fiscales, naturaleza que les ha sido reconocida por el entonces Tribunal Fiscal en la contradicción de sentencia dictada en los juicios 4155/56 y 3377/56, de fecha 2 de febrero de 1966. “Considerar lo contrario sería crear una confusión en la aplicación de las normas que regulan la seguridad social, máxime que la actual legislación insiste en el artículo 267 en señalar que el pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos tienen el carácter de fiscal y en el artículo siguiente concluye que el Instituto es un organismo fiscal autónomo”.*

En este orden de ideas, la autora venezolana (Fernández, 2003), referente al sistema a del Régimen Prestacional de Salud Venezolano, dígase esté una de las consecuencias materiales de las contribuciones sociales, lo ha conceptualizado como aquel que garantizará el derecho a la salud como parte del derecho a la vida, así bien explica que el mismo será gestionado por el Sistema Público Nacional de Salud.

En tal sentido, y en lo que interesa a la presente investigación, de un análisis normativo se logra concluir que tal Sistema Público Nacional de Salud será sostenido con recursos fiscales o parafiscales, de representados por las cotizaciones correspondientes a la salud, los remanentes netos de capital destinados a la salud y cualquier otra fuente de financiamiento que determine la ley.

Por su parte, con respecto al Banco Nacional de Vivienda y Hábitat, nuevamente la autora se refiere a los recursos del mismo, indicando que provendrán de los aportes fiscales, los remanentes netos de capital destinados a la seguridad social y los aportes parafiscales (cotizaciones) de empleadores, trabajadores dependientes y demás afiliados.

Tal y como se desprende, la doctrina internacional es uniforme en el tratamiento otorgado a las contribuciones sociales en distintas jurisdicciones, sea el de contribuciones parafiscales.

### c) Antecedentes Nacionales.

Todavía pareciera más consolidada la postura doctrinaria nacional, misma que ha sido inspirada de gran manera por el Dr. (FAJARDO SALAS, 2005), en su obra “Principios Constitucionales de la Tributación”.

Al respecto, el Dr. (FAJARDO SALAS, 2005), afín a como se planteará el desarrollo de fondo de la presente investigación, parte el análisis de su proposición de lo que él le llama “*único voto de minoría, que se estima extraordinario por su profundidad y acierto*”, hablamos del voto salvado del Dr. Juan Luis Arias Arias, de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia, fungiendo ese órgano como Juez Constitucional de las 15:00 horas del 12 de agosto de 1987.

Del voto de minoría, surge precisamente, la tesis acogida hoy en día por la mayoría de la doctrina, concerniente a la naturaleza parafiscal de las contribuciones sociales, tesis admirada en la obra del Dr. (FAJARDO SALAS, 2005), al respecto, conviene citar lo manifestado por el autor en su obra:

*“Es lo cierto que el criterio de fondo sostenido en la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia el 12 de agosto de 1987, ha sido reiterado por la Sala Constitucional, sin detenerse en el examen sobre la naturaleza jurídica de las contribuciones de la seguridad social. Simplemente la Sala ha optado por el camino fácil de expresar, que no existen motivos para variar de criterio. Incluso, ha ido más allá, al respaldar la tesis de la naturaleza no tributaria de contribuciones (...)” (p. 80).*

Se considera fundamental para el desarrollo doctrinario nacional, las premisas arribadas por el autor citado, en el tanto, llega al meollo de las algunas de las posturas emanadas por la Sala Constitucional, al negar el carácter tributario de tales contribuciones, por el hecho de optar “*por el camino fácil de expresar, que no existen motivos para variar de criterio*”.

Así, la postura del (FAJARDO SALAS, 2005), pese a ser plasmada en el año 2006, no se aleja a lo que los actuales doctrinarios nacionales han insistido, precisamente, uno de los impulsores actuales en torno a la naturaleza fiscal de las contribuciones, es el Dr. Adrián Torrealba del que, convenientemente, se utilizará para concluir la presente sección.

Sin embargo, no solo el Dr. Torrealba ha forjado su idea en cuanto al desajuste apuntado. Al respecto, recientemente, (Font, 2018), con total claridad y contundencia planteó en un artículo digital la siguiente pregunta: “¿Son las contribuciones a la Seguridad Social tributos?”

En su desarrollo explica que más allá de una conceptualización puramente teórica, la respuesta a esta pregunta tiene implicaciones profundas para nuestra sociedad. Por ejemplo, en el caso de los trabajadores independientes, quienes al día de hoy y a partir de varias determinaciones de la Junta Directiva de la Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS) deben de contribuir a la seguridad social en hasta un 22% de sus ingresos.

Indica que el origen de este aporte está en la Ley de Protección al Trabajador, en donde se establece la obligación de los trabajadores independientes de cotizar a la seguridad social. Sin embargo, y tal y se ha adelantado párrafos arriba, varios elementos de esta obligación no provienen de una ley, sino que han sido determinadas mediante reglamentos y acuerdos de Junta Directiva (el porcentaje de aporte ya descrito, por ejemplo).

Entonces el autor plantea otra pregunta: “¿por qué es necesario determinar si estas contribuciones son tributos o no?”

(Font, 2018), responde que los tributos están protegidos en nuestra Constitución Política (artículo 121) y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (artículo 5) por un principio de reserva de ley, el cual implica que solo la Asamblea Legislativa mediante la promulgación de leyes podrá establecerlos, modificarlos, extinguirlos y determinar sus elementos estructurales (hecho generador, sujetos, base imponible y alícuota).

Por lo tanto, a criterio del autor, en caso de conceptualizarse estos aportes como tributos, su aplicación y determinación deberá de realizarse dentro del principio de reserva de ley y por consiguiente sería difícil justificar que uno de sus elementos fundamentales (alícuota) sea determinada mediante acuerdo de Junta Directiva.

Otra de las investigaciones, sumamente relevantes sobre el tema, fue la efectuada por (Barrantes & Sanchez, 2018) “*Problemas actuales derivados del tratamiento a la regulación de las cuotas de la Seguridad Social de los trabajadores independientes y sus posibles soluciones desde el punto*

*de vista jurídico*”. Con un enfoque hacia los trabajadores independientes, el autor da con aspectos básicos de la regulación actual y recomendaciones precisas conforme al tratamiento que debe dársele a la figura.

Precisamente, el autor, sostiene la categorización de los aportes a la seguridad social como obligaciones “parafiscales”. Concluyendo en que, la clave está en entender que, aunque sea una sub-categoría de tributo, es al fin de cuentas un tributo y por lo tanto deberá de respetarse todas aquellas normas impuestas para los tributos.

Otro precedente de vital importancia para la presente investigación lo es la investigación denominada “Análisis de la Carga Social Desde una Perspectiva Tributaria”, al respecto las autoras (Robert Magnin Falcón, 2005), realizan un análisis pormenorizado del instituto en análisis concluyendo sin lugar a dudas sobre el carácter tributario de las contribuciones sociales.

Al respecto, en la sección de conclusiones las autoras desarrollan que las contribuciones de la seguridad social son exacciones parafiscales y como tales deben manejarse como tributos, de conformidad con la legislación del derecho tributario en todos aquellos vacíos legales que quedan al descubierto en las legislaciones de cada institución beneficiada por la seguridad social.

De igual forma, indican que, queda por demostrado que todas las instituciones beneficiadas que fueron estudiadas en tal investigación, con excepción de la CCSS, manejan la carga social que reciben con una naturaleza de tributo, aplicando supletoriamente el CNPT.

Se aventuran a indicar que, la CCSS se niega a reconocer la naturaleza tributaria de las cargas sociales –a pesar de que éstas cumplen a cabalidad con los elementos materiales y formales del tributo y en específico con las exacciones parafiscales- porque se vería entonces en la necesidad de ser de alguna forma supervisada en cuanto al fin o destino que le da las cargas sociales y que actualmente en algunos casos son utilizadas como un sustento de su presupuesto general, y otros beneficios que con tiempo ha logrado ligar con otras instituciones beneficiadas por la seguridad social, como lo es el cobro de un porcentaje sobre el monto a recuperar de una planilla morosa, pero sin contemplar el proceso de cobro ejecutivo.

Tal y como se analizará, las autorías concuerdan en que la jurisprudencia nacional no es uniforme, y existen inconsistencias en los diversos fallos, tanto a nivel de tribunales superiores como en la Sala Primera, Sala Segunda y Sala Constitucional.

Finalmente, concluyen, con absoluta certeza, que la mejor propuesta para el manejo de la seguridad social patria, es otorgarle el reconocimiento de la naturaleza tributaria que, ya de por sí, tiene las cargas sociales.

A manera de cierre de la presente sección de antecedentes, se analiza lo plasmado por el ya mencionado (Navas, 2017), pese a que en gran número de documentos desarrolla el tema, conviene referirnos al Dictamen del 24 de abril de 2017, actuando como coordinador de la Comisión de Derecho Tributario.

Al respecto, el (Navas, 2017), expone con claridad absoluta la naturaleza fiscal, enfocada a los trabajadores independientes.

Dada la importancia de tal análisis, conviene citar textualmente las consideraciones finales a las que arriba el autor:

*“El régimen actual de los trabajadores independientes en la seguridad social lleva a la imposición de cargas totalmente confiscatorias, con violación del artículo 45 de la Constitución Política y de lo dispuesto por el artículo 167 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establece:*

*“Por medio de la tributación no deberá sustraerse una porción sustancial de la riqueza del contribuyente, en tal medida que haga nugatorio, desaliente o limite, de manera significativa, el ejercicio de un derecho o la libertad fundamental tutelados por la Constitución Política.*

*Asimismo, se violenta el principio de reserva de ley en materia tributaria, al fijarse los elementos cuantitativos por Acuerdos de Junta Directiva, y no en la ley”.*

*Además, se violentan los principios de igualdad tributaria y capacidad económica, al establecerse una carga de más del doble que la correspondiente a los trabajadores asalariados.*

*Finalmente, se violenta el artículo 8,1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, al preverse un procedimiento administrativo mediante el cual se llega a una suma líquida y exigible sin que intervenga ni por asomo un Juez imparcial, lo cual es abiertamente inconstitucional a la luz de lo resuelto por la Sala Constitucional respecto del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que fue declarado inconstitucional por similares razones.*

*Estas violaciones son la consecuencia de:*

*a) Pese a estar ante contribuciones parafiscales que tienen el carácter de tributo, la Ley Constitutiva de la CCSS no establece los elementos cuantitativos de las contribuciones de la Seguridad Social de los independientes, los cuales son definidos mediante Acuerdos de la Junta Directiva.*

*b) Pese a que la Ley Constitutiva establece, en su artículo 3, que las cuotas de los independientes no deben contemplar el componente de “cuota patronal” y, además, debe mediar contribución estatal, 59 por Acuerdo de la Junta Directiva se ha establecido un sistema de tarifas progresivas en que, a medida que se aumenta el nivel de ingreso, suceden dos cosas: por una parte, va disminuyendo, hasta desaparecer, la contribución estatal; por otra, va creciendo la tarifa hasta llegar a un tramo del 22%. Este porcentaje se establece en las fiscalizaciones que se están desarrollando, sobre la renta neta declarada en el impuesto sobre la renta, sobre la cual en el tramo más alto se tributa a un porcentaje del 25%. En consecuencia, la tributación del independiente llega así a un total del 47% sobre la renta neta (y en el tanto la CCSS interprete benévolamente que las cuotas aplican sobre renta neta y no sobre renta bruta. Este porcentaje es abiertamente confiscatorio y desigual: los trabajadores dependientes tributan al 15% en el tramo más alto de renta y a un 9% en las contribuciones de la seguridad social. La diferencia es total y absolutamente abismal.*

*c) La CCSS establece un sistema de estimación objetiva, pues, por una parte, fija un “salario de referencia” y, por otra, se reserva el derecho a ajustarlo si los ingresos “reales” son mayores, pero la fijación de estos ingresos reales no se hace de manera directa, sino utilizando, también como referencia, el ingreso declarado el año anterior en el impuesto*

sobre la renta. Ahora, la determinación de la contribución no se hace por el sistema de declaración-autoliquidación, en que es el propio obligado el que cuantifica su obligación. Por el contrario, se hace por un sistema de recibo o determinación de oficio originario. Así, la CCSS, emite recibos mensuales a los obligados, quienes pagan con base en dichos recibos. El problema es que, con posterioridad, las fiscalizaciones que se han venido desarrollando se orientan a anular las determinaciones realizadas previamente a través de los recibos o facturaciones y a sustituirlos por los montos determinados en una resolución administrativa con base en las declaraciones del impuesto sobre la renta, generando cobros retroactivos y sustitutivos de los que ya había puesto a cobro. Así, la CCSS anula sus propios actos administrativos previos, sin acudir ni al proceso de lesividad ni al de nulidad evidente y manifiesta, únicos que permiten a la Administración ir contra sus propios actos. Es decir, se incurre en una violación flagrante del principio de que no se puede ir contra los propios actos. Adicionalmente, estos cobros retroactivos son provocados por la negligencia de la propia CCSS: utiliza las declaraciones del impuesto sobre la renta para hacer sus “ajustes” muchos años después, pese a que tiene suscrito un convenio de intercambio de información con la Dirección General de Tributación desde 2001. En otras palabras, si de usar esa fuente se trataba, nada 60 ha impedido a la CCSS, año con año, ajustar sus “facturas” o “recibos” apenas presentada la declaración del impuesto sobre la renta, evitando así incurrir en esta violación del principio de los actos propios que no es otra cosa que una violación grosera del principio de seguridad jurídica. En realidad, lo jurídicamente correcto es que cualquier cambio en el ingreso de referencia se haga con efectos ultra-activos.

d) Los cobros adicionales sobre períodos anteriores se hacen, además, aplicando una prescripción decenal, en una incorrecta aplicación del artículo 56 de la Ley Constitutiva. Es decir, no se aplica, en subsidio, como debería ser, la prescripción del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. e) Al aplicar esta carga tributaria confiscatoria, desigual, no discutida en la Asamblea Legislativa, de manera retroactiva y contra sus propios actos, por un término de 10 años, con adición de intereses y multas, está llevando a situaciones absolutamente dramáticas para los profesionales que son objeto de estos procedimientos, que los ponen al borde de la ruina total.

*f) Por si fuera poco, las determinaciones de la CCSS se vuelven líquidas y exigibles sin que en los procedimientos administrativos hayan intervenido un tribunal o juez imparcial, como en materia tributaria es el Tribunal Fiscal Administrativo. Esto constituye una violación flagrante del artículo 8,1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, tal como ha declarado recientemente la Sala Constitucional respecto del artículo 144 del Código Tributario, que precisamente pretendía permitir el cobro ejecutivo sin que el acto determinativo hubiese sido revisado por un tribunal imparcial”.*

Tal y como se comprueba, la doctrina nacional ha sido enfática en reconocer el desatino procesal y legislativo aplicado por parte de la CCSS, tanto a nivel regulatorio como a nivel de inspección.

Ahora bien, pese a la claridad apuntada, si bien los antecedentes descritos tienen en común la conceptualización de parafiscalidad en las contribuciones sociales, vienen a apoyar en gran medida la presente investigación, más no del todo. Justamente, lo anterior, pues existen posturas encontradas de la misma Sala Constitucional respecto al tema, lo que, a la fecha, deja al contribuyente en un estado de indefensión, al no tener un criterio jurisprudencial en torno a la materia.

Tal novedad no ha sido particularmente analizada en otras investigaciones, tampoco cual debe ser el marco normativo correcto para el respeto de las máximas constitucionales.

## 5) Proyecciones

No se pretende negar la realidad que vive el sistema social costarricense a nivel de incumplimiento por parte de los contribuyentes a la seguridad social, tal y como se explicó ultra, como cualquier otro tributo, es un fenómeno cotidiano que se evade adrede o por mera ignorancia, con las obligaciones propias por parte del obligado, ya sea patrono o trabajador independiente; al fin y al cabo, contribuyente.

Sin embargo, en el marco de proyecciones de la presente investigación se buscará aclarar la regulación propia para la corrección de tales omisiones materiales y formales por parte de los contribuyentes. Es decir, en el marco de la seguridad jurídica, los contribuyentes de tales cuotas tienen que tener claro a nivel normativo el procedimiento de regulación, fijación, cuantificación y determinación de sus obligaciones, en aras de no violentar sus derechos fundamentales.

De tal forma, al lograr identificar la correcta naturaleza jurídica de las obligaciones se logrará determinar la correcta regulación aplicable, fin principal de la presente investigación. Es por esto que se procede a indicar de forma cada proyección, según se detalla:

- a) Fundamentalmente se pretende delimitar la naturaleza fiscal de las cuotas sociales, a la luz de los criterios jurisprudenciales.**

Sin lugar a dudas, dicha proyección es la piedra angular de la presente investigación, por la cual, naturalmente, se derivarán otras.

Justamente, según se ha desarrollado, las interpretaciones por parte de la CCSS han sido restrictivas en cuanto a tal proyección. Explicaban (Robert Magnin Falcón, 2005), que podría ser a conveniencia, sin embargo, lo importante es que, bajo la interpretación de la CCSS los contribuyentes se encuentra frente a una problemática real y palpante al aplicarse normas y procedimientos que violentan los principios constitucionales –como reserva material de ley-, lo

cual significa, a su vez, un problema para las mismas autoridades de la CCSS, ¿Por qué? – Simple, nadie duda de la buena finalidad que tienen las inspecciones de la CCSS (al fin y al cabo, bajo el principio de la solidaridad todos deben aportar, en temas de cuotas sociales, de cierta forma se realizará de manera proporcional), no obstante, un inadecuado procedimiento aplicado viciaría la bien dirigida finalidad de la inspección (sea el cumplimiento de los deberes formales y materiales contributivos), y tal inspección sería insuficiente.

La correcta determinación de la naturaleza de las cuotas sociales, es una necesidad del Estado como tal, en el sentido de no incurrir en la inseguridad jurídica de quienes, al final, son los que mantienen la Seguridad Social, entiéndase, los contribuyentes; y por su parte, a la misma CCSS al resguardarse con la normativa, procedimientos y regulaciones necesarias y pertinentes para llevar correctamente su fin recaudatorio y fiscalizador.

**b) En segundo término, se pretenderá exponer las falencias que la regulación actual incurre al dejar por lado la naturaleza fiscal de las contribuciones sociales, o bien, simplemente negar las irregularidades del sistema actual.**

Como se mencionó, lo anterior es una consecuencia natural de la proyección primera, pero no por eso deja de ser relevante como finalidad de la presente investigación. Justamente, la importancia de lo anterior consiste en evidenciar los yerros incurridos hasta ahora por parte de las autoridades de la CCSS, a fin de ubicar la correcta regulación para la materia de marras, lo cual, precisamente es la siguiente proyección.

**c) Lograr determinar la efectiva regulación normativa para las contribuciones sociales a la luz de la normativa tributaria, y finalmente aplicable a los tributos.**

De manera que, se logre solventar las falencias del sistema normativo actualmente aplicado por la CCSS.

**d) El mayor logro que se obtendrá con la presente investigación será, identificar el marco normativo adecuado para en apego a las máximas constitucionales.**

Evidentemente, y como se indicó, se buscará en la medida determinar una adaptación de lo regulado actualmente, a la normativa constitucional y tributaria.

## Capítulo II. Marco Teórico.

Conforme se adelantó en la justificación de la investigación, se parte de una necesidad actual de delimitar el correcto procedimiento aplicable en relación con la creación, modificación y cobro de las contribuciones sociales, en concordancia con las máximas constitucionales y tributarias. Ergo, tal delimitación debe referir inicialmente a un aspecto fundamental, el cual es la naturaleza de las contribuciones sociales –específicamente las cuotas obrero patronales-, que como se ha dicho, tanto a nivel doctrinario y a nivel de derecho comparado, se ha sentado las bases en una tesis antagónica a la más reciente postura de la Sala Constitucional que de alguna manera confirma las actuaciones de la CCSS en sus inspecciones.

Bajo tal premisa de orden, es necesario abordar y crear una posición en torno a la naturaleza de las contribuciones parafiscales, para lo cual se debe partir del cimiento básico de dos aspectos: ¿Que es tributo? y ¿en qué consisten las contribuciones sociales?

Con ello el análisis en torno a la parafiscalidad, como una especie del tributo, resultará consecuente.

### 1) El tributo como género

#### a) Generalidades del Tributo.

Partiendo del numeral 18 constitucional, de que “*Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderá y contribuir para los gastos públicos...*”, los tributos se configuran como una contra prestaciones en dinero que el Estado o a otro Ente Público, en ejercicio de su potestad de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Así, incluso, desde cuando nuestra Corte Plena, antiguamente, constituía un contralor de constitucionalidad, esta calificó el tributo como:

*“...es el aporte, que por razón de solidaridad social está obligado el individuo a pagarle al Estado, y tiene este el derecho de exigírselo, para satisfacer necesidades públicas, de carácter indivisible, o sea aquellas en que el servicio que presta el Estado no es determinable para cada individuo, pudiendo hasta ocurrir que el contribuyente no obtenga beneficio alguno del servicio público”* (Sentencia de Corte Plena, 1956).

Acudiendo a la doctrina clásica del Derecho Tributario español, el profesor (BUJANDA, 1955), definió el tributo como *“la obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste la ley hace nacer directamente por la realización ciertos hechos que la misma establece”*.

Ergo, se puede conceptualizar el tributo como la prestación patrimonial, nacida de una relación obligacional en donde el vínculo entre las partes nace en virtud de un deber constitucional de contribución con los gastos del Estado que ampara al legislador para crearla y que tiene como base axiológica constitutiva la solidaridad social.

Ahora bien, como el concepto atañe, se parte de un elemento esencial referido a la coactividad del Tributo. Es decir, el tributo es una prestación obligatoria, cuya génesis es exclusivamente la voluntad del Estado.

Tal coactividad es explicada por (Navas, Derecho Tributario: Parte General, Tomo I. Principios Generales y Derecho Tributario, s.f.), de la siguiente manera:

*“el tributo es el objeto de una obligación que se establece sobre la base de la voluntad unilateral del Ente Público, esto es, sin que exista concurso de voluntades para la programación de los efectos jurídicos. Por supuesto, esto no significa que el Ente Público obliga al contribuyente a realizar el hecho generador: es evidente que la voluntad del contribuyente interviene para decidir si realiza o no ese hecho. Lo que se quiere decir es que la voluntad del contribuyente no interviene para diseñar los efectos jurídicos que nacen de la verificación del hecho generador, como sí sucede en las obligaciones de fuente negocial”*.

Es importante insistir en un hecho destacado por el autor, y es que, la obligación nace de la concurrencia de un hecho generador del tributo, lo que implica que no siempre tal coactividad sea

absoluta, sino que dependerá de si el contribuyente decide o no realizar determinada conducta que da el nacimiento a la obligación tributaria.

Otro aspecto fundamental, para la correcta determinación conceptual del tributo es que, esa voluntad unilateral que menciona el autor, evidentemente, debe manifestarse mediante el mecanismo legislativo, conforme el cual se manifieste la voluntad de los representantes populares; lo anterior no es otra cosa que el principio de reserva de ley tributaria –conforme al artículo 121 inciso 13) de la Constitución patria-.

Así como pilar básico del nacimiento de los tributos, se parte de la necesidad de que sus elementos sean determinados mediante el Poder Legislativo, conforme a las atribuciones exclusivas dadas por el contribuyente a los legisladores para “*establecer los impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales*”, principio no solo recogido constitucionalmente, sino también en el marco de la legalidad, conforme al artículo 5 del Código Tributario.

Sin ánimo de adentrarnos al análisis del Principio de Reserva de Ley, que será abordado en un apartado subsiguiente, se insiste en que el tributo es una obligación *ex lege*, esto es, que nace de la Ley, previa interposición de un hecho previsto; y así lo ha delimitado la Sala Constitucional, por ejemplo, en el voto N°5877-99:

*“...nuestro ordenamiento jurídico reconoce la potestad tributaria del Estado a nivel constitucional, de manera que corresponde a la Asamblea Legislativa la facultad de «Establecer los impuestos y contribuciones nacionales» (art. 121, 13 Const.), constituyendo así, una obligación para los habitantes de la República, pagar las cargas públicas establecidas por el Estado para contribuir con los gastos públicos, obligación que tiene rango constitucional en los términos del artículo 18 Const.”.*

Por tanto, el tributo se caracteriza por su carácter coactivo, lo cual, en el Estado de Derecho y por exigencias constitucionales, debe manifestarse a través de la fuente legal.

Resulta fundamental, la relación realizada por la Sala en la sentencia citada, entre la Reserva de Legalidad –artículo 121.3-, y la obligación que inminente de contribuir con los gastos públicos – artículo 18-. Ahora, relacionando en su literalidad el inciso 13) del artículo 121, con el artículo 18

¿Se podría acaso afirmar, que los impuestos y contribuciones que se establezcan con base en la Constitución Política tienen únicamente, como finalidad sufragar los gastos públicos? En otras palabras ¿debe ser siempre el gasto público la única justificación de la imposición de los tributos?

Del análisis de las normas constitucionales, que recogen el principio de reserva de ley tributaria, así como el deber de contribuir con los gastos públicos, se logra llegar a la conclusión arribada correctamente por (FAJARDO SALAS, Principios Constitucionales de la Tributación, 2005):

*“la atribución de la Asamblea Legislativa para establecer impuestos y contribuciones nacionales, no sólo persigue como finalidad procurar los medios económicos que el Estado requiere para atender el gasto público. Y es que poder tributario también es un instrumento para la consecución general de los fines del Estado, incluyendo los de naturaleza extra-fiscal o, por medio de mecanismos institucionales y particulares para alcanzarlos: la llamada parafiscalidad”.*

Precisamente, llegamos al análisis de la finalidad del tributo, la cual, según consenso doctrinario, va más allá de una finalidad recaudatoria.

Así, pese a que en nuestro obtiene la mayoría de sus ingresos derivados de los tributos, el tributo, también, puede cumplir una función extra-fiscal más allá de sufragar los gastos públicos. Esa función está orientada a inducir determinados comportamientos, a fin de lograr un fin constitucional, conforme al artículo 50 de la Constitución Política, es decir, a fin de *“procurar el mayor bienestar a todos habitantes del país”*.

Respecto a la apreciación anterior, el jurista (FORNREUGE, 1978), con atino refiere a la evolución doctrinaria de la finalidad del tributo; ahora yendo más allá de cubrir las cargas públicas:

*“Tampoco cabe establecer como elemento característico del tributo, la finalidad exclusiva de proporcionar medios para el Estado para atender sus necesidades financieras y menos para “cubrir las cargas públicas”, como sostenía la vieja doctrina. Desde luego que el fin principal es allegar fondos, pero no el “único, porque en algunos impuestos modernos lo esencial es obtener ciertos objetivos extra-fiscales, como ocurre con los derechos aduaneros, con los tributos que tienden a suprimir manifestaciones de la vida económica o social nocivas para*

*la colectividad (Ej. Latifundio, la usura), con los impuestos que amputan parte del poder adquisitivo de los contribuyentes con fines de regulación económica” (...).*

No queda duda que la finalidad del tributo, que pese a que la finalidad primaria que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos también se reconocen otras finalidades no recaudatorias, como la llamada extra-fiscalidad.

Sobre las finalidades extra-fiscales del tributo, con atino, el autor (Navas, Derecho Tributario: Parte General, Tomo I. Principios Generales y Derecho Tributario, s.f.), categoría bajo 3 propósitos básicos que se buscan con tal figura:

- 1) Redistributivas: Función de influir en la relación comparativa de las situaciones patrimoniales de los individuos, en tal sentido. Al respecto, la finalidad redistributiva, encuentra armonía con el ya mencionado artículo 50 constitucional, en el tanto procura como pilar del Estado “*el más adecuado reparto de la riqueza*”.
- 2) Promoción de comportamientos: Función de orientar los comportamientos de los contribuyentes en un sentido que no se seguiría en ausencia del tributo, ligada especialmente a comportamientos de carácter económico, como lo es el caso de incentivos fiscales que buscan promover la inversión de determinadas actividades. La función en mención, encuentra armonía con el artículo 50 constitucional, en el tanto procura como pilar del Estado el bienestar de los habitantes “*organizando y estimulando la producción*”.
- 3) Disuasión de comportamientos: Función de disuadir ciertos comportamientos, también, normalmente de carácter económico.

De tal forma, se parte de una pluralidad de finalidades del tributo, lo que justifica a su vez, la tipología del tributo, conforme se ahonda en la subsección siguiente.

## **b) Tipología de los tributos.**

Conforme fuese abordado, la finalidad de los tributos, lleva a su vez al análisis en torno a los distintos tipos de tributos que existen, y las particularidades de cada tipo.

Precisamente, al respecto, (DOMÍNGUES, 1985), justifica de cierta manera la finalidad del tributo, bajo la concepción tripartita clásica: *“en el impuesto, el aspecto material del elemento objetivo no supone en ningún caso, una actividad administrativa; es un hecho que se realiza con independencia de la voluntad de la administrativa que, en modo alguno, colabora a la ejecución del hecho imponible; en la tasa por el contrario, aquel se concreta en una actividad de la administración, promovida por el contribuyente; en la contribución especial, en fin, existe también una actividad administrativa, surgida no como consecuencia de una petición del contribuyente, sino como corolario de una decisión legítima de las mismas”* (DOMÍNGUES, 1985).

Como menciona (DOMÍNGUES, 1985), clásicamente se ha reconocido una clasificación tripartita del tributo: *impuestos, tasas y contribuciones especiales*. Sin embargo, existe un consenso generalizado, en torno a una cuarta clasificación, que ha sido aceptada pacíficamente doctrinaria y jurisprudencialmente, las llamadas contribuciones parafiscales, que como ya se introdujo, también responden a una de las finalidades del tributo.

Así, por ejemplo, con un enfoque direccionado a la Reserva de Ley Tributaria, nuestra Constitución patria, establece en su canon 121, inciso 13), que es atribución del legislador *“establecer los impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales”*.

Parece claro que el constituyente usó el término "contribuciones" en un sentido amplio, tal de incluir todas las manifestaciones del poder tributario del Estado y, sobre todo, del deber de contribuir, como lo sería a su vez las contribuciones parafiscales.

Por su parte, a nivel legal, el artículo 4 del Código Tributario define los tributos bajo las 3 concepciones mencionadas, acudiendo a la siguiente definición:

*“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”*.

Consecutivamente, el artículo en mención, refiere a las definiciones de cada uno de los tributos, que para efecto de la presente investigación se dividirá, a efecto de abarcar todos los aspectos necesarios en torno a cada uno:

*i) Impuestos:*

Como primera clasificación, el artículo 4 del Código Tributario define el impuesto, bajo la siguiente conceptualización:

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

Partiendo de la definición normativa, se puede indicar que el impuesto es el pago de una suma pecuniaria por parte de un individuo hacia el Estado por haber concurrido en un hecho que previamente ha sido considerado –presupuesto normativo-, sin que sea necesaria una contraprestación de un servicio, o bien, estatal.

Bajo tal conceptualización, sin duda se puede decir es la figura por antonomasia de los ingresos del Presupuesto Público, como especie de la categoría más amplia de los tributos.

Ahora bien, y sin ánimo de explayarse sobre un tema sumamente trabajado en otras investigaciones y textos jurídicos, se tiene que el impuesto goza de una clasificación que tradicionalmente se ha dividido en personales y reales, directos e indirectos, subjetivos y objetivos, e instantáneos y periódicos:

*1) Impuestos personales y reales:*

Según el profesor (BUJANDA, 1955), impuesto real es aquel que *“tiene por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. El lado objetivo del presupuesto de hecho es, en tal clase de impuestos, constitutivamente autónomo: puede ser “pensado” y, consiguientemente, definido por la norma sin referencia a ningún sujeto determinado”.*

Conforme a la definición abordada, el típico ejemplo de este impuesto lo es el Impuesto al Valor Agregado, el cual, con el hecho generador del tributo es determinado al margen del sujeto pasivo sobre el cual se determina el gravamen.

Por el contrario, los impuestos personales, son aquellos que no puedan ser concebidos sin referencia a una persona determinada, lo que implicaría, siguiendo lo argumentado por el citado autor, que el lado subjetivo del presupuesto de hecho es, en tal clase de impuestos constitutivo.

## 2) *Impuestos directos e indirectos:*

Para el profesor (YURITA, 1989), es la clasificación de más antiguo raíz, pero también es la que más controversias ha suscitado.

Así, son directos aquellos impuestos que gravan la percepción de una renta, o bien, la tenencia de un patrimonio. Por su parte, son indirectos los que inciden sobre el gasto de esa renta o sobre la circulación o transmisión de los bienes que constituyan el patrimonio como tal.

De tal forma, el primero de ellos, la naturaleza de la clasificación se puede explicar si nos referimos al índice de capacidad económica que se pretenda gravar. Por un lado, si es una capacidad económica directa puesta de manifiesto a través de la obtención de renta o de la posición de un patrimonio. O, por el contrario, es un índice indirecto de capacidad económica que evidencia de una manera indirecta que el sujeto pasivo ostenta una aptitud económica para soportar el gravamen tributario.

Otra concepción en torno a la naturaleza de la clasificación es la construida por (BUJANDA, 1955), en el que indica que más que de impuestos directos o indirectos, debe hablarse de “*métodos impositivos directos o indirectos*”:

Estaríamos ante los primeros, cuando la normativa tributaria fije la obligación de satisfacer el impuesto a cargo de una determinada persona sin que le asista derecho legal alguno de resarcirse mediante la traslación de la carga tributaria que soportará de manera efectiva. Sin embargo, estaríamos ante un método impositivo indirecto, cuando la norma tributaria concede facultades al

sujeto pasivo del impuesto para obtener de otras personas el reembolso del impuesto pagado, como es el caso del IVA.

Cualquiera que sea la adopción de tal diferenciación, un ejemplo de impuesto directo es el Impuesto sobre la Renta que recae directamente sobre una persona física o jurídica, mientras que un ejemplo de impuesto indirecto es el Impuesto sobre el Valor Agregado, el cual se genera en el momento en que el contribuyente adquiere un producto o servicio.

### 3) *Impuestos subjetivos y objetivos:*

A diferencia de la anterior clasificación “*impuestos personales y reales*” no se tiene presente en esta conceptualización a la persona en sí misma, sino que lo relevante para establecer su naturaleza es si se tiene en cuenta o no las circunstancias personales y familiares que rodean al sujeto pasivo.

Por tanto, serán impuestos objetivos aquellos que se establecen sin tener presente en su modulación las circunstancias personales del sujeto pasivo. Por su parte, tendrán carácter subjetivo aquellos en los que a la hora de cuantificar la prestación tributaria en la que se materializan se acomodan a las circunstancias personales del sujeto que ha realizado el hecho imponible.

Haciendo una analogía con la clasificación “*impuestos personales y reales*”. Tenemos que, como regla, los impuestos personales serán subjetivos, pero no necesariamente siempre a los impuestos reales serán impuestos reales, pues estos pueden ser susceptibles de subjetivación.

### 4) *Impuestos periódicos e instantáneos:*

Este criterio clasificatorio está directamente relacionado con el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible, del cual se ahondará posteriormente.

Con ello, puede decirse que son impuestos instantáneos aquellos cuyo hecho imponible se agota por su propia estructura y naturaleza en un solo acto; esto es, consistente en un hecho aislado y

único que se agota en sí mismo. A esta categoría pertenece el ya mencionado Impuesto al Valor Agregado.

En cambio, por el contrario, en los periódicos, su presupuesto de hecho tiende a reproducirse en el tiempo, lo que obliga al legislador a fijar una unidad de tiempo que permita cuantificar la prestación tributaria, como sucede en nuestro ordenamiento jurídico, con la referencia al periodo fiscal, el cual es el año natural, para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

## *ii) Tasas:*

Como primera clasificación, el artículo 4 del Código Tributario define el impuesto, bajo la siguiente concepción:

*“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”.*

Así, desde 1956, la Corte Plena, en su antigua función constitucional, dictó la siguiente definición de tasa: *“la retribución que se paga por un servicio de carácter público obligatorio legal que le prestan, de modo particular, funcionarios públicos u organismos estatales”* (Sentencia de Corte Plena, 1956).

De tal forma, el tributo parte de una prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado, siendo el obligado del pago, el contribuyente o usuario del servicio público.

A manera de contextualizar lo anterior, un ejemplo de tasa respecto de la utilización de un bien de dominio público es el pago que realiza determinado individuo por ingresar y disfrutar de un Parque Nacional. En el caso de un servicio público, el perfecto ejemplo de la tasa es el pago por la recolección de basura.

### ***iii) Contribuciones especiales:***

Como primera clasificación, del artículo 4 del Código Tributario, se define el tributo, bajo la siguiente conceptualización: “*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*”.

Partiendo de la definición de las tasas, líneas arriba, la diferencia con las contribuciones especiales, radica en que las primeras se cobran por la prestación de un servicio, mientras que con la contribución especial lo que se financia es el establecimiento o la ampliación del servicio.

Acudiendo a la definición del Tribunal Contencioso Administrativo, se considera “*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*”.

Entonces, la contribución especial está dirigida a generar un beneficio colectivo, así lo ha indicado la Sala Constitucional al afirmar “*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*”.

### ***iv) Contribuciones parafiscales:***

Como se explicó en el preámbulo, la naturaleza de la parafiscalidad, se visualiza como uno de los fines que puede perseguir el tributo –como género-.

Al respecto, doctrina y jurisprudencia en la actualidad, han aceptado pacíficamente la existencia de la mencionada especie del tributo. Sin embargo, el hecho de que se reconozca su existencia, no significa de ninguna manera que su regulación y surgimiento sea el más armónico, todo lo

contrario, precisamente por su naturaleza extra-fiscal, desde su nacimiento hasta nuestros días, se han enterañado discusiones en torno a su regulación al margen de la clasificación tripartita clásica.

Por tanto, considero vital para el abordaje de la especie, contemplar su nacimiento atípico, que conlleva a lo que hoy en día ha supuesto implícitamente debates en torno a su regulación en distintas latitudes.

### 1) *Surgimiento de la para-fiscalidad*

Para (YURITA, 1989), sobre el origen de los tributos parafiscales se ha dicho que va unido al nacimiento del Estado moderno, cuyo crecimiento del intervencionismo en la vida pública lleva aparejada el incremento de los costes que desbordan las previsiones presupuestarias. De tal forma, ello lleva a que tengan que acudir a un mecanismo de financiación cómodo que venza la resistencia de la colectividad a soportar más carga fiscal y que no quede sometido a las limitaciones de los ingresos tributarios tradicionales (p. 173).

Ahora bien, en línea con la conceptualización del tributo, de acuerdo con (QUERALT, 1988), el concepto de parafiscalidad surge, por primera vez en 1946 en un Informe sobre la situación financiera en Francia durante el período de 1913 a 1946, presentado por el Ministro francés de Hacienda SHUMAN.

Sin embargo, unos años antes, en Italia, el profesor (Morselli, 1938), ya había establecido los cimientos de lo que dio en denominarse Hacienda Institucional, en un trabajo aparecido en 1938 en el “*Archivio di studi corporativo*”, bajo el título de “*Aspetti corporativo delle finanze degli enti amministrativi istituzionali*”, tema sobre el que volvió reiteradamente (Morselli, 1938), partiendo de que en el Estado contemporáneo se habían superado los fines tradicionales del Estado, observa que, junto a dichos fines –que tenían carácter político-, el Estado tenía que atender a unos fines de carácter económicos-sociales, derivados del intervencionismo en la vida económica (p. 137).

De tal forma, hay consenso doctrinario de que, originalmente, los fines tradicionales se financiaban con tributos tradicionales, basados en el principio de capacidad económica, pero por otro lado, los

objetivos que se van incorporando a la acción del Estado se financian con tributos económicos-sociales, ya no basados no en el principio de capacidad económica, sino en los principios del beneficio o del interés que para los ciudadanos tiene la actividad del Estado en estos nuevos campos, como aquellos sociales que cuyo auge en el ambiente de aquel entonces, es innegable.

De lo anterior se colige: Hay una Hacienda Pública tradicional, que reposa sobre tributos basados en el principio de capacidad económica, encaminada con los fines característicos políticos, por otro lado, una Hacienda Institucional complementaria, basada en tributos que giraban en torno a los principios del beneficio social, al margen de aquellos políticos.

Es así como se denota desde el mismo nacimiento anormal del tributo parafiscal, una discusión que versa hasta nuestros días, y que se vislumbra en la presente tesis, su gestión y afectación presupuestaria se erigen así en anomalías que tratan de justificarse en el hecho de que no son aplicables los principios tributarios tradicionales, porque tampoco nos encontramos ante un tributo en el sentido clásico del termino –es decir, en el sentido tripartito clásico-.

## 2) *Concepción etimológica y doctrinaria*

Este tipo de exacción fue nombrado en la doctrina con el nombre de tributo parafiscal para hacer notar con ello que su régimen jurídico se desarrolla al margen de la fiscalidad normal. Al respecto, etimológicamente, la palabra “parafiscal” se divide en “para”, que significa al lado o paralelo, y “fiscal” que se refiere al fisco.

Respecto a sus cimientos etimológicos, el autor argentino (FORNREUGE, 1978), reconoce que las contribuciones parafiscales pese a que son impuestas por el Estado, no figuran en el presupuesto general, y de aquí deriva la expresión parafiscal (de la raíz griega para), que da idea de algo paralelo, al lado o al margen de la actividad estatal.

Con base en el análisis etimológico, y sus orígenes ya abordados en la sección anterior, se puede concluir que, se trata de tributos establecidos en favor de entes públicos o semipúblicos, económicos o sociales, para asegurar su financiación autónoma, teniendo como manifestación más

importante los destinados a fines de seguridad social, cuya consagración ha resultado fundamental para la existencia como tal de dichos entes.

Bajo dicha concepción no es de extrañar que BALEEIRO. A., citado por (QUERALT, 1988), haya indicado que *“rara veces un neologismo creador por la técnica financiera logró tan rápida consagración”*.

Así, las exacciones parafiscales se han caracterizado por la doctrina (YURITA, 1989) por las siguientes notas: a) su gestión es extraña a los órganos y a los procedimientos propios de la administración financiera para los tributos, b) da lugar a un ingreso extrapresupuestario; c) han quedado al margen, en su regulación y establecimiento, del principio de legalidad, aunque recaudados conforme a la Ley; d) son ingresos afectos a financiar actividades concretas.

El autor, da en el eje central de la problemática actual, específicamente lo tocante al punto c), pues, tradicionalmente por su origen extra fiscal, las exacciones se han concebido al margen del marco legal, coexistiendo por normas infra-legales que estipulan su nacimiento y determinación, siendo en muchos casos quien administra dichos tributos, el mismo sujeto activo de la relación tributaria. Esto sin duda, supone, injustificadamente, un quebranto al principio de Reserva de Ley de lo Tributario.

Bajo su concepción al margen de la ley formal, para autores como (QUERALT, 1988). J, LOZANO SERRANO. C, CASADO OLLERO. G, TEJERIZO LÓPEZ. J, representan una grave quiebra del Estado de Derecho en cualquier jurisdicción que los mismos existan, pues suponen una clara vulneración de los principios tributarios tradicionales, quebrando, además, todos los principios presupuestarios clásicos: universalidad, no afectación, unidad de caja. De otra, porque quiebra también el principio de seguridad jurídica, toda vez que el ciudadano se ve obligado a pagar unos tributos, sin que disponga de los medios de reacción que son admisibles contra cualquier acto administrativo de liquidación tributaria.

Para los mencionados autores, el fácil expediente de crear exacciones obligatorias, gestionadas por esos mismos funcionarios y de las que van a nutrirse a efectos retributivos, palea un problema claro, e indefectiblemente crea una situación absolutamente anómala, de imposible asimilación en

un Estado de Derecho, en el que el único poder constitucionalmente habilitado para establecer prestaciones patrimoniales obligatorias es el legislativo.

Se tiene por tanto que, desde su concepción y a lo largo de las latitudes en que coexistan las exenciones mencionadas, suele presentarse un problema claro que se contrapone con las máximas constitucionales, como lo es el principio de reserva de ley. Precisamente, este problema se ha dilatado hasta nuestros días, en donde muchas de las regulaciones tenientes a los tributos parafiscales han sido concebidos vía reglamentos o bien, decisiones infra legales, tomadas las mismas instituciones que se financian con dicha exacción, lo que ha implicado, por ejemplo, a que se flexibilice de cierta forma, la reserva de ley, sin que esto suponga de ninguna manera una delegación absoluta al órgano administrativo. Más adelante se ahondará en este tema.

En España, por ejemplo, como un primer intento a para “remediar” la clara vulneración al principio en mención, considerando que las contribuciones parafiscales fuesen dictadas al margen de la Ley, en 1958, se vio inmersa en un proceso de reconducción de la parafiscalidad que implicó una “convalidación” de todas las exacciones que se hubieran creado por una norma que no tuviera carácter legislativo –incluidas las cuotas de la Seguridad Social- a la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales, del 26 de diciembre de 1958.

Con este paso, se pretendió hacer frente a las exigencias del principio de legalidad tributaria –o reserva de ley tributaria-.

Pese a que ha sido criticado que, incoherentemente en aquel entonces la “convalidación” de las contribuciones se realizó mediante decreto, –es decir, caemos en el mismo quebranto del que se quería solventar-, lo cierto es que este hecho prueba como, desde su concepción la figura de la parafiscalidad ha implicado la necesidad de que los Estados de Derecho adecuen la regulación pertinente al marco constitucional.

Es aquí donde se debe insistir en que, al igual que en otras jurisdicciones, la figura de la parafiscalidad, per se, debe implicar una evolución de las regulaciones a fin de que las anomalías del tributo, no soslayen las normas fundamentales. Bajo tal premisa, se pasa a analizar la evolución de la figura en Costa Rica:

### 3) *La parafiscalidad en Costa Rica*

Como punto de partida, y aun cuando la parafiscalidad hoy en día es reconocida doctrinal y jurisprudencialmente, resulta necesario mencionar que la figura de la parafiscalidad, no está contemplada en el marco normativo fundamental. Precisamente, nuestro constituyente fue omiso en cuanto a la existencia de tributos con fines parafiscales.

Al respecto, véase como, referido al principio de reserva de ley tributaria, como aquella habilitación exclusiva a la Asamblea Legislativa, nuestro constituyente estableció en el numeral 121, inciso 13), únicamente:

*“Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:*

*(...)*

*Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales;”*

Tal preterición del contribuyente, en torno a las contribuciones parafiscales, no debe entenderse adrede. Su concepción, se sobreentiende constitucional, conforme el mismo desarrollo de la figura a nivel doctrinario y jurisprudencial, pues se ha aceptado que, la omisión de dejar por fuera las figuras tributarias parafiscales, parten exclusivamente, de un rezago evolutivo que no reflejó los avances del derecho tributario y el contexto económico y social prevaleciente entonces.

No es extraño, por tanto, que hoy en día nuestra Sala Constitucional acepte la existencia de tales contribuciones y la facultad exclusiva del Poder Legislativo para dictar dichas contribuciones, pues finalmente, versan sobre un tributo y, por tanto, sujetos a los límites constitucionales para su creación y delimitación.

Ahora a manera de reseña, conviene referenciar la explicación abordada por (FAJARDO SALAS, Principios Constitucionales de la Tributación, 2005), sobre la omisión del constituyente en la cual

se insiste, en nada varía el hecho de que la reserva de ley se aplique para tales tributos. Al respecto indica:

*“Los autores de la moción aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente, diputados Trejos, Desanti, Esquivel, Montiel y Arroyo, y la propia Asamblea Nacional, no debieron haber estado al corriente, con la redacción adoptada y votada, que se excluían de la reserva de ley tributaria las demás figuras tributarias, que no son estrictamente impuestos ni contribuciones; ni mucho menos, específicamente las denominadas contribuciones o tributos para-fiscales.*

*La falta de una explicación de los proponentes de la moción, y particularmente, por la falta de discusión en la ANC<sup>8</sup>, hace pensar que los autores de ella, lo que hicieron fue seguir el camino fácil del menor esfuerzo. Tomaron, sin más, como base, el texto del inciso 14) del artículo 73 de la CP de 1871. Esa norma es idéntica a sus equivalentes de las Constituciones Políticas de 1848 y 1869. Simplemente lo que hicieron fue agregarle un último párrafo, tomando de la moción del proyecto de CP, preparado por la comisión especial designada por la Junta de Gobierno.*

*Al proceder así, lamentablemente, no se detuvieron a pensar esos diputados, que la redacción de esa norma, que se incorporó por primera vez a la CP, en la Carta Fundamental de 1848, podría corresponder a las circunstancias prevalecientes en la Costa Rica de mediados del Siglo XIX. No analizaron que la Costa Rica del año 1949, merecía una regulación que reflejara los avances del derecho tributario y el contexto económico y social prevaleciente entonces.”*

Bajo el entendido anterior, la Sala Constitucional desde antaño, ha tenido por sentado la existencia del tributo referido como:

*“Esta especial configuración jurídica implica necesariamente, que los aportes, tanto los de productores como los de terceros, incluyendo al Estado, que conforman el fondo, **sean verdaderas contribuciones con claros fines económicos y sociales, conocidas en la Doctrina***

---

<sup>8</sup> Asamblea Nacional Constituyente

**del Derecho Tributario como “contribuciones parafiscales”, que son impuestas por el Estado, pero no figuran en el presupuesto general de ingresos y gastos, por lo que reciben la denominación antes referida.** La misma doctrina del Derecho Financiero define la figura como "tributos establecidos en favor de entes públicos o semipúblicos, económicos o sociales, para asegurar su financiación autónoma". Quiere decir, lo anterior, que la contribución parafiscal no constituye una figura distinta de la tributación general” (Sala Constitucional resolución N°4785, 1993).

Se desprende del texto judicial, que la Sala reconoce la existencia de la parafiscalidad, como aquellas que no forman parte del presupuesto nacional, sino que tienen un fin ajeno a aquel, en el caso en estudio de la Sala, el Fondo Nacional de Contingencias Agrícolas.

Así, para nuestra Sala Constitucional, esta especie, poseen naturaleza jurídica tributaria y constituyen una prestación coactiva que afectan el patrimonio de los contribuyentes, pueden ser gestionadas fuera del ámbito de la Administración Tributaria. Respecto a la recaudación, esta está orientada a financiar objetivos específicos, los ingresos y gastos recaudados no se incluyen dentro de los presupuestos generales, ordinario, o extraordinarios del estado.

Ahora bien, adentrándonos a la raíz del problema que plantea esta investigación, como se mencionó en el apartado anterior, comúnmente la parafiscalidad va emparejada a un quebranto del principio de Reserva de Ley Tributaria; así las cosas, los Estados de Derecho han tenido que ser creativos en la manera de palear la problemática constitucional.

Entonces, ¿cómo ha coexistido la parafiscalidad con la Reserva de Ley Tributaria en nuestro país?

Según se indicó, nuestra Constitución, en su artículo 121 inciso 13), define como competencia exclusiva de la Asamblea Legislativa el establecimiento de los tributos en su concepción clásica tripartita, sin embargo, pese a ser omisa en la existencia de la parafiscalidad, nunca ha sido impedimento para que se reconozca su naturaleza tributaria.

En un sentido similar, se encuentra el artículo 4° del Código Tributario, en el cual tampoco reseña la parafiscalidad como un tributo.

Pese a que la contribución parafiscal no figure expresamente en la normativa, lo cierto es que su innegable concepción tributaria, ha implicado, naturalmente, que al igual que con la clasificación tripartita clásica del tributo, esta sea reconocida como tal, y por ende sujeta a los controles constitucionales del derecho tributario.

Precisamente, conviene referir al (dictamen N° C- 435, 2005), de la Procuraduría General de la República, en el cual reafirma la concepción del tributo contemplado implícitamente en el numeral 4° del Código Tributario:

*"(...) **Dentro de la clasificación tripartita de los tributos que nos da el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se encuentra la contribución especial o exacción parafiscal.** Las contribuciones parafiscales, como también se les ha llamado, nacen cuando mediante la ley crea un **tributo a favor de un organismo público destinado a financiar actividades específicas, con independencia de las rentas estatales.** Sobre las contribuciones parafiscales la Procuraduría ha indicado:*

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

*rigen por las reglas generales de recaudación y empleo de tributos fiscales) y afectados necesariamente a un fin público” (Dictamen C- 080, 1996).*

Se tiene por sentado que, pese a que las contribuciones parafiscales no están contempladas en el artículo 4° del Código Tributario, estas exacciones, deben entrar en la regulación legal tributaria. Lo que nos lleva, naturalmente a considerar que la determinación y creación del tributo como tal, son materia exclusiva del Legislador, conforme al 5° del Código Tributario, el cual es la derivación legal del texto constitucional (artículo 121, inciso 13). La norma cita:

*“Artículo 5°.- Materia privativa de la ley. En cuestiones tributarias solo la ley puede:*

*a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo;”*

Por tanto, y como se analizará en las subsecciones siguientes, podríamos concluir que las contribuciones parafiscales son tributos se originan en leyes específicas, creadas para dotar de recursos económicos a sectores específicos, por tanto, sujetos al principio de reserva de ley tributaria en todas sus dimensiones.

Por lo anterior, resulta necesario introducir al análisis en torno a las generalidades del principio constitucional de la reserva de ley tributaria y cuales son aquellos elementos que se encuentran reservados para el legislador.

## **2) El principio de reserva de ley tributaria**

En línea con lo comentado en el arriba, resulta vital esclarecer las generalidades del principio constitucional, su concepción en Costa Rica, pero más importante aún, los alcances del principio, es decir, cuales son los elementos del tributo que están reservados a la Ley.

A fin de ubicar al lector, se advierte que la presente sección dará la noción básica del instituto como tal, sin que se entre, todavía, en aspectos más específicos que se desprenden, como la llamada relativización del principio de reserva de ley, que será objeto de análisis en otro capítulo.

### **a) Concepto y finalidad conforme a la doctrina internacional**

Como ha señalado (Royo, 2005), el principio de legalidad tributaria ha cumplido históricamente dos funciones:

La primera, desde un punto de vista individual, este principio vendría a garantizar la libertad y la propiedad del ciudadano frente al poder público.

La segunda, desde una perspectiva más colectiva, o si se prefiere más democrática, a través del mismo se trataría de garantizar que las grandes decisiones desde el punto de vista fiscal sean tomadas por los representantes de los ciudadanos, realizándose de este modo el principio de auto-imposición (no taxation without representation).

Esta doble función abordada por el autor, no es otra cosa que el de asegurar que la regulación de determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, sirviendo, en última instancia, como una garantía de las libertades patrimoniales y personal del ciudadano.

Precisamente, en un Estado democrático y social de Derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes.

Acudiendo a (Osvaldo Casás, 2002), se tiene que la reserva de ley, puede hallarse consagrada en dos formas puras diferentes. En sentido positivo, cuando esta se refiera a la asignación de competencia al órgano constitucional depositario directo de la voluntad popular y concebido para cumplir el rol legislativo; y, por su parte de modo negativo, cuando nos referimos al caso de que se prive de ella al órgano al cual la Constitución encomienda la función ejecutiva y, por demás está decirlo, al judicial.

## b) Concepción constitucional y desarrollo en Costa Rica

Conforme ha aceptado la jurisprudencia constitucional, se desprende claramente de lo dispuesto por el ya mencionado artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política; en virtud de tal disposición, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa el establecer los impuestos y contribuciones nacionales, potestad que, además, resulta indelegable en el Poder Ejecutivo y que se erige como una garantía para los administrados el que su imposición deba seguir el trámite formal de una ley (Sentencia 13759, 2014).

Por tanto, como punto de inicial, el análisis en torno al tratamiento del precepto, debe partir de la norma constitucional del cual se desprende. Precisamente, el artículo 121, inciso 13) de la Constitución Política, dispone como facultad exclusiva del Poder Legislativo, “establecer” los tributos ya detallados en la subsección “tipología del tributo”, pero no solo crearlos, sino también “disponer” **sobre sus elementos estructurales esenciales**, incluyendo la regulación sobre el contenido y alcance de la obligación tributaria.

Así, la jurisprudencia nacional ha reconocido los alcances del principio de reserva de ley, cobijando no solo la creación del tributo, sino el establecimiento de los elementos constitutivos de la obligación, justamente, la Sala Constitucional en un número importante de votos ha definido los alcances generales del Principio de Reserva de Ley tributaria.

En este punto, resulta fundamental reseñar el desarrollo jurisprudencial en torno a los alcances del principio. Primeramente, la Sala Constitucional, mediante voto N°4785-93 de las 8:39 horas del 30 de setiembre de 1993, refiere al punto medular en torno al alcance del principio conforme la voluntad del constituyente, es decir: ¿Qué se debe entender por establecer los tributos?:

*“(…) El problema consiste, pues, **en definir qué se debe entender por “establecer los impuestos”**, para determinar por allí si la Ley de Reforma Tributaria, delegó o no en el Poder Ejecutivo, del modo que se alega en el recurso la potestad exclusiva que le confiere el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política”.*

Posteriormente, el desarrollo de la figura se ve plasmado en 2004, mediante el voto 05016-04, el cual consagra la posición que hasta la actualidad han mantenido nuestros altos jueces constitucionales, en el siguiente sentido:

*“El principio de reserva de ley en materia tributaria. El artículo 4 del Código de normas y procedimientos tributarios desarrolla la reserva de Ley prevista en el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, para el establecimiento de impuestos y contribuciones nacionales, se entiende de que es únicamente la Asamblea Legislativa la que, mediante el procedimiento para la creación de Ley formal, puede establecer los elementos esenciales de los tributos nacionales: el sujeto pasivo, la base imponible, el hecho generador y el porcentaje del gravamen. El sujeto pasivo que es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias –artículo 15 del CNPT-; el hecho generador que es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación –artículo 31 ibídem-, la base imponible como aquella a partir de la cual se calculará el importe de la obligación tributaria; y la tarifa del tributo, es decir, al porcentaje de la base imponible que deberá ser cancelada por parte del sujeto pasivo””.*

Por ende, resulta claro, que conforme a la disposición constitucional y su derivación legal –artículo 5° del Código Tributario-, al referirnos al establecimiento de tributos, como potestad exclusiva del Legislativo, debemos entender no solo la creación del tributo per se, sino todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria.

En este sentido, la obligación tributaria a la que se hace referencia, es aquel vínculo jurídico entre el acreedor tributario y el deudor tributario que debe ser establecido por ley y, cuyo objeto, es el cumplimiento de la prestación tributaria.

Entonces, esta obligación se perfecciona, únicamente con la concurrencia de los elementos esenciales del tributo: El hecho generador, la base imponible, la tarifa, el sujeto pasivo y activo.

De tal forma, conforme al desarrollo jurisprudencial derivado del precepto constitucional, cuya positivización en el ordenamiento legal se encuentra en el numeral 5° del Código Tributario, se tiene que es potestad exclusiva de nuestros legisladores el “*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;*”, tributos los cuales deberán entenderse aquellos concernientes a la concepción tripartita clásica, así como los llamados tributos parafiscales, según ya fue abordado. Es decir, en palabras simples, el establecimiento de los elementos de la obligación tributaria.

Por tanto, es la Ley y solamente la Ley la que tiene que definir bajo que supuestos surge la obligación tributaria y bajo qué otros no se está obligado a su cumplimiento formal y material.<sup>9</sup>

Entonces, así como el principio de reserva ley supone un límite para el origen del tributo, es lógico que, bajo la misma conceptualización, se impida al Poder Legislativo que, mediante la Ley formal, se autorice, a órganos administrativos, el establecimiento y definición de los elementos estructurales del tributo, pues se estaría ante una delegación de funciones constitucionales, que soslayaría el artículo 9 constitucional, en tanto *“ninguno de los Poderes puede delegar el ejercicio de funciones que le son propias”*. En este sentido, la Sala Constitucional, se ha referido, mediante el voto N° 1507-11:

*“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” (...).*

Como corolario, nuestros jueces constitucionales han coincidido en que, conforme al artículo 121 inciso 13) de nuestra norma fundamental, el establecimiento del tributo y los elementos constitutivos de este, serán atribución exclusiva de nuestros legisladores, en el entendido de que el establecimiento de cargas tributarias, estará delegado al depositario directo de la voluntad popular –poder legislativo-, no así sobre el mismo sujeto activo de la obligación tributaria. Lo anterior, a juicio de la misma Sala, guarda a su vez, total coherencia con el hecho de que ningún poder podrá delegar a otro sus competencias constitucionales, por tanto, tampoco será constitucional que,

---

<sup>9</sup> En este sentido ver pronunciamientos de la Procuraduría General de la República, Dictamen C-277-2012, Dictamen C-029-2006 y la Opinión Jurídica OJ-019-2005.

mediante una Ley, se delegue por completo la determinación de alguno de los elementos constitutivos del tributo.

### **c) Elementos constitutivos de la obligación tributaria**

Se tiene, por tanto, la obligación de comprender cuales son aquellos elementos constitutivos del tributo a los que hace mención la Sala Constitucional, por ejemplo, en la citada sentencia N°05016-04, cuya delimitación es exclusiva del legislador, pues *“únicamente la Asamblea Legislativa la que, mediante el procedimiento para la creación de Ley formal, puede establecer los elementos esenciales de los tributos nacionales: el sujeto pasivo, la base imponible, el hecho generador y el porcentaje del gravamen”*.

#### **i) El hecho imponible:**

Definido por la Sala Constitucional como *“el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”*, implica, el presupuesto de hecho al que se le asocian los efectos o consecuencias de carácter jurídico, que en este caso se resumen en la imposición de un tributo como tal.

Dicho presupuesto ha recibido tradicionalmente en el Derecho Tributario, la denominación de hecho imponible, que para efectos del artículo 31 del Código Tributario su concepto está positivizado en el ordenamiento jurídico de la siguiente manera:

*“El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”*.

Así como elemento esencial del tributo, el hecho generador o causa del tributo, supone el acaecimiento que da origen a la obligación tributaria, es decir, representa el presupuesto de hecho descrito en una norma tributaria, y cuya realización o ejecución conlleva, per se, el nacimiento de una obligación tributaria.

De tal forma, el hecho generador, representa la noción o concepto fundamental en la estructura del tributo, siendo este el supuesto hipotético del tributo que previsto ex lege, y cuya realización concreta se deriva de una relación jurídico-tributaria que genera determinadas consecuencias, como lo son, por ejemplo, el nacimiento de una pretensión impositiva a favor del sujeto activo, y por otro, para efectos del sujeto pasivo, el surgimiento de una obligación tributaria, ya sea formal o bien, material como lo sería el pago del tributo.

Volviendo al principio de legalidad tributaria, evidentemente, siendo el hecho generador el supuesto de hecho a cuya realización se vincula el nacimiento de la obligación, es más que justificable, la necesidad de que tal elemento sea determinado legalmente.

*ii) El sujeto pasivo:*

Definido por la Sala Constitucional como *“la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias”*. Se hace referencia, por tanto, a sujetos, normalmente particulares, a cuyo cargo impone la ley diversos deberes, pecuniarios y no pecuniarios, que configuran su status jurídico de sujeción al tributo y a las correspondientes potestades administrativas de gestión tributaria.

Ergo, relacionando con el ya analizado hecho imponible, se puede decir que, puesto que la obligación se entiende nacida por la realización del hecho imponible, será sujeto pasivo el realizador del presupuesto de hecho tributario, y, por ende, el titular de la capacidad económica y el gravamen contemplado.

Normativamente, la definición, se encuentra recogida en el artículo 15 del Código Tributario, en el sentido de que *“es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”*.

Como se vislumbra, la norma no limita el concepto de sujeto pasivo únicamente a lo que comúnmente se denomina contribuyente, sino que va más allá contemplando al responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Esto resulta fundamental, pues, el contribuyente el sujeto de la obligación, pero en ciertos casos particulares la Ley atribuye la condición de sujeto obligado a hacer efectiva la prestación a personas distintas del contribuyente.

Respecto al primer, se entiende como el realizador del hecho imponible y como corolario de ello, quien asumirá la posición de deudor de la obligación tributaria material y formal, frente a la hacienda pública, bajo la concepción tripartita clásica del tributo, o bien, deudor ante la correspondiente entidad, conforme a los tributos parafiscales.

Respecto al “responsable”, se podrían incluir aquellos que, si bien no se contemplan como los ejecutores del hecho imponible, por disposición legal se le obliga al cumplimiento de determinada obligación, resultado, en muchos casos responsables por cuenta ajena.

El perfecto ejemplo lo encontramos, en los agentes de retención, como lo son para efectos de las cuotas a la seguridad social y el impuesto sobre la renta, los patronos para con sus trabajadores, que conforme al artículo 23 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta “(...) *deberán retener y enterar al Fisco, por cuenta de los beneficiarios de las rentas*”.

Lo que implica que, por disposición del legislador, el patrono tiene el deber de retener la contribución social o impuesto que corresponda al salario del trabajador y de esta forma trasladarlo, siendo en caso responsable solidariamente de la deuda ajena, en caso de incumplimiento.

Como corolario, desde la concepción del artículo 15, se comprenden dos tipos de sujetos pasivos, por un lado, los contribuyentes el cual responde por una deuda propia impuesta por la realización misma del presupuesto de hecho; y por otra parte, los responsables a los que se obligan por una deuda ajena, quienes, por disposición del artículo 20 del Código Tributario, “*sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones correspondientes a estos*”.

### ***iii) La base imponible:***

Acudiendo a la definición abordada por la Sala Constitucional, en la sentencia N°05016-04, objeto de análisis, se contempla como *“aquella a partir de la cual se calculará el importe de la obligación tributaria”*.

Para (Ortiz, 2003), a la base imponible *“se la puede definir como la expresión cuantificada del hecho gravado. Al conceptualizarla así nos referimos a que el hecho imponible es una conducta o acción en que incurre el particular que debe precisarse cuantitativamente, ya sea en unidad física o monetaria, a fin de proceder a aplicar sobre ella una tasa y, en definitiva, determinar el impuesto”*.

Por su parte, (Royo, 2005), señala que la base imponible constituye la expresión cifrada del hecho imponible, siendo una magnitud definida en la ley y que expresa la medición del hecho imponible, o más precisamente de su elemento material, el criterio para mensurar cada hecho imponible real o concreto.

Conforme al abordaje del autor, resulta fundamental que la base imponible, al ser la expresión cuantificadora o bien, el contenido numérico del hecho imponible, se defina también mediante la Ley formal, es decir, resulta ser un elemento más reservado al legislador.

Por tanto, podemos definirla como aquella base, susceptible de expresarse de una forma cuantitativa, que ha sido definida mediante Ley formal, y que, de darse la concurrencia del sujeto pasivo con el hecho generador del tributo, ha de aplicarse al caso concreto definido, a fin de obtener una correcta liquidación del tributo.

Dicha base imponible se obtendrá, por lo general, mediante la diferencia entre los ingresos computables por la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y los gastos necesarios para la obtención de aquellos; es decir, por el importe de la renta disponible (por ejemplo para el Impuesto Sobre la Reta), otras por el valor real del bien o servicio adquirido (por ejemplo para el caso para el Impuesto al Valor Agregado).

Como corolario, el elemento supone, que dicha cantidad será la que servirá de punto de partida para calcular la cuota resultante del tributo.

***iv) La tarifa, alícuota:***

Acudiendo a la definición abordada por la Sala Constitucional, en la sentencia N°05016-04, objeto de análisis, se contempla como “*el porcentaje de la base imponible que deberá ser cancelado por parte del sujeto pasivo*”.

Ya abordado todos los elementos constitutivos del tributo, resta prestar atención a la tarifa, así para el autor (QUERALT, 1988), puesto que la base imponible, expresa la capacidad económica relativa del sujeto pasivo en relación el hecho imponible por el que va a tributar, la alícuota indica que porción de esa capacidad económica medida por la base se reserva al ente público, consecuentemente, la aplicación sobre ella obtendrá la cantidad a ingresar en concepto de cuota tributaria.

Por tanto, como segundo elemento que configura la cuantificación del tributo, la tarifa supone “*(...) la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra*”<sup>10</sup>. Como corolario, el tipo de gravamen será la cantidad de dinero que corresponderá a la Administración Tributaria como efecto de la comprobación del hecho generador por parte del sujeto pasivo; esta cuota se aplicará a la base imponible, con el fin de obtener finalmente la cuota tributaria, que será elementalmente la cantidad de dinero que el contribuyente deberá cancelar por el tributo.

Como punto conclusivo respecto al análisis en torno a la reserva de ley y los elementos constitutivos del tributo que el principio cobija, en nuestro país, los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, están regulados de acuerdo a cada ley que los determina en forma específica y expresa. Precisamente por cuanto el Código Tributario, determina que: “*En cuestiones tributarias sólo la ley puede: a) (...) establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo*” (...).

---

<sup>10</sup> Ley General Tributaria Española, artículo 55.1

### 3) Contribuciones a la seguridad social

#### a) Regulación constitucional y legal

Conforme se adelantó en el apartado de “Antecedentes Históricos –Seguro Social”, en los primeros años de la década de los 40, Costa Rica se vio inmersa a la reforma social más importante de toda su historia, por su integralidad e impacto en la vida social de todos los habitantes, pues precisamente, se crearon, mediante texto constitucional, los seguros sociales de enfermedad, invalidez, vejez y muerte, obligatorios en favor de todos los trabajadores manuales e intelectuales y financiados.

Remontándonos brevemente al origen de la regulación actual, mediante la Ley N° 17 –LCCSS-, de noviembre de 1941, esta sufrió una modificación en octubre de 1943, para darle a la CCSS su carácter de autónoma, es decir, su independencia del gobierno central en cuanto a su administración y gobierno.

Con posterioridad la idea de tal independencia a fin de administrar los seguros sociales, fue consagrada e incorporada por el Constituyente de 1949, incorporando en su artículo 73, el establecimiento de los seguros bajo el régimen tripartito de contribución forzosa que tenemos hasta nuestros días.

Al respecto, el ya mencionado artículo 73, de la carta magna indica:

*“Artículo 73.- Se establecen los seguros sociales en beneficio de los trabajadores manuales e intelectuales, regulados por el sistema de contribución forzosa del Estado, patronos y trabajadores, a fin de proteger a éstos contra los riesgos de enfermedad, invalidez, maternidad, vejez, muerte y demás contingencias que la ley determine.*

*La administración y el gobierno de los seguros sociales estarán a cargo de una institución autónoma, denominada Caja Costarricense de Seguro Social. No podrán ser transferidos ni empleados en finalidades distintas a las que motivaron su creación, los fondos y las reservas de los seguros sociales.*

*Los seguros contra riesgos profesionales serán de exclusiva cuenta de los patronos y se regirán por disposiciones especiales”.*

El artículo constitucional establece que la gestión de seguridad social es pública, y a cargo del Estado, delegando su administración en la CCSS y su financiación será mediante una contribución forzosa tripartita que deben realizar los trabajadores, los patronos y el Estado.

De tal forma, el derecho a la seguridad social que se desprende del artículo 73 de la Constitución Política, guarda total coherencia con lo dispuesto en el artículo 50 del mismo ordenamiento constitucional, el cual establece que el Estado debe velar por el bienestar de los habitantes de nuestro país, velando por el más adecuado reparto de la riqueza.

Devolviéndonos al artículo 73 de la norma fundamental, según ha reconocido pacíficamente la doctrina y jurisprudencia, nuestro constituyente dotó a la institución con una autonomía de gobierno y administración, que, como bien sostenía (Murillo, 1976), desde hace más de cuatro décadas:

- 1- La autonomía administrativa supone la posibilidad jurídica de la respectiva organización de realizar su cometido legal sin sujeción a otro ente (capacidad de auto administrarse);
- 2- Mientras que la política o de gobierno consiste en la aptitud de señalarse o fijarse el ente a sí mismo sus propios objetivos o directrices (capacidad de auto gobernarse o auto dirigirse políticamente), o, en términos de la resolución N° 6345-97, *“la potestad de gobierno alude a la determinación de políticas, metas y medios generales, más o menos discrecionales, mientras que la de administración implica, fundamentalmente, la realización de aquellas políticas, metas y medios generales, utilizando y, por ende, estableciendo a su vez, medios, direcciones o conductas más concretas y más o menos regladas...”*

Por tanto, conforme al artículo 73 citado, se establece una institución autónoma con autonomía de gobierno y administración, el cual estará a cargo de las denominadas contribuciones a la seguridad social, las cuales, por disposición del constituyente, deben pagarse de manera imperativa por patronos, trabajadores y el propio Estado, como tal y como empleador, a favor de tal institución.

Bajo la conceptualización constitucional, se podría definir la contribución social, como aquella que contempla una obligación pecuniaria que tanto trabajador como patrono deben, coactivamente aportar como consecuencia del trabajo, a fin de que la CCSS administre el régimen de pensiones, y proporcione la protección social encomendada por el constituyente. Es decir, dichas contribuciones, financian los seguros obligatorios de enfermedad, invalidez, vejez y muerte y otras contingencias, administrados por esa entidad autónoma del Estado, por ejemplo, mediante la sentencia 10893-11 del 17 de agosto de 2011:

*“(...) Es así, como en nuestro país, surgen diferentes regímenes de pensión cuyas disposiciones, requisitos y recursos, difieren en atención a esas condiciones especiales según el destinatario de que se trate”.*

Como corolario, las cuotas, tienen una función clara dada por el mismo contribuyente, esta es, cubrir los regímenes de Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte, y el Seguro de Salud.

Ahora bien, como refiere el mismo texto constitucional, tales regímenes serán financiados por una contribución tripartita –trabajador, patrono, estado-, respecto a esa determinación de la cuota como tal y las bases del cálculo para la Seguridad Social, clásicamente, se ha considerado que, conforme a la numeral 77 constitucional, el constituyente delegó la fijación de esas contribuciones a la Junta Directiva de la CCSS.

Se tiene por tanto que, las contribuciones a la seguridad social, son aquel pago imperativo por patrono, trabajador y el propio Estado, a favor de la CCSS, a fin de financiar los seguros obligatorios de enfermedad, invalidez, vejez, muerte y otras contingencias, administrados por esa misma entidad autónoma, que fue creada mediante Ley N°17 – (Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social, en adelante “LCCCSS”, 1943).

Así, ahondando en el análisis en torno los elementos cuantitativos de la obligación, el artículo 3° de la citada LCCCSS, dispone que, *“las coberturas del seguro social-y el ingreso al régimen mismo-son obligatorias para todos los trabajadores manuales e intelectuales que perciban sueldo o salario. El monto de las cuotas que por esta ley se deban pagar, se calculará sobre el total de las remuneraciones que bajo cualquier denominación se paguen, con motivo o derivados de la relación obrero patronal”.*

Por su parte el artículo 22 ibídem, establece:

*“Los ingresos del Seguro Social se obtendrán, en el caso de los trabajadores dependientes o asalariados, por el sistema de triple contribución, a base de cuotas forzosas de los asegurados, de los patronos particulares, el Estado y las otras entidades de derecho público...”*

Por último, el numeral 23, de la citada Ley N°17, prescribe:

*“Las cuotas y prestaciones serán determinadas por la Junta Directiva, de acuerdo con el costo de los servicios que hayan de presentarse en cada región y de conformidad con los respectivos cálculos actuariales. La contribución de los trabajadores no podrá ser nunca mayor que la contribución de sus patronos, salvo los casos de excepción que para dar mayores beneficios a aquellos, y para obtener una más justa distribución de las cargas del seguro social obligatoria señale el Reglamento, con base en recomendaciones actuariales”.*

De acuerdo a la normativa constitucional, así como el marco normativo legal, conviene terminar la presente sección, con las conclusiones arribadas por (FAJARDO SALAS, Principios Constitucionales de la Tributación, 2005), en el siguiente sentido:

- a- La Constitución dispuso que habría una institución autónoma denominada CCSS, para la administración y el gobierno de los seguros sociales establecidos en la Ley creadora de dicha institución.
- b- Todos los trabajadores manuales e intelectuales están obligados a afiliarse a los regímenes de la seguridad social, administrados por dicha institución.
- c- Los trabajadores, sus patronos, el Estado y las demás entidades de derecho público, obligatoriamente deben pagar las cuotas, a favor de la citada institución autónoma, para cubrir los gastos que demandan el mantenimiento de tales regímenes de la seguridad social.

- d- Las cuotas a pagar por trabajadores, patronos y el propio Estado, y demás entidades de derecho público, deben calcularse sobre el total de las remuneraciones, que bajo cualquier denominación se paguen, con motivo o derivados de la relación obrero patronal.
- e- Las cuotas y prestaciones serán establecidas por la Junta Directiva de la Caja, *“de acuerdo con el costo de los servicios que hayan de prestarse en cada región y de conformidad con los cálculos actuariales”*.

Bajo tales consideraciones básicas, se procede a analizar las regulaciones específicas de los regímenes de Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte, y el Seguro de Salud.

## **b) Regímenes de la Seguridad Social**

### *i) Cuotas del Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte de la CCSS (en adelante “IVM”)*

El IVM, como seguro obligatorio, tiene su derivación legal, en la LCCCSS. Específicamente su alcance está contemplado en el artículo 2°, conforme el cual, *“comprende los riesgos de enfermedad, maternidad, invalidez, vejez y desempleo involuntario; además, comporta una participación en las cargas de maternidad, familia, viudedad y orfandad y el 25 suministro de una cuota para entierro de acuerdo con la escala que fije la Caja, siempre que la muerte se deba al acaecimiento de un riesgo profesional”*.

Tal alcance si debe contemplar conjuntamente con el objetivo perseguido, el cual ha sido determinado por el artículo 3° del Reglamento del Seguro de Invalidez Vejez y Muerte de la Caja Costarricense del Seguro Social, a fin de otorgar pensiones por vejez y por invalidez del asegurado y a los sobrevivientes del asegurado fallecido. Asimismo, se tiene como encomienda, dar protección a los pensionados en el Seguro de Salud.

A simplemente se percibe que, gran parte de las regulaciones en torno al régimen, han sido delegadas reglamentariamente. Así, el artículo 2° del reglamento refiere a la obligación de cotizar, por parte de los distintos sujetos involucrados:

*“Artículo 2º-El Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte es obligatorio para los trabajadores asalariados de los sectores público y privado así como para los trabajadores independientes, con las excepciones hechas en los artículos 4º y 65º de la Ley Constitutiva de la Caja y voluntario para todos los demás habitantes del país no considerados en las condiciones antes indicadas, de acuerdo con el reglamento respectivo. Para todos los efectos del presente Reglamento, los trabajadores de ambos sexos, que cotizan o se encuentran pensionados en el Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte, se denominan asegurados. La cotización o aporte que se efectúa mensualmente a este Seguro se denomina cuota. Se registrará una sola cuota por cada mes, ya sea que el aporte provenga de uno o varios patronos, o bien cuando se encuentre cotizando como asalariado y trabajador independiente a la vez”.*

Como primer punto, se desprende de la norma, la base sobre la cual se determinará la cuota a pagar, es decir, sobre el total de las remuneraciones que bajo cualquier denominación se paguen, con motivo o derivados de la relación obrero-patronal.

Como un segundo elemento, se tiene que la LCCSS, establece que sería la propia institución la encargada de administrar y fiscalizar dichas contribuciones. A su vez, indicó que sería la Junta Directiva la responsable de regular los montos y la forma como se debería contribuir con cada régimen del seguro obligatorio.

Precisamente el artículo 23 de la LCCSS delega a la Junta Directiva de la CCSS, la cuantificación de las cuotas a pagar por los sujetos involucrados, tomando en consideración el costo de los servicios y cálculos actuariales:

*“Artículo 23.- **Las cuotas y prestaciones serán determinadas por la Junta Directiva, de acuerdo con el costo de los servicios que hayan de prestarse en cada región y de conformidad con los respectivos cálculos actuariales.** La contribución de los trabajadores no podrá ser nunca mayor que la contribución de sus patronos, salvo los casos de excepción que para dar mayores beneficios a aquéllos, y para obtener una más justa distribución de las cargas del seguro social obligatorio señale el Reglamento, con base en recomendaciones actuariales”.*

Con base en el texto legal, es que se faculta a que reglamentariamente se determinen las prestaciones a aportar por el patrono y trabajador, que, para efectos de la presente investigación, se ha definido conforme al artículo 33 del Reglamento el Seguro de Invalidez Vejez y Muerte de la Caja Costarricense de Seguro Social, conforme a la sesión N° 8856 del 28 de julio del 2016, que corresponderá para el sector asalariado de un **11.16%** sobre el total de salarios devengados por cada trabajador, según los siguientes porcentajes:

- Patrono: 5.75% de los salarios de sus trabajadores.
- Trabajador: 3.50% de su salario.
- Estado como tal: 1.91% de los salarios en todos los trabajadores.

Valga indicar, el párrafo final del artículo reglamentario, hace la salvedad de que los niveles de contribución aquí establecidos podrán ser variados por la Junta Directiva, de acuerdo con las evaluaciones actuariales que anualmente realizará la Dirección Actuarial y de Planificación Económica.

## *ii) Cuotas del Seguro de Saludo Social (en adelante “SEM”)*

A diferencia, del IVM, el marco regulativo del SEM, se ha desarrollado bajo normativa infra-legal, precisamente conforme al “Reglamento del Seguro de Salud de la Caja Costarricense de Seguro Social” del 01 de enero de 1997. Al respecto, el artículo 1° señala que, de conformidad con lo que ordena el artículo 177 de la Constitución Política, el Seguro de Salud es universal y cubre a todos los habitantes del país, con sujeción a las disposiciones de este Reglamento y las que específicamente dictare en el futuro la Junta Directiva.

El régimen del SEM, tiene como finalidad 3 coberturas fundamentales:

a) Atención integral a la salud; como aquella que cubre acciones de promoción, prevención, curación y rehabilitación, asistencia médica especializada y quirúrgica, asistencia ambulatoria y hospitalaria, servicio de farmacia, servicio de laboratorio clínico, asistencia en salud oral, asistencia social, individual y familiar.

b) Prestaciones en dinero; entendida desde subsidios y ayudas económicas por incapacidad o por licencia, ayuda económica por traslados y hospedajes, hasta ayuda económica para gastos de funeral.

c) Prestaciones sociales; como lo son los derechos durante la cesantía o el pago al seguro del IVM de las cuotas derivadas del subsidio por concepto de licencia por maternidad.

Por su parte, el artículo 7 del Reglamento establece que la afiliación al Seguro de Salud es obligatoria, tanto para trabajadores asalariados, como para los independientes y pensionados de los regímenes nacionales de pensión.

Respecto a las cuotas a pagar, parte de la misma delegación a la Junta Directiva, para que bajo Acuerdos, se determinen los montos obligatorios a pagar por parte del sector asalariado e independiente. Para efectos de la presente investigación, en lo que concierne al sector asalariado, el artículo 62 del Reglamento, estipula el financiamiento del régimen, conforme a las siguientes cotizaciones:

- Trabajadores: 5.50% de sus salarios.
- Patronos: 9.25% de los salarios de sus trabajadores.
- Estado como tal: 0,25% de los salarios de todos los trabajadores del país.

Por su parte, la norma refiere a la base sobre la cual se calcularán las cuotas, indicando que *“deducción debe practicarse tanto sobre el monto ordinario del salario como sobre las retribuciones extraordinarias o especiales incluidos el salario en especie”*.

Igual que sucede en las cuotas para el IVM, la Junta Directiva ostentará la potestad de variar dichas contribuciones.

### **c) Elementos constitutivos de las obligaciones de la Seguridad Social**

Según se ha indicado, la presente investigación, tiene como punto de partida, esclarecer sobre la naturaleza jurídica de las contribuciones a la seguridad social, este análisis será posible realizarlo

contemplando las subsecciones del marco teórico abordado, es decir, que es un tributo, cuales son las clasificaciones del mismo contemplando la finalidad de figura, así como las particularidades de las contribuciones sociales como tal.

Sin ánimo de adelantarnos al análisis que se abordará en el capítulo IV, sobre el tratamiento que nuestra jurisprudencia, en contemplación de la doctrina, han dado a las cargas sociales, parece prudente en este punto, a manera de referencia, dilucidar los elementos constitutivos implícitos en las obligaciones derivadas de los regímenes de la seguridad social patria.

De tal forma, la presente sección, sin mayor desarrollo interpretativo del autor, expone los distintos elementos que constituyen la obligación, como lo serían, los sujetos involucrados, hecho generador y los elementos cuantitativos de la obligación, como lo es la base imponible y la alícuota.

#### 1) *Sujeto pasivo de la obligación*

En lo tocante, se puede definir que existen tres sujetos que cumplen con el papel de sujeto pasivo, según dispone la misma constitución, que serían el trabajador, el patrono y el Estado según el caso específico.

Precisamente, así lo establece el sistema de contribución forzosa que se plantea según el artículo 22 de la Ley Constitutiva de la Caja cuando señala que:

*“Los ingresos del Seguro Social se obtendrán, en el caso de los trabajadores dependientes o asalariados, por el sistema de triple contribución, a base de las cuotas forzosas de los **asegurados, de los patronos, el Estado y las otras entidades del Derecho Público cuando estos actúen como patronos...**”.*

Por ende, tenemos en primer lugar al trabajador, es decir, el asegurado, quien consciente para la debida deducción de su salario del porcentaje establecido. Al respecto, el mismo artículo 3° especifica que el trabajador es sujeto pasivo del seguro obligatorio cuando *“Las coberturas del Seguro Social –y el ingreso al mismo-, son obligatorias para todos los trabajadores manuales e intelectuales que perciban sueldo o salario. El monto de las cuotas que por esta ley se deban*

*pagar, se calculará sobre el total de las remuneraciones que bajo cualquier denominación se paguen, con motivo o derivados de la relación obrero-patronal”.*

Resulta necesario mencionar que, en el caso del trabajador, el porcentaje que se deduce de su salario es solamente el que corresponde a las cargas específicas de SEM, el IVM que establece la Ley Constitutiva de la Caja, sin embargo, existirán otras deducciones que no son sujeto a la presente investigación, como un aporte al Banco Popular, y un porcentaje que va al régimen Obligatorio de Pensiones Complementarias.

Por otro caso, el patrono también se considera sujeto pasivo de la obligación. A este le corresponde pagar las mismas cargas que al trabajador, y, además, otras que no son objeto de la presente investigación, como las cargas destinadas al Instituto Nacional de Aprendizaje, al Fondo de Desarrollo y de Asignaciones Familiares, al Instituto Mixto de Ayuda Social, al Fondo de Capitalización Laboral y al Régimen Obligatorio de Pensiones Complementarias.

Según se explicó en su momento, el patrono no solo es sujeto pasivo de la contribución social a su cargo conforme a la cuantificación que se le asigna a su nombre, sino también figura como responsable o agente de retención de retener y enterar a la CCSS sobre las cargas a pagar por el trabajador. Es decir, la CCSS se garantiza el pago de ambas cuotas, por medio del mismo sujeto pasivo, el patrono, quien tendrá que pagar mensualmente su cuota, así como aquella retenida del salario del asegurado.

Tal retención tiene origen en el artículo 30 de la LCCSS, que estipula la obligación de los patronos al pagar el salario a sus trabajadores, ordenando que *“les deducirán las cuotas que estos deban satisfacer y entregarán a la Caja el monto de las mismas, en el tiempo y forma que determine la Junta Directiva”*. El mismo artículo señala que en caso de que el patrono no cumpla con la obligación de retener el porcentaje, este responderá personalmente por el pago de dichas cuotas. No es otra cosa, que una derivación del artículo 23 del Código Tributario, que ya fue desarrollado en su momento.

Como tercer sujeto pasivo, tenemos al Estado, que como ente jurídico contribuye con el pago de un porcentaje sobre la planilla nacional de todos los salarios para el caso de las cuotas del IVM y del SEM, independientemente de que también aporte en su calidad de patrono.

Además, el Estado cumple un papel de contribuyente para todos aquellos indigentes o no trabajadores que requieren de alguna asistencia médica, sin posibilidades de poder hacerle frente económicamente.

## 2) *Hecho generador de la obligación*

Según se ha indicado, la LCCSS en su artículo 3° establece que el monto de las cuotas a pagar por la cobertura del Seguro Social se calculará sobre el total de las remuneraciones que sean pagadas al trabajador, como consecuencia de la relación obrero-patronal, es decir, de una relación dependiente.

Por tanto, se puede concluir que el presupuesto de hecho para el nacimiento de las obligaciones a la seguridad social, será precisamente la percepción del salario en relación obrero-patronal.

En este sentido, para la seguridad social el salario es toda aquella retribución derivada de la relación laboral, esta premisa es reforzada por el Código de Trabajo en sus artículos 18 y 162, donde se indica que el aporte de la fuerza laboral del trabajador necesariamente debe ser remunerado de cualquier clase o forma mediante un salario o sueldo, como una característica del contrato individual de trabajo.

Consecuentemente, el salario que se grava para efectos de la cotización de seguridad social es aquel devengado por trabajos realizados por un nacional o extranjero que ejecuta sus labores en Costa Rica y además se encuentre en una relación dependiente de un patrono que se encuentre domiciliado en el país, sea como casa matriz, sucursal o agencia. Es decir, son los mismos parámetros utilizados por la Administración Tributaria a fin de gravar el salario con el Impuesto Sobre la Renta por trabajado dependiente.

## 3) *Base imponible*

Al contemplar que la base imponible es aquella cuantificación del hecho imponible, conviene por ende, referirnos nuevamente al artículo 3° de la LCCSS, en el cual se estipula que:

*“El monto de las cuotas que por esta ley se deban pagar, se calculará sobre el total de las remuneraciones que bajo cualquier denominación se paguen, con motivo o derivados de la relación obrero patronal”.*

Es decir, para efectos de determinar la obligación a pagar, la alícuota deberá calcularse sobre el total de las remuneraciones que bajo cualquier denominación se paguen, con motivo o derivados de la relación obrero patronal, del que ya se hizo referencia al explicar el “hecho generador”.

#### 4) *La tarifa o alícuota*

Conforme se adelantó, el artículo 23 de la LCCSS, otorga una delegación para que sea la Junta Directiva quien determine la tarifa a aplicar en ambos regímenes. Es decir, a diferencia de los elementos constitutivos de la obligación anteriormente descritos, con respecto a la tarifa, esta no se encuentra regulada en la Ley, sino que, es necesario acudir a cada reglamentación para determinar el porcentaje de cada contribuyente.

Referente al SEM, como ya se indicó, el Reglamento del Seguro de Salud de la Caja Costarricense de Seguro Social” del 1 de enero de 1997 determina, conforme a los Acuerdos de Junta Directiva, el porcentaje a aplicar sobre la base imponible, a fin de determinar la cuota a pagar por los sujetos pasivos. Al respecto el artículo 62 del Reglamento, estipula el financiamiento del régimen, conforme a las siguientes cotizaciones:

- Trabajadores: 5.50% de sus salarios.
- Patronos: 9.25% de los salarios de sus trabajadores.
- Estado como tal: 0,25% de los salarios de todos los trabajadores del país.

De igual forma, para efectos del IVM, el financiamiento de los recursos vía cuotas, será determinado por vía del Reglamento del Seguro de Invalidez Vejez y Muerte de la Caja

Costarricense de Seguro Social determina, de acuerdo al Acuerdo de Junta Directiva Sesión N° 8856 del 28 de julio del 2016, los siguientes porcentajes:

- Patrono: 5.75% de los salarios de sus trabajadores.
- Trabajador: 3.50% de su salario.
- Estado como tal: 1.91% de los salarios en todos los trabajadores.

## **Capítulo III. Marco Metodológico.**

Para lograr realizar un correcto desarrollo en la metodología de la investigación, es importante seleccionar un método que proporcione un correcto desarrollo del objeto de la investigación. Al respecto, la escogencia de este método es fundamental, que permitirá llevar a buen rumbo los objetivos que se plasmaron para el desarrollo de este proyecto de investigación.

Como elemento fundamental para la elaboración de documentos de investigación y análisis, se encuentran los métodos utilizados para el cumplimiento de los objetivos durante la realización de los mismos. Es por esto que, en el presente capítulo se expondrán los aspectos metodológicos aplicados durante el proceso de la presente investigación, mismos que formaron la estructura sobre la que se realiza la misma.

Se puede identificar la metodología, como la herramienta que involucra al investigador al conocimiento y del mismo modo, facilita la comprensión de un tema, se puede entonces indicar que la metodología consiste en aquellos procedimientos por medio de los cuales se logran determinar fuentes con el fin de obtener información de las mismas y analizarlas.

Con este proyecto de investigación, el método repercute en que se desarrolle un procedimiento general, por su parte, las técnicas e instrumentos que se van a describir en el presente capítulo y que se van a utilizar, van a ser un medio específico para llegar al objetivo del proyecto de la mano con las variables de la misma investigación.

### **1) Enfoque de la Investigación**

Para el presente análisis ha sido utilizado el tipo de enfoque cualitativo, en el sentido de que el mismo “...se centra en la recopilación de información principalmente verbal en lugar de mediciones. Luego, la información obtenida es analizada de una manera interpretativa, subjetiva, impresionista o incluso diagnóstica” Explorable, (2009, párr. 2).

En este entendido, por el tema objeto de análisis, por la manera en la que se pretende obtener información y se pretende desarrollar, se considera el método más adecuado para dichos fines.

Este enfoque se selecciona cuando el propósito de la investigación es examinar la forma en que los individuos perciben y experimentan los fenómenos que los rodean, de tal manera que se logre profundizar en sus puntos de vista, interpretaciones y significados, ya que el enfoque cualitativo es recomendable cuando el tema de estudio ha sido poco explorado o no se ha hecho investigación al respecto en ningún grupo específico.

Concretamente, la tesis en desarrollo se realiza con la idea de investigar, he ahí la necesidad de utilizar el enfoque cualitativo, en el sentido de que la misma busca analizar la naturaleza jurídica de las cuotas sociales y proponer una solución armoniosa con el ordenamiento jurídico, en razón de la conclusión a la que se llegue en torno a la naturaleza jurídica de las mismas.

Por lo ya expuesto, el enfoque cualitativo facilitará resolver el problema planteado en esta investigación, puesto que el conocimiento obtenido de otros estudios, doctrina, y antecedentes judiciales, lograrán proporcionar, los datos suficientes para lograr alcanzar la conclusión esperada, pero para ello se explorarán datos que ya han sido establecidos e inclusive se basará en teoría que ya ha sido fundamentada; no obstante, cabe destacar que para la presente no se requerirá de la interpretación de estadísticas preexistentes sino un estudio documental.

Con el fin de sustentar la función del enfoque cualitativo, a continuación, se cita a los autores Blasco y Pérez, los cuales indican lo siguiente:

*“La investigación cualitativa se plantea que observadores competentes y cualificados puedan informar con objetividad, claridad y precisión acerca de sus propias observaciones del mundo social. Ello supone la aproximación al sujeto que está en un mundo real para que nos ofrezca información sobre sus experiencias, opiniones, valores, etc., en un ámbito del saber determinado. El investigador debe ahora buscar un método que le permita exponer de forma clara y fiable, las observaciones realizadas por él sobre experiencias de otros sujetos. Metodologías de investigación en las ciencias de la actividad física y el deporte: ampliando horizontes” (2007, p. 25).*

Partiendo de la definición citada, se evidencia que, efectivamente, el presente método es adecuado para el tema planteado, ya que la finalidad de la misma es realizar un análisis de la naturaleza jurídica de las cuotas sociales a fin de proponer una reforma factible a la regulación actual.

## **2) Tipo de Investigación**

Existen diversos enfoques que se le pueden dar a una investigación, la importancia del mismo radica en lo siguiente, según el ensayo de Conceptos básicos de metodología de la investigación:

A raíz del análisis a efectuar, se puede determinar que la presente investigación es exploratoria-explicativa. Al fin y al cabo, se buscará determinar cuál es el correcto tratamiento normativo de determinado hecho jurídico, sea, las obligaciones a contribuir con la seguridad social.

Se considera exploratoria, ya que la misma pretende diagnosticar o analizar un tema y un problema de investigación, pretendiendo aumentar el grado de interés con el presente tema, y proponer una solución factible a una problemática de antaño. En otras palabras, esta investigación explora debido a que se realiza para obtener un primer conocimiento de un tema en específico, con la finalidad de hacer posteriormente un desarrollo más profundo del mismo.

Del mismo modo se puede indicar que la misma se considera explicativa, ya que pretende explicar aspectos que ya han sido conocidos y analizados, pero se pretende explicarlos o abarcarlos de una manera mucho más específica, enfocada al correcto marco normativo aplicable.

Se puede definir la investigación explicativa según el ensayo de Métodos de Investigación de la siguiente manera.

*“La Teoría, es la que constituye el conjunto organizado de principios, inferencias, creencias, descubrimientos y afirmaciones, por medio del cual se interpreta una realidad. Una teoría o explicación, contiene un conjunto de definiciones y de suposiciones relacionados entre sí de*

*manera organizada sistemática; estos supuestos deben ser coherentes a los hechos relacionados con el tema de estudio” (2013, párr. 7).*

Como se puede dilucidar a partir del planteamiento de los objetivos, el presente estudio será propiamente exploratorio- explicativo, esto en virtud de que la intención es analizar si existe una indebida regulación a la luz de la normativa tributaria y constitucional del régimen de seguridad social; y su adecuación, según corresponda.

### **3) Diseño.**

Tal y como se detalló, el método de investigación de la presente investigación es cualitativo, ahora bien, una vez determinado lo anterior es necesario determinar el diseño de la misma, el diseño de la presente corresponde a la investigación acción, ya que este diseño se utiliza cuando una problemática de una comunidad necesita resolverse y se pretende lograr un cambio, la misma se utiliza cuando el objeto de estudio se basa en una problemática de un grupo o comunidad.

En este caso, tal y como se adelantó en el planteamiento del problema, la problemática en el presente caso incumbe tanto al contribuyente de las cuotas sociales al no contar con una regulación pertinente, como para el aplicador de las normas, sea la CCSS, en el tanto no aplicará correctamente la normativa fiscal, dado su indebida interpretación.

Una vez indicado el diseño de la presente, se logra evidenciar que es el diseño que mejor se adecua a la misma.

### **4) Muestra de la Investigación.**

En este apartado se debe de tomar como referencia, todo aquello que funcione como fuente informativa y que del mismo modo sea de beneficio para quien redacta con la finalidad de responder la pregunta de investigación, en la presente se van a utilizar como referencia a distintos expertos en la materia, para poder ampliar el conocimiento y facilitar el desarrollo de la presente,

esto debido a que ellos tienen contacto directo con el tema que se desarrolla en la presente investigación.

En otras palabras, todo aquello que proporcione datos y le brinde al investigador informaciones que requieran un tratamiento de índole investigativo, debe de respaldarse por fuentes, se puede entender como fuente de información, los respaldos de nacientes informativas, como el conocimiento de personas, lo conocido por medio de libros e inclusive proyectos, que generan al proyecto información relevante que complementa la investigación y le den sustento a la misma.

En tal sentido, los expertos tomados como referencia, se han desarrollado activamente en el tema bajo desarrollo, desde dos perspectivas distintas:

1. Doctor Ernesto Jinesta Lobo, ex presidente de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia (ex magistrado) quien actualmente se desempeña en la práctica litigiosa como socio de la firma Deloitte; el doctor Jinesta, podrá precisar la naturaleza de las contribuciones sociales desde la perspectiva constitucional dada su amplia trayectoria como ex presidente de tal Sala.
2. Máster Roberto Garita Navarro, actualmente Juez de la Sección Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo; quien desde una perspectiva imparcial de juzgador podrá precisar el tema bajo análisis.

## **5) Categorías de Análisis**

Las variables a analizar extraídas de los objetivos, consisten en todas aquellas palabras que se consideran clave dentro del desarrollo del proyecto, las cuales van a servir como base para poder realizar las entrevistas, ya que las mismas se consideran como el medio más idóneo para poder profundizar a grandes rasgos el tema en investigación.

Las categorías de análisis que se utilizarán para el desarrollo de la presente investigación son fundamentales para la misma, ya que con ellas se logran poner en marcha sus objetivos, estas categorías de análisis permiten que se desarrolle la presente de una forma adecuada en la realización de la misma, ya que estas muestran la razón que categoriza los objetivos planteados en

la investigación, con el fin de analizar los puntos más relevantes que se toman como el núcleo de la investigación.

- Primera categoría de análisis: “Naturaleza Jurídica de las Contribuciones a la Seguridad Social”.
- Segunda categoría de análisis: “Principio de Reserva de Ley Relativa”.
- Tercera categoría de análisis: “Propuesta de solución judicial en el caso concreto”.

## **6) Instrumentos.**

Este apartado consiste en poder recolectar la información necesaria, de manera correcta dentro del propósito de la misma, permitiendo así un desarrollo ordenado en relación con el objeto de estudio en el desarrollo del método elegido para este proyecto, del mismo modo se logran acentuar ciertos criterios de la investigación permitiendo un desarrollo deseable en el desempeño de los instrumentos.

El instrumento que se utilizara para solventar las conclusiones de la presente investigación y poder determinar la correcta regulación para las cuotas sociales.

## **7) Procedimiento para la Recolección de Datos**

Como ya es de conocimiento, la presente se desea desarrollar por medio de una investigación cualitativa, por esto se deben de analizar infinidad de documentos que se refieran al punto esencial de análisis de la presente, de modo que es indispensable estudiar lo que se obtenga mediante las entrevistas y las distintas fuentes bibliográficas como doctrina, jurisprudencia, leyes, normas, tratados y demás.

## **Capítulo IV. Análisis de resultados.**

Este capítulo parte de la recolección de información abordada en el marco teórico, a fin de llegar a los objetivos que como norte ha seguido esta tesis investigativa.

Bajo tal preámbulo de orden, y partiendo de la necesaria mención de los datos mostrados en el marco teórico, el presente análisis de resultados se fundamentará, en su mayoría, en los antecedentes judiciales en lo tocante al tratamiento que nuestras autoridades han otorga a las contribuciones sociales y el principio constitucional de la reserva de ley. Consecuentemente, con base en los criterios emanados de expertos en la materia y con el necesario apoyo de antecedentes judiciales nacional e internacional, se vislumbrará el correcto tratamiento que le merecen los conceptos objeto de análisis. Lo anterior en total armonía con el método cualitativo elegido y cuya referencia se hizo en el capítulo pasado.

Por lo que, a continuación, corresponde desarrollar la conocida “triangulación de información” entendiéndose esta como la acción de entrelazar o vincular las teorías y conceptos abordados en el segundo capítulo: Marco de Referencia, con la información obtenida en vista de las más recientes sentencias judiciales, y los expertos que cumplen un perfil idóneo para la investigación, con el último elemento siendo este el criterio y análisis personal del autor. En este capítulo se analizan los aspectos más relevantes que se tomaron como base para emprender el presente estudio, con el único fin de responder a la incógnita de investigación.

Expuesto lo anterior, se procederá a conceptualizar cada unidad de análisis y sus correspondientes categorías:

### **1) Naturaleza jurídica de las contribuciones sociales**

Conforme se expondrá, a lo largo de los años, desde la creación de la institución y los regímenes protegidos, se ha generado una discusión en torno a si las contribuciones sociales impuestas, son meras obligaciones legales, o bien ostenta una naturaleza tributaria.

Precisamente, bajo una especie de proteccionismo, de alguna manera justificado, la posición de la Sala Constitucional en torno a la materia decantó a la primera opción, pues se sobreentiende que, de ser de naturaleza tributaria, las contribuciones estarían regidas por el derecho constitucional tributario y los principios constitucionales que de él se derivan, como el principio de legalidad. Sin embargo, la posición ha ido evolucionando con los años, según se analizará.

Ahora bien, se indicó en la introducción de la presente investigación, uno de los problemas actuales con que se encuentran los sujetos obligados, es precisamente que a la actualidad no existe jurisprudencial sobre la materia, con lo que se genera, evidentemente una suerte de inseguridad jurídica, al contemplar distintas posturas antagónicas por parte de nuestros magistrados constitucionales.

Pese a lo anterior, a juicio personal, de cierta forma, las sentencias han ido evolucionando del lado de la doctrina que ya había admitido pacíficamente, las obligaciones como un tributo parafiscal, quedando, por supuesto, rezagos derivados de un proteccionismo injustificado a la Seguridad Social.

#### **a) Contribución a la Seguridad Social como una Obligación legal (1978-2005) (en adelante, tesis “clásica”)**

Como punto de partida en el análisis jurisprudencial, nos remontamos a la Sentencia de la Corte de la Corte Suprema de Justicia fungiendo ese órgano como Juez Constitucional, de las 15:00 horas del 12 de agosto de 1987, que resolvió una acción que pretendía la declaratoria de inconstitucionalidad (por ser contrario a los artículos 9, inciso 13) del artículo 121 y los artículos 13 y 177 párrafo tercero de la Constitución Política), del artículo 23 de la LCCCSS, N°17 de 22 de octubre de 1943.

Dieciséis Magistrados votaron por declarar sin lugar la acción, y solo un voto se inclinó por acoger el recurso y declarar la inconstitucionalidad del citado artículo 23 de la Ley de la Caja, al negar primeramente el carácter tributario de la contribución social, y por consecuentemente la protección al principio de reserva de ley tributaria. Así, como criterio contrastante al sostenido por la mayoría,

el magistrado Juan Luis Arias Arias, marca la pauta de lo que años después decantará la posición de la Sala Constitucional.

*“A la luz de lo expuesto el carácter tributario de dichas contribuciones es innegable. Históricamente “contribuciones” e “impuestos” son sinónimos en la Constitución Política de 1949, como puede verse en el inciso 13) del artículo 121, y no se ve razón suficiente para que las “contribuciones forzosas” del artículo 73 sean de naturaleza distinta, pues el vocablo “contribución” referido al seguro social en nuestro medio es de origen chileno, y a que fueron de esa procedencia los estudios sobre el tema de la década de los treinta, y deben resaltarse que en el Derecho Chileno, contribuciones es sinónimo de impuesto o tributo. Además, se trata de una actividad típicamente estatal (proteger a los trabajadores, que en principio sólo cuentan con su fuera de trabajo, contra ciertos riesgos particulares graves), en que la afiliación es inevitable todas las veces que se dé una relación de trabajo, que afecta en sus respectivos patrimonios o patronos y trabajadores por el solo hecho de producirse esa relación, sin que necesariamente hay contraprestación efectiva de la Caja que devuelva en servicios, medicamentos o subsidios el monto de lo recibido por ella de cada uno de los obligados a financiarlo, y dotar de sanciones incluso penales para asegurar su cumplimiento (...) **no es válido desde el punto de vista constitucional que la tarifa o monto de un tributo pueda fijarlo una entidad distinta a la Asamblea Legislativa, ni tampoco ésta por un procedimiento distinto del previsto para la promulgación de la ley, porque aquélla no puede delegar legítimamente el ejercicio de tal competencia, según disponen los artículos 9 y 121 inciso 13) de la Constitución Política. Ello aunque luego pueda ocurrir que, al dictar una ley como la indicada, sea la misma Asamblea quien, en ejercicio de la potestad tributaria, indelegable en sí misma atribuya la competencia tributaria a una entidad distinta a la subordinada, según se puntualizó (...) Por ello las potestades constitucionales atribuidas a la Caja (...) no podrían interpretarse en el sentido de que incluyen también la facultad de imponer tributos a los particulares, porque una atribución de semejante envergadura, necesariamente tendría que haberse consagrado de modo expreso, al romper el principio hermético de que solo la Asamblea Legislativa es el órgano legitimado para establecer impuestos”**”.*

Del voto de minoría, surge precisamente, la tesis acogida hoy en día por la doctrina, concerniente a la naturaleza parafiscal de las contribuciones sociales, tesis admirada en la obra del Dr. (FAJARDO SALAS, Principios Constitucionales de la Tributación, 2005), al respecto, conviene citar lo manifestado por el autor en su obra:

*“Es lo cierto que el criterio de fondo sostenido en la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia el 12 de agosto de 1987, ha sido reiterado por la Sala Constitucional, sin detenerse en el examen sobre la naturaleza jurídica de las contribuciones de la seguridad social. Simplemente la Sala ha optado por el camino fácil de expresar, que no existen motivos para variar de criterio. Incluso, ha ido más allá, al respaldar la tesis de la naturaleza no tributaria de contribuciones” (...).*

Se considera fundamental para el desarrollo doctrinario nacional, las premisas arribadas por el autor citado, en el tanto, llega al meollo de las algunas de las posturas emanadas por la Sala Constitucional, al negar el carácter tributario de tales contribuciones, por el hecho de optar “*por el camino fácil de expresar, que no existen motivos para variar de criterio*”. Por el contrario, el voto de minoría marca una pauta, donde primeramente delimita la naturaleza tributaria de las contribuciones sociales, pero, por otro lado, correctamente condiciona la determinación infra-legal de la cuantificación de las cuotas a la violación del principio de reserva de ley.

Respecto a este último punto, se insiste, la reserva de ley tributaria lleva consigo la enunciación de los llamados, elementos constitutivos del tributo (artículo 5 del CNPT). El principio de reserva de ley tributaria demanda que el legislador defina el hecho generador, los sujetos de la relación, la alícuota o tarifa, las bases del cálculo y su régimen sancionatorio. Por ello, según sostuvo el voto de minoría, resulta inaudito que las tarifas de las contribuciones a la CCSS no estén fijadas por la ley, sino que son dispuestas mediante un acto administrativo.

Como se observa en este caso, el mismo ente que administra es el mismo que aprueba la variación de la contribución. Al respecto (FAJARDO SALAS, Principios Constitucionales de la Tributación, 2005): “*¿Pero no fue precisamente esa la razón por la cual, como conquista democrática histórica, se separaron las funciones de administrar de aquella legislativa de aprobar los presupuestos y los tributos con los cuales hacerles frente a los gastos de administración?*”

Otro de los votos salvados fue el del ex magistrado Ricardo Zamora, que aborda la línea doctrinaria que, para aquella época se atribuía a la naturaleza de la obligación, conviene contemplar algunas de las citas plasmadas en la mítica sentencia:

*“Está reconocido por la Doctrina que, aunque la expresión "parafiscalidad" se oficializó en Francia en un "inventario de la Situación Financiera", autorizado por el Ministro Schuman en 1946, la categorización de la denominación como una nueva concepción jurídica referible a cierto tipo de contribuciones se le debe al jurista italiano (Morselli, 1938), quien en 1938 publicó un estudio sobre las "contribuciones parafiscales".*

*Posteriormente, en 1951 el mismo autor, en su monografía "El punto de Vista Teórico de la Parafiscalidad", ensanchó su visión sobre el tema haciendo ver que a la "parafiscalidad", al ser de carácter social y económico, con fines específicos, no se le debe ligar con el "impuesto político".*

*Lega, otro autor italiano, aceptó la tesis de (Morselli, 1938) y consideró que las contribuciones para fiscales podrían "asimilarse a una cuota solidarizada y socializada de retribución excluida de la tributación ordinaria" (Observazioni sulla natura dei contributi d'assicurazione sociale, en Archivio Finanziario, Vol.4, p.142 y siguientes).*

*En Francia, el derecho positivo excluye a las contribuciones parafiscales como un nuevo tipo de contribuciones de carácter tributario y se afirma que en esa nación escapan al principio de legalidad.*

*En una resolución de la Corte Suprema de la Nación Argentina, del 16 de abril de 1969, dicha Corte consideró que debe hacerse el distingo entre impuesto para gastos fiscales y "carga de orden social", al conocer de un caso de una contribución de los patronos para una Caja de Subsidios Familiares, expresando que en la especie no se trata de "una contribución de carácter impositivo, sino de una carga de orden social con la que se forma un fondo que gobierna y administra la Caja de Subsidios Familiares para el personal de la Industria, a quien su condición de entidad de derecho privado no impide, de por sí, el ejercicio de tales funciones. En efecto, DESDE ANTIGUO ESTA CORTE HA ADMITIDO LA EXISTENCIA DE CIERTAS CARGAS LEGALES QUE NO SON IMPUESTOS, ESPECIALMENTE*

*REFERIBLES A REGÍMENES QUE ESTABLECEN ESAS CARGAS CON UN CLARO SENTIDO SOCIAL" Cita hecha por (FORNREUGE, 1978).*

(...)

**En resumen, de todo lo expuesto podemos afirmar que para la mayoría de los autores tributaristas las contribuciones parafiscales, dentro de las que se engloban a las contribuciones de carácter social, son de carácter tributario, y por tanto, sometidas al principio de reserva de ley.**

(...)

*Así las cosas, si debiera dominar el criterio numérico de los que favorecen una u otra posición, entonces, el prevaleciente tendría que ser el que se inclina por la tributabilidad de las contribuciones para fiscales, pues cuenta con mayor número de adherentes. Sin embargo, atendiendo a la filosofía social con que fueron creados los seguros sociales en Costa Rica, donde han sido concebidos como una garantía social de rango constitucional, que como tal tiene carácter de beneficio irrenunciable y que atiende a "una política permanente de solidaridad nacional" (artículo 74 de la Constitución Política), entonces, el planteamiento del problema debe hacerse conforme a nuestro propio régimen constitucional de garantías sociales, partiendo, así, de la realidad nacional de que nuestros seguros sociales son eminentemente de naturaleza previsional y social y ajenos al carácter tributario de las comunes contribuciones especiales".*

En definitiva, ambos votos salvados dan mucho de qué hablar, el primero pues marca la batuta seguida por esta investigación, según se ha insistido, y que finalmente más de tres décadas después, se ve parcialmente acogida por la posición actual de nuestra Sala Constitucional.

El segundo voto, en definitiva, responde a un desarrollo analítico mucho más elevado que la postura de mayoría, pues, al menos, parte de un refiere a un análisis teórico sobre la figura, aceptando que doctrinariamente la contribución es un tributo, pero, el magistrado se decanta por una suerte de condescendencia a la Seguridad Social y los valores que recoge. Retomaremos el análisis sobre este voto salvado posteriormente.

Consecuentemente, el voto de mayoría fue la postura clásicamente reconocida por las distintas instancias judiciales, por ejemplo, la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia, que conoce en última instancia, entre otras, sobre las causas de naturaleza laboral, en sentencia N° 156 de las 8:30 horas de 16 de julio de 1993, concluyó que, si bien, doctrinariamente las contribuciones a la Seguridad Social pueden ostentar ciertas características de naturaleza tributaria, su regulación expresa no se incluyó dentro del CNPT por consideración de los legisladores, razón que basta para no considerarlas tributos.

*“Con independencia de la naturaleza tributaria que doctrinariamente pueden tener las contribuciones forzosas relacionadas con los seguros administrados por la Caja, su regulación en cuanto a la existencia y extensión en los casos concretos, no está incluida en el campo de aplicación del CNPT, pues en el artículo 1° de ese Cuerpo de Leyes, se establece que ese ámbito **comprende todos los tributos y las relaciones jurídicas emergentes de ellos, excepto, entre otros las regulaciones jurídicas emergentes de ellos,** excepto, entre otros, los regulados en forma especial relativa a entes autónomos o descentralizados; y ese, precisamente, es el caso del tipo de contribuciones a que se refiere el presente litigio. Se ha argumentado en el proceso (memorial de folio 57), que el numeral 4° del CNPT, vio la luz, en lo fundamental, de conformidad con el artículo 17 del “Código Tributario Modelo para América Latina”, en el cual al definirse qué es “contribución especial”, se incluye expresamente la contribución de seguridad social, la que se define ahí como “la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio previsión”. El argumento en nada favorece a la parte actora porque si al dictarse el CNPT se excluyó la referencia a la contribución de seguridad social, ello debe entenderse, relacionándolo con el contenido del artículo 1°, como una intención evidente del legislador de dejar fuera de ese ámbito dichas contribuciones, - se repite-, con independencia de su naturaleza jurídica, seguramente porque así estaba obligado a regularlo, en razón de que, constitucionalmente, el gobierno de la materia corresponde a la institución de que habla el artículo 73 de la CP”.*

Un año después, tras la creación de la Sala Constitucional, los jueces constitucionales se refirieron a la naturaleza de las obligaciones a la Seguridad Social, mediante la sentencia número 3819-94

de las 16 horas 45 minutos del 27 de julio de 1994, la Sala decanta a la misma postura de la sentencia de 1987 citada:

*"Como lo indica la consulta, la Corte Suprema de Justicia en resolución de las 15 hs. del 12 de agosto de 1987, declaró sin lugar la acción de inconstitucionalidad interpuesta contra la facultad de la CCSS para determinar las cuotas y prestaciones de los seguros sociales. Esta Sala comparte lo ahí expresado y no encuentra razón alguna para variar ese criterio, el cual hace suyo, declarando que la contribución a que alude el artículo 12 del proyecto, **por su naturaleza y efectos no es un tributo, como lo ha señalado la más calificada jurisprudencia y doctrina constitucionales...***

*"Como el fundamento de la consulta se encuentra en el inc.13 del art.121 de la Constitución Política, que indica **que le corresponde a la Asamblea Legislativa establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y como ya se indicó que los aportes de los trabajadores, empleadores o patronos y el Estado a un régimen de pensiones o jubilaciones no es de naturaleza tributaria, la norma no resulta inconstitucional.** (...)*

*"La razonabilidad de la aplicación de las aportaciones, como resulta del ejercicio de la discrecionalidad técnica de la administración, queda en todo caso, sujeta al control de legalidad por parte del Juez, quien deberá verificar en cada oportunidad, que se cumplan los presupuestos contemplados en la disposición. **No siendo reserva de ley la aplicación de los límites de las cuotas que deban pagar los servidores activos, no encuentra esta Sala ninguna violación a los textos constitucionales...***

*"**El pago de la cuota o contribución, según sea el caso, no es un tributo, como quedó dicho en párrafos anteriores, sino el pago de una obligación legal, que es condición esencial para la existencia misma del régimen, creada precisamente, en beneficio de los mismos contribuyentes...** Al no estarse en presencia de un tributo y obedecer la fijación de los montos de las cuotas y contribuciones a cálculos técnicos, la obligación no puede resultar confiscatoria; antes bien, la ratio legis resulta adecuada al principio cristiano de justicia social y proporcionado al deber de contribuir en la mayor medida, según sean mayores los ingresos, como manifestación expresa del principio de la justicia distributiva".*

Queda claro que, para la Sala Constitucional de aquel entonces, la imposibilidad de aplicar la reserva de ley, nace por la imposibilidad de considerar tributo a la contribución. Precisamente, la Sala insiste en que, de ninguna manera estamos ante un tributo, sino que es una “obligación legal”.

Pareciera claro que, bajo tal premisa, si estamos ante un tributo, por ende, la norma que delega la potestad de fijar las cuotas al órgano administrativo, sería inconstitucional, al soslayar la reserva de ley. Es decir, del desarrollo de la sentencia de 1994, no se violenta el principio de reserva de ley tributaria, pues no estamos ante un tributo.

Esta tesis fue validada 4 años después, por la misma Sala Constitucional, en el voto N°07393-98, caso en que el accionante solicitó que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 23, 36 y 53 de la LCCCSS. Al amparo de la sentencia de 1994, la Sala concluye que, al no constituir un tributo, en sentido técnico jurídico, la fijación que hace la CCSS de las cuotas de patronos y de trabajadores, no transgrede el principio de reserva de ley previsto en materia tributaria:

*“La naturaleza jurídica de las contribuciones que pagan los patronos y trabajadores a la CCSS dista sustancialmente de la del tributo.*

(...)

*Este régimen de seguridad social se financia en forma tripartita, mediante la contribución forzosa de los patronos, los trabajadores y el Estado. Por lo tanto, la **contribución es una obligación esencial para la existencia del régimen de seguridad social, y su finalidad es el fortalecimiento del fondo, para protección y beneficio de los propios contribuyentes. Al no constituir un tributo, en sentido técnico jurídico, la fijación que hace la CCSS de las cuotas patronales y de los trabajadores, no transgrede el principio de reserva de ley previsto en materia tributaria, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 11 y 123 inciso 13) de la Constitución Política, ni tampoco el principio de no confiscatoriedad**”.*

Una vez más la razón por la cual se descarta la violación del principio de reserva de ley es, el hecho de que no estamos ante un tributo.

Nuevamente, mediante la (Sentencia N°5505, 2000), la Sala Constitucional precisó:

*“De los artículos 73 y 177 Constitucionales, se colige que la administración y gobierno de los seguros sociales es competencia exclusiva de la Caja Costarricense de Seguro Social, la cual goza de autonomía administrativa y de gobierno. Asimismo, que **la institución tiene potestad reglamentaria, que incluye la fijación de las cuotas de la seguridad social**”.*

Años después, la Procuraduría General de la República acoge la tesis replicada por la Sala, así, mediante el (Dictamen C331, 2004), dictaminó que las contribuciones a la Seguridad Social que se pagan a la CCSS distan del género tributo, bajo el entendido de que supone un régimen de distinta naturaleza.

#### **b) Contribución a la Seguridad Social como una Obligación Tributaria (2006-actualidad)**

La tesis expuesta en el apartado anterior, se mantuvo, hasta que, en el 05 de julio del año 2006, específicamente mediante la (Sentencia N° 9568, 2006), la Sala Constitucional señaló que las contribuciones de la Seguridad Social sí constituyen un tributo, específicamente a la especie parafiscal por sus características inherentes, y precisamente, conforme lo ha reconocido la doctrina nacional e internacional:

*“el pago de los seguros sociales se **constituye en un tributo parafiscal** –en tanto sus fondos están dispuestos a favor del ente de gestión social, con lo que rompen el principio de la caja única–, cuya administración se le atribuyó por mandato constitucional –artículo 73– a la Caja Costarricense de Seguro Social; en virtud de lo cual, esta disposición de orden legal [el artículo 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios] le es absolutamente aplicable cuando realice la labor de cobro y recaudación de estos pagos”.*

Así, bajo una nueva concepción, compartida por el voto de minoría de 1987, y conforme a la doctrina más actualizada, la Sala admite finalmente la naturaleza tributaria de la exención, pues claro y según se pudo vislumbrar a simple vista en el Capítulo III, la misma concepción de la contribución parafiscal engloba las obligaciones de la Seguridad Social.

Por tanto, la sentencia rompe la línea jurisprudencial emanada por la misma Sala, y contemplada por las distintas instancias judiciales, incluso hasta la misma Procuraduría en su faceta consultiva. Ergo, al ser tributo, la Sala admite la procedencia de aplicaciones supletorias en casos de vacíos normativos, como lo es el mismo Código Tributario, pues claro, estamos ante una obligación fiscal.

Por la naturaleza de lo discutido, en aquella ocasión la Sala Constitucional, no se enfocó en la discusión que tanto se ha inmiscuido la presente investigación, sea, la violación al principio de reserva de ley. Recapitulando, la posición de denegar tal violación ha partido del criterio jurisprudencial previo al 2006, de que las obligaciones a la seguridad social no son tributo.

Se esperaría que, con el radical cambio de postura en 2006, en donde se reconoce la naturaleza tributaria de la exacción, la Sala reconozca la violación que incurre el artículo 23 de la LCCCSS y sus actos derivados –acuerdos de junta directiva-, en torno a la delimitación de la tarifa a aplicar.

Sorpresivamente, en el año 2018, la Sala Constitucional aborda el tema objeto de la presente investigación, bajo un razonamiento, lamentablemente, raquítrico y por demás contradictorio.

Precisamente, el 22 de agosto de 2018 por (voto 013658, 2018 ), la Sala resolvió una acción de inconstitucionalidad incoada contra el artículo 23 de la LCCCSS, en el cual la posición de mayoría, integrada por los magistrados Fernando Castillo, Nancy Hernández, Luis Fernando Salazar, José Paulino Hernández, Marta Eugenia Esquivel y Ana María Picado, se decantó a aceptar la naturaleza fiscal de las contribuciones sociales, pero negar la violación al principio de reserva de ley tributaria, contradictoriamente con base en la posición clásica que mantuvo dicha Sala.

Al respecto el voto de mayoría sostuvo:

*“La cuestión de las contribuciones parafiscales –en este caso las aportaciones a la seguridad social- ha provocado no poca polémica en el ámbito doctrinario y jurisprudencial. En lo que atañe a la controversia jurídica constitucional que tenemos entre manos, desde la perspectiva de esta Sala, son plausibles dos tesis. **La primera, que considera que al ser un tributo –véase al respecto la sentencia 2006-009568 de este Tribunal- irremediablemente sus elementos estructurales –hecho generador, tarifa, base de cálculo, sujeto activo y pasivo, etc.- deben ser definidos por Ley formal-; esta última consecuencia que no ha sido validada por la Sala***

**Constitucional-** En esta dirección, **si los elementos estructurales de la contribución parafiscal no estuviesen establecidos por Ley formal, se estaría vulnerando el principio de legalidad tributaria**, máxime si se toma en cuenta que en la lucha de los barones ingleses por hacerse de la potestad tributaria algunos encuentran el origen del Parlamento y la democracia – no hay democracia sin Parlamento, ni de éste sin la Oposición-. En resumidas cuentas, en este caso específico, se debe de aplicar el principio de legalidad tributaria. **La segunda tesis, la cual ha sido sostenida por este Tribunal –véanse, entre otras, las sentencias números 1994-003819 y 1998-007393-, es la que considera que no estamos en presencia de una contribución parafiscal y, por consiguiente, no se debe aplicar el principio de legalidad tributaria.** “El pago de la cuota o contribución, según sea el caso, no es un tributo, como quedó dicho en párrafos anteriores, sino el pago de una obligación legal, que es condición esencial para la existencia misma del régimen, creada precisamente, en beneficio de los mismos contribuyentes...”.

**Según la doctrina más autorizada en materia tributaria las contribuciones parafiscales son un tributo, pues contienen los elementos materiales de la obligatoriedad** –el deber de pagarlas quienes se encuentren en el supuesto de la norma creadora-, de singularidad debido a que afecta un determinado y único grupo social o económico y la destinación sectorial a causa de lo que se recauda a través de esta prestación obligatoria se utiliza en beneficio exclusivo del grupo que pagó el tributo. **Estamos, pues, ante el ejercicio de una potestad de imperio del Estado que impone prestaciones pecuniarias para el cumplimiento de fines sociales o económicos. Ergo, solo a través de una Ley formal se pueden crear –tributum sine legge-**

Ahora bien, en el caso de las cuotas obrero-patronales destinadas al sostenimiento de la seguridad social –seguro de enfermedad y maternidad y seguro de invalidez, vejez y muerte-, nuestro ordenamiento jurídico tiene una singularidad. **En efecto, y es que el numeral 73 constitucional es el que crea la contribución parafiscal al disponer una contribución forzosa del Estado, patronos y trabajadores, a fin de proteger a éstos contra los riesgos citados y demás contingencias que la ley determine. Acto seguido, el texto constitucional establece que la administración y el gobierno de esos seguros sociales corresponde a una institución autónoma: la Caja Costarricense de Seguro Social.** Finalmente, en lo que

*interesa, la norma constitucional impone la prohibición de transferir o emplear en finalidades distintas a las que motivaron su creación, los fondos y las reservas de los seguros sociales. Como puede observarse, estamos, pues, ante una contribución parafiscal creada por el Constituyente originario, con lo que, desde la perspectiva de este Tribunal, se cumple la máxima de que no puede haber imposición sin representación –no taxation without representation-. En otras palabras, en el caso que nos ocupa, el apego a los principios que regentan el ejercicio de la potestad tributaria se cumple satisfactoriamente, toda vez que un órgano representativo, plural, que ejerce el máximo poder en un Estado democrático y social de Derecho, como lo es el ejercicio de la potestad constituyente, determinó soberana y democráticamente crear la contribución para-fiscal.*

*Un segundo escollo que debemos superar, es el relativo a **la fijación del monto de la cuota a pagar por patronos y trabajadores**. Al respecto, el artículo 23 de la Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social estatuye que las cuotas y prestaciones serán determinadas por la Junta Directiva, de acuerdo con el costo de los servicios que hayan de prestarse en cada región y de conformidad con los respectivos cálculos actuariales. La contribución de los trabajadores no puede ser nunca mayor de la contribución de sus patronos, salvo los casos de excepción que para dar mayores beneficios a aquéllos, y para obtener una más justa distribución de las cargas del seguro social obligatorio señale el Reglamento, con base en recomendaciones actuariales. **Vista así las cosas, concluye este Tribunal que no se vulnera el principio de legalidad tributaria, por la elemental razón que mediante Ley formal se le impone a la Junta Directiva de la Caja Costarricense de Seguro Social parámetros objetivos a la hora de determinar el monto de la cuota –el costo de los servicios que presta y los respectivos cálculos actuariales-, por lo que el legislador le fijó al órgano colegiado administrativo los elementos objetivos que debe observar a la hora de fijar los respectivos montos, actos administrativos que también deben ceñirse a los principios generales de Derecho y son controlables a través del Juez de lo Contencioso Administrativo.** Esta misma lógica sigue el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su numeral 5, en relación con las tasas, pues permite variar su monto por vía de Reglamento para que se cumpla su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos.*

**Recapitulando, al ser creada la contribución parafiscal por el Constituyente originario, se cumple, con creces, el principio de legalidad tributaria, por un lado, y al fijar el legislador parámetros objetivos para determinar monto de la cuota de la contribución para-fiscal, también se respeta ese principio.**”

Conviene desentrañar, párrafo por párrafo la sentencia:

Inicialmente se parte de dos criterios por demás antagónicos, uno la reserva de ley como consecuencia del reconocimiento de la naturaleza tributaria de la ex acción –tesis acogida en el 2006-, otra opuesta, que desconoce tal condición y, por ende, deniega la violación del principio, al no ser necesario ante la ausencia de la naturaleza tributaria –mantenida en el siglo pasado-.

Con excepción del voto salvado del Magistrado Fernando Cruz, quien adoptó como suya la posición mantenida por la Sala en el año 1996 y 1998, retrotrayendo a la afirmación de que la condición es agenda a la tributaria de la exacción; la Sala acepta que, conforme a la más autorizada doctrina en materia tributaria, esta obligación debe entenderse como un tributo parafiscal. Ergo, debe aplicar el principio de reserva de ley, es decir, solo el legislador puede crear los elementos constitutivos del tributo.

Acto seguido la Sala Constitucional, alega un aspecto incuestionado, como lo es el origen constitucional de la CCCS, así como el origen mismo de la exacción, sea, conforme al artículo 177 de nuestra constitución.

Y es en el párrafo cuarto, el único que trata el tema fundamental: ¿Es o no la norma 23 de la LCCCSS inconstitucional, por delegar atribuciones constitucionales del Legislativo a una institución autónoma, que soslaya además la materia reservada únicamente para el legislador, según indicó la misma Sala “*solo a través de una Ley formal se pueden crear –tributum sine legge*”?

La explicación se aborda en un solo párrafo, que la mitad es destinada a un parafraseo del artículo 23 de la LCCCSS, sostiene sin mayor desarrollo que la norma no es inconstitucional, ya que la norma legal, impone parámetros claros, lo que a juicio implica la imposibilidad de declarar la norma inconstitucional.

Evidentemente, la nueva postura de la Sala Constitucional, deja más dudas que respuestas, en torno al correcto marco normativo que debe regir la materia, contemplando el origen tributario de las obligaciones. De tal forma, como punto de partida de las siguientes unidades de análisis, se pretenderán dilucidar dichas interrogantes.

## **2) Sobre el principio de reserva de ley tributario relativo.**

Vemos como, la nueva postura externada por la Sala Constitucional, parte de una premisa correcta, y ciertamente novedosa, en comparación a la histórica postura en términos de contribuciones sociales, es decir, en el sentido de admitir la naturaleza tributaria.

Resulta llamativo que, pese a la recepción de la naturaleza tributaria de la contribución, la Sala negara la eventual violación al principio de legalidad tributaria, de cara a contar con regulaciones infra-legales, en lo que atañe a elementos básicos –cuantitativos-, de las cuotas obrero-patronales.

En esencia se puede concluir que lo que la Sala realizar es relativizar el principio de reserva de ley.

### **a) Posición de los expertos en torno a la reserva de ley relativa**

En definitiva, la flexibilidad o relatividad referida, ha sido abalada por jurisprudencia constitucional.

Precisamente, el ex presidente de la Sala Constitucional, el Dr. Ernesto Jinesta (Experto A), considera que la flexibilidad de la reserva de ley es una práctica adoptada, citando por ejemplo el caso del impuesto selectivo de consumo:

*“Hay una reserva relativa, más en el impuesto selectivo de consumo, en el sentido de que, con la alícuota, tenía que haber un margen de maniobra. La doctrina también lo acepta,*

*como, por ejemplo, Giuliani Fonrouge, el profesor español, Jaime Lujan, admitieron la reserva relativa; a nivel mundial se ha admitido la reserva relativa. **Lo que pasa es que, la Ley sí tiene que definir de manera definitiva la tarifa del tributo**”.*

No se pone en duda: La reserva de ley puede ser relativa, pero en definitiva la Ley sí tiene que definir la tarifa del impuesto. Es decir, la postura del experto parte de que, si bien se ha admitido la posibilidad de flexibilizar el principio, la Ley como medio de protección y garantías del ciudadano, debe de ser la fuente mediante la cual se determinen claramente los parámetros para la cuantificación del elemento constitutivo de la obligación.

Por otro lado, el Juez Contencioso Administrativo, Roberto Garita, quien figura como experto B, de la presente investigación, tiene una posición un tanto más abierta en torno al dinamismo del principio en lo tocante a los elementos cuantitativos de la obligación tributaria. Dando, el ejemplo de las tasas, en las que la reserva de ley no sigue siempre una rigurosidad absoluta<sup>11</sup>:

*“Las tasas no siguen una rigurosidad al principio como reserva, básicamente, pues la reserva es en cuanto a la fuente de creación, pero en las estructuras de cálculo, y algunos supuestos, se modulan mediante fuente infra-legal, para darle mayor maniobrabilidad al planificador fiscal y darles mayor dinamismo a las obligaciones”.*

Preliminarmente, a criterio personal, considero que la relatividad del principio, puede tornarse peligrosa. Naturalmente, el principio en su esencia, busca evitar la indebida concurrencia entre quien establece el tributo y quien termina cobrando el mismo –sujeto activo-. Por ende, de entrada, pareciera que esta construcción jurisprudencial, desnaturaliza el principio per se, soslayando, además, la imposibilidad de delegar funciones constitucionales.

---

<sup>11</sup> Se hace la salvedad: La tasa, por naturaleza, implica la prestación de un servicio, en consecuencia, la base imponible y tarifa estarán vinculadas, objetivamente hablando, con la estructura financiera de dicho servicio. De igual forma el sujeto pasivo, pues sería quien recibe el servicio como tal. Distinto es el caso de la contribución parafiscal, cuya conceptualización similar al impuesto, no permite conceptualmente hablando, identificar base y tarifa lógica y razonable a su razón de ser.

Por tanto, una flexibilidad *a priori*, como sucede con las tasas, no parece viable para efectos de una contribución parafiscal.

Sin embargo, no se niega que la figura ha sido aceptada, no tal pacíficamente, como se verá adelante, sin embargo, bajo límites claros.

Encarrilándonos nuevamente en el caso concreto, recordemos que la tesis de la Sala, implícitamente supuso la flexibilidad del principio, insinuando que el texto normativo –artículo 23 de la LCCCSS-, da aquellos parámetros definitivos para ser aplicados por la Junta Directiva.

Así, para de determinar si el criterio de la Sala parte de una desnaturalización y, por ende, violación al principio de legalidad tributaria, creemos que es necesario, de primera entrada, conocer el desarrollo jurisprudencial nacional e internacional sobre la figura.

#### **b) Jurisprudencia nacional en torno al principio de reserva de ley relativo.**

Como se verá, desde antaño, la discusión en torno a la posibilidad de que mediante norma infra-legal, pueda determinarse elementos propios de la obligación tributaria, en respeto de la reserva de ley, ha tenido dos bandos, representados clásicamente en las sentencias, como los votos de mayoría y los votos de minoría.

Por ende, como punto de partida, debe ser la sentencia de la Corte Suprema, actuando con su antigua competencia constitucional, aprobada en sesión de las 10 horas del 3 noviembre de 1944; pues, precisamente, a partir de ella, se arrojan serias nebulosas en torno a la posibilidad de que la Asamblea Legislativa delegue en el Poder Ejecutivo, el establecimiento de algunos de los denominados elementos constitutivos del tributo.

La referida sentencia conoció una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, por cuanto una Ley dejó el establecimiento y fijación de un impuesto de patente nacional al criterio del Poder Ejecutivo, siendo ello atribución exclusiva del Poder Legislativo. La sentencia, tuvo como posición mayoritaria, aquella de once de los diecisiete Magistrados, que integraban dicha Corte, declarando el recurso sin lugar, con base en los siguientes razonamientos:

*“(...) La otra causal... basada en que se abandonó el establecimiento y fijación de un impuesto al Poder Ejecutivo, siendo esa función privativa del Poder Legislativo, ... carece dicha causal*

*de virtualidad para los efectos que se persiguen, por cuanto la citada fracción décimo cuarta lo que señala como atribución exclusiva del Congreso es la facultad de “establecer” los impuestos y contribuciones nacionales, u no la de fijar o determinar el monto de dichos impuestos o contribuciones. No puede el constituyente tener en espíritu, por sinónimos o equivalentes los términos “fijar” y “establecer”, visto que en el propio artículo 82 usa nuestra Carta ambos vocablos separadamente, con lo cual está diciendo que no los tiene por idénticos: así, en el inciso undécimo del mismo texto se concede exclusivamente al Congreso la atribución de fijar los gastos ordinarios de la Administración Pública, etc., y en el inciso duodécimo se le concede de un modo exclusivo la facultad de fijar también anualmente el máximo de la fuerza armada, etc.- al paso que a reglón seguido, tratándose ya de impuestos y contribuciones nacionales, el inciso decimocuarto no emplea la palabra “fijar”, sino que la sustituye por “establecer”, con lo cual se piensa que no ‘pensó que ambos términos fuesen una misma cosa. Y es de creer que la diferenciación no fue obra del acaso, sino el resultado de un justo criterio diferencial, nacido acorde con las diversas calidades de los impuestos, que no siempre son por naturaleza rígidas y permanente, pues a menudo –bien por su propia índole o bien por circunstancias o modalidades que afectan la materia o el personal que ha de sufrir el peso de la carga fiscal-, asumen de necesidad la fisonomía de impuestos movibles, al diapasón de la prosperidad o decadencia de los negocios que los soportan. Le puede abrigar la seguridad de que deliberadamente se desechó el término fijar en la fracción decimocuarta, a presencia de la imposibilidad en que se halla el Congreso, que a veces solo sesiona sesenta días en el año, de seguir día a día el ritmo de las actividades comerciales para gravarlas o exonerarlas en proporción, a cada momento, con el auge o la mengua de su desarrollo. Sin duda pensó el Constituyente que ningún mal había en abandonar, en estos casos de impuestos movibles, a la reglamentación del Poder Ejecutivo el vaivén impositivo, consultando en eso el dictado de la realidad de las cosas, que hace imposible la permanencia indefinida de la Cámara en atención constante de las continuas fluctuaciones del tráfico comercial. Y no se diga que con ellos se presta margen a posibles abusos de los reglamentos ejecutivos, porque de presentarse éstos, el Congreso tendrá siempre en sus manos el medio de refrenarlos, por derogatoria o enmienda de la ley reglamentada. Aun en su sentido léxico las palabras establecer y fijar son cosas bien distintas, pues la primera no tiene otras acepciones que las de fundar, instituir, ordenar, mandar o decretar, en tanto que “fijar” lleva*

*exactamente el sentido de determinar o limitar una cosa, en este caso el tanto un impuesto” (...).*

Como comentario de la sentencia citada, (FAJARDO SALAS, Principios Constitucionales de la Tributación, 2005), textualmente, indicó en su obra:

*“¡Ver para creer! Ensayar esa retorcida argumentación formal y terminológica sobre el sentido de las palabras, para mantener una Ley violatoria del principio de reserva tributaria, es inaudito. Ese es un pobre recurso semántico, que soslaya, tristemente, el análisis técnico jurídico-tributario –que ya en 1944 era usual en la doctrina internacional, especialmente por impulso de la Escuela de Pavía, Italia-, para refugiarse en un decadente análisis terminológico, vaciado de contenido.*

*Establecer un tributo, no es simplemente disponer que aquél nace a la vida jurídica, a partir de la publicación de la ley que lo crea, si ésta, como condición “sine qua non”, no define sus elementos constitutivos, a saber: hecho generador o presupuesto de hecho, base imponible y el quantum (como dice la sentencia comentada “el tanto”).”*

Personalmente, se coincide plenamente con las afirmaciones del autor. Lastimosamente, pese al escaso desarrollo técnico de la sentencia, la esencia del fallo ha sido replicada hasta la fecha por la Sala Constitucional, en su particularidad de flexibilizar, sin mayor justificación, el principio, incurriendo, a juicio personal, en una desnaturalización de la reserva de ley.

Véase que, el razonamiento de la Corte Suprema, en torno a los denominados “impuestos movibles”; y la necesidad de que el Poder Ejecutivo adecue por reglamento el impuesto a esas circunstancias cambiantes, no se aleja demasiado de la justificación de la Sala Constitucional para que, en materia de contribuciones sociales, sea la Junta Directiva quien determine la tarifa.

Dichosamente, el voto de minoría de la Corte Suprema, instaura una interpretación, a juicio personal, más armoniosa con el principio de legalidad tributaria; así, cinco Magistrados, declararon la procedencia de la acción de inconstitucionalidad planteada y la inaplicabilidad del artículo 3° de la Ley N°17 de 1934, que pretendía delegar en el Poder Ejecutivo, mediante reglamento, atribuciones exclusivas al congreso:

“(…) Estimaron al efecto que es facultad exclusiva del Congreso Constitucional la de establecer los impuestos nacionales y que por **lo mismo no puede esa cámara delegar en el Poder Ejecutivo tal facultad en ninguno de los elementos que comprende**, sea el de designar la actividad que se grava y el fijar el tanto de la imposición tributaria; que esa es un **función legislativa indivisible** y así lo ha entendido el mismo Congreso una vez que de continuo emite leyes sobre tributación, en que fija el tanto del impuesto, **lo que constituye una verdadera garantía para el contribuyente dado que son los representantes del pueblo –en varios debates, con investigaciones e informes del aumento y en discusión pública, - los funcionarios indicados para imponer a los habitantes del país, dentro de sus justos límites, las cargas gravosas de los tributos:** que así se ha entendido también en todos los países en que hay parlamentos, los cuales precisamente nacieron para eliminar de un modo absoluto de las atribuciones de los jefes de estado, la de establecer los impuestos, que creaban arbitrariamente y muchas veces sin verdaderas necesidades públicas que llenar; que se ha estimado que el problema del impuesto no solo es un problema económico sino también político, ético y social, y de ahí que el tanto que se fije en cada caso sea de una trascendencia tan grave que la conveniencia publica pide que solo las cámaras legislativas, en donde están representados todos los intereses, **lo determine, que por otra parte entre las facultades regladas del Poder Ejecutivo no aparece en ninguna de ellas la de fijar el tanto de los impuestos, ni es posible, que lo medular de una tributación y lo que corresponde realmente al sentido de la palabra impuesto, es la cantidad que el contribuyente se va a ver forzado a pagar para los servicios y necesidades públicas**” (...).

De tal forma, desde de mediados del siglo XX, se visualiza en la corriente constitucional, dos posiciones, por demás antagónicas, una que relativiza el principio de legalidad tributaria, a efecto de que el Legislativo pueda delegar atribuciones a órganos administrativos en torno a los elementos constitutivos del tributo; y otra contraria, referida a la legalidad tributaria absoluta, que, parte de que “*es un función legislativa indivisible*”, por tanto la delegación de funciones en torno a un aspecto tan fundamental como el tributo y sus elementos constitutivos, contraría las máximas del principio como tal, así como la división de poderes.

Otra manifestación del antagonismo, presente entre ambas posiciones, se dio en 1973, en la cual la Corte Plena, resolvió una acción de inconstitucionalidad en contra del artículo 4° de la Ley de Reforma Tributaria de 1972.

Ahora, hay que ser claro que, pese a no compartir en su totalidad la tesis del voto de mayoría, y pese a que, en gran parte fue inspirada en la ya citada sentencia de 1944, lo cierto es que, rompe la absurda distinción entre, “establecer” y “fijar”, para justificar la delegación a los órganos administrativos. Es decir, pese a ser, el mismo resultado, el análisis es distinto, pues, correctamente la Corte, parte del hecho de que crear y determinar el tributo es tarea de la Asamblea Legislativa:

*“Establecer significa “instituir”, y también “ordenar, mandar, decretar”, de acuerdo con el Diccionario de la Lengua. Establecer un puesto es, por tanto, ordenar o decretar una cierta carga tributaria; o sea, dicho con más amplitud, crear el tributo y determinar “los objetos imponibles, las bases y los tipos”, según expresión del Tributarista Fernando Sáinz de Bujanda, que se transcribe en el recurso”*

Ahora, no podemos perder de vista que el voto de mayoría, finalmente declaró sin lugar la acción de inconstitucionalidad. Para tales efectos, conviene referir a la fundamentación utilizada por la Corte Suprema, para justificar la aplicación del principio de reserva en su arista relativa. Al respecto, el accionante refirió a la supuesta delegación de funciones en torno a la delimitación del hecho generador, para lo cual la Corte sostuvo:

*“(…) basta leer con atención el artículo 4° y compenetrarse de su espíritu, para que se haga evidente que el legislador sí estableció en forma precisa, hasta donde era posible en un impuesto selectivo de consumo y con sujeción al artículo 121 inciso 13 de la CP, el objeto del impuesto y señaló también el hecho generador de la carga impositiva. (...) allí está la médula de esa disposición legislativa, por cuyo medio la Asamblea señaló el objeto del tributo y a la vez el hecho generador en el mismo artículo 4° y en el 6°, ya se trate de importación o internación de mercadería o de venta de productos nacionales, (...). Fijados así los elementos del tributo, bien ha podido confiarse todo lo demás a la potestad reglamentaria de la Administración, a fin de que el Poder Ejecutivo, interpretando los alcances de la ley para darle ejecución, confeccione la lista de las mercaderías que quedan gravadas por ser de*

consumo final y de carácter no imprescindible, desarrollado de esta manera las disposiciones de la Asamblea Legislativa, que sobre el particular no podría establecer normas más detalladas, por tratarse de **materia sujeta a variación a causa de factores cambiantes, inclusive los que pueden derivarse de la producción nacional**...todo lo cual hacía necesario que las reglas legislativas fuesen **de carácter flexible**...”

Toma especial relevancia el análisis en torno al elemento cuantitativo del tributo, es decir, la fijación de la tarifa, pues el voto de mayoría tampoco interpreta la inconstitucionalidad de la norma, pese a que fue alegado que el establecimiento de la tarifa, fue delegado al Poder Ejecutivo.

El voto de mayoría negativo expresó:

“Iguales consideraciones cabe hacer en lo que atañe **a la cuantía del tributo**, pues el artículo 11 de la ley **señala un máximo** del cincuenta por ciento sobre el valor imponible, de manera que el Poder Ejecutivo, al fijar el impuesto en la lista de mercancías a que se refiere el artículo 4º, **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 mercancías gravadas y de la serie de factores variables que obligan a modificar las tasas o a incluir nuevas mercaderías o sucedánea 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 manera antojadiza o arbitraria, sino con miras a lograr que se cumplan los fines que la ley persiguió. Con otro criterio podría decirse que existe allí una delegación legislativa y que la fórmula “establecer los impuestos” no sólo significa que a la Asamblea corresponde crear el tributo sino también fijar el monto del gravamen o hacer tal fijación mediante tarifas rígidas o inmutables: criterio que esta misma Corte, en otra época y con otra integración, desechó en sesión celebrada el tres de noviembre de mil novecientos cuarenta y cuatro**...”

Del voto de mayoría de la sentencia de 1973, que ha servido de base para la actual postura de la Sala Constitucional, en torno a la relatividad del principio de reserva de tributaria, podemos desprender ciertas premisas indispensables para conocer cuando estamos de frente a una violación al principio de reserva de ley, por darse una delegación al Poder Ejecutivo, o bien, cuando es permisible la flexibilidad de tal principio de cara al establecimiento de los elementos constitutivos del tributo.

Al respecto, se puede encontrar:

- a- El principio de reserva de ley no se limita a establecer el supuesto de hecho del tributo, sino que implica una amplitud que involucra los elementos cuantitativos de la obligación tributaria, ergo, la estipulación de la tarifa del tributo es una potestad exclusiva de la Asamblea Legislativa.
- b- A criterio de la Corte, en ocasiones, al encontrarnos frente a materia sujeta a variación a causa de factores cambiantes, es posible que la norma legislativa tenga un carácter flexible (relativo), como lo es en el caso de análisis, la tarifa del tributo.
- c- Tal flexibilidad, no supone que los elementos constitutivos de la obligación tributaria, puedan ser arbitrariamente delegado a un órgano administrativo.
- d- Por el contrario, el órgano administrativo debe forzosamente ejecutar conforme a lo estipulado por la norma legal, lo anterior para no caer en una contradicción con los principios de reserva de ley y división de poderes.
- e- Lo anterior conlleva, impescindiblemente, a que, mediante la Ley se establezca, sin lugar a dudas, la tarifa del tributo y que, determinado elemento, como el establecimiento de una variable, quede a cargo del Poder ejecutivo.
- f- Por tanto, para no que tal flexibilidad o relativización no soslaye la violación del principio de reserva de ley, es necesario que la Asamblea fije en la ley los parámetros objetos en cuanto a la tarifa aplicable.

- g- Caso contrario, la delegación de la determinación del elemento constitutivo del tributo, sería prácticamente absoluta al Poder Ejecutivo, que desembocan en arbitrariedades, al encontrarnos frente a un órgano administrativo que establece el gravamen, pero a su vez lo ejecuta, contrariando las máximas del derecho expuestas.

Por su parte, el voto de minoría de la sentencia en comentario, adoptado únicamente por dos Magistrados; en lo concerniente a la tarifa del impuesto, se enfocó en la siguiente línea:

*“Si sólo por “ley” es dable “establecer” los impuestos ello ha de referirse a todos los elementos del tributo, entre los que merece singular importancia “la tarifa”, el quantum que, dada la respectiva situación de hecho, ha de ser la base para determinar lo que en el caso de cubrir el contribuyente. De modo que no basta con que la ley marque ciertas pautas o señale mínimos y máximas dentro de los cuales la Administración pueda establecer, de manera general, la tarifa o base imponible, porque entonces el impuesto, en cuanto a ese extremo, no proviene, de manera inmediata, de la ley, sino del Decreto Ejecutivo. Y en la materia no puede aceptarse que en definitiva sea la discrecionalidad de la Administración, del decisionismo administrativo, que dependa el tan señalado importe elemento del impuesto porque (se esté ante una autorización, habilitación o delegación), con ellos se vulneran los citados textos constitucionales”.*

Se insiste nuevamente, pese a que en lo personal comparto la posición de los votos de minoría en torno al carácter absoluto que debe prevalecer en la reserva de ley tributaria, en el sentido de que no basta con que la ley marque ciertas pautas o señale mínimos y máximas dentro de los cuales otro órgano distinto a la Asamblea Legislativa, pueda establecer, de manera general, la tarifa o base imponible; lo cierto es que, a partir de la jurisprudencia constitucional, se ha enmarcado una postura consolidada en torno a la flexibilidad del principio.

Por tanto, no se pretende desconocer el desarrollo que tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial se ha dado respecto a la relativización del principio de reserva de ley, sino que este debe justificarse de manera correcta en su aplicación práctica.

### c) Delimitación del parámetro objetivo

Ahora, en la actualidad la Sala Constitucional, nos ha quedado debiendo un análisis sobre los parámetros objetivos, cuantificables y determinables con base en expresiones precisas, que permitan determinar a ciencia cierta, que debe observar la Ley que realiza la delegación al órgano administrativo.

Por ejemplo, en el (voto N° 04805 , 1999) expresó que tal “*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 señale 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*”; sin embargo, a la fecha no existe conocimiento de tales parámetros.

Por ejemplo, en otras jurisdicciones, como la colombiana, el Tribunal Constitucional, delimitó que cuando la Constitución Política emplea expresiones como “con arreglo a la ley”, “de acuerdo con las leyes”, “con sujeción a la ley”, “de acuerdo a lo que determine la ley” o “en conformidad con la ley”, se da un mayor ámbito de acción de la potestad reglamentaria de ejecución. Caso contrario, la reserva de ley será de un grado absoluto; ergo, su regulación está reservada al legislador, con la mayor amplitud, precisión y profundidad posible, limitándose la potestad reglamentaria al mínimo<sup>12</sup>.

Por tanto, ante la ausencia de parámetros en torno a cuáles son los criterios para aplicar una flexibilidad del principio, como lo hace el Tribunal colombiano, pero, aún más importante, cuando la delegación por parte de la Ley esboza la flexibilidad del principio de reserva de ley; es importante referirnos al origen de la jurisprudencia que hasta la fecha ha sido replicada por parte de la Sala Constitucional, es decir, la ya tan mencionada sentencia de 1973.

Precisamente, como ya se mencionó, la sentencia de la Corte Suprema, parte del hecho de que la flexibilidad que, en ocasiones es necesaria, no supone, per se, que los elementos constitutivos de la obligación tributaria, puedan ser arbitrariamente delegado a un órgano administrativo; pues,

---

<sup>12</sup> Sentencia de nueve de abril de 2003, El Tribunal Constitucional

mediante la Ley se debe de establecer la tarifa del tributo y que, el ejercicio delegado al Poder Ejecutivo, no sea absoluto.

En tal sentido, puede conceptualizarse la reserva de ley relativa, como compatible con el propio principio, siempre que haya una delegación dentro de parámetros objetivos en cuanto a la tarifa aplicables, en el cual sea la propia Ley la que define los parámetros claros para que la delegación radique, por ejemplo, en el elemento variable necesario para poder realizar determinado cálculo de la tarifa pueda y que quedar reservado a un acto administrativo.

Ya se dijo que la Sala Constitucional ha sido ayuna en definir cuáles son esos parámetros objetivos, por tanto, conviene ver el tratamiento otorgado, por ejemplo, por el Tribunal Constitucional Español.

Partiendo de las sentencias (SSRC/1981, FJ, 4º; 6/1983, 150/2003, FJ 3º; 102/2005, FJ. 3º; 121/2005, FJ 5º), del Tribunal Constitucional Español, el autor (QUERALT, 1988), concluye sobre la gradualidad del principio: Es máximo cuando se regula el hecho imponible o los sujetos pasivos, sin embargo, dicha exigencia es menor cuando se trata de regular los elementos de cuantificación del tributo, como la base imponible o el tipo de gravamen, de modo que resulta admisible la delegación del reglamento, **siempre que éste resulte indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades perseguidas por la Constitución o por la Ley, y siempre que esa colaboración se realice en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad.**

Ahora, en lo tocante a los parámetros que tanto se ha echado de menos en nuestro desarrollo jurisprudencial nacional, el Tribunal Español –sentencias SSTC 37/1981, y 63/2003, FJ 4º-, especifica que la colaboración del reglamento puede tocar la fijación y modificación de las cuantías, pero resulta absolutamente necesaria **la determinación en la ley de un límite máximo de la prestación de carácter público o de los criterios para fijarlo.**

Es decir, un parámetro que la norma legal debería otorgar, es definir el límite máximo de la prestación. Resulta curioso, pues es precisamente esa una de las razones por las cuales nuestra Corte Plena, en el año 1973, rechazó la acción de inconstitucionalidad planteada en contra del artículo 4º de la Ley de Reforma Tributaria de 1972, según se comentó párrafos arriba.

Precisamente, en aquella ocasión la Sala estimó que “*el artículo 11 de la ley señala un máximo del cincuenta por ciento sobre el valor imponible, de manera que el Poder Ejecutivo, al fijar el impuesto en la lista de mercancías a que se refiere el artículo 4º, tiene que someterse forzosamente al límite establecido por el legislador*”.

Por ende, el parámetro utilizado por el Tribunal Constitucional Español, podría ser plenamente aplicable a nuestro sistema constitucional, en el sentido de que, se establezca legalmente un máximo, para que el reglamento no pueda esbozar dicho límite legal.

Evidentemente esta no es la estructura utilizada por el legislador del artículo 23 de la LCCCSS, pues como conocemos, no existe límite para la determinación de las cuotas, restringiéndose, únicamente, a que la contribución de los trabajadores no puede ser nunca mayor de la contribución de sus patronos, lo que en definitiva no implica un límite o parámetro cuantitativo otorgado por el legislador.

Retomando la solución que nos da la jurisdicción española, veamos como el Tribunal Español ha desarrollado dicho parámetro, es decir, el límite establecido por ley para la alícuota, en las sentencias 102/2005 y 121/2005, en las que se declara la inconstitucionalidad de una norma legal, por considerar contrarios al principio de reserva de ley. El Tribunal analiza de la siguiente manera:

*“la norma cuestionada no establece ningún límite máximo –implícito o explícito- a la cuantía de las tarifas por servicios portuarios, sino que deja a la entera libertad del citado Ministro la fijación de lo que (...) constituye sin duda uno de los elementos esenciales del recurso financiero enjuiciado: la cuantía de la prestación”.*

Así para el Tribunal Español “*la reserva de ley tributaria es relativa y en las contraprestaciones en las que, como aquí sucede, se evidencia de modo directo e inmediato un carácter sinalagmático, la colaboración del reglamento “puede ser especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías” (...).*

Por su parte, explica el Tribunal que la finalidad perseguida por el legislador es generar recursos que garanticen la autofinanciación de las autoridades portuarias (es decir, un fin parafiscal, como el caso de las contribuciones a la seguridad social) y por ende, constitucionalmente legítima, sin

embargo no se debe perder de vista que “ni la especial flexibilidad de la reserva en estos casos ni la plena sintonía del objetivo perseguido por la Ley con la Constitución pueden desvirtuar (...) el juicio negativo que ahora ha de merecer, desde la defensa de la reserva de ley constitucionalmente garantizada, la técnica de remisión empleada por el legislador”.

Y ello porque, “la determinación en la ley de un límite máximo de la prestación de carácter público, o de los criterios para fijarlo, es absolutamente necesaria para respetar el principio de reserva de ley” lo que implica “una habilitación tan indeterminada que desborda los límites que para la colaboración reglamentaria derivan de las exigencias de la reserva de ley”.

Tal y como debería suceder en nuestro país, la Ley debe dar parámetros claros, como lo sería, por ejemplo, la propuesta de establecer un límite máximo a la cuantificación, de no ser así, y aun cuando la reserva de ley es relativa, la delegación al reglamento resulta inconstitucional.

Precisamente la falta de delimitación de nuestros magistrados constitucionales, en torno a los parámetros objetivos, da pie a que la Sala, injustificadamente, determine que una Ley que, en definitiva, delega absolutamente toda potestad de determinación a un órgano administrativo, no violenta el principio de reserva de ley.

#### **d) Imposibilidad constitucional de la delegación absoluta.**

Sin embargo, aún sin aquella delimitación de los parámetros objetivos, lo cierto es que la Sala Constitucional, sí ha abordado el hecho de que la ley habilitadora, no puede seguir criterios imprecisos o criterios en blanco o sometidos a criterios discrecionales sin parámetros objetivos, pues, consecuentemente se parte de una delegación absoluta de un aspecto reservado, constitucionalmente, para la Ley. Lo anterior, desembocaría en una clara arbitrariedad, siendo la Administración la encargada de delimitar y ejecutar el tributo.

Respecto a esta carencia de parámetros, la Sala Constitucional sí se ha referido, en cuanto a que le está prohibido al legislador crear una norma que por su ambigüedad deje un margen muy amplio a la Administración, por ejemplo, mediante la sentencia N° 8001-98:

*“esta Sala advierte que cuando la ley dicta una norma creando un impuesto, de tal manera que, por su ambigüedad o equivocidad, deja un espacio casi irrestricto a la Administración que se ve forzada, por así decir, a “reconstruir” la norma a fin de aplicarla, se sustrae realmente el principio de legalidad en materia tributaria”.*

En el mismo sentido, mediante la sentencia N° 687-96, la Sala ha indicado:

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

Así, ante una Ley que habilite a la delegación administrativa, casi irrestrictamente en torno a uno de los elementos constitutivos del tributo, dejando un margen amplio a la administración, efectivamente se incurre en una violación del principio de legalidad en materia tributaria.

Es decir, si la Ley de delegación no puntualiza con precisión los criterios o parámetros objetivos que deba observar la Administración, siendo el legislador impreciso, en la definición de esos criterios, que ha de seguir el acto administrativo respectivo que ejecute la ley tributaria en cuestión, evidentemente nos encontramos frente a una violación de la reserva de ley tributaria.

### **3) Propuesta de solución judicial en el caso concreto.**

Teniendo claridad, a priori, de que la doctrina y jurisprudencia aceptan la flexibilidad de la reserva de ley del legislativo al ejecutivo, en casos calificados, siempre y cuando el legislador, vía norma legal, estipule los parámetros objetivos, sin dejar márgenes o criterios abiertos para que se dé una delegación al ejecutivo; es importante remitirnos nuevamente a la interpretación abordada por la Sala Constitucional en el voto 12782-2018 cuestionado.

Resulta por demás necesario hacer la aclaración de que, a criterio personal, la sentencia no acoge una debida motivación, lo que, sin duda dificulta cualquier labor argumentativa en contra, pues: ¿Cómo cuestionar una sentencia, cuando se ayuna en un deber de fundamentación y profundidad?

La sentencia pierde de vista que, el derecho contemporáneo en general, supone un ejercicio argumentativo y justificativo, a fin de legitimar un fallo; máxime considerando la importancia de lo que, en esencia, radicaba la discusión de fondo, como era, si las cargas sociales, han estado mal reguladas o no, conforme a las máximas del derecho constitucional.

Como se profundizará, la postura elusiva por parte de la Sala Constitucional del tema fundamental a tratar, resulta en una suerte de condescendencia injustificada a la Seguridad Social. La condescendencia apuntada, no es una postura novedosa en las discusiones en las que, se ha puesto en “jaque” la regulación acogida para con la CCSS, sin embargo, en el caso en particular, resulta injustificada, pues reconoce la naturaleza fiscal de las cuotas. Se reitera que, sobre este punto resulta fundamental detenerse a contraponer la tesis que clásicamente ha manejado el ente judicial constitucional, y el ahora adoptado por la Sala, dicho análisis ser realizará en su momento.

Ahora, aclarada la particularidad soslayaría, en torno a la debida justificación de la Sentencia<sup>13</sup>, es oportuno desmembrar cada mínimo elemento que el raquíto texto judicial asiente. Lo cual permite llegar a las siguientes premisas:

**a) El artículo 23 de la LCCCSS, no otorga parámetros objetivos conforme a la reserva de ley relativa**

Partiendo del análisis en torno a la evolución jurisprudencial de la relativización del Principio de Reserva de Ley Tributaria, podemos concluir, sin temor a equivocarnos, que aun cuando no se indica expresamente, la Sala Constitucional, tiene por sentado que, en el caso de las cuotas sociales, la delegación de potestades constitucionales, atribuidas para el Poder Legislativo, puede ser delegado a la Junta Directiva de una institución autónoma.

---

<sup>13</sup> Que en definitiva supondría un vicio de nulidad de cualquier sentencia judicial.

Precisamente, la sentencia constitucional, deriva su postura de la ya aceptada, doctrinal y jurisprudencialmente, flexibilidad de la reserva de ley, tesis aceptada desde 1944 por la Corte Plena en su antigua función constitucional, y replicada, con una evidente, y ya comentada, evolución de la figura en 1973.

Como referencia a lo ya reseñado párrafos arriba, se insiste en que, la tesis de mayoría adoptada en la sentencia de 1973, parte de la posibilidad de que, en determinados tributos, que por sus particularidades están sujetos a variación a causa de factores cambiantes, es posible que la norma legislativa tenga un carácter flexible, en torno a la delimitación de los elementos cuantitativos del tributo.

Sin embargo, **también es un hecho que, dicha delegación no puede ser absoluta, en el sentido de que la Ley no puntualice con precisión los criterios o parámetros objetivos que deba observar la Administración, pues se caería en arbitrariedades, al encontrarnos frente a un órgano administrativo que establece el gravamen, pero a su vez lo ejecuta, contrariando las máximas del derecho expuestas y las reglas de la lógica<sup>14</sup> que deben imperar en toda actividad judicial.**

Bajo tal premisa, la Sala justifica que, a su criterio, el artículo 23 de la LCCCSS, es una norma que no deviene en delegación absoluta a un órgano administrativo, pues insiste en la existencia de parámetros objetivos, de los cuales se desprende que, es la Ley la que determina en esencia el elemento constitutivo de la obligación parafiscal, es decir, la alícuota, tarifa que constituirá la cuota del tributo.

Conforme a la conjetura llegada por el órgano judicial-constitucional, la primera pregunta que cabe plantearse es:

Aun aceptando la realización de la reserva de ley en materia tributaria, ¿otorga el artículo 23 de la LCCSS los parámetros claros y objetivos, para que no se soslaye en una delegación absoluta a un órgano administrativo, para efectos de determinar la tarifa del tributo?

---

<sup>14</sup> Pues, ni siquiera se requiere de un criterio técnico jurídico para llegar a tal conclusión.

Detengámonos un segundo a analizar la norma y los “parámetros” que de ella emana:

***“Las cuotas y prestaciones serán determinadas por la Junta Directiva, de acuerdo con el costo de los servicios que hayan de prestarse en cada región y de conformidad con los respectivos cálculos actuariales. La contribución de los trabajadores no podrá ser nunca mayor que la contribución de sus patronos, salvo los casos de excepción que para dar mayores beneficios a aquéllos, y para obtener una más justa distribución de las cargas del seguro social obligatorio señale el Reglamento, con base en recomendaciones actuariales”.***

Se puede afirmar que: ¡La norma legal, no da parámetros para la determinación de la tarifa del tributo!

Todo lo contrario, resulta en una delegación, prácticamente absoluta a un órgano administrativo de una institución autónoma, conforme a los costos de los servicios, que la misma institución estime, respecto a cálculos actuariales, que la misma CCSS determine.

La norma legal cae en lo que la propia Sala Constitucional ha tachado de inconstitucional en otras ocasiones, pues “*deja un espacio casi irrestricto a la Administración*”<sup>15</sup>, sustrayendo el principio de legalidad tributaria.

Resulta de interesa, la analogía realizada por el Dr. (FAJARDO SALAS, Principios Constitucionales de la Tributación, 2005), en donde, compara como sería, por ejemplo, la determinación de la alícuota del Impuesto Sobre la Renta, en caso de que la norma legal, se asimilara a la redacción ambigua y abstracta del artículo 23 de la LCCSS.

***“Establecer o crea el tributo, en los términos del artículo 121, inciso 13, no solo lo cumple la ley que exprese por ejemplo “se crea la ley del impuesto sobre la renta, que gravará los ingresos que perciban las empresas y las personas físicas en un periodo de tiempo determinado”; y que permita completar con los siguiente expresión: “el Poder Ejecutivo, mediante reglamento, dispondrá las tarifas a aplicar a ese tributo y sus bases de cálculo, de acuerdo con las necesidades presupuestarias para sufragar el costo de los servicios públicos a cargo del Estado y con base en los estudios técnicos o actuariales que se deben realizar”.***

---

<sup>15</sup> Sentencia N° 8001-98

**Si ello fuere así sería una burla a los principios democráticos de reserva de ley y de independencia de los poderes”.**

No pudo decirse más claro, considerar que la norma que delegue por completo y sin parámetros objetivos sujetos al control de creación de normas legales a priori, la estipulación de un elemento cuantitativo del tributo, es una burla a los principios de reserva en materia tributaria y la imposibilidad de delegaciones de funciones constitucionales.

Evidentemente, la Junta Directiva tiene vía libre para disponer las tarifas a aplicar, conforme a sus necesidades presupuestarias, acorde al costo de los servicios.<sup>16</sup>

Por tanto, no es concebible que la Sala insista en que “*el legislador le fijó al órgano colegiado administrativo los elementos objetivos que debe observar a la hora de fijar los respectivos montos*”.

Dichos parámetros no son objetivos, ni pueden ser verificados; pues prácticamente, el costo de los servicios que deben prestarse en cada región por la Caja, representa el universo de los presupuestos institucionales, que será tan grande o tan pequeño como se quiera, sin sujeción a criterio alguno objetivo, cuantificable previamente a la fijación y con posibilidad real de ser constatables.

Se insiste, la norma no da parámetros. En este sentido, en el entendido de que los Acuerdos de Junta Directiva que determinan la cuantificación del tributo, emanan del artículo 23 de la Ley, por ende, sujetos a un supuesto límite legal, es preciso hacer el siguiente análisis comparativo:

- ✓ En el hipotético caso de que el artículo 23 de la LCCCSS, diera aquellos parámetros objetivos, para que vía Acuerdo de Junta Directiva se determine, con estricto apego a los límites legales –conforme a la legalidad tributaria-, la alícuota a aplicar; sería lógico pensar que, cuando la norma infra-legal sobrepasa dichos parámetros, esta haya sido sujeta a un control de legalidad por parte de nuestras autoridades judicial, ergo, declarado el acto administrativo –Acuerdo de Junta Directiva-, como ilegal, pues violaría el margen que da una norma legal –artículo 23 de la LCCCSS. Por tanto, en el ejercicio hipotético abordado,

---

<sup>16</sup> Pese a la bien intencionada finalidad de la norma, es preciso que se regule conforme a la reserva de ley tributaria, sin que ello implique poner en riesgo la tutela a la seguridad social.

en ocasiones sería justificable encontrarnos frente a Acuerdos de Junta Directiva ilegales, si fuese que la norma legal en definitiva me da aquellos parámetros claros.

Puesto en otras palabras, si la norma legal de delegación estipulara los parámetros necesarios para que se de la reserva de ley relativa—como indica la Sala en el voto del 2018—, por tanto, sería de esperar que, en un control de legalidad de los actos administrados (acuerdos y reglamentos) dictados conforme al mandato legal y sus “parámetros”, en ocasiones, se podría encontrar que estos se dictaron irrespetando dichos parámetros normativos, calificándose, en un control de legalidad como ilegales.

- ✓ A contrario sensu, de contar con un artículo 23 de la LCCCSS, cuya delegación es “en blanco” y sin límites claros, aquellos actos administrativos derivados nunca soslayaran la norma legal, pues esta última es prácticamente irrestricta en su delegación hacia el órgano administrativo.

Es decir, un Acuerdo de Junta Directiva (acto administrativo) que deriva de una norma cuya delimitación es nula, nunca contrariaría la norma legal originaria, por ende, no sería ilegal.

Bajo estas dos premisas, se consultó al Centro de Información Jurisprudencial del Poder Judicial (digesto), en torno a la existencia de alguna declaratoria de ilegalidad de los acuerdos de Junta Directiva de la CCSS que fijaron las cuotas a pagar para la Seguridad Social, por ser contraria a los supuesto parámetros normativos derivados del artículo 23 de la LCCCSS.

No sorprendió que, en apoyo de la tesis sostenida en esta investigación, pese a la existencia de múltiples actos administrativos, dictados por aquella Junta Directiva para la fijación y variación de los porcentajes aplicables a la base de la contribución, se confirmó que ningún acto ha sido declarado disconforme al artículo 23 de la LCCCSS.

Ratificando lo anterior, se consultó a uno de los expertos elegidos, Roberto Garita, por su clara vinculación con el tema, precisamente al ser Juez de la Sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo, Tribunal que, conforme a las competencias derivadas del Código Procesal

Contencioso Administrativo, resuelve sobre aspectos de ilegalidades de actos administrativos, que es lo que nos tiene inmiscuidos. Se consultó sobre la existencia de pronunciamientos judiciales al respecto de la ilegalidad de Acuerdos de Junta Directiva de la CCSS, por soslayar “parámetros” del artículo 23 de la LCCCSS. Al respecto el experto confirma que en cuanto a la cuantificación del tributo como tal, no hay una sentencia que declare la ilegalidad por tal motivo.

Y es que en realidad la única sentencia que trata el tema, precisamente, confirma la posición del autor, en el sentido de que no es posible que un acuerdo de junta directiva soslaye el artículo 23 del LCCCSS, pues este no da parámetros, sino por el contrario, delega absolutamente a la Junta Directiva.

Véase por ejemplo la sentencia N° 00128, del 19 de agosto de 1992, en donde la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia conoció un recurso de casación interpuesto por la Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones de la Empresa Privada, en torno a la ilegalidad del artículo 7° de la Sesión número 5675 del 25 de noviembre de 1982 de la Junta Directiva de la Caja Costarricense de Seguro Social, en cuanto rebajaba la cuota del Estado en los seguros de enfermedad y maternidad y aumenta en la proporción correspondiente las cuotas patronales y obreras.

En la sentencia de mérito, la misma Sala ratifica que, no se da una ilegalidad, pues la misma LCCCSS, delega al órgano administrativo, esto es, en palabras simples, que no da ningún parámetro. La Sala indicó:

*“Con base en ello, la Asamblea Legislativa le otorga a dicha Institución, en su **Ley Constitutiva, la facultad de acordar normas sobre materias comprendidas en la función encomendada, las cuales no fueron reguladas por el constituyente. No comete infracción, por ende, el Tribunal Superior, de las citadas normas constitucionales, al desestimar la demanda, pues la Ley Constitutiva de la Caja, otorga poder suficiente a la Junta Directiva para adoptar reglamentaciones en la materia bajo consideración”.***

Es decir, la norma legal –artículo 23 de la LCCCSS- es tan amplia, que: ¿Cómo podría el aplicador del derecho, justificar que la Junta Directiva contraría la norma?

Simplemente no puede, pues la norma le otorga una delegación absoluta para la cuantificación de un elemento constitutivo del tributo.

Por tanto, pese a que la Sala indique que, dichos actos administrativos derivados de la norma legal que delega, son “*controlables a través del Juez de lo Contencioso Administrativo*”, lo cierto es que, dada su ambigüedad y su indeterminación, a la fecha, el Juez Contencioso Administrativo, se ha visto ante actos administrativos conformes a los parámetros inexistentes que derivan de la norma, por tanto, no susceptibles a un adecuado control de legalidad, por lo menos no, conforme al artículo 23 de la LCCSS.

Otra premisa que no puede obviarse es, precisamente, la reseñada por el Dr. Navas, Dictamen, 2017, en el dictamen del 24 de abril de 2017, actuando como coordinador de la Comisión de Derecho Tributario, al indicar que:

*“la referencia a los distintos reglamentos donde se establecen los elementos cuantitativos del tributo parafiscal, lo que hace es confirmar la carencia de regulación legal de ese elemento sustancial del tributo y, con ello, la violación de la reserva material de ley”.*

Es un hecho incuestionable que, clásicamente (ósea, previo a que existiera el consenso que hay hoy en día respecto a la naturaleza tributaria de las cargas sociales), las distintas autoridades judiciales, justificaran, que conforme a la potestad y autonomía que la Constitución le otorgó a la CCSS (por ejemplo, para reglamentar y tener libertad en su presupuesto), era posible que su Junta Directiva determinara los montos concernientes a las cuotas. Se insiste en que tal posición, pese a ser respetable, responde a un panorama distinto al de hoy en día, en que ya se aceptó que las cuotas son un tributo, y, por ende, deben respetar la reserva de ley.

Precisamente, tal situación se presenta en la ya mencionada sentencia N° 00128 de 1992, de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la cual admite que es vía reglamento que se determinan aquellos parámetros cuantitativos de la obligación tributaria, no así, mediante la Ley, pues esta únicamente delega la facultad a la Junta Directiva:

*“Con base en ello, la Asamblea Legislativa le otorga a dicha Institución, en su Ley Constitutiva, la facultad de acordar normas sobre materias comprendidas en la función*

**encomendada, las cuales no fueron reguladas por el constituyente. No comete infracción, por ende, el Tribunal Superior, de las citadas normas constitucionales, al desestimar la demanda, pues la Ley Constitutiva de la Caja, otorga poder suficiente a la Junta Directiva para adoptar reglamentaciones en la materia bajo consideración. (...) permite, en cambio, a dicha Junta, definir los porcentajes de la contribución con base en la capacidad de aporte de cada uno de los sectores obligados, teniendo en cuenta la realidad económica circundante. Es clara, pues, la facultad de la Junta Directiva de variar los porcentajes de las contribuciones, sin que ello signifique roce con las normas constitucionales o legales citadas por el casacionista en su recurso.**

**El acuerdo contenido en el artículo 7 de la sesión N° 5675, de 25 de noviembre de 1982, de la Junta Directiva de la Caja Costarricense de Seguro Social, cuya nulidad se solicita, fue emitido con fundamento en lo dispuesto por el artículo 23 de la Ley Constitutiva de ese ente”.**

Personalmente, considero que la afirmación que realiza la Sala Primera en 1992, estaba a tono con el momento histórico-jurisprudencial de la misma Sala Constitucional, en el tanto denegaba la naturaleza tributaria de las cuotas obrero patronales.

Hoy, el panorama cambio, ya no son aceptables afirmaciones como aquellas, en el cual se confirma indiscutiblemente que la reglamentación es absoluta.

Así las cosas, ante la tesis ya aceptada en torno a la naturaleza tributaria, que a su vez que abre pie a la discusión en torno a la reserva de ley tributaria, si la Sala Primera, hipotéticamente, conociera hoy en día el mismo caso, esta sería más cautelosa en torno a la afirmación abordada. Precisamente, ya que, en definitiva, pone en evidencia que el marco legal es insuficiente en su determinación y fijación de la tarifa del tributo, siendo vía norma infra-legal que se establecen los límites descritos.

Por ende, se corrobora la afirmación de (Navas, Dictamen , 2017), pues la carencia de regulación legal, se confirma, justamente, al constatar que únicamente refiriéndonos a la normativa infra-legal, se puede definir cuáles son los parámetros para establecer los elementos cuantitativos del tributo, así como la Sala Primera lo hizo en aquella oportunidad.

Así las cosas, se cuenta con una regulación legal insuficiente y por demás contraria a la Constitución, pues, incluso considerando la flexibilidad del principio de reserva de ley tributaria, lo cierto es que el artículo 23 LCCSS delega ilícitamente en la Junta Directiva de la CCSS, sin parámetros objetivos, la delimitación de un aspecto reservado exclusivamente para la Ley.

Como corolario de la presente sección referente al principio de reserva de ley relativo, y su inaplicación en el caso concreto, conviene concluir con la reflexión abordada por uno de los expertos consultados para la presente investigación, el ex presidente de la Sala Constitucional, el Dr. Ernesto Jinesta Lobo, quien considerando el quorum, para el dictado de la sentencia 12782 - 18 cuestionada, y partiendo del hecho de que, previo al dictado de la Sentencia el ex magistrado se acogió a su pensión<sup>17</sup>, resulta particularmente, esencial, su opinión, no solo por su incuestionable expertis y bagaje, sino por el hecho de que tiene una perspectiva imparcial sobre el fallo, al no haber sido parte de la integración de la Sala que resolvió en aquel entonces.

Al respecto, el Dr. Jinesta, nos da sus impresiones sobre la sentencia, y el principio de reserva de ley tributaria en su arista relativa al caso concreto:

*“A nivel de jurisprudencia pacíficamente aceptada en Costa Rica y por la doctrina, se tiene que ya hay ciertos elementos de detalle como, por ejemplo, la fijación de porcentajes, entre otros, que sí puede quedar definido por reglamento.*

*El artículo 9 de la Constitución prohíbe la delegación de potestades de carácter constitucional, y el 121, inciso 13), dice que la Asamblea debe definir los elementos esenciales del tributo.*

*Entonces, en definitiva, se está violentando un principio esencial del Estado constitucional, no solo a nivel costarricense, sino a nivel internacional, pues es pacíficamente admitido.”*

---

<sup>17</sup> Pese a que, en sentencia, se indique a que su no participación en el conocimiento y resolución del asunto, se debía a una inhibitoria

Ante la pregunta específicamente, sobre, su criterio en torno a si la sentencia delimita correctamente el principio de reserva de ley en arista relativa, conforme al análisis abordado por la Sala del artículo 23 de la LCCSS, el ex presidente de la Sala Constitucional, fue enfático:

*“Es sumamente criticable, en sí misma la sentencia es una contradicción. Incluso, aun cuando se permite la reserva relativa, lo cierto es que aquí no se cumple.”*

Según ha sido abordado, ni siquiera bajo la relativización del principio de reserva de ley, podría concebirse el 23 de la LCCSS como constitucional, pues este no prevé los parámetros objetivos para la determinación del elemento constitutivo –cuantitativo-, del tributo; coexistiendo una norma legal imprecisa y una delegación absoluta consecuente, en el tanto, un órgano administrativo, está inconstitucionalmente facultado a modificar las tarifas o alícuotas de la contribución forzosas que deban pagar patronos y trabajadores.

Consecuentemente, caemos en lo que el Tribunal Constitucional Español denominó como *“una habilitación tan indeterminada que desborda los límites que para la colaboración reglamentaria derivan de las exigencias de la reserva de ley”* (sentencia N° 121/2005).

No es concebible que, bajo la correcta conceptualización de los principios de reserva de ley tributaria, y división de poderes, el mismo ente que administra sea el mismo que aprueba la variación de la contribución. Posición en contrario, supondría retroceder a un Estado pre-democrático, en donde las funciones de administrar y aquella legislativa coexisten en el mismo órgano.

#### **b) Contradicción: Naturaleza tributaria vs Principio de Reserva de Ley Tributaria**

Conforme se ha tenido por establecido, la Junta Directiva tiene vía libre para disponer las tarifas a aplicar, conforme a sus necesidades presupuestarias, acorde al costo de los servicios; ello no es una faculta derivada de ninguna manera de la potestad reglamentaria de la CCSS, ni tampoco su potestad administrativa y presupuestaria, pues tal autonomía no alcanza a aquella potestad delegada constitucionalmente a la Asamblea conforme al artículo 121, inciso 13).

Bajo tal entendimiento, es preciso reiterar en que, al aceptarse la naturaleza tributaria de las cuotas a la seguridad social, el panorama cambia, así, ya resulta insostenible aquella tesis de antaño, con el que antiguamente se justificó la constitucionalidad de la norma, referente a la potestad reglamentaria de la CCSS.

Evidentemente, como consecuencia del mismo carácter fiscal de la exacción, la posición anterior se torna estéril y ayuna de fundamento, pues ya no estamos ante una mera “obligación legal”, como antiguamente lo admitió la Sala Constitucional, sino ante un tributo, con todas las características y obligaciones que impone nuestra Constitución Política para su creación y establecimiento.

En ese tanto, se recuerda que, clásicamente, desde Corte Plena con sus antiguas facultades constitucionales, se decantó el camino que por muchos años adoptó la Sala Constitucional, la cual, desde aquel entonces, denotaba la contradicción que implica reconocer la naturaleza tributaria y no reconocer la violación de las máximas constitucionales.

Precisamente, según se indicó, antes del 2006, la tesis para sostener la constitucionalidad del artículo 23 de la LCCCSS, partió de negar, sin mucha justificación, la exacción como tributaria; con ello la misma autoridad constitucional, tenía el camino más sencillo para denegar la aplicación del principio constitucional tributario.

También se ha insistido en que, generalmente, la justificación para denegar la inconstitucionalidad del artículo 23 de la LCCCSS, ha sido raquítica, limitándose en aludir al estribillo de que el artículo 73 y 177 se colige que la administración y gobierno de los seguros sociales es competencia exclusiva de la CCSS.

En fin, ya sea por, calificar de una “obligación legal” de la exacción, o bien por aludir a la potestad reglamentaria conforme al articulado 73 y 177, lo cierto es que, nuestro panorama constitucional actual califica a la obligación bajo el género del tributo, como tal, sujeto a las garantías que supone el principio de reserva de ley.

Es necesario ahondar sobre este tema, pues en sí, la naturaleza tributaria rompe el esquema de la tesis clásica manejada previo al 2006, contraponiéndose, consecuentemente, con el principio constitucional en mención.

En esta línea, se trae a colación, el ya mencionado voto salvado del entonces Magistrado de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, don Ricardo Zamora, como miembro de la Corte Plena, en sesión extraordinaria de 13 horas y 30 minutos del 30 de julio de 1987 (acta aprobada el 6 de agosto).

Recordemos que, el magistrado consintió en denegar el origen tributario de la exacción, pero por una razón diferente al ya criticado voto de mayoría, sino que, bajo una postura más técnica, sienta su posición en una especie de condescendencia a la Seguridad Social, por los valores que esta implica; sobre este tema, más adelante nos detendremos.

Considerando que, ciertamente, la esencia condescendiente del voto de minoría caló en la postura seguida por la Corte Plena y la Sala Constitucional, en torno al tema; interesa precisar, el fundamento abordado por el ex magistrado, para justificar la razón por la cual no se violenta los principios de reserva de ley y prohibición de delegaciones constitucionales:

*“II.- La atribución que le confiere a la Junta Directiva de la Caja Costarricense de Seguro Social el artículo 23 de su Ley Constitutiva, para determinar las cuotas y prestaciones de los Seguros Sociales, de acuerdo con el costo de los servicios que hayan de prestarse en cada región y de conformidad con los respectivos cálculos actuariales, **no implica ninguna delegación del ejercicio de funciones, en los términos en que lo prohíbe el artículo 9 - párrafo segundo- de la Constitución Política, pues ésta es una función de dicha Institución, que perfectamente se enmarca dentro del precepto del artículo 73 de la Constitución Política relativo a que "La administración y el gobierno de los seguros sociales estarán a cargo de una institución autónoma, denominada Caja Costarricense de Seguro Social"**”.*

En tal sentido, el ex magistrado, al negar la naturaleza tributaria de las contribuciones sociales, logra fundamentar que el artículo 23, no da una delegación de funciones inconstitucional, pues, al ser las contribuciones sociales, una obligación legal, es justificable que la fijación de la tarifa se encuentre contenida en las facultades que otorgan el artículo 73, de administración y gobierno. Como se dijo, esta fue la posición seguida por la Sala Constitucional hasta el 2006, según ya se analizó en la primera unidad de análisis “Naturaleza Jurídica de las Obligaciones a la Seguridad

Social”, **siendo este voto salvado, el pionero en torno a descartar la posibilidad de aplicar la reserva de ley, al denegar la naturaleza tributaria.**

El fundamento, resultaba muy sólido, hasta tanto no se reconociera el componente tributario de la contribución, pues, allí la tesis se cae por sí misma, al contemplar que estamos frente a un tributo, que debe crearse por Ley, ya no una obligación legal, que compete a las atribuciones de la CCSS conforme a su autonomía de administración y gobierno.

Justamente, posterior al párrafo recién citado, el ex magistrado indica, refiriéndose a la Reserva de Ley:

***“Ningún elemento de la esencia de los seguros sociales indica que la determinación de las cuotas y prestaciones sociales sea materia reservada a la ley. Por el contrario, resulta práctico y lógico que semejante función no puede estar confiada al Poder Legislativo, ya que éste no es el que cuenta con los datos y los controles para establecer el costo de los servicios que hayan de prestarse, ni lleva ningún registro de los cálculos actuariales, como en cambio si cumple la institución que administra y gobierna los seguros sociales. Para la doctrina del Derecho Constitucional, atendiendo al principio de la división de poderes, la función del Poder Legislativo es por esencia de carácter general y diferenciada de la potestad de administrar que le corresponde a otro poder del Estado”.***

La claridad del voto es absoluta, el ex magistrado, acepta que la norma –artículo 23-, delega de manera absoluta, a la CCSS la determinación de las cuotas. La justificación es muy simple, no puede coexistir la tesis de que las cuotas son un tributo y que estas cumplen la reserva de ley tributaria, en el esquema estudiado.

Precisamente, atendiendo al razonamiento abordado en el voto salvado, es que la Sala Constitucional, a largo de los años, logró justificar que, bajo la negativa en torno a la naturaleza tributaria, es correcto que el artículo 23 delegue a un órgano administrativo la determinación de las cuotas de la seguridad social y, por el contrario, justificar que, no es competencia del Poder Legislativo, delimitar dichos cálculos.

Cualquier destello de duda, en torno al antagonismo entre la naturaleza tributaria y la reserva de ley, para efectos de las cargas sociales, queda por superada con la siguiente afirmación que hace el ex magistrado en la sentencia de 1987 que denegó la inconstitucionalidad del artículo 23 de la LCCCSS:

*“IV.- El artículo 121 -inciso 13)- de la Constitución Política es cierto que establece una reserva de ley, pero ésta es de carácter tributario y en manera alguna puede extenderse a una institución de previsión social como son los seguros sociales.*

(...)

*“VI.- Si se aceptara la tesis de que las cuotas o primas obligatorias de los seguros sociales son un tipo de tributo, entonces, como consecuencia habría que aceptar, también, que los seguros sociales estarían regulados por las normas del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo cual no resulta acorde con la naturaleza eminentemente social y laboral de dichos seguros”.*

¡Más claro no se pudo decir!

El voto, acertó en que, de aceptarse el carácter tributario de la cuota a la seguridad social, entraría en juego la Reserva de Ley Tributaria y con ello la inconstitucionalidad de la norma legal que delega a la Junta Directiva. Sin embargo, la manera precisa de esquivar la inconstitucionalidad de la norma, fue negar a lo largo de los años, la naturaleza tributaria de dichas cuotas – que como se ha dicho, resulta de una postura respetable, pero ya superada doctrinal y judicialmente, al tener un reconocerse por parte de la Sala la naturaleza tributaria de las cuotas-.

Por ende, de negarse su origen tributario, puede la tesis resulta sustanciosa, **en el tanto se podría sostener que la delegación constitucional, nace a partir de la autonomía de la CCSS, para administrarse y gobernarse.** A contrario sensu, de aceptarse su origen tributario, tal posición es intrascendente, al requerirse vía norma fundamental que para su creación y constitución se requiere el procedimiento legislativo de creación de leyes, como manifestación de la división de poderes.

Entonces, recapitulando; la tesis clásica utilizada para justificar que las contribuciones no eran tributo, lo era alegar que, conforme el artículo 73 de la Constitución Política patria, se atribuyen autonomías de administración y dirección a la Junta Directiva, para que, mediante Reglamentaciones desarrolle toda la estructuración cualitativa y cuantitativa de la obligación, enfocada a la proyección de gobierno.

Por ende, pareciera que, conforme a aquella teoría clásicamente utilizada por la Sala Constitucional, nuestra constituyente faculta, únicamente a la CCSS, para que pueda determinar vía norma infra-legal, lo referente a las determinaciones de las obligaciones sociales. Tal faculta, para los seguidores de aquella teoría de antaño, es excluyente de que la fijación de la cuantificación de la obligación, sea una materia exclusiva del legislativo, como “*constitucionalmente, el gobierno de la materia corresponde a la institución de que habla el artículo 73 de la CP*”<sup>18</sup>.

Volviendo a la sentencia 12782 - 18 objeto de la presente investigación, justamente el único voto de minoría del Magistrado Fernando Cruz, se decantó por la posición clásica, previo al 2006, en torno a que las cuotas no son tributo:

**“Este Tribunal ya ha aclarado que las contribuciones que pagan los patronos y trabajadores a la Caja Costarricense de Seguro Social no constituyen, ni por su naturaleza o efectos, un tributo y, por ende, no puede entenderse que la competencia otorgada a la institución, para fijar el monto de tales contribuciones, riña con lo dispuesto en el citado artículo 121, inciso 13), de la Constitución Política (...) Entonces, al no constituir un tributo, en sentido técnico jurídico, la fijación que hace la Caja Costarricense de Seguro Social de las cuotas patronales y de los trabajadores, no puede aplicársele los argumentos y alegatos, como si lo fuera”.**

Entonces, según el mismo Magistrado, adoptando la tesis de 1973, estima que la fijación que hace la CCSS mediante norma infra legal, no soslaya la inconstitucionalidad, por un simple hecho, para él no es un tributo, resultando inaplicable la reserva de Ley. Por ende, el razonamiento, en torno a

---

<sup>18</sup> Sala Segunda, sentencia N° 156 de las 8:30 horas de 16 de julio de 1993

quien ostenta la potestad de fijar la alícuota descansa en la potestad reglamentaria de la CCSS, su autogobierno y autoadministración.

Por su parte, con el voto de mayoría, admitida la naturaleza del tributo, el fundamento cambia radicalmente, **ignorando que a lo largo de los años la misma Sala, Corte Plena, Sala Primera, Sala Segunda, Tribunal Contencioso Administrativo y la Procuraduría General de la República, han sostenido que la cuantificación de la obligación parte de la determinación absoluta de la CCSS como derivación de su autonomía de gobierno, sin necesidad de que sea mediante los mecanismos reservados a la Ley.**

Ignorando que todas las autoridades han tenido por sentado que la CCSS es quien tiene aquella facultad, la sentencia 12782-2018, se decanta por, ahora reconocer que es el legislador quien mediante el artículo 23 de la LCCSS “*le impone a la Junta Directiva de la Caja Costarricense de Seguro Social parámetros objetivos a la hora de determinar el monto de la cuota*”.

No hay duda, la sentencia es una contradicción en sí misma, al desconocer que durante años se ha tenido por sentado que nuestro legislador no tenía “vela en el entierro”, sino que tal potestad respondía a la autonomía de la CCSS.

Evidentemente, la posición se torna insostenible, al contemplar la naturaleza tributaria, lo que hace cambiar radical e injustificadamente, de posición a la Sala Constitucional, admitiéndose que ahora es el legislador quien determinó los parámetros.

Así, si lo que se quería era negar la inconstitucionalidad de la norma, pareciera que la tesis del Magistrado Fernando Cruz era la adecuada, de lo contrario nos encontramos frente a una mezcla de posiciones antagónicas, como la que el voto de mayoría sostuvo. Es decir, pese a que no comparto la posición del Magistrado, pues, lógicamente estamos ante un tributo, esta postura, hubiese cerrado las puertas en torno a la violación del principio de legalidad tributaria.

Otro indicio de la contradicción mencionada, la encontramos en el Dictamen N° C-163-2018, del 18 de julio de 2018, emitido por la Procuraduría General de la República, en su faceta consultiva conforme al artículo 4 de su Ley Orgánica.

Así, la Procuraduría ha aceptado que es la Junta Directiva la que tiene total facultad para definir las cuotas del sistema, teniendo como única limitante los criterios técnicos que de ella emanen, dada la autonomía especial que se ha reconocido a la CCSS.

*“Es por ello que compete a la **Junta Directiva de la CCSS dictar todas aquellas disposiciones reglamentarias en materia de seguridad social**, dentro de las cuales **se incluye definir la cobertura y las cuotas del sistema**, respetando el contexto constitucional. **Potestad que no está sujeta a más límite que los criterios técnicos existentes, dada la autonomía especial que ha sido reconocida a la Caja en esta materia**. Lo anterior bajo un principio de razonabilidad y no arbitrariedad”.*

Evidentemente, para la Procuraduría, no hace falta que a nivel legislativo se estipulen con parámetros claros y en respeto a la Reserva de Ley, los elementos cuantitativos de la obligación, pues basta que la Junta Directiva se limite a sus propios criterios técnicos.

Claro, la Procuraduría emitió el citado Dictamen, unos meses previos que la Sala Constitucional, aceptara la tesis de que las cuotas obrero patronales, sean consideradas un tributo. Por ende, el Dictamen es ayuno en análisis en torno a la Reserva de Ley Tributaria, por supuesto, ya que parte de que las contribuciones no son tributo. De allí que la justificación abordada, radique en la autonomía de la CCSS.

Así, con apoyo a sentencias emanadas de la Sala Constitucional, la Procuraduría, sostiene con total rigidez, que la Junta Directiva de la CCSS, está facultada para establecer el elemento cuantitativo de la contribución social, es decir, la tarifa, como derivación de la potestad reglamentaria de la CCSS. Al respecto cita la sentencia 5505-2000 de las 14:38 horas del 5 de julio de 2000, en la cual la Sala Constitucional precisó:

*“De los artículos 73 y 177 Constitucionales, se colige que la administración y gobierno de los seguros sociales es competencia exclusiva de la Caja Costarricense de Seguro Social, la cual goza de autonomía administrativa y de gobierno. Asimismo, que **la institución tiene potestad reglamentaria, que incluye la fijación de las cuotas de la seguridad social**”.*

Conforme a la sentencia constitucional, la Procuraduría tajantemente concluye que:

*“Por tanto, es claro **que la potestad reglamentaria de la CCSS para fijar las cuotas de la seguridad social, no puede ser soslayada ni por el Poder Ejecutivo, ni por el legislador al aprobar las normas presupuestarias**”.*

A simple vista, cualquier aplicador del derecho nota la contradicción entre aceptar la naturaleza tributaria de las contribuciones sociales, y por otro lado sostener que es la Ley la que dicta los parámetros, pues, siempre se ha dado por sentado que la reglamentación y las cuantificaciones que de ella se derivan son atribuciones excluyentes de la CCSS, existiendo un impedimento para que lo sean dictadas por el Poder Legislativo.

Tal apreciación, queda todavía más plasmada en el siguiente extracto del dictamen:

*“Por tanto, las cuotas de la contribución tripartita **deberán ser fijadas por la propia institución, a partir de estudios técnicos y mediante la potestad reglamentaria ya comentada**. Sobre este tema, la Sala indicó en la (Sentencia N° 6256-94, 1994). Más adelante se indica como conclusión del Dictamen:*

*“Debe destacarse, además, que no existe en nuestro ordenamiento jurídico una norma que obligue a la Caja a someterse al poder de dirección del Poder Ejecutivo en materia de seguridad social, pues **se entiende que dentro de su potestad de gobierno se encuentra la fijación de los montos de las cuotas de la seguridad social, bajo estrictos criterios técnicos**”.*

Se insiste en que, tal tesis, resulta comprensible siempre y cuando se niegue la naturaleza tributaria de la contribución, como clásicamente se dio en nuestro país, pero ya es una postura descartada.

Ergo, la contribución, ya no como una obligación legal, sino tributaria, deberá valorarse a la luz del derecho tributario, es decir, dentro del desarrollo que la misma Sala ha abordado sobre las categorías tributarias y los principios que rigen de ellas, como la ya tan abordada Reserva de Ley.

Por tanto, conforme a lo abordado, resulta totalmente contrario a la misma jurisprudencia nacional, que ahora la Sala estime que es el artículo 23 de la LCCSS, es en donde se determinan los parámetros objetivos para la cuantificación de la alícuota, dado a que, su propio criterio ha sido justificar que, conforme a la autonomía que de la constitución deriva, se encuentra facultada, sin

norma legal en contrario, para definir la cuota de la obligación. Esta última tesis, parte de la justificación clásica en torno a la naturaleza legal de las obligaciones, la cual ya fue superada.

Por tanto, bajo la nueva constitución de la obligación como tributo, argüir que el artículo 23 de la LCCSS dicta los parámetros objetivos, resulta en una contradicción con sus mismos pronunciamientos.

### c) **Coexistencia entre la Reserva de Ley y las atribuciones constitucionales a la CCSS**

Un punto clave al que, necesariamente hay que referir, considerando el ya reseñado desarrollo clásico las contribuciones sociales, es el siguiente:

¿Es excluyente la autonomía constitucional de gobierno y administración para la CCSS, con el hecho de que mediante Ley se deba de estipular los elementos constitutivos de la obligación?

La interrogante es fundamental, pues, partiendo del desarrollo ya visto en el apartado anterior, pareciera de primera entrada que, nuestra jurisprudencia ha encajonado la constitucionalidad del artículo 23 de la LCCSS de la determinación de la alícuota de la obligación mediante Acuerdo de Junta Directiva, con base a las atribuciones constitucionales que conforme a los artículos 73 y 177 de la Carta Magna, los cuales en lo que interesa citan:

*“Artículo 73: (...) **La administración y el gobierno de los seguros sociales** estarán a cargo de una institución autónoma, denominada Caja Costarricense de Seguro Social”.*

*“Artículo 177: (...) Para lograr la universalización de los seguros sociales y garantizar cumplidamente el pago de la contribución del Estado como tal y como patrono, se **crearán a favor de la Caja Costarricense de Seguro Social rentas suficientes y calculadas en tal forma que cubran las necesidades actuales y futuras de la Institución**” (...).*

Así, con base en las normas transcritas, jurisprudencialmente se ha aceptado que, la Carta Política dotó a la Caja Costarricense de Seguro Social con un grado de autonomía—*de segundo grado*— de administración y del gobierno de los seguros sociales a su cargo; lo cual le otorga capacidad

suficiente para definir sus propias metas y auto-dirigirse. Por tanto, a partir de esa premisa, se ha considerado a la CCSS –por medio de su Junta Directiva, como una instancia decisoria autónoma en la definición y regulación – especificar la determinación de las cuotas de cada régimen de protección de la Seguridad Social a su cargo.

Así las cosas se tiene que, con base a la posición clásica de no aceptar la naturaleza tributaria de las cuotas, la interpretación de nuestros órganos judiciales conforme a los artículos 73 y 177 de la Constitución, se ha demarcado a determinar que la autonomía que le garantiza la Constitución Política a la CCSS para la cuantificación de la cuota, es competencia constitucionalmente reconocida que abarca la administración de los seguros sociales; por tanto, un ámbito que no puede ser soslayado por el legislador.

Se ha insistido en que el fundamento utilizado, debe variar si se incluye en la ecuación que estamos frente a un tributo, el cual, constitucionalmente debe estar determinado en la Ley.

Pero entonces, volvemos a la pregunta: ¿Resulta excluyente que la Ley tenga que establecer los elementos del tributo, pero que, a su vez, la CCSS esté constitucionalmente autorizada para la administración y gobierno de los seguros sociales? Es decir, si nos encontramos frente a una atribución exclusiva y excluyente, como clásicamente se ha considerado, para con la CCSS; ¿se descartaría de entrada cualquier injerencia legislativa?

La respuesta a tal interrogante, la da la misma Sala en el voto objeto de análisis del 2018, en donde, como ya se vimos, **acepta que el principio de reserva de ley debe imperar en el caso específico de las contribuciones de seguridad social.**

Claro está y según ha sido ampliamente justificado, la consideración por la que la Sala estima que la norma 23 de la LCCSS cumple con el principio de reserva de ley, a juicio personal, es insuficiente; pero lo cierto e importante para la presente subsección es que, para la Sala Constitucional, **sí debe regir el principio de Reserva de Ley, aun cuando el constituyente otorgó a la CCSS atribuciones de administración y gobierno para los seguros sociales.**

¿Y en que consiste el cambio de postura? Precisamente, según se ha insistido arduamente, el solo hecho de aceptar la condición tributaria de la exacción, implica, que la contribución deba valorarse a la luz del derecho constitucional tributario, como lo es el principio de reserva de ley.

Entonces, se desprende de la misma justificación de la Sala que, sí pueden coexistir la Reserva de Ley y las atribuciones de administración y gobierno de la CCSS.

Definitivamente, el tema es complejo, en el tanto hay una línea muy delgada para en el ejercicio legislativo necesario conforme a la Reserva de Ley, para que a nivel legal se estipulen los parámetros necesarios a fin de no caer en una delegación absoluta –como se da con la normativa vigente-, pero también dando margen de acción a la CCSS, no solo por las variables que implica la cuantificación del tributo, sino por las mismas atribuciones que le otorga la constitución a la institución autónoma, es decir, para cumplir con sus propias metas propuestas.

La existencia de este ejercicio legislativo es lo que se ha criticado tanto en la presente investigación, pues, lejos de la correcta delimitación de los parámetros objetivos, la Junta Directiva ha tenido una delegación absoluta.

Así las cosas, reiteramos que, sí es posible la coexistencia de las dos máximas constitucionales en el caso concreto. Lo anterior se puede ejercer con la ya tan mencionada flexibilidad o “relativización” de la reserva de ley, a fin de que, conste una delegación adecuada y objetiva para la Junta Directiva, conforme a sus atribuciones constitucionales.

Se echó de menos en la sentencia análisis en torno a la presente ponderación de principios constitucionales, hoy, uno de los métodos más adecuados y aplicados en materia constitucional.

#### **d) Condescendencia “injustificada” a la Seguridad Social**

Se ha señalado como punto inicial del análisis en torno a la sentencia 2018, que la justificación de la Sala sobre el tema fundamental que aquí se trata, sea si la norma 23 de la LCCSS soslayaba el principio de reserva de ley tributaria, fue raquíca, únicamente indicando que:

*“no se vulnera el principio de legalidad tributaria, por la elemental razón que mediante Ley formal se le impone a la Junta Directiva de la Caja Costarricense de Seguro Social parámetros objetivos a la hora de determinar el monto de la cuota –el costo de los servicios que presta y los respectivos cálculos actuariales-”.*

Indiscutiblemente, cualquier aplicador del derecho, constata que la justificación es insuficiente; considerando que se nos encontramos frente a una novedosa postura, que reconoce el instituto como tributario, en sana teoría se hubiese esperado un desarrollo adecuado, como el que nos tenía acostumbrado la Sala Constitucional, sobre las consecuencias de la nueva tesis adoptada que en definitiva tiene inherencia en muchas de las aristas relativa a las contribuciones sociales, no solo en torno a la reserva de ley.

Según se introdujo, el derecho contemporáneo en general, supone que un ejercicio argumentativo y justificativo a fin de legitimar un fallo. Sin embargo, para sorpresa, la Sala no motiva el fallo, tan solo limitándose a indicar que el artículo 23 da parámetros objetivos, conforme a la reserva de ley.

A criterio personal, hay mucho más que tratar sobre el tema, que lo que tan solo se limitó la Sala; de tal forma, salta a simple vista que estamos ante una sentencia totalmente elusiva en torno al tema principal.

Entonces, ¿Qué motivó esa postura elusiva? ¿Hay acaso una razón meta-jurídica para eludir la clara violación al principio de reserva de ley?

Antes de llegar a ello, es importante aclarar, para nadie es un secreto la importancia que el régimen de seguridad social en nuestro país, y la universalidad de los mismos, es absoluto e innegable; no hay que ir muy lejos para ver los resultados de un sistema maduro como el nuestro, por ejemplo, con el manejo de la pandemia producto del COVID-19, en cotejo de otras latitudes.

La importancia de la Seguridad Social nunca será objeto de cuestionamiento, menos en esta investigación en donde el fin es que su regulación sea la correcta constitucionalmente hablando.

Hecha la advertencia, lo cierto es que desde los primeros fallos judiciales en los que de alguna manera se cuestionaban aspectos que podían incidir negativamente en el sistema de seguridad social, las distintas instancias judiciales se han decantado por una suerte de condescendencia hacia la seguridad social.

No se puede tapar con un dedo la relevancia de la institución y los regímenes que administra, ergo, la importancia de la CCSS y los valores que emanan, han sido implícitamente decisivos para nuestros altos jueces de la república, en la toma de decisiones en torno a regulaciones de la CCSS.

Tal condescendencia a la CCSS, no es algo nuevo, todo lo contrario, las sentencias más técnicas en torno a la materia, han realizado una suerte de ponderación de principios constitucionales, para justificar como, a juicio del juzgador, debe prevalecer la Seguridad Social. Este ejercicio para nuestro experto, Dr. Ernesto Jinesta Lobo, supone, *“hoy día el método que más se utiliza en materia constitucional”*.

Remontándonos al perfecto ejemplo de un ejercicio de ponderación de intereses realizado en las sentencias que a lo largo de la investigación se ha tocado, tenemos el voto salvado del entonces Magistrado de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, don Ricardo Zamora, en el fallo de la Corte Plena, en sesión extraordinaria de 13 horas y 30 minutos del 30 de julio de 1987 (acta aprobada el 6 de agosto). Como se dijo, pese a apartarse del razonamiento de mayoría, el ex magistrado declara sin lugar la acción, pero no perdiendo de vista que, conforme a la doctrina, la naturaleza de la exacción debería ser tributaria, pero dado los valores emanados de la Seguridad Social, se decanta por proteger esta, denegando la naturaleza tributaria de la contribución, pues hubiese implicado, muy seguramente la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 23 de la LCCCSS.

Recordemos que, pese a ser un voto de minoría, del razonamiento abordado, muchas de las sentencias subsiguientes de la Sala Constitucional –antes del 2006-, implícitamente acogen la postura del ex magistrado, al denegar la naturaleza tributaria para negar a su vez la aplicación del principio de reserva de ley.

Así, en esencia el voto de minoría, supone la ponderación hacia la Seguridad Social, justificando que, pese a que incluso para aquella época existía una ventaja entre quienes apoyaban a nivel

doctrinario la naturaleza tributaria de la contribución social, y quienes, por el contrario, estimaban que no era un tributo, la importancia y finalidad de la Seguridad Social particularmente en la manera en que fue consagrada en Costa Rica, decantaba la balanza hacia la Seguridad Social. El voto del ex magistrado cita:

*“Así las cosas, si debiera dominar el criterio numérico de los que favorecen una u otra posición, entonces, el prevaleciente tendría que ser el que se inclina por la tributabilidad de las contribuciones para fiscales, pues cuenta con mayor número de adherentes. Sin embargo, atendiendo a la filosofía social con que fueron creados los seguros sociales en Costa Rica, donde han sido concebidos como una garantía social de rango constitucional, que como tal tiene carácter de beneficio irrenunciable y que atiende a "una política permanente de solidaridad nacional" (artículo 74 de la Constitución Política), entonces, el planteamiento del problema debe hacerse conforme a nuestro propio régimen constitucional de garantías sociales, partiendo, así, de la realidad nacional de que nuestros seguros sociales son eminentemente de naturaleza previsional y social y ajenos al carácter tributario de las comunes contribuciones especiales”.*

Pese a que resulta un tanto chocante que, ante un mayor quorum en torno a la naturaleza jurídica de la contribución como un tributo, el ex magistrado se decante en negarlo, basándose en la importancia del instituto en Costa Rica, lo cierto es que, como dijo el ex presidente de la Sala Constitucional, Dr. Ernesto Jinesta, la ponderación de principios y valores constitucionales, es un método muy utilizado para resolver conflictos constitucionales.

tal ejercicio es aceptado en las resoluciones constitucionales, mediante la ponderación constitucional.

Precisamente, el Dr. Ernesto Jinesta, quien, con conocimiento de causa, define a la ponderación de intereses como:

*“(...) que se tenga que poner en una balanza principios y valores constitucionales, y darle un rango preferente o determinante a alguno, sin que implique que estoy derogando a los otros principios que pongo en balanza”.*

Así, el fallo de 1987, es el perfecto ejemplo de lo que en teoría supondría una ponderación constitucional, en el cual predominó para el juzgador, la importancia y valores protegidos derivados de la Seguridad Social, en contraposición a lo que la doctrina había denominado como un tributo. Es decir, para aquel entonces, resultó justificado que la contribución social, no se delimitara bajo el concepto tributo.

Ahora, en lo que atañe a la sentencia del 2018, esta reconoce la naturaleza fiscal y la necesidad de que los elementos constitutivos sean regulados mediante la Ley. **Pero, sin hacer un análisis de ponderación constitucional, se decanta implícitamente por una condescendencia a la seguridad social, para indicar, injustificadamente, que no se produce una violación al principio de reserva de ley tributaria.**

Así las cosas, la sentencia cae en una especie de in dubio pro Seguridad Social a ultranza, o cortesía al sistema; que clásicamente ha decantado la Sala, pero con una **diferencia sustancial entre aquellas posturas y la de ahora; el reconocimiento de la naturaleza fiscal de la contribución.**

Haciendo un recuento, tenemos que con la sentencia 12782 -18:

- 1- **La Sala se decanta por separarse de la tesis clásica de negar la fiscalidad de las contribuciones a la seguridad social:** Pareciera evidente que en algún momento iba a pasar, pues resultaba insostenible que se insistiera en su naturaleza de “obligación legal”, como se vio en capítulos pasados.
- 2- **La Sala, acepta que, como derivación de la premisa anterior, debe prevalecer normativa legal para los establecimientos de aquel tributo:** Lo cual en esencia contradice la tesis clásica mantenida por las autoridades judiciales, las cuales sostenían que el único facultado para la determinación era la CCSS, conforme a su autonomía de gobierno y administración. Sin embargo, evidentemente era necesario, de cara a contar con un tributo, la concurrencia del principio de reserva legal.
- 3- **Conforme a la flexibilidad de la reserva de ley tributaria, el legislativo tendrá que determinar los parámetros objetivos, sin caer en una delegación absoluta al órgano**

**que administra:** Doctrinal y jurisprudencialmente ha sido admitido pacíficamente la necesidad de contar con tales parámetros objetivos emanados de la Ley formal.

4- **En definitiva, el artículo 23 de la LCCSS, no da parámetros objetivos, sino que parte de la delegación absoluta a la CCSS:** Lo que se justifica, a su vez con la tesis clásicamente adoptada por la Sala, que ha reconocido como potestad exclusiva y excluyente de la CCSS para determinar los elementos de la obligación.

5- **Arribando al análisis en torno a la reserva de ley, la Sala, sin ninguna justificación determina que la Ley sí da parámetros objetivos:** Desentendiendo las líneas jurisprudenciales mencionadas en los puntos anteriores.

Entonces, insistimos, pareciera haber una razón meta-jurídica para que la Sala se decante por una posición que a todas luces violenta la máxima constitucional, sin dar justificaciones al aplicador del derecho.

La razón no es más que aquella ya tratada, referente a la condescendencia a la Seguridad Social, pues como se ha insistido estamos frente a una indebida regulación del elemento cuantitativo del tributo, lo que, para algunos, podría llegar a suponer, en caso de declararlo así, una quebranto o lesión al sistema de seguridad social patrio, el cual es algo fundamentalísimo.

Consultando al ex presidente de la Sala Constitucional, por las razones por las que la integración del 2018, supusieron una desatención del principio de reserva de ley, don Ernesto Jinesta, comentó:

*“Probablemente, el miedo de causar una suerte de situación de incertidumbre, pues se llevaría tiempo para promover una ley sobre la ley constitutiva”.*

Claro, ante la desatención legal de un instituto que instauro la delegación per se a la Junta Directiva de determinar la cuantificación de la cuota, podría resultar justificado que, nuestra Sala prefiera tomar por el camino sencillo, de negar la violación de la norma legal al principio de reserva de ley, pues podría causarse una suerte de incertidumbre jurídica.

Entonces, pareciera a simple vista que la razón por la cual la Sala se decanta por aquella cortesía al sistema, en contraposición a una formalidad o tecnicismo (reserva de ley tributaria), resulta de alguna manera justificada. Sin embargo, como se verá, no es este el caso.

Hasta aquí, tenemos que, de haberse realizado en el fallo del 2018 una ponderación de intereses constitucionales, la balanza podría decantarse a la protección de la Seguridad Social. Esta posición es válida, **a menos, claro, que exista manera de que la protección al principio de reserva de Ley pueda dimensionarse a fin de no generar la situación de incertidumbre que menciona don Ernesto Jinesta.**

**He aquí la raíz de la crítica a la Sala: ¡La Ley de Jurisdicción Constitucional da las herramientas a la Sala para dimensionar el fallo en el tiempo y forma, para que este no cause dislocaciones de la seguridad, la justicia o la paz sociales!**

Entonces, la suerte de condescendencia a la Seguridad Social, resulta injustificada, en el tanto, la Sala pudo dimensionar su fallo, precisamente, conforme al artículo 91 de la Ley de Jurisdicción Constitucional, el cual reza:

*“Artículo 91. La declaración de inconstitucionalidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha de vigencia del acto o de la norma, todo sin perjuicio de derechos adquiridos de buena fe.*

**La sentencia constitucional de anulación podrá graduar y dimensionar en el espacio, el tiempo o la materia, su efecto retroactivo, y dictará las reglas necesarias para evitar que éste produzca graves dislocaciones de la seguridad, la justicia o la paz sociales”.**

Entonces, en la normalidad, dictada la sentencia, esta surte efectos en forma inmediata. Sin embargo, en aras de mantener la seguridad jurídica y el principio de equidad, el legislador negativo –como también se le ha considerado a la Sala Constitucional- puede y debe (potestad) dimensionar los efectos temporales de las sentencias.

Este dimensionamiento temporal implica un remedio a un dilema como con el que nos encontramos: De cara a la inminente inconstitucionalidad del artículo 23 de la LCCSS, podría

suponer la desaparición del ordenamiento jurídico de una norma fundamental para la sostenibilidad de la seguridad social.

Tal remedio es el doctrinal y jurisprudencialmente llamado dimensionamiento hacia futuro, que, con gran acierto, mediante el Dictamen D-403-2005, del 6 de noviembre de 2008, la Procuraduría General de la República refirió de la siguiente manera:

*“A partir de que corresponde a la sentencia establecer las reglas para que no produzcan graves dislocaciones a la seguridad, justicia o paz social, la Sala puede establecer un **dimensionamiento hacia el futuro**. Dimensionar los efectos de la sentencia hacia el futuro **significa que esta no surtirá efectos en forma inmediata y mucho menos en forma retroactiva**. Por el contrario, la declaratoria no surtirá efectos **sino dentro del plazo que la sentencia establezca**. Lo que significa **que la norma declarada inconstitucional puede permanecer vigente y surtir efectos por un tiempo posterior al dictado de la sentencia**. Se trata de una eficacia temporal que cesará en el momento en que expire el plazo fijado por el tribunal. La sentencia tendrá, entonces, una **eficacia diferida**. **Diferir la eficacia de la declaratoria de inconstitucionalidad puede tender a evitar un vacío normativo que produzca graves consecuencias para la estabilidad política o social, por lo cual se le otorga un plazo al legislador a efecto de que emita las normas necesarias que mantengan la estabilidad política y social o bien, elimine situaciones conflictivas. Entre tanto continúa rigiendo la norma inconstitucional**”.*

Así las cosas, la razón meta-jurídica que motivó a la Sala por decantarse en la condescendencia a la Seguridad Social, resulta injustificada en el caso de marras, pues la Ley de Jurisdicción Constitucional le dio las herramientas para evitar que por un vacío normativo se produzcan graves consecuencias para la estabilidad de la Seguridad Social misma.

Precisamente un caso similar al que nos ocupa –en el entendido de que el artículo 23 de la LCCSS tiene una relación directa con el financiamiento de los regímenes de Seguro Social-, fue cuando la Sala Constitucional, mediante la sentencia N° 1572-2008 de 14:54 horas de 30 de enero de 2008, declaró la Acción de Inconstitucionalidad contra la Ley N° 7765 de 17 de abril de 1998, norma que resultaba fundamental para el financiamiento del Instituto Costarricense contra el Cáncer.

Tomando en consideración que dicha Ley establecía medios de financiamiento para diversos organismos, la Sala Constitucional decide diferir los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad a fin de “evitar una lesión a la vida o la salud de los ciudadanos que son atendidos actualmente por el Instituto, mientras el Poder Legislativo no resuelva si retoma o desiste de la creación del Instituto Costarricense contra el Cáncer y se encuentre vigente el plazo de transición de tres años concedido, las autoridades encargadas de dictar las políticas nacionales de salud, tanto del Ministerio como de la Caja de Costarricense de Seguro Social, deberán adoptar las medidas transitorias que permitan mantener en funcionamiento el Instituto que contemplaba la ley 7765, cuyos efectos se mantienen bajo las condiciones y limitaciones que se han reseñado”.

Entonces, **sí existe remedio para enmendar el marco normativo inconstitucional, sin que se ocasione un perjuicio al financiamiento de la CCSS y a los regímenes que administra**; ergo, no hay justificación alguna para negar la concurrencia de una violación al principio de reserva legal tributaria.

Al respecto, ante la consulta del instituto –dimensionamiento del fallo- al caso concreto, don Ernesto Jinesta fue enfático:

*“Ese concepto muy importante para materia de jurisdicción constitucional, que incluso le permite dimensionar a la sala, las sentencias de la sala en el tiempo.*

**En otras palabras, hay una condescendencia a la Seguridad Social, que entra en conflicto con instituciones y principios básicos de la constitución como la reserva de ley en materia tributaria, prohibición de funciones de materia tributaria. Pero sí tiene las herramientas para aplicar la tesis clásica admitida por Corte Plena con funciones constitucionales, tesis admitida a nivel internacional, la doctrina y el CNPT; sencillamente aplicando la norma que establece el dimensionamiento de la inconstitucionalidad en el tiempo y el espacio para no generar una grave dislocación”.**

Se puede concluir por tanto que, no existe una justificación para la desaplicación del principio de reserva de ley, pues la manera de sortear el tema es muy sencilla y por las mismas herramientas que se instaura en la Ley de Jurisdicción Constitucional: Declarar la inconstitucionalidad de

artículo 23 de la LCCSS, difiriendo la inconstitucionalidad de la norma y acuerdos de Junta Directiva acogidos reglamentariamente, hasta tanto se apruebe una reforma a la Ley Constitutiva de la CCSS, otorgándole al congreso un plazo prudencial para la emisión de la Ley. De esta forma, no causaría la grave dislocación que menciona el artículo 91 ya citado.

Veamos un ejemplo en el que la Sala, respondiendo a la naturaleza tributaria de determinada obligación, ha echado mano de la reserva de ley, declarando normativa inconstitucional, sin que se haya creado una dislocación dados los dimensionamientos en el tiempo que le ha dado a la norma. De los casos que, en sus características, guarda mayor similitud con el que hemos ampliamente desarrollado que implicó el fallo 13658 -2018, es el conocido por el que concluyó con la sentencia N° 10015 – 2012, del 24 de julio de 2012.

El objeto de la Litis, respondía a la inconstitucionalidad del artículo 9 de la Ley N° 7088 del 30 de noviembre de 1978, denominada “Ley de Reajuste Tributario y resolución 18 a) del Consejo Arancelario y Aduanera Centroamericano” y los decretos consecuentes de ella. Se solicitaba, en el tanto, para el accionante, el artículo establecía un impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, que se regiría por las disposiciones delimitadas mediante los Decretos N° 34106-H, 34871-H y 35605-H.

Al igual que en caso que tanto nos ha ocupado, se alegó la violación del principio de reserva de ley material, pues se delegan elementos constitutivos del tributo al órgano administrativo.

Contrario a lo resuelto en la sentencia N°13658 -2018, en aquel entonces, la Sala se decantó, por considerar que, las delimitaciones de tales elementos estaban reservados a la Ley, e inconstitucionalmente se habían establecido vía Reglamento. La Sala resolvió:

*“Sin embargo, tal como se ha indicado en el considerando precedente, definir a qué tipo de vehículo o maquinaria se aplica un tributo determinado, **es competencia exclusiva del legislador, por lo que si la administración extiende mediante una Directriz y Decretos el criterio ya establecido por el legislador, se estaría ante una vulneración del principio de reserva de ley, pues sería la administración quien estaría extendiendo un tributo que de manera precisa fue establecida por el Poder Legislativo respecto de un determinado tipo de bien y no sobre otros (...).***

En aquel momento, dado que la acción de inconstitucionalidad alcanzó los actos administrativos, la Sala difirió los efectos de la inconstitucionalidad hasta tanto la Administración, internamente ajuste los trámites para permitir cumplir con la normativa legal:

*“Para evitar graves dislocaciones a la hacienda pública, esta declaratoria de inconstitucionalidad carece de efectos retroactivos para quienes hayan pagado el tributo durante la vigencia de las normas declaradas inconstitucionales, y surte sus efectos a partir de la fecha de esta sentencia. La declaratoria de inconstitucionalidad que ahora se pronuncia tiene efectos declarativos y retroactivos únicamente para quienes figuren como accionantes en este proceso constitucional. Asimismo, se dimensionan los efectos de esta sentencia, en el sentido de que la administración deberá ajustar los trámites internos para permitir a los propietarios de maquinaria de construcción, el pago de los demás rubros distintos al impuesto a la propiedad de vehículos contenidos regularmente en la fórmula de cobro denominada “derechos de circulación””.*

Más recientemente, recordemos uno de los fallos más famosos en que nuestra Sala aplica la herramienta del dimensionamiento temporal a futuro de la inconstitucionalidad, que, sin duda, marca una pauta fundamental, para entender cuál debió ser el correcto razonamiento de la Sala Constitucional en el fallo del N°13658 - 2018.

Hablo, claro, de la sentencia N°12782 – 2018, dictada el 8 de agosto de 2018, es decir, unos días antes del fallo N°13658 – 2018 que nos ha ocupado. En la histórica sentencia, por mayoría, se declara la inconstitucionalidad del inciso 6, artículo 14 del Código de Familia. Ahora bien, en lo que interesa para la presente investigación, respecto al dimensionamiento de la inconstitucionalidad, la sentencia ordenó:

*“(…) vista la potestad que ostenta la Sala de graduar y dimensionar los efectos de sus sentencias de inconstitucionalidad (ordinal 91 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional), se insta a la Asamblea Legislativa, en el uso de su función legislativa constitucionalmente asignada, a que en el plazo de 18 meses, contado a partir de la publicación íntegra de este pronunciamiento en el Boletín Judicial, adecue el marco jurídico nacional con la finalidad de regular los alcances y efectos derivados de las relaciones de pareja entre personas del*

**mismo sexo, en los términos expuestos en esta sentencia.** En consecuencia, **se mantiene la vigencia del inciso 6 del numeral 14 del Código de Familia hasta por el citado plazo de 18 meses.** Los magistrados Cruz Castro y Hernández López se adhieren al voto únicamente en cuanto al plazo, para que haya voto de toda conformidad pues consideran que, como necesaria consecuencia de esta declaratoria, corresponde anular de inmediato el impedimento contenido en el inciso 6 artículo 14 del Código de Familia (...). Publíquese este pronunciamiento íntegramente en el Boletín Judicial y reséñese en el Diario Oficial La Gaceta. Notifíquese a las partes y la Asamblea Legislativa”.

Como conclusión, se insiste arduamente en que la Sala Constitucional, pudo declarar la inconstitucionalidad del artículo 23 de la LCCSS, así como los actos administrativos que de ella devienen, es decir, los Acuerdos de Junta Directiva plasmados reglamentariamente, dimensionando los efectos de tal declaratoria hasta que mediante la vía legal se estipulen los criterios objetivos necesarios de cara al respeto a la reserva de ley tributaria y división de poderes.

**Con ello, de ninguna manera se pondría en riesgo la institución y su funcionamiento, todo lo contrario, se enmendaría un problema regulatorio de antaño, en el cual, pareciera que la solución ha ido a paso lento, y sumamente paulatina.**

Precisamente, la Sala se fue por el camino fácil. Sin embargo, a criterio personal, tal cual se denegó en su momento la naturaleza tributaria de las Contribuciones Sociales y hoy se reconoce, la misma suerte llevará la inconstitucionalidad del artículo 23 de la LCCSS, que en definitiva parte de una delegación absoluta a la institución autónoma. Como se dijo, desde el marco teórico, la doctrina ha reconocido que la parafiscalidad ha supuesto innumerables conflictos en cualquier jurisdicción que se acepten, lo que implica un esfuerzo adicional de los Estados para enmendar su regulación al marco constitucional, conforme al principio de reserva de ley.

Ergo, cuando llegue ese momento, es necesario que la Sala dimensione los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad, a fin de no causar graves dislocaciones a la Seguridad Social y al financiamiento de la CCSS. Para ello, al igual que lo practicó en la sentencia N°12782 – 2018 mencionada, conforme al segundo párrafo del artículo 91 de la Ley de Jurisdicción Constitucional, deberá de dimensionar hacia futuro los efectos, a fin de que la norma legal y acuerdos infra-legales

inconstitucionales, se mantengan en el tiempo, hasta tanto la Asamblea Legislativa adecue el marco legal concerniente a la cuantificación del elemento constitutivo del tributo, bajo parámetros objetivos y claros.

Otro de los aspectos necesarios que debería abordar la declaratoria de inconstitucionalidad, es el recogido en la citada sentencia N° 10015 – 2012, del 24 de julio de 2012, en el tanto, dado el dimensionamiento del fallo, y para evitar graves dislocaciones al financiamiento de los regímenes administrados por la CCSS, esta declaratoria de inconstitucionalidad **carezca de efectos retroactivos para quienes hayan pagado el tributo durante la vigencia de las normas declaradas inconstitucionales.**

De tal forma, en lo que atañe a la competencia jurisdiccional de la Sala Constitucional, tal pareciera ser la correcta manera de resolver, lo que nos plantea una solución hasta tanto se promulgue una reforma al artículo cuestionado.

## **Capítulo V: Conclusiones y Recomendaciones**

### **1) Conclusiones**

Finalmente, considerando los objetivos propuestos para esta investigación, y de cara a una nueva sentencia, que a la fecha no ha sido desentrañada en lo peculiar, del principio de reserva de ley tributaria; se llega a una conclusión, primordialmente enfocada en el correcto tratamiento, que, conforme a nuestra normativa constitucional, legal, y reglamentaria, debe merecerle a las cargas sociales y a las máximas constitucionales.

Recapitulando, según fuese abordado en etapas tempranas de la investigación, se dilucidó el tributo como género, y con una de sus especies, la contribución para-fiscal, cuya regulación, ha sido sujeta a polémica, por soler ser al margen de la ley formal. De igual forma, fue necesario el abordaje del principio de reserva de ley y cuales son aquellos elementos que por disposición constitucional se encuentran reservados, para un fin democrático, al legislador.

Siguiendo el desarrollo lógico, fue posible contemplar la regulación de nuestra seguridad social, desde lo constitucional, legal, hasta lo reglamentario, específicamente, en torno a los dos regímenes administrados por la institución autónoma conforme a sus potestades constitucionales de administración y gobierno.

Como conclusión del marco teórico, y teniendo presente todos los conceptos anteriores claros, implícitamente nos inmiscuimos lo que el lector pudo percibir como una suerte de contradicción. Precisamente, del apartado teórico, en donde se analiza conforme a la regulación los elementos constitutivos a la regulación a la seguridad social.

He aquí la primera interrogante que podría formularse el lector, pues conforme al abordaje del principio de reserva de ley, se conoció que los elementos constitutivos del tributo debían ser regulados por nuestro legislador, sin embargo, como conclusión del capítulo tercero se conoció que, uno de los elementos a la seguridad social, la alícuota, es determinada por la junta directiva, mediante norma reglamentaria.

Entonces, ¿si se tiene q los elementos constitutivos de la obligación tributaria, deben ser determinados por Ley, es correcto que la tarifa de las contribuciones a la seguridad social sea delimitada mediante norma infra legal?

Partiendo de la conclusión, que más que una conclusión es una interrogante necesaria, para poder abordar correctamente las unidades de análisis, es que, como primer elemento a dilucidar, lo fue precisamente, la naturaleza jurídica de la obligación a la seguridad social. Lógicamente para llegar a confirmar si es correcto o no que la norma infra legal determine la alícuota de la obligación, primeramente, se debe partir de si estamos o no ante una obligación de carácter fiscal, en caso de estarlo, una obligación merecedora de la aplicación del principio de reserva de ley.

Así, el desarrollo de la naturaleza jurídica a las contribuciones sociales, se abordó estrictamente bajo una perspectiva jurisprudencial, pues son numerosos los casos en que la sala constitucional, y otros órganos judiciales, se han referido a la materia. Logrando identificar dos etapas, una clásica por llamarlo de alguna manera, que contemplo los pronunciamientos judiciales hasta antes del año 2006, cuya batuta fue negar la naturaleza tributaria de las obligaciones sociales y no aplicar la reserva de ley, concluyendo que es a partir de la autonomía de gobierno, así como de reglamentación que la CCSS está facultada para delimitar la tarifa de la “obligación legal”.

Otra tesis, la mantenía en la actualidad –Sentencia del 2018 de la Sala Constitucional-, que acepta el carácter tributario de la obligación, consecuentemente se hace necesario el análisis de la reserva de ley, al estar frente a un tributo, pero denegando que el artículo 23 de la ley constitutiva de la CCSS soslaya aquel principio, pues se estima se dan parámetros claros.

La sentencia del año 2018 marcó una pauta en la investigación. En su virtud, se está ante un tributo sujeto al principio de reserva de ley, pero a criterio de la Sala ante una norma constitucionalmente “delegadora” de funciones. Ergo, se hizo necesario en la investigación, retomar la reserva de ley, pero ahora desde una perspectiva relativa y no absoluta.

El abordaje, se desarrolla contemplando la jurisprudencia nacional y criterios de expertos en torno a la posibilidad de que aquella reserva de ley pueda ser flexibilizada, específicamente, para, la determinación de los elementos constitutivos de la obligación tributario, cuando hay una necesidad de que exista una maniobrabilidad al planificador fiscal y un dinamismo a obligaciones,

permitiéndose cierta delegación al órgano administrativo para determinar el elemento cuantitativo del tributo.

No obstante, la jurisprudencia nacional, es unánime en que para que se permita tal delegación, es necesario que mediante la ley se determine parámetros claros y objetivos, de lo contrario una norma legal en blanco que delegue sin restricción alguna, soslaya la reserva de ley y la prohibición de la delegación de potestades.

Lastimosamente, la Sala nunca desarrolló cuáles son esos parámetros objetivos, sin embargo, acudiendo a la doctrina y jurisprudencia internacional, se ha reconocido como un parámetro la determinación de un límite en la tarifa por parte del legislador, para que, vía norma infra legal el ejecutor del derecho no sobrepase este límite.

Entonces, sí es posible la reserva de ley relativa, así como la delegación de facultades, en casos calificados, siempre y cuando la ley que delega sea clara en definir límites objetivos, como lo sería por ejemplo la fijación de un límite máximo.

En la búsqueda del correcto marco normativo legal y constitucional, partiendo de la necesidad de contar con los límites descritos, la investigación se abocó a proponer la adecuada solución judicial. Es decir, desmembraron la sentencia del 2018, se propuso cual camino procedería, contemplando la normativa vigente y el respeto a las máximas constitucionales.

Así, con el debido respeto que merece el criterio de la Sala Constitucional, en la conclusión de la investigación se vislumbra, necesariamente, la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 23 de la LCCCSS, así como los artículos infra-legales que determinan la alícuota en los regímenes de IVM y SEM, es decir, los artículos 62 del “Reglamento del Seguro de Salud de la Caja Costarricense de Seguro Social” y el artículo 33 del “Reglamento del Seguro de Invalidez Vejez y Muerte de la Caja Costarricense de Seguro Social”, los cuales, definen los porcentajes aplicables para cada sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Tal conclusión, parte de que, no hay forma en que, aun bajo una perspectiva relativa del principio de reserva de ley, se pueda contemplar que el artículo 23 de la LCCCSS, otorga parámetros objetivos para la determinación del quantum del tributo, más bien es una norma legal que delega

por completo a una institución autónoma aquella determinación, según lo ha tenido por establecido numerosos pronunciamientos judiciales y administrativos, respondiendo a la justificación de que solo la Junta Directiva podía delimitar las tarifas, por las atribuciones constitucionales de la CCSS. Entre otras de las múltiples justificaciones para llegar a la conclusión, también se analizó la inexistencia de pronunciamientos en torno a la ilegalidad de los reglamentos, pues la Ley, al no dar parámetros, no hace posible un control de legalidad.

Finalmente, se contempló la llamada “condescendencia a la Seguridad Social”, que permea la sentencia del 2018, como aquella suerte de in dubio pro Seguridad Social clásicamente mantenida por las instancias judiciales, en cuanto a la regulación de los seguros sociales. Se concluyó que, bajo el panorama que plantea la sentencia del 2018, no es posible justificar la condescendencia mencionada, pues resulta injustificado alegar que exista una vulneración producto de la declaratoria de inconstitucionalidad de las normas referidas, al existir herramientas como lo son el dimensionamiento a futuro de la declaratoria de inconstitucionalidad, conforme al artículo 91 de la Ley de Jurisdicción Constitucional.

Es decir, podría ser sostenible una ponderación a la Seguridad Social frente a la reserva de ley, si es que se viera comprometida las finanzas del régimen, pero no es así, pues en aplicación del artículo 91, con la declaratoria de inconstitucionalidad, puede, la Sala, dimensionar los efectos hasta tanto exista en el marco normativo una norma que legal que enmiende, constitucionalmente, el marco regulatorio en torno a la determinación de la alícuota.

Como se visualiza, el propósito de esta investigación, de ninguna manera supone desfinanciar a la CCSS, menos aún denegar las atribuciones que constitucionalmente se le otorgaron. Más bien, conociendo la importancia de contar con una institución sólida, el norte ha sido, delimitar, desmarcándonos de la reciente postura de la Sala Constitucional, el correcto marco normativo para que la para-fiscalidad de las contribuciones sociales no violente la Constitución.

Lo anterior fue puesto en manifestó, con la conclusión de que, para evitar una dislocación en las finanzas, y al comprobar que la regulación actual soslaya la inconstitucionalidad, la posición ponderada para una correcta regulación, debió ser, dimensionar los efectos de la inconstitucionalidad, manteniendo sus consecuencias, hasta que el legislador dicte un marco

normativo que ostente parámetros objetivos para el que el planificador fiscal –Junta Directiva-, pueda cumplir conforme a una Ley, en apego a las máximas constitucionales.

Y es que, la solución no es otra cosa, que lograr un justo equilibrio entre máximas constitucionales, como lo son, la reserva de ley y la imposibilidad de delegaciones de facultades constitucionales, y, por otro lado, las atribuciones a la CCSS que son los intereses en juego en este caso.

Se insiste, una correcta regulación al amparo de la Ley formal, es lo que se aspira para la solidez de la CCSS, es inexcusable que, desde 1978, exista la misma controversia presente en nuestros días, en la cual se ha acusado la regulación infra-legal de la constitución del tributo. Se enfatiza también, la parafiscalidad, per se, supone un reto para los Estados, a fin de que, mediante mecanismos legislativos se encuentren regulados, esta solución es a la fecha inexistente en el país.

Por tanto, en aras de contar con un correcto marco normativo, se contemplan las siguientes recomendaciones.

## **2) Recomendaciones**

Partiendo del cometido de contar con un marco regulatorio, en torno a la determinación de la alícuota de las obligaciones a la Seguridad Social, en total armonía con el principio de reserva de ley tributaria, se puntualizan las siguientes consideraciones derivadas de la investigación, en el orden respectivo:

- a) Derogatoria / inconstitucionalidad del artículo 23 de la LCCCSS y actos administrativos que dependen de su delegación.**

Como se concluyó, la inconstitucionalidad del artículo 23 de la LCCCSS es inminente. Por tanto, para solventar el marco normativo, es necesaria su derogatoria.

Ahora, evidentemente la Asamblea Legislativa tiene la potestad de derogar el artículo en mención, y como consecuencia los actos administrativos que determinaron, en irrespeto a la reserva de ley, la alícuota a pagar por los sujetos pasivos de la obligación; sin embargo, resulta más a fin, con el ordenamiento constitucional que ha demarcado la presente investigación, que sea la Sala especializada para esta materia, la que declare inconstitucional del artículo legal.

En ese tanto, como primera recomendación, es necesario que, ante un caso previo –conforme al artículo 75 de la Ley de Jurisdicción Constitucional-, y el planteamiento de una acción de inconstitucionalidad en contra del artículo 23 de la LCCCSS y los actos administrativos –Acuerdos de Junta Directiva-, y bajo el fundamento abordado en la tercera unidad de análisis, la Sala Constitucional se decante con la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma legal y las infra-legales.

Respecto a estas últimas, evidentemente, son los artículos reglamentarios que han sido variados vía Acuerdos de Junta Directiva para determinar y modificar las tarifas del tributo a pagar por cada uno de los regímenes del Seguro Social.

Ergo, la inconstitucionalidad debe alcanzar el artículo 62 del “Reglamento del Seguro de Salud de la Caja Costarricense de Seguro Social” y el artículo 33 del “Reglamento del Seguro de Invalidez Vejez y Muerte de la Caja Costarricense de Seguro Social”, los cuales, definen los porcentajes aplicables para cada sujeto pasivo de la obligación tributaria.

#### **b) Dimensionamiento a futuro de la declaratoria de inconstitucionalidad.**

En el entendido de que las sumas mensuales que entran a las arcas de la CCSS, son vitales para el financiamiento del régimen, es más que evidente que una declaratoria de inconstitucionalidad en torno a las normas que establecían el elemento cuantitativo para su financiamiento, sería ruinoso.

Por ende, según ya fue ampliamente desarrollado, la Sala Constitucional, deberá de dimensionar los efectos de las normas declaradas inconstitucionales, esto es, para que la institución no se vea afectada en lo más mínimo con la adecuación normativa.

De tal forma, la recomendación implica que la Sala Constitucional otorgue un plazo prudencial a la Asamblea Legislativa para que, logre suplir las deficiencias que actualmente ostenta el artículo 23 de la LCCCSS, a efecto de que se cumpla la reserva de ley relativa.

Considero, igual de importante, que la Sala Constitucional, determine en un plazo prudencial, el dimensionamiento de los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma infra-legal, que finalmente es aquella que ha determinado la alícuota del tributo.

Es decir, el fallo debe contemplar un dimensionamiento a futuro, a efecto de que, la normativa inconstitucional, siga rigiendo hasta tanto la Asamblea Legislativa estipule una versión constitucional del artículo 23 de la LCCCSS –esta es, dando parámetros para ser cumplidos por la institución autónoma a la que se le delega, conforme a la reserva de ley relativa-, pero a su vez, dando espacio temporal para que, mediante los Acuerdos de Junta Directiva plasmados reglamentariamente, sean determinados, conforme al nuevo texto legal.

De tal forma, tanto el legislador, como la institución autónoma tendrán un espacio temporal, para determinar vía Ley y Reglamento, la nueva normativa, ahora conforme al principio de reserva de ley.

También es necesario el dimensionamiento del fallo, para evitar graves dislocaciones al financiamiento de los regímenes administrados por la CCSS, por lo que es recomendable la declaratoria de inconstitucionalidad carezca de efectos retroactivos para quienes hayan pagado el tributo durante la vigencia de las normas declaradas inconstitucionales.

### **c) Determinación legal de los parámetros objetivos.**

Consecuentemente, el legislador tendrá el espacio de enmendar el vicio de constitucionalidad que tanto se ha insistido.

Como se dijo en la tercera unidad de análisis, el tema es complejo, en el tanto hay una línea muy delgada en el ejercicio legislativo necesario conforme a la Reserva de Ley, para que a nivel legal se estipulen los parámetros necesarios a fin de no caer en una delegación absoluta –como se da

con la normativa vigente-, pero también dando margen de acción a la CCSS, no sólo por las variables que implica la cuantificación del tributo, sino por las mismas atribuciones que le otorga la constitución a la institución autónoma, es decir, para cumplir con sus propias metas propuestas.

Por lo anterior, se insiste, mediante la norma legal, debe ser posible la coexistencia de las dos máximas constitucionales en el caso concreto. Para tal cometido, necesariamente se debe partir de la ya tan mencionada reserva de ley relativa, a fin de que, conste una delegación adecuada y objetiva para la Junta Directiva, conforme a sus atribuciones constitucionales.

Por su parte, conforme a la autonomía de gobierno de la CCSS, cualquier reforma de esta índole deberá de, necesariamente, dársele audiencia a tal institución autónoma. De lo contrario, se correría el riesgo de que el proyecto de ley soslaye la inconstitucionalidad.

Así, la reforma del artículo 23 de la LCCSS, conforme a la reserva de ley relativa, debe, necesariamente determinar los parámetros objetivos en cuanto a la tarifa aplicables, en el cual sea la propia Ley la que define los parámetros claros para que la delegación radique, por ejemplo, en el elemento variable necesario para poder realizar determinado cálculo de la tarifa, y que tal variable quede reservada un acto administrativo –Acuerdo de Junta Directiva-.

Otra opción que se puede contemplar es, aquella seguida en España, según se mencionó en la segunda unidad de análisis, los parámetros objetivos para que se dé una delegación adecuada conforme a la reserva de ley, ha sido establecida por el Tribunal Constitucional Español, y este supone que la Ley determine un límite máximo de la prestación de carácter público o de los criterios para fijarlo.

Es decir, que la nueva versión del artículo 23 de la LCCSS, determine el límite máximo y progresivo de la exacción, de la cual el acto administrativo no pueda sobrepasar. Justamente, según fue abordado, en el pasado la Corte Plena, con sus antiguas atribuciones constitucionales, había declarado como constitucional una norma que, precisamente daba como parámetros, un límite máximo, por lo que la recomendación puede ser plenamente aplicada en el esquema constitucional-tributario costarricense.

sí las cosas, y como debería suceder en Costa Rica, la Ley debe dar ese parámetro claro, como lo sería, por ejemplo, la propuesta de establecer un límite máximo a la cuantificación, de no ser así, y aun cuando la reserva de ley es relativa, la delegación al reglamento resulta inconstitucional.

Por último, la sola aceptación del régimen tributario de las contribuciones a la seguridad social, per se, supone un análisis pormenorizado de una serie de elementos propios de los institutos tributarios, cuya aplicación al caso concreto no ha de ser ajena; como, por ejemplo, la prescripción cuatrienal conforme al Código Tributario, la progresividad de los tributos, entre otros. Sin embargo, dada la orientación de la presente investigación, tales aspectos no fueron eje del análisis, como sí lo fue el principio de reserva de ley.

## Referencias:

### Normativa consultada:

- ✓ Asamblea Nacional Constituyente, “Constitución Política de la República de Costa Rica; 8 de noviembre, 1949”.
- ✓ Asamblea Legislativa, Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social, en adelante “LCCCSS”, 17 (Caja Costarricense de Seguro Social octubre 22, 1943).
- ✓ Asamblea Legislativa, “Ley 4755: Código de Normas y Procedimientos Tributarios; 3 de mayo, 1971”, La Gaceta, N° 117 (4 junio, 1971).
- ✓ Caja Costarricense de Seguro Social, “Reglamento para la afiliación de los trabajadores independientes y los asegurados voluntarios (seguro voluntario; 10 de diciembre, 2002)”, La Gaceta, N° 16 (23 enero, 2003).
- ✓ Caja Costarricense de Seguro Social, “Reglamento del Seguro de Invalidez Vejez y Muerte de la Caja Costarricense de Seguro Social”, La Gaceta, N° 50 (10 marzo, 1995).
- ✓ Caja Costarricense de Seguro Social, “Reglamento del Seguro de Salud de la Caja Costarricense de Seguro Social”, La Gaceta, N° 25 (5 de febrero, 1997).

### Libros consultados:

- ✓ BUJANDA, S. D. (1955). *Concepto y contenido del Derecho Financiero*. Madrid, Hacienda y Derecho.
- ✓ Carro, M. d. (2016). *La Historia de la Seguridad Social en Costa Rica*. San José, Revista Judicial, N°135.
- ✓ Cruz, V. d. (s.f.). *Las Luchas Sociales en Costa Rica*. San José, Editorial Universidad de Costa Rica.

- ✓ DOMÍNGUES, C. (1985). *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid, Civitas.
- ✓ FAJARDO SALAS, G. (2005). *Principios Constitucionales de la Tributación*. San José, Editorial Juricentro.
- ✓ FAJARDO SALAS, G. (2005). *Principios Constitucionales de la Tributación*. San José, Editorial Juricentro.
- ✓ FORNREUGE, G. (1978). *Derecho Financiero, Volumen II*. Buenos Aires, Depalma.
- ✓ MARTÍNEZ LAGO, M. (1992). *Manual de Derecho Presupuestario*. Madrid, Editorial Colex.
- ✓ Morselli, E. (1938). *Aspetti corporativo delle finanze degli enti amministrativi istituzionali*. Italia, Archivio di studi corporativo.
- ✓ Murillo, M. (1976). *La descentralización administrativa en la Constitución Política*. San José, Revista de Ciencias Jurídicas.
- ✓ Ortiz, J. L. (2003). *Manual de Derecho Tributario*. Santiago, Nexis.
- ✓ Osvaldo Casás, J. (2002). *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, a partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires, Adhoc.
- ✓ Padilla, J. M. (2008). *IMPLICACIONES FISCALES DE LA SEGURIDAD SOCIAL*. Distrito Federal, Revista Latinoamericana de Derecho Social,.
- ✓ QUERALT, M. (1988). *Tasas municipales. Impuesto sobre Actividades Economicas*. Madrid.
- ✓ Royo, F. P. (2005). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Navarra, Aranzadi, S.A.
- ✓ Villegas, H. B. (1994). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*,. Buenos Aires, De Palma.
- ✓ YURITA, C. (1989). *Tasas y Precios Públicos en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*. Impuestos.

### **Tesis de graduación:**

- ✓ Aguilar, A. C. (2003). *Análisis económico del derecho aplicado a la morosidad en las cuotas obrero patronales*. San José, Universidad de Costa Rica-Tesis de Licenciatura.
- ✓ Barrantes, C. P., & Sanchez, A. S. (2018). *PROBLEMAS ACTUALES DE LA REGULACIÓN DE LAS CUOTAS A LA SEGURIDAD SOCIAL DE LOS TRABAJADORES INDEPENDIENTES Y SUS POSIBLES SOLUCIONES DESDE EL INDEPENDIENTES Y SUS POSIBLES SOLUCIONES DESDE EL PUNTO DE VISTA LEGAL*. San José, Tesis de Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica.
- ✓ Robert Magnin Falcón, D. M. (2005). *Análisis de la Carga Social Desde una Perspectiva Tributaria*. San José, Tesis para Grado de Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica.

### **Pronunciamientos nacionales (Sentencias y dictámenes)**

- ✓ Dictamen C- 080, 080-1996 (Procuraduría General del la República mayo 23, 1996).
- ✓ Dictamen C- 080, C- 080 (Procuraduría General de la República mayo 23, 1996).
- ✓ Dictamen C331, C331 (Procuraduría General de la República noviembre 15, 2004).
- ✓ dictamen N° C- 435, N° C- 435 (Procuraduría General de la República diciembre 19, 2005).
- ✓ Sala Constitucional resolución N°4785, 4785-1993 (Sala Constitucional setiembre 30, 1993).
- ✓ Sala Constitucional resolución N°4785, N°4785 (Sala Constitucional setiembre 30, 1993).
- ✓ Sentencia 13759, 13759-14 (Sala Constitucional 2014).
- ✓ Sentencia de Corte Plena, ses. ext. 12 de 22 de marzo (Corte Plena mayo 18, 1956).
- ✓ Sentencia N° 6256-94, 6256-94 (Sala Constitucional octubre 25, 1994).
- ✓ Sentencia N° 9568, N° 9568 (Sala Constitucional julio 5, 2006).
- ✓ Sentencia N°5505, N°5505 (Sala Constitucional julio 5, 2000).

- ✓ Sentencia N° 013658, 013658 (Sala Constitucional agosto 22, 2018 ).
- ✓ Sentencia N° 04805 , 04805 (Sala Constitucional junio 18, 1999).

#### **Artículos de prensa o digitales:**

- ✓ Fernández, M. E. (2003). *Comentarios a la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social* . Venezuela, Gaceta Laboral.
- ✓ Font, M. B. (2018). ¿Son las contribuciones a la seguridad social tributos? *El Financiero*.
- ✓ Mora, A. G. (2014, abril 07). Servicio de Inspección de la CCSS pone en cintura a patronos y a trabajadores. *Blog de la CCSS*, p. 2.
- ✓ Navas, A. T. (2017). *Dictamen* . San José, Comisión de Derecho Tributario.
- ✓ Navas, A. T. (s.f.). *Derecho Tributario: Parte General, Tomo I. Principios Generales y Derecho Tributario*. Obtenido de Impositus: <https://servicios.impositus.com/MLXi2015-2/principal.aspx?IDBD=822&Tipo=-2>

# Apéndice:

## Apéndice A.

Categorías de análisis:

### A. “Naturaleza Jurídica de las Contribuciones a la Seguridad Social”.

- ✓ ¿Razones por las que la Sala se decanta una nueva postura en torno a la naturaleza tributaria?
- ✓ La tesis clásica de la Sala fue negar la aplicación de la reserva de ley, negando la naturaleza tributaria de las contribuciones. ¿Considera que cambia en algo, el hecho de que ya se reconozca la naturaleza tributaria?
- ✓ ¿En qué radica un cambio de postura parcial, únicamente en torno a la naturaleza tributaria, pero no en torno a la reserva de ley tributaria?

### B. “Principio de Reserva de Ley Relativa”.

- ✓ ¿Considera que el principio de reserva de ley puede ser flexible para determinados tributos?
- ✓ Entonces, ¿considera que de alguna manera es excluyente considerar las atribuciones constitucionales a la CCSS y a su vez, el principio de reserva de ley?
- ✓ Pareciera entonces que, si tengo atribuciones a la CCSS, como de administración y gobierno, no podría considerar la aplicación de la reserva de ley. Sin embargo, en la sentencia 12782 – 2018, la Sala, entra al análisis en torno a la reserva de ley.
- ✓ En ese caso, ¿considera que el artículo 23 de la LCCCSS, sí establece parámetros claros?

### C. “Propuesta de solución judicial en el caso concreto”.

- ¿Considera que la delegación que hace el artículo 23 de la LCCCSS, soslaya máximas constitucionales?

- ¿Se podría decir que hay una cierta razón meta-jurídica para que el fallo se decantara por establecer que no se violentaban las máximas constitucionales?
- ¿Cómo puede los magistrados constitucionales lidiar con la preocupación de no contar una normativa ante una inconstitucionalidad? Es decir, en el deber-ser, ¿podrían los magistrados que declaren la inconstitucionalidad, prever una herramienta para lidiar con este problema temporal?
- Comprendiendo la necesidad de que la alícuota se determine mediante ley, y las atribuciones constitucionales a la CCSS. ¿Considera que una reforma que establezca parámetros claros mediante la ley, sería inconstitucional, por violentar el autogobierno y auto-administración de la CCSS?
- ¿Cómo considera que debe darse esta reforma legal, para que no se violente ninguna máxima constitucional?

## **Apéndice B.**

Entrevista con el Doctor Ernesto Jinesta Lobo, ex presidente de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia (ex magistrado) quien actualmente se desempeña en la práctica litigiosa como socio de la firma Deloitte; vía llamada telefónica, el día 29 de junio de 2020.

- ¿Considera que el principio de reserva de ley puede ser flexible para determinados tributos?

*Ya la corte plena cuando asumía funciones constitucionales se había pronunciado sobre esto. Ese pronunciamiento lo había replicado la Sala Primera y de alguna manera la Sala Constitucional.*

*Hay una reserva relativa, más en el impuesto selectivo de consumo, en el sentido de que, con la alícuota, tenía que haber un margen de maniobra. La doctrina también lo acepta, como, por ejemplo, Giuliani Fonrouge, el profesor español, Jaime Lujan, admitieron la reserva relativa; a nivel mundial se ha admitido la reserva relativa. Lo que pasa es que, la Ley sí tiene que definir de manera definitiva la tarifa del tributo.*

- ¿Qué criterio le merece la sentencia 12782-2018, de la Sala Constitucional?

*Es sumamente criticable, en sí misma la sentencia es una contradicción. Incluso, aun cuando se permite la reserva relativa, lo cierto es que aquí no se cumple.*

- ¿Por tanto, considera que la delegación que hace el artículo 23 de la LCCCSS, soslaya máximas constitucionales?

*A nivel de jurisprudencia pacíficamente aceptada en Costa Rica y por la doctrina, se tiene que ya hay ciertos elementos de detalle como, por ejemplo, la fijación de porcentajes, entre otros, que sí puede quedar definido por reglamento.*

*El artículo 9 de la Constitución prohíbe la delegación de potestades de carácter constitucional, y el 121, inciso 13), dice que la Asamblea debe definir los elementos esenciales del tributo.*

*Entonces, en definitiva, se está violentando un principio esencial del Estado constitucional, no solo a nivel costarricense, sino a nivel internacional, pues es pacíficamente admitido.*

- *¿Podría precisar sobre lo que esencia sucede con el artículo 23 de la LCCCSS y la Junta Directiva de la CCSS?*

*En el fondo lo que hago es una delegación.*

*Es una Costa Rica hay una prohibición, y en los países que se permite la delegación es del legislativo al ejecutivo, aquí lo que se inventaron es una delegación a la Junta Directiva de una institución autónoma. Eso no existe en el mundo.*

*No sería ni siquiera la delegación clásica que se permite en otros países del legislativo al ejecutivo. Aquí se inventan una delegación del legislativo a una junta directiva de la institución autónoma.*

- *¿Por ende, de donde cree que radica que la Sala Constitucional se decantara por negar tal violación?*

*Una suerte de condescendencia a la CCSS, y en no quebrar una tesis jurisprudencial clásica y tradicionalmente en Costa Rica.*

*El nombre que le podemos poner es el de, una especie de condescendencia con la seguridad social, la cual por razones de seguridad jurídica no es procedente.*

*Claro que el sistema de seguridad social, por el 73 de la CP, es algo fundamentalísimo, y sabemos que tenemos uno de los sistemas más universales, instaurado en la época de los 70s del Gobierno de José Figueres Ferrer y que se logra, a mediados de los 70s, la universalización. Si se ve desde su creación preconstitucional, y se le lleva el pulso a los 70s, se denota que era una seguridad social incompleta, pues había muchos sectores al descubierto.*

*En el ciclo de la Sala Constitucional, las tendencias frente a las acciones de inconstitucionalidad, donde está cuestionada la seguridad social, siempre ha habido una suerte de condescendencia o de cortesía a la seguridad social, por la importancia del sistema. Toda esa línea es una especie de in dubio Seguridad Social, pero lo cierto es que hay que justificar los argumentos por lo que se le da.*

- ¿Es esa condescendencia justificada para el caso concreto?

*No, no podemos tener una condescendencia de la seguridad social, precisamente, ya que el sistema de la seguridad social, está inserto dentro de un sistema constitucional, y el sistema constitucional, establece también, la reserva de ley, entonces, no se puede dar una prominencia y derogar principios constitucionales como reserva de ley y la prohibición de la delegación de atribuciones constitucionales.*

- ¿Usted menciona que la suerte de condescendencia es una tesis clásica en la jurisprudencia, considera que en la Sala hace un correcto ejercicio en su sentencia para decantarse por la Seguridad Social?

*Aquí entramos es un tema de principios y valores. Lo que se llama la ponderación constitucional, hoy es el método que más se utiliza en materia constitucional. La ponderación exige que se tenga que poner en una balanza principios y valores constitucionales y darle un rango preferente o determinante a alguno, sin que implique que estoy derogando a los otros principios que pongo en balanza.*

*Yo pongo en la balanza la seguridad social y la seguridad jurídica y reserva de ley en materia tributaria, yo dudo mucho que la balanza se incline a favor de la seguridad social.*

- ¿Entonces, se podría decir que hay una cierta razón meta-jurídica para que el fallo se decantara por establecer que no se violentaban las máximas constitucionales?

*Correcto. Probablemente el miedo de causar una suerte de situación de incertidumbre, pues se llevaría tiempo para promover una ley sobre la ley constitutiva.*

*Entonces, digamos que la razón meta-jurídica es esa.*

- *¿Cómo puede los magistrados constitucionales lidiar con esta preocupación de no contar una normativa ante una inconstitucionalidad? Es decir, en el deber-ser, ¿podrían los magistrados que declaren la inconstitucionalidad, prever una herramienta para lidiar con este problema temporal?*

*La manera de sortear eso es muy fácil. Un poco lo que se hizo con la sentencia N°13658 -2018 (matrimonio homosexual) y dimensionar en el tiempo. Es decir, que es inconstitucional, pero se mantiene vigente lo establecido por la junta directiva hasta tanto se apruebe una reforma a la ley constitutiva de la CCS y se le da un plazo a la asamblea legislativa para que promueva la reforma. De esa forma no causaría la grave dislocación.*

*Ese concepto es muy importante para materia de jurisdicción constitucional, que incluso le permite dimensionar a la sala, las sentencias de la sala en el tiempo.*

- *¿Es decir, con base a un dimensionamiento, no sería sostenible una condescendencia a la Seguridad Social, privando los principios constitucionales?*

*En otras palabras, hay una condescendencia a la Seguridad Social, que entra en conflicto con instituciones y principios básicos de la constitución como la reserva de ley en materia tributaria, prohibición de funciones de materia tributaria, y además, teniendo las herramientas para aplicar la tesis clásica admitida por Corte Plena con funciones constitucionales, tesis admitida a nivel internacional, la doctrina y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios; sencillamente aplicando la norma que establece el dimensionamiento de la inconstitucionalidad en el tiempo y el espacio para no generar una grave dislocación.*

*Por ejemplo, diciendo, declaro inconstitucional, se deja vigente durante un plazo razonable, concediendo al parlamento un plazo para reformar la ley constitutiva de la CCSS. Salidas hay para no darle una condescendencia inapropiada y que quiebra otros principios y valores.*

*En definitiva, están servidas las herramientas en la Ley de jurisdicción Constitucional para que la Sala dicte sin temor a crear una situación de inseguridad jurídica o dislocación.*

- Entonces, ¿podría verse que esa condescendencia, igualmente se respeta, en el tanto, conociendo la importancia de los valores y principio de la seguridad social, se dimensionaría el fallo a futuro?

*Correcto, esta condescendencia puede verse en el mismo dimensionamiento de la Sala.*

## **Apéndice B.**

Máster Roberto Garita Navarro, actualmente Juez de la Sección Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo.

- ¿Puede ahondar en la naturaleza de las contribuciones sociales y el principio de reserva de ley?

*Es relativo. En el caso de la seguridad social, esto es una situación que regula el artículo 73 de la CP, esto ya genera una competencia específica especial exclusiva y excluyente en cabeza de la CCSS que es la única instancia que podrá de realizar un análisis cuantitativo y cualitativo en términos de la sostenibilidad financiera de los seguros sociales.*

*Definitivamente, en orden a la naturaleza del fondo, es innegable que son tributos, el asunto es que, con base en la rigurosidad del 121, inciso 13), pariendo de que solo la ley puede crear tributos, y analizando la estructura*

*Las tasas no siguen una rigurosidad al principio como reserva, básicamente, pues la reserva es en cuanto a la fuente de creación, pero en las estructuras de cálculo, y algunos supuestos, se modulan mediante fuente infra-legal, para darle mayor maniobrabilidad al planificador fiscal y darles mayor dinamismo a las obligaciones.*

- ¿Entonces, considera que de alguna manera es excluyente considerar las atribuciones constitucionales a la CCSS y a su vez, el principio de reserva de ley?

*Es complicado en esa dinámica, afectar al principio de reserva de ley, en los que se ha relativizado, aun en ese contexto, si se sujeta las contribuciones a la CCSS cuantitativamente hablando a los parámetros del 5 CNPT, entonces estaríamos directamente señalando que la competencia constitucionalmente otorgada a la CCSS, depende de un ejercicio legislativo.*

- Pareciera entonces que, si tengo atribuciones a la CCSS, como de administración y gobierno, no podría considerar la aplicación de la reserva de ley. Sin embargo, en la sentencia 12782 – 2018, la Sala, entra al análisis en torno a la reserva de ley.

*En ese caso, el argumento de la Sala, señalando que en la medida de que indica que no hay inconstitucionalidad, ya que la misma Ley constitutiva de la CCSS establece parámetros, está reconociendo que la ley puede establecer parámetros. Es decir, está reconociendo que aplica la reserva de ley.*

*Es decir, si dice que no hay violación de reserva, ya que la ley fija parámetros, lo que dice es que la Ley tiene necesariamente que parámetros.*

- En ese caso, ¿considera que el artículo 23 de la LCCCSS, sí establece parámetros claros?

*La misma ley constitutiva de la CCSS le da esa competencia a la Junta Directiva, no es que reglamentariamente se lo inventaron. Eso no quiere decir que sea una potestad arbitraria, sino que está sujeta a los principios de razonabilidad y proporcionalidad.*

- En ese caso, en su función de juez, ¿ha conocido alguna vez que se haya declarado la ilegalidad de una norma reglamentaria por contravenir los “parámetros” del artículo 23 de la LCCCSS?

*No en cuanto a cuantificación. (Por ende, no sobre el artículo 23 de la LCCCSS).*

*Sobre otros temas, como por ejemplo las prestaciones de asegurados, si se han dado, como lo es la sentencia 19-2018 de la Sección Quinta del Tribunal.*

- Comprendiendo la necesidad de que la alícuota se determine mediante ley, y las atribuciones constitucionales a la CCSS. ¿Considera que una reforma que establezca parámetros claros mediante la ley, sería inconstitucional, por violentar el autogobierno y auto-administración de la CCSS?

*A priori, llega a afirmar que una ley que establezca parámetros para cuantificar por parte de la Junta Directiva las cuotas del IVM o el SEM, no necesariamente es inconstitucional, en la medida de que respete el gobierno y administración de los seguros.*

*Ahora, gobierno es un tema político. Eso quiere decir que, desde el punto de vista constitucional, en el trámite de ley, necesariamente, e impostergablemente se le tiene que dar audiencia a la CCSS, sino el proyecto es inconstitucional.*

*Luego, además, los parámetros técnicos tienen que recomendarlos y luego valorarse en la ley, primeramente, la CCSS, ya que, cuando se habla de gobierno y administración.*

*Por tanto, una ley que diga: “No le reconozco este componente de inversión o de gasto. Puede llegar a lesionar la autonomía de gobierno.*

- ¿Cómo considera que debe darse esta reforma legal, para que no se violente ninguna máxima constitucional?

*Esos parámetros, elementos de cuantificación, habría que modularle el tono y entender, no tanto parámetros de cuantificación concreta, sino parámetros como ejes que deben considerarse cualitativamente para poder hacer esa concertación cuantitativa, como temas de servicios de principio al costo, apalancar destinos de fondos, consideración de salarios mínimos reales, fraccionamientos de jornadas, de cara a fijar el porcentaje de seguro.*

*Lo que la Ley que tendría que proponer es una reforma a la LCCSS, en cuanto al artículo 23, que le pone las atribuciones a la Junta Directiva para emitir el reglamento de la IVM y el CEM. Y ahí poner las pautas y principios generales.*

- La Sala a la fecha no ha definido cuales son esos parámetros que una ley delegadora debe otorgar, ¿Qué considera de eso?

*Parámetros objetivos son los que la Sala quiere que sea. Referentes neutrales de aplicación generalizada para alguna cosa. Cualquier parámetro objetivo es una apreciación subjetiva de un método de cálculo.*

- Cambiando de tema, la tesis clásica de la Sala fue negar la aplicación de la reserva de ley, negando la naturaleza tributaria de las contribuciones. ¿Considera que cambia en algo, el hecho de que ya se reconozca la naturaleza tributaria?

*Claro, tendría que ajustarse, pues si la postura anterior descansaba en la naturaleza no tributaria sino legal, entonces toda la justificación que se daba ya no es aplicable. Tendría que valorarse a la luz del derecho tributario.*

*Todo el desarrollo de la misma sala sobre las categorías tributarias tendría que aplicarse.*

*Dentro de eso, la legalidad relativa.*

## **Anexos:**

**Anexo A: Carta de aprobación tutor.**

## **Anexo B: Declaración Jurada**

**Anexo C: Cédula de identidad:**