

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

COMISIÓN ESPECIAL ENCARGADA DE INVESTIGAR, ANALIZAR, ESTUDIAR, DICTAMINAR Y RECOMENDAR PROYECTOS DE LEY, RELACIONADOS CON CAMBIOS AL SISTEMA DE CÁLCULO Y COBRO DEL MARCHAMO, DE MANERA QUE SE IMPULSE UNA LEGISLACIÓN MODERNA, QUE PERMITA UNA REBAJA SIGNIFICATIVA EN EL COBRO Y EVITAR ABUSOS, A TRAVÉS DE UNA METODOLOGÍA JUSTA Y SIN ARBITRARIEDADES

EXPEDIENTE N.º 23477

LEY DE MODIFICACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA PROPIEDAD DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES, EMBARCACIONES Y AERONAVES

DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORÍA

MIÉRCOLES 09 DE AGOSTO DE 2023

SEGUNDA LEGISLATURA

(1º de mayo de 2023 a 30 de abril 2024)

PRIMER PERÍODO DE SESIONES ORDINARIAS

(1º de agosto al 31 de octubre de 2023)

**ÁREA DE COMISIONES LEGISLATIVAS VIII
DEPARTAMENTO DE COMISIONES LEGISLATIVAS**

DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORÍA

Las suscritas diputadas y diputados, miembros de la “COMISIÓN ESPECIAL ENCARGADA DE INVESTIGAR, ANALIZAR, ESTUDIAR, DICTAMINAR Y RECOMENDAR PROYECTOS DE LEY, RELACIONADOS CON CAMBIOS AL SISTEMA DE CÁLCULO Y COBRO DEL MARCHAMO, DE MANERA QUE SE IMPULSE UNA LEGISLACIÓN MODERNA, QUE PERMITA UNA REBAJA SIGNIFICATIVA EN EL COBRO Y EVITAR ABUSOS, A TRAVÉS DE UNA METODOLOGÍA JUSTA Y SIN ARBITRARIEDADES”, presentamos el presente Dictamen Afirmativo de Mayoría, sobre el proyecto, “LEY DE MODIFICACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA PROPIEDAD DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES, EMBARCACIONES Y AERONAVES” expediente N.º 23.477 iniciativa de los diputados Jorge Eduardo Dengo Rosabal, Eliecer Feinzaig Mintz, Johana Obando Bonilla, Luis Diego Vargas Rodríguez, Kattia Cambronerero Aguiluz y Gilberto Campos Cruz, con base en las siguientes consideraciones:

I. Resumen del proyecto:

El proyecto de ley en cuestión, se presenta como una propuesta mediante la cual se pretende atender la necesidad histórica, de establecer una nueva fórmula de cálculo para el Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves. La necesidad de establecer una nueva fórmula de cálculo del impuesto supra citado, emerge a partir de la amplia discrecionalidad *contra legem* que ha tenido el Ministerio de Hacienda, para cobrar este impuesto año a año, sin una base ni metodología cierta, en directa contravención al principio de legalidad tributaria y reserva de ley, establecido en el Artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política.

Así, el presente proyecto de enmienda propone atender lo dispuesto en el Artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, con respecto a la potestad legítima que tiene la Asamblea Legislativa de crear y *modificar* los tributos, por vía legislativa. Lo anterior además en estricta conformidad con lo dispuesto en el principio de legalidad tributaria establecido en el Artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual instituye que sólo mediante la ley se pueden establecer los *elementos subjetivos y objetivos del tributo*, como lo son en este caso: el elemento objetivo cuantitativo, en referencia a la base imponible y la tarifa aplicable.

En concordancia con lo anterior, se introduce una fórmula de cálculo que resuelve el problema histórico de la existencia de un cálculo ampliamente abrupto y discrecional de este impuesto, a lo largo de los años. En este sentido, la fórmula de cálculo, introduce *cinco* aspectos esenciales. En primer lugar, la introducción de una base cierta de cálculo, lo cual resuelve la odiosa atribución por parte del Ministerio de Hacienda, de asignar un “valor fiscal” que contrario a la técnica y a la lógica, se incrementaba cada año, en lugar de, como corresponde a un bien de capital depreciable, disminuir su valor y por ende la base imponible del cálculo.

En segundo lugar, en adición a la base de cálculo o base cierta, se establece una tabla de depreciación de diez años. Propiamente, el plazo de diez años, se toma del

Anexo II del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece este plazo para los vehículos. En este mismo sentido, a la depreciación, se le asigna una tarifa progresiva que va desde el quince por ciento (15%) hasta ochenta punto treinta y un por ciento (80,31%). Lo anterior garantiza que la base imponible será siempre *proporcional* y menor conforme pase el transcurso del tiempo, subsanando la asignación arbitraria del “valor fiscal” que se da en la actualidad.

En tercer lugar, la fórmula adiciona tramos actualizados que establecen *tarifas progresivas*, de forma que, a mayor valor del vehículo automotor, aeronave o embarcación, mayor carga tributaria le será aplicable. Las tarifas determinan que un vehículo automotor con un valor de mercado de hasta ₡1.500.000,00, les será aplicable una tarifa del impuesto de ₡23.110,00. El proyecto además adiciona, una tarifa diferenciada para las motocicletas, de forma tal que las que tengan un valor de mercado de hasta ₡1.750.000,00, les será aplicable una tarifa del impuesto de ₡3.000,00 y la cual aumentará según aumente el valor de la motocicleta.

En cuarto lugar, la nueva fórmula de cálculo del impuesto en cuestión establece un incentivo para la renovación de la flota vehicular, de forma tal que, se le aplicará a los vehículos automotores de hasta seis años y al resultado del cálculo preliminar del impuesto un porcentaje o tarifa que deriva de la variable por peso y emisiones. Lo anterior, atendiendo la sugerencia hecha a Costa Rica por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID)¹, de emitir política pública que incentive la descarbonización en el país a corto y mediano plazo.

El quinto elemento, y probablemente el más relevante, es *la exclusión de la inflación* como variable de cálculo del impuesto. En este sentido, es importante destacar que la inflación constituye una *ratio* que deriva de la relación numerador-denominador, del valor asignado al dinero con relación a su capacidad de adquisición. Esta variable, además de ser determinada por el Banco Central de Costa Rica, es en muchos casos arbitraria, y precisamente al ser indeterminada, contraviene la técnica legislativa que establece que, en el cálculo de los tributos, debe prevalecer ante todo la tutela de la seguridad jurídica.

Finalmente, el proyecto de ley introduce una innovadora forma de pagar el marchamo, con lo que se pretende compensar la disminución de la alícuota, con la asignación de pagos parciales del impuesto, lo cual resulta en una implementación beneficiosa tanto para el contribuyente como para Hacienda. Lo anterior en tanto, resulta beneficiosa para el contribuyente de forma tal que pueda programar los pagos del impuesto y beneficiosa para Hacienda, en tanto le permite tener un flujo de caja más expedito durante el año, en contrariedad con lo que sucede en la actualidad, donde el impuesto se recauda, mediante un solo tracto, a final de año.

¹ <https://www.hacienda.go.cr/docs/ImpactoFiscalDescarbonizacionTransporte.pdf>

II. Audiencias:

El 05 de julio del 2023 la comisión recibe a los señores(a): Carlos Aguilar Rojas, Liliana Aguilar Rojas Directores Ejecutivos Asociación de Importadores de Vehículos y Maquinaria (AIVEMA), así como a Rudolf Lucke Bolaños **Director general del Ministerio de Hacienda** al respecto señalaron lo siguiente:

“Directores ejecutivos de la Asociación de Importadores de Vehículos y Maquinaria (AIVEMA).

Rudolf Lucke Bolaños

Director general del Ministerio de Hacienda

En el caso del expediente del señor Dengo, la observación que queremos hacer – con todo el respeto– es que está utilizando también como punto de referencia el peso de los vehículos o temas de emisiones. En cuanto al peso es una situación que hay que contextualizar, porque, por ejemplo, el registro de vehículos como también en la utilización de las declaraciones únicas aduaneras, hay determinados pesos que se utilizan para clasificar los vehículos, sea un peso neto, sea un peso bruto, sea el peso máximo autorizado o el tara.

Por ejemplo, en la ley de tránsito, que entró en vigencia en el 2012, está el artículo quinto que establece una multa a vehículos, por ejemplo, que no cumplan las materias de emisiones y desde su publicación y aprobación y puesta en vigencia en el 2013, nunca han aplicado una multa.

Señor Carlos Aguilar Rojas:

Entonces, yo creo que hemos llegado al punto en el que es necesario resolver para los costarricenses el tema de la situación que se presenta cada año, a final de año, cuando sale el cobro del marchamo y aquí hay temas muy específicos y muy puntuales. El tema de la seguridad jurídica, de la certeza y, sobre todo, la claridad del cobro del marchamo y el monto que se va a cancelar al final de año es importantísimo.

La otra cosa y es algo que en algunos de los expedientes está y en algunos se pretende modificar es el tema de la base de cálculo de este impuesto. Entendamos que en este momento las clases tributarias y por ende el valor fiscal de los vehículos es la base o es el monto mínimo sobre el cual se tributa.

Si nosotros trasladamos esa responsabilidad a los notarios o eliminamos esta base, lo que pasa es... y les digo por experiencia, nosotros lo vimos hace muchísimos años cuando las importaciones de vehículos se amparaban a la factura tributaria. Pudimos notar cómo bajaba mil dólares la factura de ese vehículo, quinientos, trescientos y hasta vimos vehículos de cincuenta dólares ingresando al país.

¿Qué es lo que pasa con esto? Se convierte en una carrera en la cual se va reduciendo el valor de las unidades y, en este caso, podría darse una situación similar. Entonces, hacer un llamado a que mantengamos el tema de las clases tributarias como una base mínima de cálculo para los impuestos.

Por el otro lado, el tema de la depreciación y en este caso quiero que quede muy claro el tema de la depreciación de los vehículos. La Ley N.º7088 establece un mecanismo de depreciación. Sin embargo, existen factores que técnicamente se han introducido a la fórmula y han reducido o han distorsionado el monto a pagar por los vehículos.

¿Cuál ha sido el efecto? Que a lo largo del tiempo los vehículos debieron de reducir su precio, su costo, su valor fiscal, estos elementos, como el Índice de Precios al Consumidor, el mismo tipo de cambio o la depreciación no lograron el cometido de actualizar esos valores, sino que más bien distorsionaron la aplicación de la fórmula y produjeron que se incrementarán los valores. Ejemplo de esto, la situación que vivimos el año pasado, previo al cobro del marchamo 2023.

Entonces es importante y les hacemos un llamado –lo más respetuoso– en la línea de eliminar los factores que distorsionan la fórmula de la depreciación.

La flota vehicular costarricense actualmente es un millón y medio, un millón setecientos mil unidades con la particularidad que tenemos diecisiete años de antigüedad promedio, según datos de Riteve.

Por el otro lado, las importaciones anualmente se inyecta la flota vehicular por parte de las empresas asociadas a Aivema e importadores de otros vehículos, aproximadamente en el año 2022 fueron cuarenta y un mil unidades versus catorce mil ochocientos unidades de vehículos usados. La relación es aproximadamente dos puntos setenta y siete vehículos nuevos por cada vehículo nuevo.

Reiterarles el tema de la progresividad que tiene el pago del marchamo actualmente; los vehículos, conforme los valores que les acabamos de referenciar, evidentemente los vehículos nuevos pagan mucho más y en esta línea abarcamos con los vehículos precios que inician en los trece mil, quince mil dólares y de ahí el cielo es el límite en lo que se trata de vehículos.

Me gustaría tal vez mencionarles un par de aspectos importantes que son: algunos de los proyectos no contemplan la parte de los dozavos.

Los dozavos es el pago proporcional que se realiza en el marchamo. Esto particularmente el proyecto del Poder Ejecutivo no contempla esa posibilidad. Entonces es importante; en este momento se efectúa de esa manera, uno lo que hace es que paga el valor proporcional –digamos– del resto del periodo. Si yo nacionalizo un vehículo en este momento, lo que hago es que pago el resto del período, no puedo dejar de pagar o no tengo que pagar todo el año, entonces esto es importante de incluirlo.

Presidente:

“...Ajustar los impuestos de los vehículos de acuerdo con el desempeño en cuanto a contaminación o emisión”. Yo entiendo las preocupaciones y lo que han establecido ustedes acá y yo no... me parece que aquí estamos por construir el mejor proyecto, tal y cual ustedes lo plantearon. Pero en su experiencia a mi sí me parece que es importante, porque me imagino que conocen bien cómo funciona esto en otros países.

¿En otros países es usual el impuesto a la propiedad tal y como está definida en Costa Rica?

Señora Liliana Aguilar Rojas:

No señor, si usted va, por ejemplo, y revisa...Aivema forma parte de la Asociación Latinoamericana de distribuidores de vehículos, y yo presido la Federación Costarricense y del Caribe de distribuidores de vehículos.

Costa Rica tiene este impuesto a la propiedad, unido al derecho de circulación más alto de Latinoamérica. Si usted va a Guatemala son treinta lempiras, si usted va a Panamá son cincuenta, pero es un costo por la circulación; no por la tenencia o la propiedad del vehículo, porque el hecho generador es distinto.

Lo que se hizo fue unificar estas dos formas de interpretación, y como dice el señor Nicolás “para cobrar siempre la plata” y, es más, nada más quisiera decirle; el haber dado usted la opción en su proyecto de ley de pago a tractos, me parece muy importante. Lo que tendrían que revisar también son los temas, porque los listados tienen que estar listos para el mes de enero y usted también abrió otra opción en el expediente que en este momento no tengo...ah, lo de los dozavos, sí está en el expediente del señor Nicolás, que es importante en el tema de importaciones.

Presidente:

Un tema que a mí me preocupa de sobremanera y que creo que ahí sí podemos, ojalá podamos coincidir en eso, es el uso de inflación como parte del elemento en la fórmula de cálculo como se ha venido haciendo, porque precisamente la inflación es el impuesto más regresivo que puede haber sobre el bolsillo de las personas y no refleja realmente el poder adquisitivo del costarricense a la hora que le tasan y le clavan un impuesto.

¿Ustedes ahí estarían –según intuyo– de acuerdo con eliminar la inflación como parte de la fórmula de cálculo?

Señor Carlos Aguilar Rojas:

Correcto. Yo creo que eso es el meollo de la situación que nos tiene aquí sentados a todos. El efecto de distorsión que han producido estas variables que se han

introducido en la base de cálculo del marchamo y, parte yo creo que de lo que debería salir de esta comisión es un tema de certeza para los costarricenses eliminando estas variables que inciden distorsión.

Presidente:

Finalmente, me gustaría que muy brevemente se refieran, sobre todo, en cuanto al proyecto del Poder Ejecutivo, a mí una de las cosas que me llama poderosamente la atención y ya don Carlos hizo una referencia marginal en el tema, es la depreciación a treinta años, porque esto me parece que es algo que se sacaron de la manga, dado que ustedes mismos han dicho que el valor útil de los vehículos anda entre dieciséis-diecisiete años, entonces qué opinan de eso.

Señora Liliana Aguilar Rojas:

Tal vez la parte importante que les quisiéramos conversar en este tema, es que el promedio de la flota circulante en este país es de diecisiete años, número uno.

Número dos, por las tablas de depreciación que se han establecido, ya a los veinte, veintiún años conforme a las reglas actuales, ya los carros están depreciados en un 85%, 86%, por lo cual es irrisorio. Y la normativa actual tienen una depreciación a treinta y un años. La recomendación que nosotros haríamos es que se corte por lo menos a quince-diecisiete años, y se fije un valor piso de ahí para abajo, y no se afectaría tampoco la recaudación.

Presidente:

Muchas gracias.

Audiencia del señor Rudolf Lucke, director general de Hacienda.

Entonces, en este caso, ya adentrándome en los proyectos, yo hice las estimaciones, como les decía, tal vez ahora podría mostrar un poco, pero si es – como les decía–, un programa, es un código que se trabajó. Y, sí me interesaría, digamos, cuando hablan de estimaciones, se podrían estimar; inclusive podríamos hacer con los asesores en algún momento nos reunimos la semana pasada; ayer y estuvimos viendo esa posibilidad.

En el caso del proyecto N.º23477, este proyecto da una recaudación de sesenta y seis mil millones. Eso es una pérdida de recaudación de cien mil millones, eso es una cifra considerable. Ahí en este caso, este proyecto lo que tiene adicional es que genera una carga por peso y entonces el porcentaje que se le carga a carga pesada es bastante mayor.

Hoy en día los vehículos de carga pesada solo pagan trescientos noventa mil... trescientos noventa millones; o sea, trescientos noventa millones, eso es lo que paga carga pesada. En la propuesta del Ejecutivo se espera a que paguen mil

cuatrocientos millones, que es pasar la tarifa de ocho mil a treinta y un mil. En el proyecto N.º23477 en la carga sobre los vehículos de carga pesada pasa hacer de catorce mil millones.

Entonces, es bastante grande. Ese es un efecto que en ese sector siento que es, diay, en este momento estaríamos generándole treinta y siete veces más, estaríamos cobrando al sector de carga, a los vehículos de carga pesada. Y, esos catorce mil millones no logran compensar los cien mil que se pierden en vehículos particulares.

Un análisis que se hizo es con respecto a los hogares, ¿por qué? Porque la idea es ver cuáles son los hogares que consumen vehículos. Hay un millón quinientos ochenta mil hogares; los que compran vehículos son alrededor de ochenta y cinco mil hogares y de esos ochenta y cinco mil hogares, los que compran vehículos nuevos es alrededor del 1.8%; o sea, de todos los hogares a nivel nacional, los que adquieren carros usados y nuevos son el 5.5% y los que adquieren nuevos andan por debajo del 2%.

Diputada Melina Ajoy Palma

Señor Lucke, para entender un poco de acuerdo con sus estimaciones, ¿cuál es el proyecto en el que se observa mayor progresividad y más regresividad? Esto es importante para la comisión porque se está tratando de un impuesto a la propiedad, es importante que cada quien pague de acuerdo con la capacidad económica y tal vez si puede ser un poquito...porque el tiempo es corto.

Gracias.

Señor Rudolf Lucke Bolaños:

Claro. El proyecto más regresivo es el N.º23477 y el más progresivo es el N.º23444, por mucho.

Presidente:

En cuanto a ese tema de la progresividad, si la base de cálculo es un valor mayor ¿no va a pagar más la persona que con una base de cálculo mayor, traiga un vehículo de veinte millones?, ¿no va a pagar más igual nominalmente hablando?

Señor Rudolf Lucke Bolaños:

En términos porcentuales, con respecto al que tiene un vehículo menor no, en términos absolutos sí va pagar en millones o en cientos de miles tal vez más, pero el tema de progresividad se mide con respecto al valor del vehículo, que porcentaje pago.

Presidente:

Realmente es un tema de nada más mantener recaudación, es lo que yo estoy viendo y realmente la impresión que a mí me está dando es que este gobierno en este particular no le quiere arreglar la vida al costarricense.

Esto es un impuesto –señor– que nació totalmente, irregularmente en este país, es inconstitucional, debió haber sido inconstitucional sólo porque no existía la Sala Cuarta en su momento no lo fue y ha sido uno de los bolsillos que mantiene el Poder Ejecutivo para poder pagar cosas, pero realmente es un impuesto en cual los particulares subsidian al Estado, porque subsidian los vehículos del Estado, subsidian otros vehículos que no pagan.

Inclusive, y aquí va una pregunta que yo le tengo, ¿por qué razón si yo tengo un vehículo el cual yo utilizo en mi actividad productiva; yo soy un pequeño productor, digamos que a la diputada le preocupan los pequeños productores y yo estoy de acuerdo con eso, es una discusión que ella y yo hemos tenido y yo utilizo ese vehículo que es necesario para producir mi renta gravable, ¿por qué no puedo deducir el impuesto de la renta gravable?, ¿por qué hicieron esa exclusión específica en el proyecto de ley? Si es un gasto necesario para generar mi renta.

Señor Rudolf Lucke Bolaños:

Bueno, eso es algo que se puede valorar en el tema del impuesto de la renta, pero para efectos de los objetivos que se tenían en el impuesto de la propiedad era esos que le estoy mencionando.

Sí es importante si se hubieran...si solo el interés hubiera sido mantener la recaudación no se habría presentado ningún proyecto si la recaudación es la misma. El asunto básicamente era que a todo el mundo el valor fiscal le bajara, porque el año pasado subió, que hubiera certeza; o sea, que desde febrero ya la gente sepa cuanto va a pagar de marchamo y que aumentara el coeficiente de Gini; o sea, que se diera mayor progresividad en el impuesto.

Presidente:

Si bueno, yo ahí sí le tengo que decir y con eso termino; o sea, el cálculo que nosotros estamos haciendo es que lo que se va a bajar, a la gente que se le va a bajar va a ser miles de colones, tres mil, cuatro mil, cinco mil pesos si acaso y a cuesta de subirle a otros muchísimo más, porque es precisamente, la idea es mantener la recaudación nada más, eso era lo único.

Entonces la respuesta del gobierno a esto es un plato de babas, es una bandera de humo que se le dice a los costarricenses: vamos a hacer este tema, porque saben que a los costarricenses les duele el bolsillo año a año, a final de año y esto ha sido nada más una cortina de humo claramente, que realmente no va...

A ese 92% que dijeron que se les iba a bajar el impuesto, son miles de colones; unos tres, cuatro mil colones y realmente lo que están buscando es clavar a más

gente en lugar de crear un impuesto que sea realmente moderno y que atienda y no sea un impuesto que tenga nada más como fin, yo diría más allá de la recaudación, la voracidad fiscal que está caracterizando a este gobierno.

Bueno, yo no voy a hablar más.

Presidente:

Yo tenía veinte segundos pues. Le voy a agregar a la pregunta de don Daniel, ¿positiva y significativa?

Señor Rudolf Lucke Bolaños:

De hecho, son esos valores que estoy mencionando...

Presidente:

No, significativamente es mi pregunta. ¿Sí o no?

Señor Rudolf Lucke Bolaños:

Sí.

Presidente:

¿Significativamente se va afectar positivamente para todos? Significativamente.

Señor Rudolf Lucke Bolaños:

Cuando dice significativamente, yo veo si es estadísticamente significativo; sí, por supuesto que sí.

Presidente:

No. Significativamente lo que le a uno le afecta en la bolsa, pero bueno.

Presidente:

¿Alguien más en el uso de la palabra?

Bueno, si no tenemos nadie más en el uso de la palabra, voy hacer un receso hasta por dos minutos para darle la despedida a nuestro invitado.

Don Rudolf, nada más le digo; o sea, yo en este tema soy muy vehemente; somos vehementes porque queremos aliviar el bolsillo de los costarricenses. Dicho eso, se le agradece muchísimo su comparecencia el día de hoy, su disposición; sé que usted tuvo una buena sesión de trabajo con los asesores, lo cual también se le

agradece para ver si de esta comisión sale algo que pueda hacer, pues realmente viable políticamente y un alivio para el bolsillo de todos los costarricenses. “

IV. Informe de servicios técnicos

El departamento de servicios técnicos por medio del oficio número AL-DEST-IEC-007-2023, señala que la modificación realizada por este expediente establece los siguientes elementos relativos al cálculo del impuesto que resulta importantes de señalar para el entendimiento tanto del espíritu de la iniciativa de ley como de las implicaciones de la misma.

Sobre el hecho generador, el texto mantiene el mismo en la propiedad de vehículos, señalando lo siguiente:

“Se establece que el hecho generador del impuesto es la propiedad del bien y ocurre inicialmente en el momento de su adquisición y se mantiene hasta la cancelación de la inscripción, según su valor inicial, con posterioridad a la deducción de la depreciación.”

En cuanto a la base imponible, aspecto que representa un cambio significativo respecto a la normativa vigente, el informe destaca que:

“Se señala que el valor inicial del bien es el valor CIF establecido de conformidad con el Artículo N.º 4 de la Ley del Arancel de Aduanas, menos la depreciación correspondiente.”

Respecto a la base mínima, sostiene que:

“La base mínima para calcular el impuesto sería el monto determinado al décimo año, al final de la depreciación”.

La fórmula de cálculo que identifica el informe es la siguiente:

“(…) valor de mercado (el valor del año anterior menos la depreciación) multiplicado por el valor que genere la suma de la tarifa asignada al peso más la tarifa asociada al factor de contaminación.”

En cuanto a los efectos de la iniciativa, señala el informe aspectos como la incidencia en el monto que cancelarían los propietarios de vehículos y el impacto en la economía por el traslado de recursos del pago de este tributo a otras actividades propias de la época en la que se realiza el pago, siendo esta coincidente con el pago de aguinaldos:

“(…) La iniciativa podría generar para los propietarios de los bienes que pagan una tasa porcentual en función del valor del mismo una disminución del monto a pagar de impuesto, lo cual favorecería sus finanzas personales al generar un menor gasto y por ende liberar recursos (…)”

“(…) Dado que este impuesto se paga al final de cada año y que, por lo general, por ser un pago que se puede considerar extraordinario, se paga con el aguinaldo o con ingresos extraordinarios, se podría conjeturar que para el grupo de contribuyentes que se enfrenten a un menor pago no tendría ningún efecto en los patrones de consumo fijos, por lo que las personas involucradas podrían destinar esos recursos a cubrir otros gastos igualmente temporales.”

Sobre el efecto en el pago, señala el informe como consecuencia que *(…) la forma de aplicar la depreciación, es muy probable que se reduzca el monto a pagar por este impuesto (…)*.

En otro aspecto del informe, en relación con los ODS, el informe rescata la vinculación de la iniciativa sin que esta suponga un aumento en el monto final a cancelar por parte de los contribuyentes propietarios de vehículos:

“El análisis de vinculación entre el proyecto y la Agenda 2030, parece demostrar una vinculación tangencial entre ambos, y que según la exposición de Motivos del Expedientes refleja interés en impactar el efecto de la contaminación generada por vehículos hidrocarburados.

No obstante, y aunque esa parece ser la intención de la iniciativa, los resultados demuestran que el impacto que puede ocasionar la fijación de una tasa por concepto de contaminación no ejercería un aumento en el monto del impuesto a pagar, pues los automotores más viejos pagarían menos impuesto por el efecto de la depreciación, es decir aumenta la tasa pero disminuye la base sobre la que se aplica.”

Como conclusiones, el informe señala que:

“(…) El proyecto de Ley propone que se modifique lo relacionado con la forma de determinar el valor fiscal del bien respectivo y que se aplique una escala que considera tanto el peso como la antigüedad del vehículo, a los cuales se les asigna un porcentaje para conformar la tarifa del impuesto.

Al valorar el efecto de la iniciativa se observa, que al aplicar el mecanismo propuesto a los activos del punto 1 del inciso f del artículo 9 de la ley 7088, el valor fiscal del bien sujeto al impuesto se vería reducido en forma sostenida, siendo que al aplicar las tarifas asignadas generaría un menor pago del tributo (...)”

Con esto, se evidencia un cambio sustantivo respecto a la normativa vigente en cuanto al impacto de la iniciativa de ley en los ingresos de la ciudadanía. Aspecto que puede significar un aliciente para la economía en una época de alto consumo. En cuanto a otras observaciones, se señalan aspectos de redacción y planteamiento de la normativa que pueden afectar el cobro del impuesto a los propietarios de motocicletas y que resulta necesario atender.

V. Respuestas Recibidas

Durante la tramitación de este expediente se recibieron las siguientes respuestas institucionales:

MINISTERIO DE HACIENDA, MH-DM-OF-1001-2023:

“(…)

De manera inicial, conviene destacar que en el título de la Ley que se promueve en este proyecto de ley, la palabra marchamo es un término coloquial e incluye otra serie de cargos e impuestos que se cancelan anualmente junto con el impuesto que se pretende modificar, de ahí que lo correcto sea denominarlo “Ley para la introducción del cálculo de la base imponible y tarifa del impuesto a la propiedad de vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones, según su depreciación, peso y emisiones de carbono”...

Asimismo, es importante aclarar que se debería tomar en cuenta el año modelo del vehículo para la depreciación, de tal manera que si un vehículo tiene 5 años de antigüedad solo se

podrá depreciar una vez ingresado al país por 5 años más y si el vehículo tiene más de 10 años el valor no se debería depreciar.

(...)

En virtud de lo anterior, surgen muchas dudas para su correcta aplicación y es difícil determinar su impacto en los ingresos tributarios, pudiendo incrementar el déficit fiscal y por lo señalado en párrafos anteriores, esta Ministerio se opone a la aprobación de este proyecto en la forma en que está redactado.

(...)”

LA DEFENSORÍA DE LOS HABITANTES, OFICIO N° 05812-2023-DHR:

“(...)”

Del análisis del proyecto de ley 23 477, llama la atención de la Defensoría la inclusión de la tarifa por emisiones. Este tipo de instrumentos económicos se identifican como impuestos Pigouvianos, cuyo principal objetivo es corregir en el mercado la presencia de externalidades negativas y que sean trasladados a externalidades positivas; se busca con ello devolver a la sociedad, de una manera positiva, la contaminación de los automotores. Sin embargo, el sistema de los impuestos pigouvianos tiene desventajas, uno de las más importantes, que este la Defensoría considera, es que se debe de valorar el destino de la tarifa por emisiones.

Adicionalmente, es importante indicar que esta Órgano Defensor elaboró un informe final con recomendaciones, el cual fue notificado mediante el oficio N° 03610-2023-DHR del 26 de abril del 2023 al Ministro de Hacienda, para que sea tomado en consideración en la nueva metodología del impuesto a la propiedad de vehículos. En dicho informe se incluyeron recomendaciones en relación a la fórmula del impuesto a la propiedad de vehículos, dentro de las cuales están:

- a) la valoración para que se elimine la variable de la inflación dentro de la metodología,
- b) que la nueva metodología siga los lineamientos actuales de contabilidad,
- c) que sea progresivo sin generar un impacto recaudatorio negativo en las finanzas públicas y,
- d) que se incluya la rendición de cuentas para toda la población.

En síntesis, en virtud de lo expuesto en los párrafos anteriores, la Defensoría de los Habitantes de Costa Rica **expresa su conformidad con la eventual aprobación del proyecto de ley en los términos consultados**; sin embargo, este Órgano Defensor espera que las recomendaciones indicadas en el informe final con recomendaciones, supra indicado, sean consideradas por las diputaciones para el proyecto de ley.

2. Normas jurídicas vigentes

(...)

En síntesis, el proyecto de Ley N.º 23 477 busca la modificación sobre el impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves. Estos cambios según la

exposición del proyecto de ley, procura evitar las situaciones de todos los años en relación con el cobro del marchamo; así, de acuerdo con información del Ministerio de Hacienda (MH) a enero del 2023 tenían pendientes de resolver 6 mil reclamos que se presentaron en contra del cobro del impuesto a la propiedad de vehículos 2023.

En relación con la inflación, tal y como lo indicó John M. Keynes cuando planteó que “con un proceso continuo de inflación, los gobiernos pueden confiscar, secreta e inadvertidamente, una parte importante de la riqueza de sus conciudadanos”. Lo anterior es lo que está ocurriendo con el cobro del marchamo, donde el gobierno tuvo que prever esta afectación para todas las personas habitantes, debido a que la inflación es el impuesto más regresivo que existe. Así, para la Defensoría, es importante hacerle ver esto a las autoridades correspondientes con el fin de que se logre una menor afectación para las personas habitantes.

(...)

En relación con lo anterior, una de las principales preocupaciones de la Defensoría de los Habitantes, es lo relacionado con la tarifa por emisiones. Este tipo de tarifa es conocida es conocida dentro de la teoría microeconómica como impuestos Pigouvianos, y a través de ellos se busca luchar contra la contaminación y a favor de la protección medioambiental; su principal objetivo es corregir en el mercado la presencia de externalidades negativas y transformarlas en externalidades positivas, es decir, busca proteger el bienestar de la población y reducir los niveles de contaminación.

(...)

Ahora, cabe destacar que la Defensoría abrió una intervención de oficio N° 402804-2022-RI “Fórmula de Cálculo para el Cobro del Derecho de Circulación 2023”, donde se generó un informe final con recomendación, mediante el oficio N° 03610-2023-DHR del 26 de abril del 2023 al ministro de Hacienda, para que se tomen en consideración aspectos relevantes sobre la nueva metodología del impuesto a la propiedad de vehículos.

(...)

Asimismo, dentro de las conclusiones de la intervención de oficio están; uso de la variable inflación sin un criterio técnico, metodología que tiene 30 años que carece de la ciencia y la técnica, estudios que no puede tener grados de profundidad deseables y falta de progresividad, normas contables actualizadas y se presentaron las siguientes recomendaciones: “1. Elaborar, dentro del marco de sus competencias, un proyecto de Ley para la modificación del impuesto a la propiedad de vehículos regulado en la Ley número 7088 del 30 de noviembre de 1987 “Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario Aduanero CA, el cual contemple:

- a. Criterios objetivos, que elimine todo margen de discrecionalidad del Ministerio de Hacienda, en el cálculo del impuesto.
- b. Criterios basados en la técnica, la ciencia y las normas contables actuales, por ejemplo, en materia de depreciación.
- c. Otorgue a las personas contribuyentes, elementos suficientes de seguridad y certeza jurídica en el monto a cancelar por el impuesto.

d. Otorgue un esquema progresivo, sin generar un impacto recaudatorio negativo.

e. Que atienda a su hecho generador, el cual es la propiedad de propiedad de vehículos automotores, aeronaves, o embarcaciones, excluyendo elementos distintos para su valoración, como son por ejemplo parámetros indemnizatorios o de naturaleza de impuestos verdes, pues ello distorsiona su naturaleza.

2. Someter a consulta pública el Proyecto de Ley, previo a su presentación ante la Asamblea Legislativa, de modo que, durante un plazo razonable, se conceda un espacio de mejora del proyecto a las personas (físicas y jurídicas) interesadas.

3. Incluir en el sitio web del Ministerio de Hacienda, un apartado de rendición de cuentas de los montos recaudados del impuesto a la propiedad de vehículos.” 9

(...)

4. Conclusión

En virtud de lo expuesto en los párrafos anteriores, la Defensoría de los Habitantes de Costa Rica **expresa su conformidad con la eventual aprobación del proyecto de ley** en los términos consultados...

(...)”

VI. Análisis de fondo:

i.) Redacción actual de la Ley N.º 7088 y su interpretación para el cálculo del impuesto

En primera instancia, de previo a exponer las razones de fondo, por las cuales se considera la viabilidad de la aprobación del Expediente N.º 23.477, resulta imperativo exponer de forma breve, la *normativa vigente*, en particular en lo que se refiere a su interpretación para efectos de determinar el cálculo del impuesto a la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves. Lo anterior se propone, a efectos de contextualizar y contrastar, la enmienda legislativa propuesta, con la normativa actual, y en consecuencia exponer, como se llega a una fórmula de cálculo certera. El cálculo actualmente, se realiza de la siguiente forma:

El inciso f) del Artículo 9 de la Ley N.º 7088 denominada: Ley de Reajuste Tributario y Resolución 18º del Consejo Arancelario y Aduanero CA, *no establece* para efectos del cálculo del impuesto a la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, una fórmula de cálculo específica, tal cual, debería suceder para la determinación certera de un tributo, que afecta bienes de capital. En este sentido, la *normativa vigente*, propone para el cálculo del impuesto a la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, las siguientes consideraciones de índole económicas:

- A) La *fluctuante* base imponible “valor que tenga, en el mercado interno, en enero de cada año, los vehículos”. La redacción actual, le permite al Poder Ejecutivo, determinar que como “valor de mercado interno”, cualquier valor, dado que este no está vinculado a ninguna referencia legal, que determine de forma exacta su valor. Asimismo, dentro del valor del mercado, queda a discreción de los notarios asignar un valor en las escrituras, cuando se realiza la compra y venta de este tipo de bienes.
- B) La falta de progresividad. Si bien es cierto, la redacción actual de la norma establece, lo que parece ser una tabla progresiva de tarifas que van desde el 1.2% hasta el 3.5%, esta se vuelve poco objetiva cuando la base imponible, determinada por el valor del vehículo es fluctuante y arbitrariamente decidido por el Ministerio de Hacienda.
- C) La *volatilidad* de la inflación como variable de cálculo. El error más grande que tiene esta fórmula de cálculo, es la de incluir, la inflación, siendo este un número sujeto a volatilidad año con año, como una variable de cálculo. Esto es contrario a la seguridad jurídica que debe imperar en el cálculo de este impuesto, en tanto delega esta facultad al Ministerio de Hacienda.

En virtud de lo expuesto, es importante destacar que la fórmula, tal y como está establecida en la Ley N.º 7088 denominada: Ley de Reajuste Tributario y Resolución 18º del Consejo Arancelario y Aduanero CA, contraviene lo establecido en el Artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, cuya redacción tutela el *principio de reserva de ley en materia tributaria*. Este principio, establece que sólo la Asamblea Legislativa puede ‘crear (y modificar)’ tributos y autorizar los municipales. Esta norma jurídica debe leerse en concordancia con lo establecido en el Artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El Artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece, que *solo la ley puede*: “crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, **establecer las tarifas y sus bases de cálculo**, e indicar el sujeto pasivo”. En este mismo sentido, se ha pronunciado la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, advirtiendo que la potestad de crear o establecer los *elementos objetivos del tributo*, dentro de los que se incluyen ‘la tarifa’ y la ‘base imponible’ es exclusiva de la Asamblea Legislativa, y no puede ser delegada al Poder Ejecutivo, como se cita textualmente a continuación:

“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 9º 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*².

Conclusivamente, la fórmula de cálculo, tal cual se presenta en la Ley actual, resulta poco equitativa, injusta y abrupta por parte del Poder Ejecutivo, lo cual resulta en la imposición de un tributo, que no solo tuvo roces de constitucionalidad en su creación, sino que se extiende ese roce constitucionalidad a la actualidad. Hoy en día el Poder Ejecutivo, a través del Ministerio de Hacienda, se arroga una potestad que no le ha sido delegada, al calcular al tributo de forma arbitraria, en expresa contravención al Artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, y el *principio de reserva de ley tributaria*, siendo que solo la Asamblea Legislativa, puede modificar los elementos objetivos (y subjetivos) del tributo.

ii.) **Propuesta legislativa del expediente N.º 23.477 y su interpretación para el nuevo cálculo del impuesto**

El proyecto de ley N.º 23.477 se presentó, precisamente con la iniciativa, de establecer una *solución permanente*, que tiene el propósito de reparar la arbitrariedad y el abuso al que año con año, son sometidos los contribuyentes, al no tener certeza del monto a pagar por concepto del Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves, incluido dentro de lo que comúnmente se conoce como “marchamo”. Es así como, el espíritu del legislador, considera necesaria la reparación de un impuesto, que nació con vicios de constitucionalidad. De esta forma, el legislador considera que la mejor forma de reparar esta “error histórico” se da a través de la instauración de la seguridad jurídica en el cálculo del tributo.

El proyecto de ley N.º 23.477 reforma la ley para introducir cinco elementos esenciales en su fórmula de cálculo. En primer lugar, una base cierta de cálculo o una base imponible determinada. En segundo lugar, una tabla de depreciación fija de diez años, en concordancia con el Anexo II al Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta. La tercera enmienda, comprende tarifas más progresivas, que garantizan esta característica, en función de su base cierta. La cuarta renovación, comprende un incentivo, en la forma de una reducción para aquellos vehículos nuevos, y finalmente la exclusión de la inflación en la fórmula de cálculo. De esta forma, la enmienda propuesta en el proyecto de ley, se explica a continuación:

- 1) **La introducción de una base imponible cierta.** Es importante destacar que la base imponible de un impuesto, debe ser determinada siempre por la ley. Lo anterior, en tanto la ley, y solo la ley, deben establecer mediante la legalidad, las consecuencias económicas que se atribuyen a gravar una actividad económica o un bien.

² Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 01507 – 2011 del 04 de Febrero del 2011 a las 12:24.

La base imponible del impuesto, advierte la doctrina: “representa uno de los elementos constitutivos y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto. (...) La base imponible puede consistir en cualquier parámetro, tal como: peso, volumen, unidades o valor monetario”³. La base imponible, además siempre estará sometida al principio de legalidad tributaria, y al principio de reserva de ley, establecido en el Artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política.

En concordancia con lo anterior, el proyecto de ley proyecto de ley N.º 23.477 establece una base imponible diferenciada para los vehículos de primer ingreso, los vehículos usados primer ingreso, y la flota circulante. Para estos efectos, se utiliza el valor CIF contenido en el Formulario de Declaración Aduanera, de conformidad con el Artículo N.º 4 de la Ley del Arancel de Aduanas, y para vehículos usados de primer ingreso y vehículos de flota circulante, se utiliza el valor más alto consignado y contrastado entre la escritura de compraventa y el valor de referencia en el listado de Valores de Vehículos emitida por el Ministerio de Hacienda. Lo anterior, se convierte hacia un cálculo certero del impuesto, libre de discrecionalidad.

- 2) **La introducción de tabla de depreciación.** Esta reforma, consiste en la introducción de una tabla depreciación, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las cuales fueron adoptadas por nuestro ordenamiento jurídico, según el Artículo 128 inciso a) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

La introducción de la tabla de depreciación, resulta en la primera garantía de progresividad. Lo anterior en tanto la progresividad, debe ir en dos vías. No solo aumentar el tributo, favoreciendo al Estado, sino también disminuyéndolo cuando la base imponible disminuya también. Así, el proyecto de ley proyecto de ley N.º 23.477 introduce una tabla de depreciación anual de hasta diez años, que va desde el quince por ciento (15%) para el primer año, hasta el ochenta punto treinta y un por ciento (80,31%). Lo anterior, garantiza que el vehículo, embarcación o aeronave cada año valdrá menos, y en consecuencia el impuesto a pagar disminuya también.

Años	Depreciación acumulada
1	15,00%
2	27,75%
3	38,59%

³ Jarach, D., Capria, A. and Jarach, R.D. (2013) *Finanzas públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

4	47,80%
5	55,63%
6	62,29%
7	67,94%
8	72,75%
9	76,84%
10	80,31%

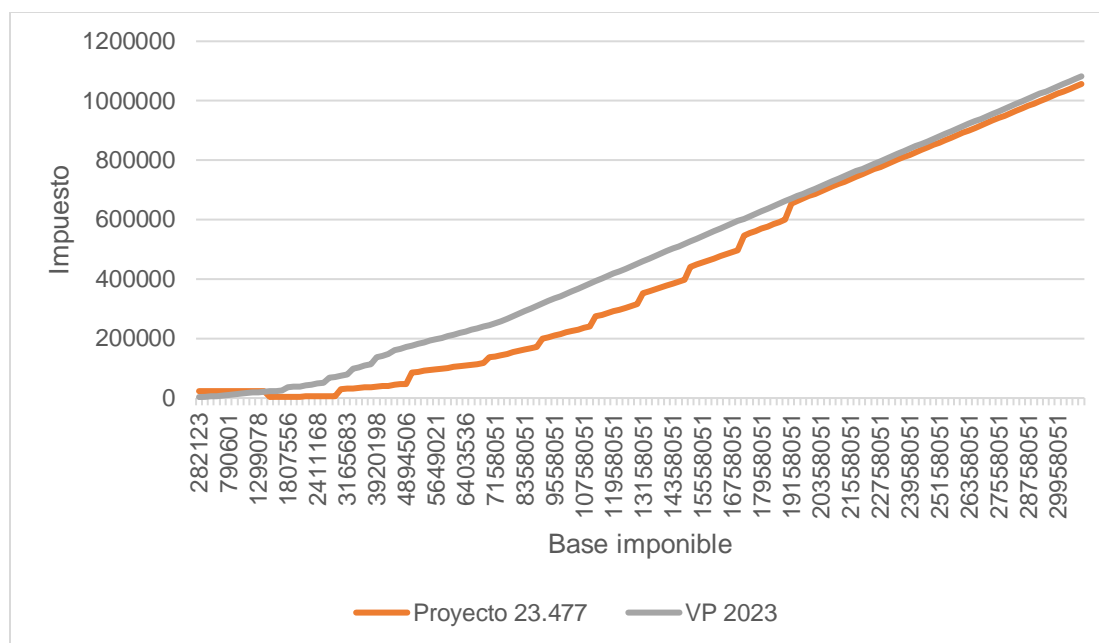
Lo anterior, además es acorde con lo dispuesto en el Artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública, el cual establece: *“En ningún caso podrán dictarse actos contrarios a reglas unívocas de la ciencia o de la técnica, o a principios elementales de justicia, lógica o conveniencia”*. En este sentido y en concordancia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), es necesario depreciar un activo de capital, como requisito *sine qua non*, de previo a la imposición del tributo. Lo anterior, erradica de una vez por todas, el odioso aumento infundado en el valor de los vehículos, emitido por el Ministerio de Hacienda año tras año.

- 3) *La introducción de tarifas más progresivas*. La progresividad, es un principio constitucional del Derecho Tributario, de forma tal que quien más capacidad económica tenga, sea quien más soporte la carga tributaria. En este sentido, el proyecto de ley N.º 23.477 introduce tramos que van desde ₡1.500.000,00 hasta los ₡19.000.000,00 en adelante.

El proyecto de ley N.º 23.477 establece una tarifa reducida para los automotores que tengan un valor menor a desde ₡1.500.000,00, asignándoles un monto de por concepto del impuesto de ₡23.110,00, lo cual garantiza que los contribuyentes propietarios de un bien con un valor menor, paguen el mínimo del impuesto, atendiendo el principio de progresividad. Este mismo monto, es aplicable a los autobuses, los taxis y vehículos de carga, con lo que se garantiza que no habrá una afectación económica para aquellos vehículos que se utilicen para desarrollar una actividad lucrativa o para el transporte público.

En el gráfico 1, se expone la trayectoria del tributo, tomando valores aleatorios, asumiendo una depreciación de 4 años, para poder aplicar todos los elementos de la fórmula de cálculo analizada, en contraste con la tarifa vigente, lo que a todas luces denota que la reducción es significativa en algunos casos hasta de un 60%, además, también genera mayor progresividad y un menor cobro en tramos medios y bajos (principio de solidaridad tributaria) y como un compromiso con la reciprocidad fiscal.

Gráfico 1. Trayectoria del impuesto a la propiedad del vehículo



Fuente: Elaboración propia.

En concordancia con lo anterior, conforme el valor del automóvil, embarcación o aeronave vaya en aumento, así lo hará la tarifa aplicable, la cual va de un cero punto veinticinco (0,25%) hasta un tres punto cincuenta (3,50%) y una tarifa diferenciada para las motocicletas, cuya tarifa inicia en un cero punto veinticinco (0,25%) y llega hasta un uno punto veinticinco (1,25%) para las motocicletas que tengan un valor superior a los ₡10.000.000 (diez millones de colones). De esta forma, se garantiza, además de una base certera de cálculo, y la aplicación de depreciación y una progresividad neta en la aplicación del tributo.

- 4) *La introducción de incentivos para la renovación de la flota vehicular.* El legislador decide atender las mejores prácticas de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), con respecto a la creación de política pública que incentive la descarbonización y el incentivo en el uso del transporte eléctrico.

De acuerdo a lo expuesto originalmente en la exposición de motivos del proyecto de ley N.º 23.477, según el Estado Nación⁴, en su informe del año 2021 denominado: *Aspectos sobre la composición de las emisiones en la flota vehicular que afectan la salud y el ambiente*, se determinó que: “los resultados de concentraciones de hidrocarburos, según la antigüedad de los vehículos

⁴ Programa Estado Nación (PEN). (2020). Hacia la reducción de emisiones en Costa Rica: “Comienzo mi dieta mañana”, publicado el martes 15 de diciembre de 2020. Enlace consultado: <https://estadonacion.or.cr/hacia-la-reduccion-de-emisiones-en-costa-rica-comienzo-mi-dieta-manana/>

sugieren que los modelos más nuevos, son también los más eficientes. Considerando rangos de diez años, existe una disminución sistemática en las mediciones conforme más reciente es ese rango”.

El estudio previamente citado, en concordancia con lo solicitado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), sirvieron como base para introducir un incentivo, siendo este una disminución mínima, para los vehículos de hasta seis (6) años de antigüedad, aplicables a la base imponible ya depreciada del impuesto en una proporción uno punto catorce (1,14%) hasta el tres punto ochenta y cuatro por ciento (3,84%). Asimismo, se incluye un beneficio adicional a los vehículos eléctricos, con lo que se cumple de forma dual con el contribuyente y el cuidado del ambiente.

5) *La exclusión de la inflación como variable de cálculo.* El cambio más significativo propuesto en el proyecto de ley N.º 23.477, es la propuesta de exclusión de la inflación como variable de cálculo del impuesto. Desde la perspectiva de la técnica legislativa, económica y financiera, la inflación no debe bajo ninguna circunstancia ser una variable de cálculo del impuesto.

La inflación es un *ratio* entre el denominador y numerador, representado por el valor asignado a un bien frente a la capacidad de adquisición del dinero. La inflación es volátil, en tanto está sujeta a distintas variables, tales como los Índice de Precios del Consumidor (IPC). Esta volatilidad, hace de la inflación, una variable que está en constante cambio y en consecuencia le otorga una amplia discrecionalidad al Ministerio de Hacienda, de decidir sobre el monto aplicado a esta tarifa. El año pasado, por ejemplo, el monto correspondió a un doce por ciento (12%) en un año, en donde esto no fue consonante con los índices de precios del consumidor.

Es así, como el legislador opta por erradicar la inclusión de esta variable, como parte de la fórmula, inspirado en esa frase del economista Milton Friedman, que dice: *“inflation is taxation without legislation”* es decir: “inflación, es un impuesto sin legislación”. Nada escapa más del principio de reserva de ley, que otorgarle al Ministerio de Hacienda, la potestad de determinar el monto de la tarifa inflacionaria como parte de un tributo. Es por esto, que el legislador, en estricto apego al mandato constitucional establecido en el Artículo 121 inciso 13) de la Carta Magna, propone esta exclusión y en general esta reforma al impuesto sobre la propiedad de vehículos, embarcaciones y aeronaves.

Asimismo, en función de la transparencia que debe regir al Ministerio de Hacienda, este proyecto de ley obliga a dicho Ministerio, a determinar los montos del impuesto a priori. Lo anterior, a efectos de facilitar otro aspecto introducido por la reforma, cual es, que el contribuyente pueda hacer el pago del impuesto en tractos mensuales, trimestrales o anuales. De esta forma, las diputaciones firmantes de este dictamen, se dan por satisfechos, en tanto se ha realizado un trabajo técnico y legislativo, acatando esa función de representación popular: *no*

taxation without representation, en donde el soberano, es el que decide, como y cuanto se le puede imponer, con respecto a una ya abusiva carga tributaria.

VII. Consideración final:

El proyecto de ley N.º 23.477, más allá de procurar una rebaja en el marchamo, pretende acatar el mandato del soberano y dar justicia tributaria a los contribuyentes que por años han quedado indefensos, ante la voracidad fiscal del Estado. Este proyecto acata ese principio de legalidad tributaria, que la doctrina vincula con esa afirmación: *no taxation without representation*⁵, en el que esta Asamblea Legislativa, asume, la exigencia de auto imposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes, de forma tal, que consiente un impuesto (ya de por sí agresivo), pero estableciendo un marco de legalidad, que no le permita improvisaciones al Ministerio de Hacienda.

Esta propuesta de enmienda, tiene los elementos técnicos necesarios, para un cálculo del impuesto *proporcional*, y acorde a la legalidad. Es así, como también de forma responsable se ha planteado una disminución, pero a la vez, un aumento en la frecuencia del flujo de caja del Estado, el cual podrá recibir el pago del marchamo de forma anticipada mes a mes, o cada cuatrimestre. Ante todo, se ha cumplido con ese mandato estipulado en el Artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, el cual estipula que solo la ley puede crear y modificar tributos, y no como estaba sucediendo con este impuesto en particular, en donde el Ministerio de Hacienda, simplemente cobraba según su conveniencia.

VIII. Recomendación:

Por tanto, recomendamos al plenario legislativo aprobar el presente dictamen y aprobar el Expediente N.º 23477 **“LEY DE MODIFICACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA PROPIEDAD DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES, EMBARCACIONES Y AERONAVES**

⁵ Pérez Royo F. (1997) *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Civitas.

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA
DECRETA:

**LEY DE MODIFICACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA PROPIEDAD DE
VEHÍCULOS AUTOMOTORES, EMBARCACIONES Y AERONAVES**

“ARTÍCULO ÚNICO- Se reforman los incisos a), b), d), e), f) y g) del artículo 9 de la Ley de Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero CA, N.º 7088 del 30 de noviembre de 1987 y sus reformas. Los textos se leerán de la siguiente manera:

ARTICULO 9- Se establece un impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, que se regirá por las siguientes disposiciones:

a) Objeto del tributo. Se establece un impuesto anual sobre la propiedad de los vehículos inscritos en el Registro Público de la Propiedad de Vehículos, sobre las aeronaves inscritas en el Registro de Aviación Civil y sobre las embarcaciones de recreo o pesca deportiva inscrita en la Dirección General de Transporte Marítimo, el cual se podrá cancelar de manera cuatrimestral por parte del contribuyente.

b) Hecho generador. El hecho generador del impuesto es la propiedad de los vehículos automotores, aeronaves o embarcaciones de recreo o pesca deportiva, ocurre inicialmente en el momento de su adquisición y se mantiene hasta la cancelación de la inscripción, según su valor, con posterioridad a la deducción de la depreciación a su base imponible. Su valor tendrá como base mínima de cálculo el monto determinado al décimo año de depreciación.

La base imponible diferirá para vehículos nuevos de primer ingreso, vehículos usados de primer ingreso y la flota circulante:

- i. Para vehículos nuevos de primer ingreso, será el valor CIF contenido en el Formulario de Declaración Aduanera, de conformidad con el Artículo N.º 4 de la Ley del Arancel de Aduanas.
- ii. Para vehículos usados de primer ingreso y vehículos de la flota circulante, será el valor más alto consignado y contrastado entre la escritura de compraventa y el valor de referencia en el Listado de Valores de Vehículos emitida todos los años por el Ministerio de Hacienda.

(...)

d) Se podrán producir varias transacciones del bien objeto del impuesto. El impuesto podrá ser pagado de forma mensual, trimestral o en un solo pago anual, según lo prefiera el contribuyente.

El impuesto podrá ser pagado de forma mensual, en doce cuotas iguales. La primera cuota se pagará en el primer mes del año fiscal correspondiente, y las once cuotas restantes se pagarán en los meses siguientes.

De igual forma, el impuesto podrá ser pagado de forma trimestral, en cuatro cuotas iguales. La primera cuota se pagará en el primer trimestre del año fiscal correspondiente, y las tres cuotas restantes se pagarán en los trimestres siguientes.

Adicionalmente, el impuesto podrá ser pagado de forma anual, en una sola cuota. Esta única cuota será pagada en el último mes del año fiscal correspondiente.

Cada cuota, mensual, trimestral o anual, deberá ser pagada antes de una fecha determinada por el Ministerio de Hacienda.

El monto del impuesto será deducible del impuesto sobre la Renta para aquellas personas físicas o jurídicas que utilicen su vehículo como un elemento esencial para poder generar su renta gravable.

e) Comprobación del pago del impuesto para la inscripción. El Registro de la Propiedad de Vehículos, el Registro de Aviación Civil o la Dirección General de Transporte Marítimo, no dará curso al traspaso de vehículos, aeronaves o embarcaciones, si el solicitante no está al día en el pago de este impuesto.

Para cumplir con lo anteriormente dispuesto, el contribuyente deberá presentar ante el registro respectivo, el comprobante de pago del impuesto ya sea de forma mensual, trimestral o anual, referido al período fiscal correspondiente, tal como se establezca en el reglamento que para los efectos emita el Ministerio de Hacienda.

f) Cálculo del impuesto.

Las tarifas establecidas son progresivas. El impuesto sobre la Propiedad de vehículos automotores, aeronaves o embarcaciones se calculará tomando la base imponible que le corresponde a cada vehículo según lo establecido en el inciso b) de este artículo, menos la depreciación correspondiente.

Para efectos de la depreciación, la vida útil aplicable será de diez años. De forma anual, le será aplicable al valor del vehículo automotor, aeronave o embarcación, según su año modelo, una deducción correspondiente al quince por ciento (15%) por concepto de depreciación, tomando como base el valor del año inmediato anterior, mismo que será entendido en adelante como Valor de Mercado. Cada vehículo automotor, aeronave o embarcación tendrá como base mínima de cálculo el valor de mercado determinado al décimo año, al final de la depreciación. Siguiendo una depreciación acumulada por 10 años tomando como base el valor del año inmediato anterior, resultara en la aplicación del siguiente factor de depreciación acumulada:

Años	Depreciación acumulada
1	15,00%
2	27,75%
3	38,59%
4	47,80%
5	55,63%
6	62,29%
7	67,94%
8	72,75%
9	76,84%
10	80,31%

Para los vehículos usados de primer ingreso, no se les aplicará deducciones por concepto de depreciación hasta un año después de su inscripción.

Las tarifas aplicables serán las siguientes:

Para vehículos, embarcaciones y aeronaves:

Valor de mercado	Tipo impositivo
Hasta ¢1.500.000,00	¢23.110,00
Sobre el exceso de ¢1.500.000,00 y hasta ¢3.000.000,00	0,25%
Sobre el exceso de ¢3.000.000,00 y hasta ¢5.000.000,00	1,00%
Sobre el exceso de ¢5.000.000,00 y hasta ¢7.000.000,00	1,75%
Sobre el exceso de ¢7.000.000,00 y hasta ¢9.000.000,00	2,00%
Sobre el exceso de ¢9.000.000,00 y hasta ¢11.000.000,00	2,25%
Sobre el exceso de ¢11.000.000,00 y hasta ¢13.000.000,00	2,50%
Sobre el exceso de ¢13.000.000,00 y hasta ¢15.000.000,00	2,75%
Sobre el exceso de ¢15.000.000,00 y hasta ¢17.000.000,00	3,00%
Sobre el exceso de ¢17.000.000,00 y hasta ¢19.000.000,00	3,25%
Sobre el exceso de ¢19.000.000,00	3,50%

Para motocicletas:

Valor de mercado	Tipo impositivo
Hasta ¢1.750.000	¢3.000,00
Sobre el exceso de ¢1.750.000 y hasta ¢2.200.000	0,25%
Sobre el exceso de ¢2.200.000 y hasta ¢4.000.000	0,50%
Sobre el exceso de ¢4.000.000 y hasta ¢7.000.000	0,75%
Sobre el exceso de ¢7.000.000 y hasta ¢10.000.000	1,00%
Sobre el exceso de ¢10.000.000	1,25%

Para los vehículos que sean utilizados como taxis, autobuses y vehículos de carga pesada, el impuesto corresponderá a la suma fija de ¢23.110,00.

Para incentivar la renovación de la flota vehicular y tomando en consideración las consecuencias positivas para el ambiente y para la red vial, al resultado del cálculo del impuesto le será aplicable una rebaja de acuerdo con:

- i. El peso del vehículo, por lo que se le será aplicable una rebaja a automóviles. Se considerarán automóviles los vehículos automotores de ocho pasajeros que se apeguen a las características definidas en el artículo 2 inciso 8) de la Ley de Tránsito por Vías Públicas Terrestres y Seguridad Vial, Ley número 9078 del 4 de octubre del 2012 y sus reformas.
- ii. Las emisiones contaminantes, según el año modelo del automóvil.

Las rebajas según el peso y las emisiones contaminantes para automóviles serán las siguientes:

Antigüedad del automóvil según su año modelo	Rebaja por peso y emisiones
Hasta un año	3,84%
Hasta 2 años	3,62%
Hasta 3 años	2,50%
Hasta 4 años	2,38%
Hasta 5 años	1,26%
Hasta 6 años	1,14%

A automóviles de más de 6 años no les será aplicable esta rebaja.

A automóviles eléctricos se les aplicará una rebaja adicional del 0,1%, independientemente del año modelo de estos, de forma permanente.

En consecuencia, la fórmula correspondiente al Impuesto sobre la Propiedad de vehículo automotor, aeronave o embarcación, será la siguiente:

$$I = V_M \times T - [(V_M \times T) \times (R+E)]$$

I = Impuesto sobre la Propiedad de vehículo automotor, aeronave o embarcación.
 V_M = Valor de Mercado, que es el resultado de deducir a la base imponible, determinada conforme a lo establecido en el inciso b) de este artículo, un quince por ciento (15 %) cada año, tomando como base de cálculo, el monto del año inmediato anterior.

T = Tarifa que corresponda según el valor de mercado, conforme a la escala progresiva establecida en este inciso.

R = Rebaja por peso y emisiones para automóviles, conforme a la escala por antigüedad establecida en este inciso.

E = A automóviles eléctricos se les aplica una rebaja de 0,1%.

Al cálculo anterior, y en tanto los vehículos automotores, aeronaves o embarcaciones son objeto de depreciación, no les será aplicable la aplicación de ningún monto o tarifa correspondiente a inflación.

En caso de que el contribuyente eligiese pagar el impuesto de forma mensual, se dividirá el resultado del cálculo anterior entre doce, de manera que el contribuyente pueda cancelar el impuesto en doce montos iguales.

En caso de que el contribuyente eligiese pagar el impuesto de forma trimestral, se dividirá el resultado del cálculo anterior entre cuatro, de manera que el contribuyente pueda cancelar el impuesto en cuatro montos iguales.

Para los vehículos importados de primer ingreso, se habilitará el pago del impuesto en forma mensual o trimestral partiendo de la fecha en la escritura de compraventa.

Cuando no existiere información sobre el valor de un determinado vehículo en el mercado interno se autoriza a la Dirección General de Tributación a utilizar un valor similar o equivalente del año modelo para calcular el impuesto.

Las tarifas porcentuales establecidas para los fines de este impuesto no podrán ser variadas.

g) Pago del impuesto. La Dirección General de Tributación liquidará el impuesto sobre la propiedad de vehículos con base en los datos de los respectivos registros, y de acuerdo con los valores fijados en la forma señalada en el inciso f) de este artículo. El impuesto se pagará conforme se disponga en el reglamento que a los efectos emita el Ministerio de Hacienda.

Las placas, marchamos o cualquier otro distintivo, no se entregarán al contribuyente sin el pago previo del impuesto.

Tratándose de vehículos exentos; entiéndase los que se destinen para el uso exclusivo de Embajadas, Consulados, Organismos Internacionales, Gobierno Central, Municipalidades, Ambulancias, Unidades de rescate de la Cruz Roja Costarricense, del Sistema Hospitalario Nacional, de los Asilos de Ancianos, del Instituto Nacional de Seguros, así como las máquinas para extinguir incendios y las bicicletas; del pago de este tributo, las placas, marchamos o distintivos, serán entregados a los interesados previa comprobación de su derecho, mediante nota de la Dirección General de Hacienda. Dicha excepción no abarca el seguro obligatorio de vehículos, así como las obligaciones relativas al derecho de circulación.

La Dirección General de Tributación deberá autorizar a diferentes agentes recaudadores de los sectores público y privado con la finalidad de facilitar la realización del pago de este impuesto.

Estos agentes deberán cumplir con los estándares de calidad y seguridad necesarios para garantizar un proceso de cobro efectivo y confiable para los contribuyentes que así disponga la Dirección General de Tributación para ser debidamente autorizados.

La Dirección General de Tributación deberá establecer los métodos pertinentes para supervisar que los agentes recaudadores cumplan con los siguientes requisitos:

- i. Registro ante la autoridad fiscal: El agente recaudador debe estar registrado ante el Ministerio de Hacienda y cumplir con los requisitos establecidos por este.
- ii. Capacitación: El agente recaudador debe contar con un personal debidamente capacitado para llevar a cabo el proceso de cobro del impuesto.
- iii. Seguridad: El agente recaudador debe contar con medidas de seguridad adecuadas para el manejo del dinero recibido por el cobro del impuesto.
- iv. Infraestructura: El agente recaudador debe contar con una infraestructura adecuada para el cobro del impuesto, incluyendo un sistema de cobro electrónico y en efectivo.
- v. Información: El agente recaudador debe brindar a los contribuyentes información clara y precisa sobre el proceso de cobro, así como los plazos y requisitos para el pago del impuesto.
- vi. Reportes: El agente recaudador debe presentar reportes periódicos al Ministerio de Hacienda sobre los montos recaudados y las cuotas pendientes de pago.
- vii. Responsabilidad: El agente recaudador debe asumir la responsabilidad por los errores o irregularidades en el proceso de cobro del impuesto.

TRANSITORIO I- El valor determinado como base imponible, para los vehículos automotores, aeronaves o embarcaciones, que hayan excedido su vida útil de diez años, y en consecuencia hayan sido depreciados en su totalidad, le será aplicado el último valor registrado para el cobro del impuesto a la Propiedad.

TRANSITORIO II- El valor determinado como base imponible, para los vehículos automotores, aeronaves o embarcaciones, deberá ajustarse, determinarse y publicarse en la página web oficial del Ministerio de Hacienda de fácil acceso, en donde se evidencie el valor de mercado según lo establecido en la presente ley, así como la depreciación que le ha sido aplicada a los vehículos automotores, aeronaves o embarcación, a la fecha de entrada en vigencia de esta ley.

TRANSITORIO III- Para vehículos nuevos de primer ingreso, la apertura, modificación o cancelación de sus clases tributarias se realizará por medio de la plataforma digital TD Car. Solamente por vía de excepción y siempre y cuando no

exista equivalencia en los modelos registrados tanto para vehículos nuevos y usados importados, se procederá a la apertura de una nueva clase tributaria. Siendo en este caso responsable el funcionario que duplique las aperturas de clases tributarias en perjuicio de la recaudación fiscal, según lo establecido en el Título Séptimo de la Ley General de la Administración Pública, Ley número 6227 del 2 de mayo de 1978 y sus reformas. Para vehículos usados importados los Notarios Públicos deberán remitir obligatoriamente copia de la escritura de compraventa de cada unidad a la Dirección General de Tributación. Asimismo, se establece la obligación del Ministerio de Hacienda de efectuar estudios anuales de los valores de transacción de vehículos en la flota circulante para generar el listado de valores de referencia.

TRANSITORIO IV- La Dirección General de Tributación y el Ministerio de Hacienda emitirán, antes del mes de enero del año siguiente al año de publicación de la presente ley, las disposiciones reglamentarias que resulten necesarias para la habilitación de nuevos agentes recaudadores y de pagos mensuales y trimestrales. En razón de lo anterior, estas opciones para pagar el presente impuesto no se habilitarán en el año de publicación de la ley, y deberán ser habilitadas a partir del año siguiente a su año de publicación.”

Rige a partir de su publicación.

Dado en la Sala Plena III de la Asamblea Legislativa. Área de Comisiones Legislativas VIII, a los nueve días del mes de agosto de dos mil veintitrés.

Sofía Guillen Pérez

Daniel Vargas Quirós

David Segura Gamboa

Melina Ajoy Palma

Montserrat Ruiz Guevara

Francisco Nicolás Alvarado

Jorge Dengo Rosabal

DIPUTADAS Y DIPUTADOS