



IMPUESTO A LA PROPIEDAD DE VEHÍCULOS

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Obligación Tributaria.
Palabras Claves: Impuesto, Obligación Tributaria, Propiedad. Vehículo Automotor, Artículo 9 de la Ley de Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero CA y el Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores.	
Fuentes de Información: Normativa, Doctrina y Jurisprudencia.	Fecha: 23/04/2021.
Nombre del Investigador: Lic. Esp. Simons Salazar García.	

Contenido

RESUMEN	2
NORMATIVA	2
1. Norma que Establece el Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos.....	2
2. Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores	9
DOCTRINA	20
Obligados y Periodo Fiscal del Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores	20
JURISPRUDENCIA	20
1. Acción de Inconstitucionalidad contra el Artículo 9 Inciso de la Ley que Establece el Impuesto a la Propiedad de los Vehículos Automotores.....	20
2. Aspectos Generales sobre la Ley de Impuesto de Vehículos Automotores	27
3. Ley de Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores: Fundamento Jurídico y Aspecto Generales	36

4. Sobre el Impuesto a la Propiedad de los Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves	39
5. Algunas Vicisitudes sobre el Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves: Criterios de los Tribunales Fiscales Administrativos.....	41
PRONUNCIAMIENTOS DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA .	51
1. Vehículos Dedicados al Transporte Remunerado de Personas	51
2. Sobre los Bienes Objeto del Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores	56
3. Establecimiento del Monto de Comisión por el Cobro del Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores.....	62
FUENTES BIBLIOGRÁFICAS.....	80

RESUMEN

El presente informe de investigación realiza una reseña sobre el *Impuesto a la Propiedad de Vehículos*, considerando los supuestos normativos del artículo 9 de la Ley de Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero CA y el Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores; además del criterio externados por la doctrina nacional, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia y la Procuraduría General de la República.

NORMATIVA

1. Norma que Establece el Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos

[Asamblea Legislativa]¹

(*) Artículo 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.

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.

c) Contribuyentes. Son contribuyentes de este tributo las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, de hecho o de derecho, que sean propietarias de un vehículo de los citados en el inciso a).

ch) No están sujetos a este impuesto:

(Así reformado este encabezado por el artículo 31 de la Ley 7293 de 31 de marzo de 1992)

1) Los Estados Extranjeros que los destinen para el uso exclusivo de sus embajadas y consulados acreditados en el país con las limitaciones que se generen de la aplicación, en cada caso, del principio de reciprocidad sobre los beneficios fiscales.

(Así reformado este numeral 1º por el artículo 31 de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992)

2) Los organismos internacionales que los destinen exclusivamente para sus funciones.

3) El Gobierno Central y la Municipalidades.

También estarán exentos los siguientes vehículos:

4) Las ambulancias y unidades de rescate de la Cruz Roja Costarricense, del Sistema Hospitalario Nacional, de los Asilos de Ancianos y del Instituto Nacional de Seguros, así como las máquinas para extinguir incendios.

(NOTA: La ley N° 7396 de 3 de mayo de 1994 exonera de los impuestos establecidos en el presente artículo a los tractores de llantas de caucho, los tractores de oruga, los cargadores de caña, las cosechadoras de granos y cualquier otro tipo de maquinaria agrícola con propulsión propia)

5) Las bicicletas.

6) DEROGADO.

(DEROGADO por el artículo 31 de la ley 7293 de 31 de marzo de 1992)

7) DEROGADO.

(DEROGADO por el artículo 31 de la ley 7293 de 31 de marzo de 1992)

8) DEROGADO.

(DEROGADO por el artículo 31 de la ley 7293 de 31 de marzo de 1992)

d) Aunque se produzcan varias transacciones del bien objeto del impuesto, este se pagará una sola vez en el período, y su monto no será deducible del impuesto sobre la Renta.

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, referido al período fiscal correspondiente, tal como se establezca en el reglamento.

f) Cálculo del impuesto.

Las tarifas establecidas son progresivas. El impuesto se pagará sobre el valor que tengan, en el mercado interno, en enero de cada año, los vehículos, las aeronaves o las embarcaciones de recreo, según la lista que el Poder Ejecutivo emitirá, por decreto para cada marca, año, carrocería y estilo.

El impuesto se pagará conforme a la tabla siguiente:

Valor	Tasa
Hasta ¢310.000,00	¢26.200,00
Sobre el exceso de ¢310.000,00 y hasta ¢1.220.000,00	1,2%
Sobre el exceso de ¢1.220.000,00 y hasta ¢2.420.000,00	1,5%
Sobre el exceso de ¢2.420.000,00 y hasta ¢3.650.000,00	2,0%
Sobre el exceso de ¢3.650.000,00 y hasta ¢4.550.000,00	2,5%
Sobre el exceso de ¢4.550.000,00 y hasta ¢5.460.000,00	3,0%
Sobre el exceso de ¢5.460.000,00	3,5%

(Así modificadas las tarifas anteriores por el artículo 1° del decreto ejecutivo N° 40721 del 18 de octubre de 2017. De igual manera ver también los numerales 2°, 3°, 4°, y 5°, del decreto referido)

*El Poder Ejecutivo actualizará la lista de valores de los vehículos citados en el párrafo primero de este numeral; asimismo, los montos de la tabla anterior, con un índice de

valuación determinado por el comportamiento de la tasa de inflación (índice de precios al consumidor que calcula la Dirección General de Estadística y Censos), una tasa de depreciación anual del diez por ciento (10 %) y la tasa de variación de la carga tributaria que afecta la importación de cada tipo de vehículo. Con base en el crecimiento de la tasa de inflación, la tasa mínima de seis mil colones (¢6.000.00) se actualizará anualmente mediante decreto ejecutivo.

()(Ver lista de valores de los vehículos, actualizada en el Alcance N° 51 a La Gaceta N° 234 del 3 de diciembre de 2008).*

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

La lista con el valor de los vehículos, mencionada en el primer párrafo de este numeral, podrá ampliarse con el fin de incorporar nuevos tipos, marcas, estilos y otras características de vehículos.

Cuando no existiere información sobre el valor de un determinado vehículo en el mercado interno, la Dirección General de la Tributación Directa estará facultada para establecer el valor mediante tasación o por analogía o similitud con otros vehículos incluidos en la lista referida en este inciso.

(Así reformado por el artículo único de la ley N° 7665 de 8 de abril de 1997)

2) Por vehículos dedicados al transporte remunerado de personas se pagarán ocho mil colones (¢ 8.000,00) anuales.

3) Por camiones de carga, excluidos los "pick-ups" se pagarán anualmente ocho mil colones (¢ 8.000,00).

(NOTA DE SINALEVI: El parágrafo 3) anterior, ha sido interpretado por la Dirección General de Tributación Directa en su Resolución 19-04 del 07 de octubre del 2004, indicando que el concepto "caminones de carga" se refiere a aquellos cuyo tonelaje inscrito en el Registro Público de la Propiedad es igual o superior a ocho toneladas. Asimismo, consultar transitorio único de dicha resolución respecto a vehículos no inscritos o cuyo tonelaje no coincide con el establecido en el Registro Público de la Propiedad.")

4) Por motocicletas se pagará de la siguiente manera:

De hasta 90 cc... .. ¢ 700.00

De 91 cc hasta 125 cc.. .. . 1.500.00

De 126 cc hasta 200 cc.. 3.000.00

De 201 cc hasta 450 cc.. 8.000.00

De 451 cc en adelante.. 15.000.00

(*) Las motocicletas mayores de 90 de cc de modelo anterior al año vigente tendrán una reducción anual acumulable, hasta un máximo de un setenta por ciento (70%), sobre el monto del impuesto establecido para cada categoría, la cual se dará en la siguiente forma:

- a) Veinte por ciento (20%) de reducción para el primer año.
- b) Diez por ciento (10%) de reducción para el segundo año.
- c) Diez por ciento (10%) de reducción para el tercer año.
- ch) Diez por ciento (10%) de reducción para el cuarto año.
- d) Veinte por ciento (20%) de reducción para el quinto año.

El monto mínimo que deberá pagarse, en cualquier caso, no podrá ser inferior al establecido en el párrafo anterior para las motocicletas de la categoría de hasta 90 cc.

(*) Así adicionado por el artículo 116 de la Ley N° 7097 de 18 de agosto de 1988)

(NOTA: Modificado por el artículo 49 de la Ley N° 7089 de 18 de diciembre de 1987, en el sentido de que por motocicletas de más de 201 cc. que correspondan a modelos anteriores al año 1982, se pagarán las tarifas del tramo precedente, y por las de más de 451 cc., cuyos modelos sean anteriores a 1977, se pagará la tarifa de ¢ 3.000.00.)

5) El valor que se incluirá en la lista a que se refiere el inciso f) de este artículo, respecto a las aeronaves y embarcaciones de recreo o pesca deportiva, se fijará de acuerdo con las características técnicas de estos bienes.

Cuando la Administración Tributaria lo estime necesario consultará con la Dirección General de Aeronáutica Civil o la Dirección General de Transporte Marítimo, según corresponda, para determinar los valores correspondientes.

6) Tratándose de vehículos nuevos no inscritos en el Registro de la Propiedad de Vehículos, el impuesto se deberá establecer en la proporción que falte del período fiscal correspondiente, contado a partir de la fecha de la petición de su registro.

Para este efecto, las fracciones de mes se considerarán como meses completos.

g) Pago del impuesto. La Dirección General de la Tributación Directa 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). El impuesto se pagará conforme se disponga en el reglamento.

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

Tratándose de vehículos exentos 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. En este último caso deberá cancelarse el seguro obligatorio de vehículos, así como las obligaciones relativas al derecho de circulación.

h) Sanción. La mora en el pago del impuesto será motivo para el retiro de la placa, lo cual será sancionado con una multa del diez por ciento (10%) mensual, por cada mes de atraso, que se aplicará sobre el monto del impuesto que debió pagarse, pero el total no podrá exceder de ese monto.

i) La obligación de pagar este impuesto constituye una carga real, que pesa con preferencia sobre cualesquiera otros gravámenes del vehículo afectado, además de constituir una deuda personal del propietario, con los privilegios establecidos en los artículos 993 y 1000 del Código Civil.

j) Lista de valores. La lista a que se refiere el inciso f) servirá de base, tanto para el cálculo de este impuesto, como para la determinación de los derechos de traspaso e inscripción de vehículos en el Registro de la Propiedad de Vehículos.

Se deroga el inciso 2) del artículo 23 de la ley Nº 5930 del 13 de setiembre de 1976.

k) El Registro Público de la Propiedad de Vehículos queda obligado a:

1. Proporcionar a la Dirección General de la Tributación Directa el archivo de propietarios de vehículos, con las características de cada vehículo necesarias para la aplicación de esta ley, o sea, marca, año, carrocería y estilo.

2. El Registro Público de la Propiedad de Vehículos colaborará con la Dirección General de la Tributación Directa, en el sentido de proporcionarle, cuando pudiere hacerlo, el "hardware" y el "software", para que lleve a cabo la depuración de los datos del archivo de propietarios de vehículos, siempre y cuando lo anterior no vaya en detrimento de las labores normales del Registro.

3. Mantener actualizada la información del archivo de los propietarios de vehículos requerida para la aplicación de esta ley.

l) Actualización del registro de propietarios de vehículos.

Se faculta a la Dirección General de la Tributación Directa a fin de que contrate, por un lapso de seis meses, al personal necesario para la documentación del registro de propietarios de vehículos. Con este propósito, el Ministerio de Hacienda incluirá las partidas necesarias en un presupuesto ordinario o extraordinario.

ll) Si la Administración Tributaria no publicara en "La Gaceta", en enero de cada año, la lista con los valores de los vehículos, el impuesto se pagará sobre la base de los precios fijados el año anterior. Esto mientras no se publique la lista actualizada.

m) Del ingreso que produzca este tributo se financiará parte de los programas de caminos vecinales, mantenimiento de carreteras y vías urbanas.

n) En adición al impuesto a la propiedad de vehículos, de conformidad con los incisos anteriores, se establece un aporte anual por vehículo de mil setecientos colones (₡1.700,00). Dicho aporte se distribuirá en la siguiente proporción: el cincuenta y seis por ciento (56%) a la Asociación de Guías y Scouts de Costa Rica; el diez por ciento (10%) al Centro Diurno de Atención al Ciudadano en la Tercera Edad (Ascate); el cuatro por ciento (4%) a la Asociación Hogar de Ancianos de Pérez Zeledón; el quince por ciento (15%) al Patronato Nacional de Rehabilitación y el quince por ciento (15%) a la Asociación Pueblito de Costa Rica. El aporte se actualizará anualmente con base en el índice de precios al consumidor.

De lo destinado en el párrafo anterior para la Asociación de Guías y Scouts de Costa Rica en virtud de este impuesto, anualmente esa Asociación deberá distribuir un veinticinco por ciento (25%) entre los grupos activos que estén debidamente inscritos, de forma proporcional según sea la membresía de estos.

Se exceptúan de esta norma los vehículos de uso gubernamental u oficial.

Las entidades aseguradoras, en el proceso de cobro del seguro obligatorio de automóviles, recaudarán los montos a que se refiere este inciso n), el impuesto a la propiedad de vehículos y el aporte definido para el Cosevi en la Ley N° 6324, de 24 de mayo de 1979, y sus reformas, así como otros cargos que defina el reglamento. Los montos recaudados se girarán de forma mensual o en un plazo menor, de conformidad con la reglamentación que disponga el Poder Ejecutivo sobre los aspectos operativos de estos tributos. Para efectos de la recaudación, las partes deberán suscribir los contratos necesarios que contemplen los costos de dicha recaudación, sin perjuicio de la normativa que les sea aplicable.

(Así reformado el inciso n) anterior por el artículo único de la ley N° 9176 del 5 de noviembre del 2013)

ñ) Se derogan todas las disposiciones contrarias al impuesto sobre la propiedad de vehículos.

()(La Sala Constitucional mediante resolución N° 10015-12 del 24 de julio de 2012, declaró inconstitucional los Decretos Ejecutivos N° 34109-H, 34871-H y 35605-H en la medida que aplican el cobro del tributo aquí dispuesto "a la maquinaria de construcción". Así mismo, interpretó la Sala este artículo en el sentido que, el tributo aquí establecido "lo es respecto de los vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves dispuestos para el traslado y transporte de personas o cosas")*

2. Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores

[Poder Ejecutivo]ⁱⁱ

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA, LOS MINISTROS DE JUSTICIA Y PAZ, EL MINISTRO A.I. DE HACIENDA, EL MINISTRO DE AGRICULTURA Y GANADERÍA Y EL MINISTRO DE OBRAS PÚBLICAS Y TRANSPORTES

Con fundamento en las atribuciones y facultades conferidas en los artículos 140 incisos 3) y 18), y 146, ambos de la Constitución Política del 7 de noviembre de 1949, así como los artículos 25 inciso 1), 27 inciso 1) y 28 inciso 2 b) de la Ley N° 6227 del 2 de mayo de 1978 denominada, "Ley General de la Administración Pública".

Considerando:

I. Que la Ley N° 7088 del 30 de noviembre de 1987, denominada "Reajuste Tributario y Resolución 18a Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano", en su artículo 9° inciso a), establece un impuesto anual sobre la propiedad de los vehículos inscritos en el Registro Público de la Propiedad de Vehículos, actualmente denominado Registro de Bienes Muebles, sobre las embarcaciones de recreo y pesca deportiva, inscritas en la Dirección General de Transporte Marítimo y sobre las aeronaves inscritas en el Registro de Aviación Civil.

II. Que el Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves, Decreto Ejecutivo N° 40140-H del 17 de noviembre de 2016, fue publicado en el Alcance Digital N° 45 a La Gaceta N° 42 del 28 de febrero de 2017. El Reglamento indicado fue modificado por el Decreto Ejecutivo N° 40761-H del 13 de noviembre de 2017, denominado Reforma Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves, publicado en La Gaceta N° 234 del 11 de diciembre de 2017 y por el Decreto Ejecutivo

N° 41041-H-MAG del 17 de abril de 2017, titulado Reforma Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves, publicado en el Alcance Digital N° 86 a La Gaceta N° 73 del 26 de abril de 2018. Las reformas introducidas por medio de los Decretos Ejecutivos indicados, no cumplieron a cabalidad con su propósito, por el contrario, generaron dudas e inseguridad jurídica, razón por la cual se estima emitir una nueva regulación que solvete las carencias detectadas.

III. Que en el inciso b) del artículo 9 de la Ley N° 7088 existe una contradicción, por cuanto se indica que el hecho generador del impuesto se verifica en el momento de la adquisición de los vehículos automotores, aeronaves o embarcaciones de recreo o pesca deportiva; situación que debe interpretarse de forma favorable a los intereses del administrado, siendo lo correcto entenderse que el hecho generador del impuesto se da con la inscripción del bien mueble sujeto al tributo en cuestión.

IV. Que mediante artículo 30 de la Ley N° 5150, Ley General de Aviación Civil, del 14 de mayo de 1973, se dispone que el Registro Aeronáutico Costarricense constará de dos secciones: el Registro Aeronáutico Administrativo, a cargo de la Dirección General de Aviación Civil y el Registro Nacional de Aeronaves, a cargo del Registro de Bienes Muebles.

V. Que mediante el artículo 3 inciso q) del Decreto Ejecutivo N° 11147-T, denominado Reglamento Orgánico Dirección General Transporte por Agua del 6 de febrero de 1980, se atribuyó como competencia de la Dirección General de Transporte Marítimo "establecer y llevar un registro que se denominará Registro Naval Costarricense y que habrá de constar de dos Secciones: Registro Marítimo Administrativo y Registro Nacional de Buques".

VI. Que conforme a los Decretos Ejecutivos N° 27917-MOPT, del 31 de mayo de 1999, Reforma Organizativa y Funcional del Ministerio de Obras Públicas y Transportes; el N° 29547-MOPT del 22 de marzo de 2001, Reforma Organizativa y Funcional del Ministerio de Obras Públicas y Transportes, y el N°40803-MOPT de Reforma Funcional y Organizativa de la División Marítimo Portuaria, las funciones atribuibles según los considerandos anteriores a la Dirección General de Transporte Marítimo, le corresponden según la nueva nomenclatura a la Dirección de Navegación y Seguridad.

VII. Que el artículo 1 del Decreto N° 23178-J-MOPT del 18 de abril de 1994, dispone el traslado del Registro Nacional de Buques al Registro de Bienes Muebles del Registro Nacional, al cual corresponderá la inscripción de todo tipo de embarcaciones y vehículos acuáticos, sean éstos mayores o menores de cincuenta toneladas de registro bruto.

VIII. Que el artículo 65 del Decreto Ejecutivo N° 26883-J del 20 de abril de 1998, denominado Reglamento Organización Registro Público de la Propiedad Mueble, establece que ". todo artefacto naval de previo a su inscripción o la de su cambio de motor o modificación en las dimensiones del buque, deberá someterse a una revisión técnica la Dirección General de Transporte Marítimo del MOPT, quienes tendrán la obligación, bajo pena de suspensión del permiso de navegabilidad, de cotejar la información registral con la materialidad del bien, a efectos de lograr su debida identificación."

IX. Que de conformidad con el Reglamento a la Ley de Protección al Ciudadano del Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos, Decreto Ejecutivo número. 37045-MPMEIC del 22 de febrero de 2012 y sus reformas, luego de haber completado el formulario correspondiente se determinó que la presente propuesta no establece nuevos trámites, requisitos o procedimientos, ni los modifica y que el administrado deba cumplir.

X. Que en acatamiento del artículo 174 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el proyecto del presente Decreto se publicó en el sitio web: <http://www.hacienda.go.cr> en la sección "Propuestas en consulta pública", opción "Proyectos Reglamentarios Tributarios"; a efectos de que las entidades representativas de carácter general, corporativo o de intereses difusos, tuvieran conocimiento del proyecto y pudieran oponer sus observaciones, en el plazo de diez días hábiles siguientes a la publicación del primer aviso en el Diario Oficial. El primer aviso fue publicado en La Gaceta número 47 del 7 de marzo de 2019 y el segundo en La Gaceta número 48 del 8 de marzo de 2019, siendo que la presente corresponde a la versión final aprobada después de haber incorporado dos observaciones que se recibieron.

Por tanto:

DECRETAN:

Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves

Artículo 1. Definiciones. Para todos los efectos de este Decreto y de interpretación de la Ley, se establecen las siguientes definiciones:

a) Administración Tributaria o Dirección General de Tributación. Se trata de la Dirección General de Tributación.

b) Año o año modelo: Es el año calendario en que el vehículo automotor, embarcación o aeronave es producido o construido, o el año que determine el fabricante, en este último caso siempre y cuando coincida con el año de fabricación o con el año siguiente.

c) Aseguradora. Entidad aseguradora constituida de conformidad con la Ley N° 8653 de 22 de julio de 2008 y sus reformas, denominada "Ley Reguladora del Mercado de Seguros".

d) BIT: Boleta de inspección técnica para trámites ante el Registro de Bienes Muebles que emite la Dirección de Navegación y Seguridad del MOPT, regulada por el Decreto Ejecutivo N° 40803-MOPT del 12 de diciembre de 2017.

e) Camión de carga: que corresponde a la Categoría: Carga Pesada. Es el vehículo automotor de carga pesada diseñado y utilizado para el transporte de carga, cuyo peso máximo autorizado sea de al menos ocho toneladas.

f) Clase tributaria o número de clase o número de clase tributaria: Es un número conformado como máximo por siete dígitos que en la Lista de valores aparece agrupando vehículos con iguales características en cuanto a marca, estilo, carrocería, centimetraje, combustible, cabina, tracción, transmisión, tipo de extras y tipo de techo. Cada clase parte de un valor de referencia, y de un año modelo de referencia. Se utiliza únicamente para vehículos automotores, no así para las embarcaciones y aeronaves porque en estos bienes a cada unidad se le asigna un valor.

g) Embarcaciones de pesca deportiva: Cualquier embarcación destinada a la pesca deportiva realizada, con el fin de capturar, con un aparejo de pesca personal apropiado para el efecto, especies acuáticas en aguas continentales, jurisdiccionales o en la zona económica exclusiva. Su fin no debe ser de lucro para el propietario, sino con propósito de deporte, distracción, placer, recreo, o pasatiempo por parte de su propietario o por terceros, estos últimos a título gratuito.

h) Embarcaciones de recreo: Cualquier embarcación registrada en la Dirección de Navegación y Seguridad del MOPT bajo esa clasificación, con independencia de sus medios de propulsión (vela, motor o remo, etc.), destinada por su propietario a fines deportivos, ocio, placer, esparcimiento, disfrute, ejercicio o actividades similares, para sí mismo o para terceros, estos últimos a título gratuito.

i) Embarcaciones no sujetas al Impuesto: Son aquellas no gravadas por el impuesto al no estar incluidas en las indicadas por el artículo 9 de la Ley. Si la embarcación fuera utilizada por terceras personas para cualquier actividad, siempre y cuando sea a cambio de una remuneración para su propietario, no será considerada dentro de la definición de recreo o pesca deportiva que grava la Ley, por no ser destinada al disfrute de su dueño sino a una actividad lucrativa para este, por lo que será considerada de uso comercial.

j) Impuesto o tributo. Se refiere al Impuesto a la Propiedad de Vehículos automotores, Embarcaciones y Aeronaves.

k) Inscripción: Es el acto administrativo que generará el registro del bien para efectos de incurrir en el hecho generador del impuesto, el cual será: 1) la inscripción del vehículo automotor o motocicleta en el Registro de Bienes Muebles del Registro Nacional; 2) en el caso de aeronaves, la emisión del Certificado de Matrícula por parte del Registro de Aviación Civil; y, 3) en el caso de embarcaciones, la emisión de la BIT, por parte de la Dirección de Navegación y Seguridad del MOPT.

l) Ley: Se trata de la Ley de Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves.

m) Lista o Lista de Valores: Se refiere a la lista de valores de los vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones, que el Poder Ejecutivo publicará cada año en La Gaceta Digital, de conformidad con lo establecido en el artículo 9° de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987, y en la página Web del Ministerio de Hacienda.

n) MOPT: Ministerio de Obras Públicas y Transportes.

o) Pick up: vehículo carga liviana con motor delantero frontal y que en la parte trasera cuenta con un cajón o batea de metal o de otro material, abierto.

p) Registro: El Registro en que se inscriben los bienes gravados por la Ley, para los cuales, al ser inscritos en dicho Registro, se verifica el hecho generador del Impuesto. Dicho Registro es, en el caso de vehículos automotores y motocicletas: el Registro de Bienes Muebles; en el caso de aeronaves: el Registro de Aviación Civil; y, en el caso de embarcaciones: la Dirección de Navegación y Seguridad del MOPT.

q) Vehículo automotor: Es el vehículo de transporte terrestre de propulsión propia sobre dos o más ruedas que no transita sobre rieles y dispuesto para el traslado y transporte de personas o cosas, según sentencia N° 10015-12 de la Sala Constitucional.

Artículo 2. Del Pago. El impuesto se aplica anualmente a la propiedad de los vehículos automotores, embarcaciones de recreo o pesca deportiva y aeronaves inscritos en sus respectivos Registros. El pago del impuesto deberá efectuarse durante el período vigente para la cancelación del seguro obligatorio de vehículos y deberá realizarse a más tardar el 31 de diciembre.

En los casos en que no procede realizar el pago ante las entidades aseguradoras, éste se efectuará conforme a los medios y formas que establezca la Dirección General de Tributación, mediante resolución de alcance general. Cuando se trate de vehículos automotores, embarcaciones gravadas por el impuesto y aeronaves de nueva inscripción, el impuesto se calculará proporcionalmente a los meses que falten por transcurrir del período fiscal correspondiente al de su inscripción, contados a partir de

la fecha de la petición de su registro. Para tales casos la fracción del mes se tomará como mes completo.

Artículo 3. Hecho generador y momento en que ocurre. El hecho generador del Impuesto es la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves ocurre en el momento de su inscripción en el Registro correspondiente conforme a la definición del inciso **k)** del artículo 1 de este Reglamento, y se mantiene hasta la cancelación definitiva del asiento de inscripción.

Artículo 4. Contribuyentes. Son contribuyentes de este impuesto, independientemente de que ostenten o no el usufructo y disfrute del bien, las personas físicas y jurídicas, de hecho o de derecho, públicas y privadas que sean propietarias de los vehículos, las embarcaciones y las aeronaves indicados en el artículo segundo de este Reglamento.

Artículo 5. Obligación de inscripción en el Registro Nacional. Los propietarios de vehículos, aeronaves y embarcaciones deberán inscribir la propiedad de sus bienes en el Registro de Bienes Muebles. En el caso de embarcaciones, deberán indicar desde un inicio el uso que darán a las mismas, y actualizarlo a más tardar diez días después del cambio de uso que tengan. Dicha obligación aplica tanto para bienes sujetos o no al impuesto, a fin de que estén debidamente identificados para las labores de control, recaudación y fiscalización que corresponde a la Dirección General de Tributación tanto del Impuesto a que se refiere ese Reglamento como del Impuesto sobre la Renta y cualquier otro impuesto que se relacione con el uso de la embarcación para el ejercicio de una actividad lucrativa.

Artículo 6. Exenciones. Estarán exentos de este impuesto los vehículos, embarcaciones y aeronaves indicados en el inciso **ch)** del artículo 9 de la Ley N° 7088 del 30 de noviembre de 1987.

Artículo 7. Comprobación y efectos de la exención. Cuando se trate de vehículos automotores, embarcaciones o aeronaves exentos del pago de este impuesto, deberá comprobarse la exención consultando el registro de EXONET, disponible en la página Web del Ministerio de Hacienda. Lo anterior no libera de la cancelación del seguro obligatorio ni de otras obligaciones relacionadas al derecho de circulación, ni otros rubros, cánones, contribuciones o aportaciones establecidos por ley, que graven los vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves.

Artículo 8. Período fiscal. El período fiscal comienza el 1° de diciembre de cada año y termina el 30 de noviembre del año siguiente.

Artículo 9. Tarifas del Impuesto. Las tarifas del impuesto son progresivas, y se aplicarán de conformidad con los tramos de la tabla establecida en el inciso f), numeral 1) del artículo 9 de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987.

Artículo 10. Tarifas especiales. Las tarifas descritas anteriormente no serán aplicables para los siguientes vehículos automotores, los cuales quedarán afectos por gravámenes fijos, así:

i. Vehículos automotores destinados al transporte remunerado de personas, los camiones de carga, excluidos los "pickup", pagarán ocho mil colones (₡ 8.000,00) anuales.

ii. Anualmente las motocicletas pagarán:

Motocicleta	Monto del impuesto	Monto en letras
De hasta 90 cc	₡700,00	Setecientos colones
Más de 90 cc y hasta 125 cc	₡1.500,00	Mil quinientos colones
Más de 125 cc y hasta 200 cc	₡3.000,00	Tres mil colones
Más de 200 cc y hasta 450 cc	₡8.000,00	Ocho mil colones
Más de 450 cc	₡15.000,00	Quince mil colones

Artículo 11. Metodología para determinar el valor de mercado. El valor de mercado de los vehículos, aeronaves y embarcaciones se determinará a través de la aplicación de los métodos y los procedimientos de valoración establecidos en las Directrices emitidas por la Dirección General de Tributación y la Dirección de Valoraciones Administrativas y Tributarias.

La determinación del valor de mercado se hará además mediante estudios del comportamiento de los valores, en el mercado interno; los cuales deberán ser realizados por la Dirección General de Tributación en forma masiva. En el caso de las embarcaciones, servirá como insumo para la determinación del valor de mercado, la BIT.

La Dirección de Navegación y Seguridad del MOPT dispondrá, mediante resolución de alcance general, la forma y los medios por los cuales los interesados solicitarán la inspección para la inscripción de su embarcación, consignando la información sobre el uso que le dará a la misma, y cualquier otra información que se establezca. El documento que los propietarios de embarcaciones utilicen para este efecto tendrá el carácter de declaración jurada.

La Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda y la Dirección de Navegación y Seguridad del MOPT podrán convenir, la forma y los medios por los cuales se remitirá la información de interés tributario que conste en la declaración jurada y la BIT, a efectos de que la primera realice las funciones de control, fiscalización y recaudación del Impuesto.

Artículo 12. Actualización de la lista de valores, de la tabla y de la tasa mínima. El Poder Ejecutivo, mediante Decreto, deberá actualizar anualmente la lista de valores de los vehículos, embarcaciones y aeronaves citados, así como los montos de la indicada tabla, para lo cual tomará en consideración el índice de valuación determinado por el comportamiento de la tasa de inflación (índice de precios al consumidor que calcula el Instituto Nacional de Estadística y Censos), una tasa de depreciación anual del diez por ciento (10%) y la tasa de variación de la carga tributaria que afecta la importación de cada tipo de vehículo. Asimismo, actualizará anualmente vía Decreto, la tasa mínima con base en el crecimiento de la tasa de inflación.

Artículo 13. Cálculo del impuesto. El impuesto se paga con base en el valor que tengan en el mercado interno los Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves antes del inicio del período fiscal, según las características de los mismos, y conforme con los porcentajes y monto mínimo establecido en la tabla contemplada en el artículo 9, inciso f), numeral 1), de la Ley N° 7088, de 30 de noviembre de 1987. Esos valores serán contenidos en una lista de valores que el Poder Ejecutivo emitirá por decreto, que será publicado en el diario oficial "La Gaceta", en el mes de noviembre anterior al inicio del período fiscal correspondiente.

A efectos de la determinación del impuesto de aeronaves y embarcaciones, la Dirección General de Tributación incluirá en la referida lista, en forma casuística, los valores correspondientes a las aeronaves y embarcaciones inscritas, con la indicación del impuesto a pagar con fundamento en la información proveniente del Registro de Bienes Muebles. Para aquellos casos en que no hubiera información sobre un determinado vehículo, aeronave o embarcación en el mercado interno, la Dirección General de Tributación, queda facultada para establecer el valor mediante tasación, por analogía o similitud con otros vehículos, aeronaves o embarcaciones incluidos en la lista mencionada.

Artículo 14. Obligaciones del Registro de Bienes Muebles. Corresponde al Registro de Bienes Muebles informar a la Dirección General de Tributación sobre las inscripciones efectuadas en el Registro de Vehículos, en el Registro Nacional de Aeronaves y en el Registro Nacional de Buques, en el momento de su registro. Asimismo deberá el Registro de Bienes Muebles, en todos los casos, inscribir la clase tributaria correspondiente al vehículo cuya inscripción se solicita.

Artículo 15. Acto determinativo del valor. Se efectúa cuando se le asigna el valor fiscal a un vehículo automotor, determinándose en el mismo acto el impuesto a pagar, lo cual se tendrá por notificado al interesado en el momento en que se consulta en la herramienta de la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda o de alguna otra institución donde se publiquen dichos valores y se hace pago del mismo o en su defecto, se presenta el reclamo correspondiente. En todo caso, es responsabilidad del sujeto pasivo consultar en las herramientas que se han puesto a su disposición, el monto de su importe a más tardar el último día del plazo dispuesto para el pago. En el caso de embarcaciones gravadas con el impuesto y aeronaves, el acto determinativo consiste en la emisión del Decreto Ejecutivo que indica el valor e impuesto de cada bien mueble y se tendrá por notificado a partir del tercer día hábil siguiente a la fecha de publicación de la lista.

Artículo 16. Recursos. El sujeto pasivo que se encuentre inconforme con el valor determinado por la Administración Tributaria o con el monto de impuesto determinado, podrá interponer los recursos de revocatoria y apelación dispuestos en los numerales 145 y 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, conforme se detalla:

- a) Cuando el contribuyente pagó el impuesto en el período indicado en el primer párrafo de artículo 2, el plazo para interponer el recurso deberá contarse a partir del día hábil siguiente a aquél en que se canceló el impuesto.
- b) En los casos de pago fuera del período establecido en el primer párrafo de artículo 2, o de no pago, el plazo para recurrir se inicia a partir del primer día hábil siguiente al vencimiento del plazo para el pago.

Artículo 17. Comprobación del pago. El pago de este impuesto se demuestra mediante el recibo cancelado emitido por la Aseguradora. Cuando el impuesto no se cancela ante una entidad aseguradora el pago se comprueba mediante el documento que establezca la Dirección General de Tributación en la Resolución a que se refiere el segundo párrafo del artículo 2.

La Dirección General de Tributación deberá poner a disposición de los obligados tributarios el monto del impuesto a cancelar, previo al inicio del período para el pago, a través de los medios digitales que al efecto disponga. Dicha liquidación constituye el acto determinativo del impuesto, contra el cual caben los recursos que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Tratándose de aeronaves y embarcaciones, el comprobante de pago lo constituye el documento que establezca la Dirección General de Tributación, en la resolución general a que se refiere el párrafo 2 del artículo 2.

Artículo 18. Efectos del no pago del Impuesto. El no pago del impuesto faculta a las autoridades competentes al retiro de las placas o derechos, los cuales serán retenidos o suspendidos hasta tanto no se cancele el impuesto, intereses y los recargos correspondientes de acuerdo con lo que establece el artículo 9 de la Ley N°7088 y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios Ley N°4755 del 3 de mayo de 1971.

La falta de pago de este impuesto constituye prenda legal, que pesa con preferencia sobre cualesquiera otros gravámenes del vehículo afectado, además de constituir una deuda personal del propietario, con los privilegios establecidos en los artículos 993 y 1000 del Código Civil.

No procederá la entrega de placas, marchamos, autorizaciones, certificados y cualquier otro distintivo o permiso si no se ha realizado el pago del mismo, para lo cual el funcionario a cargo deberá verificar previamente la cancelación del Impuesto por los medios digitales que ponga a disposición para la consulta la Dirección General de Tributación

Artículo 19. Sanción. La mora en el pago del impuesto será sancionado con una multa del diez por ciento (10%) mensual, por cada mes de atraso, que se aplicará sobre el monto del impuesto que debió pagarse, pero el total no podrá exceder de ese monto.

Artículo 20. Convenios de recaudación del impuesto. Corresponde al Ministerio de Hacienda formalizar convenios de recaudación con las entidades aseguradoras. En el convenio de recaudación respectivo se establecerán los mecanismos para el suministro de información y entrega de fondos, así como las sanciones a la empresa aseguradora, en caso de demora en la entrega de los montos del impuesto recaudado o de información.

El monto de la comisión por el servicio de recaudación, será recomendada al Ministro de Hacienda, mediante estudio técnico elaborado por la Tesorería Nacional. Fuera de dicha comisión no podrá establecerse ningún otro monto a favor de la aseguradora en pago de las prestaciones estipuladas en el convenio de recaudación. El convenio de recaudación podrá regular otros aspectos atinentes.

Artículo 21. Obligación de verificar el pago del Impuesto. Sin perjuicio de lo indicado en el último párrafo del artículo 17 de este Reglamento, los funcionarios competentes deberán comprobar que el interesado se encuentra al día en el pago del impuesto, para proceder a dar trámite a las siguientes gestiones respecto a los bienes que grava el impuesto:

1. Inscripción por primera vez del bien gravado con el impuesto.
2. Desinscripción del bien.

3. Inscripción del traspaso del bien.
4. Inscripción de gravámenes prendarios.
5. Inscripción de contratos de arrendamiento o de fletamento del bien y sus prórrogas.
6. Inscripción de modificación de características del bien.
7. Autorizaciones de salida de aeronaves o embarcaciones gravadas por el impuesto, en el puerto aéreo o marítimo, según corresponda.
8. Trámite de cambio de matrícula.
9. Entrega de placas, marchamos, autorizaciones, certificados y cualquier otro distintivo o permiso.
10. Reinscripción de vehículos.

Artículo 22. Derogatoria. Deróguese el Decreto Ejecutivo N° 40140-H, denominado "Reglamento a la Ley de Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves", del 17 de noviembre de 2016, publicado en La Gaceta N° 45 del 28 de febrero de 2017 y sus reformas.

Artículo 23. Vigencia. El presente decreto rige a partir de su publicación.

Dado en la Presidencia de la República. San José, a los cinco días del mes de noviembre dos mil diecinueve.

Transitorio I. Dentro de los seis meses posteriores a la entrada en vigencia del presente Decreto el Instituto Costarricense de Pesca y Acuicultura (Incopesca) remitirá al Registro de Bienes Muebles del Registro Nacional una Certificación con el listado de las embarcaciones actualmente calificadas como recreo o pasajeros, que cuenten con licencia de pesca, para que dicho Registro corrija de oficio la clase asignada por clase pesca mediante resolución administrativa.

Concluido ese plazo, los propietarios de embarcaciones que estén clasificadas o inscritas con uso o categoría que no corresponde al real, contarán con el plazo de seis meses para solicitar la inspección para la emisión de la BIT respectiva ante la Dirección de Navegación y Seguridad del MOPT, debiendo presentar para este efecto una declaración jurada con las formalidades de un documento privado, indicando el uso y categoría reales de la embarcación. Luego deberán presentar la solicitud ante el Registro de Bienes Muebles, con las formalidades y requisitos establecidos, para la respectiva modificación del asiento registral.

Transitorio II. El Registro de Bienes Muebles continuará solicitando la Nota de Exención, en el caso de buques y aeronaves, en tanto no se disponga de un medio de consulta electrónico.

Transitorio III. Para los efectos del último párrafo del artículo 17, en tanto no se implemente un medio de consulta más ágil, la demostración del pago se hará mediante la presentación, por parte del interesado, del documento en que conste la cancelación del mismo.

DOCTRINA

Obligados y Periodo Fiscal del Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores

[Ministerio de Hacienda]ⁱⁱⁱ

1. Obligados

Todas aquellas personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, de hecho o de derecho, propietarias de alguno de estos vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones.

2. Periodo Fiscal

El período fiscal de este impuesto es anual; por tal razón, para los vehículos nuevos no inscritos en sus respectivos registros, el impuesto se establecerá proporcionalmente a los meses por transcurrir para la finalización del período anual correspondiente. Para tales casos la fracción de mes se toma como mes completo.

JURISPRUDENCIA

1. Acción de Inconstitucionalidad contra el Artículo 9 Inciso de la Ley que Establece el Impuesto a la Propiedad de los Vehículos Automotores

[Sala Constitucional]^{iv}

Voto de mayoría:

IV. Objeto de la acción. La presente acción se encuentra dirigida a atacar la validez del artículo 9°, inciso f), numeral 1) de la Ley número 7088 del treinta de noviembre de mil novecientos ochenta y siete, según reforma introducida mediante Ley número 7665 de ocho de abril de mil novecientos noventa y siete. El texto de la disposición impugnada es el siguiente: “ARTICULO 9. Establécese 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.

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.

c) Contribuyentes. Son contribuyentes de este tributo las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, de hecho o de derecho, que sean propietarias de un vehículo de los citados en el inciso a).

(...)

f) Cálculo del impuesto.

1) Las tarifas establecidas son progresivas. El impuesto se pagará sobre el valor que tengan, en el mercado interno, en enero de cada año, los vehículos, las aeronaves o las embarcaciones de recreo, según la lista que el Poder Ejecutivo emitirá, por decreto, para cada marca, año, carrocería y estilo.

El impuesto se pagará conforme a la tabla siguiente:

Valor Tasa

Hasta ¢500.000.00 ¢6.000

Sobre el exceso de ¢500.000.00 hasta ¢2.000.000.00 1,2 %

Sobre el exceso de ¢2.000.000.00 hasta ¢4.000.000.00 1,5 %

Sobre el exceso de ¢4.000.000.00 hasta ¢6.000.000.00 2,0 %

Sobre el exceso de ¢6.000.000.00 hasta ¢7.500.000.00 2,5 %

Sobre el exceso de ¢7.500.000.00 hasta ¢9.000.000.00 3,0 %

Sobre el exceso de ¢9.000.000.00 3,5 %

El Poder Ejecutivo actualizará la lista de valores de los vehículos citados en el párrafo primero de este numeral; asimismo, los montos de la tabla anterior, con un índice de

valuación determinado por el comportamiento de la tasa de inflación (índice de precios al consumidor que calcula la Dirección General de Estadística y Censos), una tasa de depreciación anual del diez por ciento (10 %) y la tasa de variación de la carga tributaria que afecta la importación de cada tipo de vehículo. Con base en el crecimiento de la tasa de inflación, la tasa mínima de seis mil colones(¢6.000.00) se actualizará anualmente mediante decreto ejecutivo.

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

La lista con el valor de los vehículos, mencionada en el primer párrafo de este numeral, podrá ampliarse con el fin de incorporar nuevos tipos, marcas, estilos y otras características de vehículos.

Cuando no existiere información sobre el valor de un determinado vehículo en el mercado interno, la Dirección General de la Tributación Directa estará facultada para establecer el valor mediante tasación o por analogía o similitud con otros vehículos incluidos en la lista referida en este inciso.

(...)”

Considera la actora de que la norma en cuestión es contraria a los principios constitucionales de igualdad tributaria, capacidad económica, progresividad, propiedad privada, razonabilidad y proporcionalidad, así como a las normas contenidas en los artículos 18, 33, 40, 41, 45, 121 inciso 13), 140 inciso 7) de la Constitución Política. Compete ahora a la Sala entrar a discutir acerca de la validez de las normas impugnadas desde el punto de vista del Derecho de la Constitución.

Sobre el fondo.

V. Competencia legislativa en materia tributaria. La Constitución Política, en su artículo 121 inciso 13), da a la Asamblea Legislativa la potestad de crear los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales. Este amplio –aunque no ilimitado- poder, permite a la Asamblea no solo crear los tributos, determinando sus elementos esenciales (sujeto pasivo, hecho generador, base imponible y monto o porcentaje del gravamen), sino que además puede exceptuar a ciertos individuos, bienes o actividades de la aplicación de los mismos (exención), puede eliminar los tributos existentes e incluso puede modificarlos, variando alguno de los ya referidos elementos de la obligación tributaria. Dicho poder de modificación de los tributos existentes le da al Estado la posibilidad de disminuir, modificar o aumentar la carga impuesta, ya sea como instrumento de política fiscal o para cumplir cualesquiera otros fines lícitos. Sobre este poder de la Asamblea Legislativa, esta Sala determinó, en

sentencia número 1341-93 de las diez horas con treinta minutos del veintinueve de marzo de mil novecientos noventa y tres, lo siguiente:

"II).- EL PODER TRIBUTARIO.- El llamado "Poder Tributario" -potestad soberana del Estado de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien conceder exenciones- no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política. Esa potestad de gravar, es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario y entre los principios constitucionales de la Tributación se encuentran inmersos el Principio de Legalidad o bien, Reserva de Ley, el de la Igualdad o Isonomía, de Generalidad y de No Confiscación. Los tributos deben emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstos en la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada artículo 33, 40, 45, 121 inciso 13 de la Constitución Política."

Esta misma sentencia, al referirse a la potestad del legislador de modificar, eliminar y exonerar de los impuestos existentes, se refirió a un alegato similar al que efectúa la empresa actora, la cual invoca el artículo 34 de la Constitución Política como violado, por entender que la modificación de la tabla de cálculo del tributo a las naves de recreo, significa una transgresión del principio de irretroactividad, por estimar que le asiste un derecho adquirido a pagar el impuesto en cuestión en la forma como lo venía haciendo, es decir, con un tope de doscientos mil colones. En dicha sentencia, la Sala también dispuso:

"III).- FACULTAD DE MODIFICAR LOS TRIBUTOS Y EXENCIONES.- Si en un momento determinado y bajo ciertos presupuestos, la Ley exonera del pago del Impuesto sobre la Renta, a las pensiones y jubilaciones de cualesquiera regímenes del Estado, ello no otorga a los beneficiarios, que adquirieron su derecho a pensión bajo esas condiciones, una exención indefinida en el espacio y el tiempo, ni un derecho adquirido o una situación jurídica consolidada a su favor, en el sentido de que aquéllas no pueden ser modificadas nunca jamás, pues esto implicaría crear una limitación a la potestad impositiva del Estado (creando una inmunidad tributaria indefinida), que no contempla la propia Constitución Política. Las exenciones, no obstante fueran concedidas en función de determinadas condiciones valoradas en su momento por el legislador, pueden ser derogadas o modificadas por una ley posterior, aún cuando se trate, como en este caso, de jubilaciones o pensiones. Tal proceder no resulta arbitrario por sí solo, sino que aparece como una respuesta a las necesidades fiscales del país y en el entendido de que su aplicación lo será hacia el futuro, es decir, que surtirá efectos a partir de su vigencia".

Es claro así que en consonancia con la amplia potestad tributaria que la Constitución Política confiere a la Asamblea Legislativa, así como con la jurisprudencia constitucional transcrita (ver en sentido análogo, la sentencia número 1266-95, quince horas treinta y nueve minutos del siete de marzo de mil novecientos noventa y cinco, referente al artículo 10 de la Ley 7088, así como las sentencias números 668-90, de las dieciséis horas del trece de junio de mil novecientos noventa, 259-91 de las dieciséis horas treinta minutos del dos de enero de mil novecientos noventa y uno, y 3169-94 de las catorce horas con cuarenta y cinco minutos del treinta de junio de mil novecientos noventa y cuatro), la creación, modificación y eliminación de tributos es una competencia discrecional del legislador, sin que pueda afirmarse que el hecho de haberse visto favorecido por una situación tributaria más favorable le dé al contribuyente un derecho para disfrutar indefinidamente de dicha condición. Aceptar lo anterior llevaría a negar la posibilidad de crear nuevos tributos, pues sujetos, bienes y actividades no gravadas adquirirían –por ese simple hecho– un derecho a no serlo nunca en el futuro. Como sentó claramente esta Sala en su jurisprudencia, lo que no podría una Ley que modifica un tributo (como la que está en discusión) es afectar retroactivamente una situación jurídica consolidada. Por ello, el aumento en el impuesto en cuestión solo podrá operar para gravar las naves de recreo cuando se cumpla el hecho generador con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley. En ese sentido, el artículo 9° inciso b) de la Ley 7088 dispone que:

“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.”

Como se puede apreciar, el hecho generador de la obligación tributaria impugnada ocurre con la adquisición del bien, y se renueva a cada período de aplicación del tributo (cada año). Es decir, que en este caso, la modificación al impuesto a la propiedad de naves de recreo sería aplicada en contravención del artículo 34 constitucional solamente si lo fuera para períodos fiscales anteriores a la vigencia de la Ley. En un nuevo período fiscal, el hecho generador volvería a realizarse si se conserva la propiedad sobre el bien, por lo que a ese nuevo período y los sucesivos sí podrían ser aplicadas las nuevas disposiciones. La norma impugnada no determina la aplicación retroactiva de la misma, por lo que de ocurrir, sería por una indebida aplicación de la Ley y no por consecuencia de la norma misma. En ese sentido, en cuanto a este extremo, la presente acción deberá ser desestimada.

VI. Capacidad económica del contribuyente e igualdad ante las cargas tributarias.

Considera esta Sala que la norma impugnada tampoco es contraria al principio constitucional de igualdad ante las cargas tributarias y capacidad económica del contribuyente. En efecto, dichos principios, corolarios necesarios de la protección que

la Constitución Política da a los individuos para que sean tratados ante la Ley en forma no discriminatoria, es decir, que los iguales sean tratados como iguales y los desiguales como tales, en materia impositiva, implica que las cargas tributarias deben ser soportadas en forma similar por quienes se encuentren en la misma situación; en forma más gravosa por quienes disfruten de mayor riqueza; y más levemente por aquellas personas con menores ingresos y bienes. Todo lo anterior en cumplimiento del deber expreso contenido en el artículo 18 constitucional, que ordena a todos los costarricenses, en proporción a sus posibilidades, contribuir para los gastos públicos. Respecto del principio de igualdad ante las cargas tributarias, la Sala se pronunció en la sentencia número 1266-95 de las quince horas con treinta y nueve minutos del siete de marzo de mil novecientos noventa y cinco, en los términos siguientes:

"... la Sala considera que no ha existido violación al principio de igualdad ante la ley, porque no puede entenderse que la igualdad significa que todos han de ser tratados por igual, con independencia de las posibles diferencias entre los individuos. El principio de igualdad significa que no se pueden introducir desigualdades discriminatorias, aunque sí desigualdades razonables, justificadas por cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica; porque dar un tratamiento similar a situaciones desiguales, conllevaría una mayor desigualdad. Dar un tratamiento diverso a situaciones distintas es compatible con un Estado democrático y social de Derecho, por los valores que éste consagra: Justicia, Libertad, Igualdad, Seguridad Jurídica y Solidaridad. En materia tributaria, la igualdad supone por un lado, el esfuerzo económico de la sociedad pagando impuestos, y por otro, el Estado decidiendo por prioridades las necesidades a satisfacer. La igualdad tributaria implica la intervención sobre las reglas del libre mercado; se trata de un subsistema de normas -normas tributarias- dentro del sistema jurídico... La Constitución faculta al legislador para crear leyes que incorporen el principio de igualdad material fundado en razones objetivas." (Ver en este mismo sentido las sentencias números 782-93 de las dieciséis horas con veinticuatro minutos del dieciséis de febrero de mil novecientos noventa y tres, 1160-94 de las diez horas con treinta minutos del dos de marzo de mil novecientos noventa y cuatro, y 3327-95, de las quince horas cuarenta y dos minutos del veintisiete de junio de mil novecientos noventa y cinco)

En el caso de la norma impugnada, es claro que la misma, al contener una escala de montos a ser pagados por las embarcaciones de recreo, las grava en forma progresiva, imponiendo un monto más elevado a las más valiosas y uno menor a las de menos valor. Con ello, el legislador respetó plenamente su deber de imponer tributos únicamente en forma que garanticen la igualdad ante las cargas tributarias. No comparte este tribunal los alegatos de la actora en el sentido de que el impuesto impugnado es discriminatorio, sino que más bien tiende a favorecer la igualdad real entre los contribuyentes a través de la creación de desigualdades formales. Por otra parte, dicha progresividad toma en cuenta precisamente la capacidad contributiva de

cada propietario, al establecer el valor del bien como parámetro de medición del monto del tributo a pagar.

VII. Principio de no confiscatoriedad. Estima la actora que la reforma operada en el artículo 9°, inciso f), numeral 1) de la Ley número 7088 del treinta de noviembre de mil novecientos ochenta y siete, por parte de la Ley número 7665 de ocho de abril de mil novecientos noventa y siete, implicó la creación de un tributo confiscatorio. Dos son los aspectos que llevan a la accionante a opinar de dicha manera: el aumento en las tasas del tributo y la eliminación del tope de doscientos mil colones previsto por la norma derogada, lo cual a su juicio hace que el monto a pagar por concepto de este impuesto se haya multiplicado en forma excesiva. Al respecto, debe esta Sala reiterar que la potestad impositiva del legislador no está limitada materialmente por las normas que establecían las anteriores exacciones. Por ello, le está permitido en todo momento hacer uso de la atribución que le da el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, dentro de los límites que le imponen la propia Constitución y las otras normas supraleales. Uno de tales límites es la no confiscatoriedad del tributo, que impide al legislador gravar bienes o actividades en forma tan dramática que produzca como efecto la pérdida de hecho del derecho de propiedad sobre el bien o la eliminación del lucro sobre la actividad realizada. El gravamen no puede ser de tal entidad que resulte para el sujeto pasivo más ventajoso desprenderse del bien o dejar de efectuar la actividad económica gravada que cumplir sus obligaciones para con el Fisco. Dicho principio ha sido definido por la Sala Constitucional, en sentencia número 554-95, de las dieciséis horas cuarenta y cinco minutos del treinta y uno de enero de mil novecientos noventa y cinco, de la siguiente forma:

“El Estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. Si la Constitución protege el derecho de propiedad al patrimonio integral, no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo destruyan. Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado. (...) Si la Constitución en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías. Lo que debemos entender por "parte sustancial de la propiedad o de la renta", es algo que no puede establecerse de manera absoluta; el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico-social de cada tributo. (...)”

En el presente caso, la actora no formuló argumentos concretos que demostraran que el impuesto en cuestión le resulta confiscatorio. El simple hecho que el importe a pagar haya aumentado sustancialmente no lo hace confiscatorio *per se*, sino que son las circunstancias concretas del caso las que deben determinar si, dadas las particularidades del bien o actividad gravada, dicha infracción se llega a considerar. No habiendo aportado la actora dato alguno, tampoco cuenta la Sala en el expediente con elementos suficientes para entender que la modificación operada en el impuesto a las naves de recreo es contraria a las normas contenidas en los artículos 40 y 45 de la Constitución Política. Si el aumento en el monto a pagar fue elevado, ello se puede deber tanto a un incremento desmedido como a un atraso en la actualización del valor del tributo, y no trae la actora elementos que le permitan a la Sala dilucidar ante cual de ambos supuestos a nos encontramos. Lo mismo se puede decir en relación con la alegada violación al principio de proporcionalidad, pues ni la actora detalla las razones objetivas que le parece hacen desproporcionada la reforma, ni del expediente es posible extraer datos que le permitan a la Sala arribar a una conclusión de esa naturaleza.

2. Aspectos Generales sobre la Ley de Impuesto de Vehículos Automotores

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección II]'

Voto de mayoría

III. La parte actora fundamenta su pretensión en que la Ley número 7088 del 30 de noviembre de 1987, (Ley de Impuesto a la propiedad de vehículo, aeronaves y embarcaciones de recreo o pesca deportiva), fue reformada mediante publicación hecha en la Gaceta número 66 del 3 abril de 1992, modificando el segundo párrafo del numeral 1 del inciso f) del artículo 9 de la citada ley, estableciendo que en ningún caso se pagará por concepto de este impuesto, una suma mayor a doscientos mil colones. Con relación a lo anterior manifiesta, que comenzó sus funciones brindando el servicio de transporte de pasajeros desde el año de 1975, lo cual hacía con una embarcación denominada "Calypso" cuya matrícula es P-107, adquiriendo, en 1994, otro navío denominado "Manta Raya", matrícula P-6262, al que el Ministerio de Hacienda le asignó un valor fiscal de ochenta y ocho millones de colones, razón por la cual cancelaba anualmente por el referido gravamen, doscientos mil colones, en la misma clase - pasajeros -. Mediante ley número 7665 del 23 de abril de 1997, sigue, se reformó nuevamente el numeral 1 del inciso f) del artículo 9 de la Ley 7088 del 30 de noviembre de 1987, con lo que se estableció que el cobro del impuesto se haría sobre la base del valor fiscal del bien fijado por Tributación Directa, por lo que el impuesto a pagar pasaría de doscientos mil colones a casi tres millones de colones. De aplicarse dicho incremento, señala, provocaría la imposibilidad de pago y consecuente, cierre de Calypso Tours. Añade, que la Dirección General de Tributación le había comunicado a

la empresa Clan Pacífico de Costa Rica S.A., que su buque no estaba sujeta al tributo en comentario, debido a que la misma se dedicaba al traslado de viajeros, por lo que considera, que sus naves enmarcan, razón por la que a su entender, no procedía el cobro del referido impuesto, dado que solamente las naves de recreo debían cancelarlo. Proceder de manera contraria, acusa, sería incurrir en la aplicación del principio de analogía tributaria, prohibido por el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. De ser procedente el cobro contemplado en el artículo citado, alega, que el incremento a pagar sería de un mil cuatrocientos por ciento (1400%), el que, en su opinión, es confiscatorio, violatorio del derecho de propiedad, arbitrario, irrazonable y totalmente desproporcionado, además de infringir el principio de igualdad al no contemplar la capacidad de pago de los contribuyentes, y por el contrario, debería ajustarse a criterios de razonabilidad y proporcionalidad propios del bloque de legalidad. El Tribunal Constitucional, refiere, siempre ha protegido los llamados derechos adquiridos, y el presente asunto no debe ser la excepción, ya que con la entrada en vigencia de la ley aquí atacada, Calypso Tours Sociedad Anónima tenía la certeza legal de que lo satisfecho, cubría a cabalidad el impuesto por la Propiedad de su yate, variación que afectó, los obtenidos dos de buena fe. En este mismo sentido señala, que el principio de Seguridad Jurídica consiste en el derecho de cada persona de saber a que atenerse o la posibilidad de conocimiento previo de las normas que rigen el comportamiento de los individuos antes de ejecutar una conducta determinada, y en virtud de lo cual, ella tenía la certeza y seguridad jurídica de que en caso de ser obligada a la satisfacción del tributo, no podría ser superior a doscientos mil colones, seguridad jurídica que se volvió nugatoria, al emitirse una ley posterior que afectó todo el esquema económico de la empresa.-

IV. Por otra parte, el representante del Estado hace referencia al punto de si las embarcaciones de recreo son comprensivas de las embarcaciones para el transporte de turismo, con el fin de tener claro si ellas están exentas de conformidad con el numeral 8) del inciso f) del artículo 9 de la ley número 7088. Manifiesta que no prevalecer e un criterio registral que haga la distinción, toda vez que a nivel de la Dirección General de Transporte Marítimo, no existe una clasificación para las embarcaciones de la clase turismo y pesca recreativa. Si bien tratándose de la flota de pesca y de traslado de personas estableció categorías, ello no sucedió con ocasión de los navíos de recreo, de tal suerte que no se puede, vía interpretación, hacer diferenciación entre las embarcaciones de recreo para uso de personas y aquellas para uso empresarial, como en el caso de análisis. Las embarcaciones para el transporte de turismo, añade, sí están afectas al pago del tributo establecido por el artículo 9 de la ley número 7088, por cuanto no existe una voluntad expresa del legislador para exonerarlas. Sobre la comunicación realizada por la entonces Dirección General de Tributación Directa a la empresa Clan Pacífico de Costa Rica S.A, donde se le indica que su buque turístico Antares no estaba sujeto al pago del impuesto, por dedicarse al

transporte de turistas en calidad de pasajeros, dicha exoneración, aduce, perdió validez y eficacia desde el 03 de abril de 1992, fecha en la cual comenzó a regir la ley número 7293, la cual derogó expresamente la exención del impuesto estipulado para las naves dedicadas al transporte de pasajeros. En cuanto al principio de igualdad tributaria puntualiza, que el impuesto en disputa es de carácter general, pues abarca a toda persona física o jurídica, pública o privada, de hecho o de derecho, que sea propietaria de vehículos, aeronaves o embarcaciones que se encuentren debidamente registradas, sin que la norma haga distinción alguna, y en virtud de lo cual, tal disposición no infringe el principio de igualdad ante las cargas públicas. El gravamen no puede ser considerado confiscatorio, ya que para que eso ocurriera debe producirse una privación arbitraria de la propiedad, lo cual considera que no ocurre en este caso, pues el promovente no ha demostrado que el impuesto que resulta de aplicar la tarifa contenida en el numeral 1) del inciso f) del artículo 9 al monto de ochenta y ocho millones de colones, que es el valor del mercado de la embarcación de su propiedad, le ocasione un perjuicio de tal magnitud que lo coloque en una situación de quiebra. Referente al tema de la violación al principio de seguridad jurídica y derechos adquiridos estima, que tales conceptos no son absolutos, dado que el ordenamiento jurídico no es estático, y por ello debe adaptarse a las diferentes situaciones de tiempo y espacio. Por último agrega, que en esta materia no es de aplicación la doctrina de los derechos adquiridos, ya que aceptarlo implicaría una limitación a la potestad tributaria del Estado.-

V. Parte de los argumentos de la demandante gira en torno a la confiscatoriedad del impuesto establecido, a la violación del principio de igualdad y a la protección de los derechos adquiridos, aspectos que ya fueron resueltos por la Sala Constitucional, en su sentencia número 2003-05276 de 14 horas 54 minutos del 18 de junio de 2003, en cuanto dispuso, que ninguna de esas máximas se violentaba con la imposición del tributo de que se ha hecho mérito. Basta recordar, que ahí se decidió:

"(...) VI.- Capacidad económica del contribuyente e igualdad ante las cargas tributarias. Considera esta Sala que la norma impugnada tampoco es contraria al principio constitucional de igualdad ante las cargas tributarias y capacidad económica del contribuyente. En efecto, dichos principios, corolarios necesarios de la protección que la Constitución Política da a los individuos para que sean tratados ante la Ley en forma no discriminatoria, es decir, que los iguales sean tratados como iguales y los desiguales como tales, en materia impositiva, implica que las cargas tributarias deben ser soportadas en forma similar por quienes se encuentren en la misma situación; en forma más gravosa por quienes disfruten de mayor riqueza; y más levemente por aquellas personas con menores ingresos y bienes. Todo lo anterior en cumplimiento del deber expreso contenido en el artículo 18 constitucional, que ordena a todos los costarricenses, en proporción a sus posibilidades, contribuir para los gastos públicos. Respecto del principio de igualdad ante las cargas tributarias, la Sala se pronunció en la

sentencia número 1266-95 de las quince horas con treinta y nueve minutos del siete de marzo de mil novecientos noventa y cinco, en los términos siguientes:

"... la Sala considera que no ha existido violación al principio de igualdad ante la ley, porque no puede entenderse que la igualdad significa que todos han de ser tratados por igual, con independencia de las posibles diferencias entre los individuos. El principio de igualdad significa que no se pueden introducir desigualdades discriminatorias, aunque sí desigualdades razonables, justificadas por cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica; porque dar un tratamiento similar a situaciones desiguales, conllevaría una mayor desigualdad. Dar un tratamiento diverso a situaciones distintas es compatible con un Estado democrático y social de Derecho, por los valores que éste consagra: Justicia, Libertad, Igualdad, Seguridad Jurídica y Solidaridad. En materia tributaria, la igualdad supone por un lado, el esfuerzo económico de la sociedad pagando impuestos, y por otro, el Estado decidiendo por prioridades las necesidades a satisfacer. La igualdad tributaria implica la intervención sobre las reglas del libre mercado; se trata de un subsistema de normas -normas tributarias- dentro del sistema jurídico... La Constitución faculta al legislador para crear leyes que incorporen el principio de igualdad material fundado en razones objetivas." (Ver en este mismo sentido las sentencias números 782-93 de las dieciséis horas con veinticuatro minutos del dieciséis de febrero de mil novecientos noventa y tres, 1160-94 de las diez horas con treinta minutos del dos de marzo de mil novecientos noventa y cuatro, y 3327-95, de las quince horas cuarenta y dos minutos del veintisiete de junio de mil novecientos noventa y cinco).

En el caso de la norma impugnada, es claro que la misma, al contener una escala de montos a ser pagados por las embarcaciones de recreo, las grava en forma progresiva, imponiendo un monto más elevado a las más valiosas y uno menor a las de menos valor. Con ello, el legislador respetó plenamente su deber de imponer tributos únicamente en forma que garanticen la igualdad ante las cargas tributarias. No comparte este tribunal los alegatos de la actora en el sentido de que el impuesto impugnado es discriminatorio, sino que más bien tiende a favorecer la igualdad real entre los contribuyentes a través de la creación de desigualdades formales. Por otra parte, dicha progresividad toma en cuenta precisamente la capacidad contributiva de cada propietario, al establecer el valor del bien como parámetro de medición del monto del tributo a pagar.

VII.- Principio de no confiscatoriedad. Estima la actora que la reforma operada en el artículo 9°, inciso f), numeral 1) de la Ley número 7088 del treinta de noviembre de mil novecientos ochenta y siete, por parte de la Ley número 7665 de ocho de abril de mil novecientos noventa y siete, implicó la creación de un tributo confiscatorio. Dos son los aspectos que llevan a la accionante a opinar de dicha manera: el aumento en las tasas del tributo y la eliminación del tope de doscientos mil colones previsto por la norma

derogada, lo cual a su juicio hace que el monto a pagar por concepto de este impuesto se haya multiplicado en forma excesiva. Al respecto, debe esta Sala reiterar que la potestad impositiva del legislador no está limitada materialmente por las normas que establecían las anteriores exacciones. Por ello, le está permitido en todo momento hacer uso de la atribución que le da el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, dentro de los límites que le imponen la propia Constitución y las otras normas supralegales. Uno de tales límites es la no confiscatoriedad del tributo, que impide al legislador gravar bienes o actividades en forma tan dramática que produzca como efecto la pérdida de hecho del derecho de propiedad sobre el bien o la eliminación del lucro sobre la actividad realizada. El gravamen no puede ser de tal entidad que resulte para el sujeto pasivo más ventajoso desprenderse del bien o dejar de efectuar la actividad económica gravada que cumplir sus obligaciones para con el Fisco. Dicho principio ha sido definido por la Sala Constitucional, en sentencia número 554-95, de las dieciséis horas cuarenta y cinco minutos del treinta y uno de enero de mil novecientos noventa y cinco, de la siguiente forma:

“El Estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. Si la Constitución protege el derecho de propiedad al patrimonio integral, no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo destruyan. Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe (sic) la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado. (...) Si la Constitución en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías. Lo que debemos entender por "parte sustancial de la propiedad o de la renta", es algo que no puede establecerse de manera absoluta; el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico-social de cada tributo. (...)"

En el presente caso, la actora no formuló argumentos concretos que demostraran que el impuesto en cuestión le resulta confiscatorio. El simple hecho que el importe a pagar haya aumentado sustancialmente no lo hace confiscatorio per se, sino que son las circunstancias concretas del caso las que deben determinar si, dadas las particularidades del bien o actividad gravada, dicha infracción se llega a considerar. No habiendo aportado la actora dato alguno, tampoco cuenta la Sala en el expediente con elementos suficientes para entender que la modificación operada en el impuesto a las naves de recreo es contraria a las normas contenidas en los artículos 40 y 45 de la Constitución Política. Si el aumento en el monto a pagar fue elevado, ello se puede

deber tanto a un incremento desmedido como a un atraso en la actualización del valor del tributo, y no trae la actora elementos que le permitan a la Sala dilucidar ante cual de ambos supuestos a nos encontramos. Lo mismo se puede decir en relación con la alegada violación al principio de proporcionalidad, pues ni la actora detalla las razones objetivas que le parece hacen desproporcionada la reforma, ni del expediente es posible extraer datos que le permitan a la Sala arribar a una conclusión de esa naturaleza (...)”.

Lo decidido abordó con propiedad el tema invocado, razón por la cual, este Despacho, no hace comentario alguno al respecto. En todo caso cabe agregar, que lo resuelto es compartido en un todo y en este aspecto, se despeja la duda planteada.-

VI. En cuanto al tema de fondo del debate, debe tomarse en consideración, en primer término, lo establecido por la ley número 7088 del 30 de noviembre de 1987, la que, en su artículo 9, estipulaba lo siguiente:

“Establécese 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.

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..

c) Contribuyentes: Son contribuyentes de este tributo las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, de hecho o de derecho, que sean propietarias de un vehículo de los citados en el inciso a).

ch) Exenciones. Estarán exentos del impuesto los vehículos propiedad de: (...)

8) Las naves dedicadas al transporte de carga o de pasajeros, o a la pesca industrial y artesanal. (...)

f) Cálculo del impuesto.

1) Las tarifas establecidas son progresivas. El impuesto se pagará sobre el valor que tengan en el mercado interno de vehículos, aeronaves o embarcaciones de recreo en el mes de enero de cada año, de acuerdo con la lista que establezca la Dirección General de la Tributación Directa para cada marca, año, carrocería y estilo tomando en cuenta

la depreciación anual del diez por ciento (10%). Al respecto se publicará una lista en el diario oficial La Gaceta (...).”

Con la promulgación de la ley número 7293 del 31 de marzo de 1992, denominada Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones, se modificó el numeral citado de la siguiente forma:

“Artículo 31.- Modifícanse el enunciado y el numeral 1) del inciso ch del artículo 9 de la Ley No. 7088 del 30 de noviembre de 1987 y sus reformas para digan: (...)

Derogánse los numerales 6), 7) y 8) del inciso ch) del citado artículo 9.

Modifícase además el segundo párrafo del numeral 1) del inciso f) del artículo 9, para que diga:

Artículo 9.-

f)... En ningún caso, se pagará por concepto de este impuesto una suma mayor a doscientos mil colones (¢200.000.00)...”

Seguidamente, la ley número 7665 del 23 de abril de 1997, en su artículo único reformó nuevamente el numeral 1 del literal f) del artículo 9 de la Ley número 7088, fijando el impuesto a pagar de forma progresiva y conforme al valor de los vehículos, las aeronaves y las embarcaciones de recreo, de acuerdo al valor que tengan en el mercado interno, en enero de cada año.-

VII. Como se ha tenido por acreditado, la actora se dedica, desde hace varios años, al transporte turístico de pasajeros a diferentes islas del Golfo de Nicoya entre las que se encuentran San Lucas, Nancital, Negritos, Cedros, Guayabo y Tortuga utilizando para tal fin, las embarcaciones denominadas Calypso y Manta Raya, actividad que como se destacó de la transcripción de las normas, se encontraba exonerada del pago del impuesto sobre la propiedad de vehículos, aeronaves o embarcaciones de recreo establecido en la Ley 7088 del 30 de noviembre de 1987, mediante el artículo 9 numeral ch) inciso 8. Sin embargo con la aprobación de la Ley 7293 del tres de abril de 1992, se dejó sin efecto el numeral que liberaba el transporte de pasajeros del pago del impuesto, y por el contrario, se estipuló un gravamen no superior a doscientos mil colones (¢200.000). En virtud de ello, a partir de los años 1992 y 1994, Calypso Tours pagó el impuesto descrito por cada una de sus embarcaciones. Fue hasta que se emitió la ley número 7665 del 3 de abril de 1997, que, al eliminar el monto límite estipulado, fijando la suma a pagar conforme al valor de las embarcaciones, que la demandante interpuso este reclamo, alegando que sus buques no pertenecen ni pueden ser calificados como de recreo, sino que se limitan al transporte de pasajeros,

por lo cual no les corresponde realizar el pago del tributo fijado por la normativa, al formar parte de una categoría distinta.-

VIII. Es entonces, tomando en consideración las disposiciones legales, que se emite el criterio que estima correcto. Es un hecho innegable, que la intención del legislador fue exonerar de tal tributo, a las naves de carga o de pasajeros, según se obtiene del numeral 9, inciso a) de la ley 7088, disposición que incluyó únicamente, “las embarcaciones de recreo o pesca deportiva”, no así, las de transporte de pasajeros. Lo anterior resulta importante, porque si bien la ley número 7293 derogó, entre otros “el artículo 8 del inciso ch) del artículo 9”, es lo cierto que no modificó, ni por asomo, el principio general consagrado en el inciso a), de modo tal, que lo que debe distinguirse, es si los buques Calypso y Manta Raya, son o no de recreo, y de conformidad con ello, determinar si están o no afectos al impuesto, adquiriendo relevancia, el contrato número 61 suscrito por la empresa con el Instituto Costarricense de Turismo, al amparo de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, número 6990 de 15 de julio de 1985, en que se establece que la actividad de la demandante, está íntimamente ligada con la turística, eje central de ingresos de divisas para nuestro país. Siempre se tuvo como hecho incuestionable, el servicio brindado por la empresa, sea, “transporte de turistas”, y si bien los viajes que realiza por el Golfo de Nicoya, son de solaz y esparcimiento para los viajeros, la empresa, a la hora de su realización, está laborando en la tarea que escogió para tal fin, razón que permite arribar al convencimiento, de que tal ocupación no puede, al menos para ella, catalogarse de “recreo”, sino todo lo contrario, y esta es la razón por la cual, el Tribunal concluye, que ciertamente, la accionante no debe satisfacer la carga creada por la ley número 7088 de repetida cita.-

IX. La situación descrita, la tuvo en claro la Administración Tributaria en 1991, cuando emitió el oficio de 16 de febrero de 1991 – en relación con otra empresa, empero, con la misma operación -. Fue posiblemente, con ocasión de la emisión de la ley número 7293, que entró en confusión y por ello, cuando la actora realizó la gestión de repetición de lo pagado, que le manifestó que sí estaba obligada al pago del tributo, sin tomar en consideración, únicamente para este caso, que el inciso a) del artículo 9 de la ley 7088, no había sido, ni modificado ni derogado. No obstante, respecto de otras empresas, no tomó la misma decisión y, por el contrario, las liberó de la satisfacción del gravamen, violentando en principio de igualdad, en el sentido de que, para mismas actividades, iguales derechos y obligaciones. Nótese, que es la propia Dirección General de Tributación, la que, en su oficio DGT-609-02 de 24 de julio de 2002, la que reconoce, que desde 1998, específicamente el veintitrés de enero, por resolución número 22-98, esa Dirección “(...) aclaró esa situación y estableció que las embarcaciones que se dedican al transporte de turistas, por esa sola circunstancia, no deben ser incluidas en la clase de recreo (...)”. Se agrega además, que tal pronunciamiento lo emitió de conformidad con el oficio de 27 de mayo de 1998, firmado por el Director General de Transporte Marítimo, ingeniero Jorge Hernández

Chavarría, el que había manifestado, luego de hacer un recuento de lo determinado por el Departamento Legal del Instituto Costarricense de Turismo, lo siguiente: “(...) *Bajo esta perspectiva y tomando en consideración que la actividad turística está abierta a todas aquellas personas o empresas que la quisieran ejercer, sin ninguna limitación por parte del ente rector, se decidió la eliminación de la clase turismo y la inclusión de estas naves en la clase “pasajeros” (...)*”. Con base en lo anterior, la Dirección General de Tributación, en la nota dicha – DGT-609-02 -, concluyó, que “(...) *Consecuentemente, si el órgano competente para clasificar las embarcaciones, en nuestro país, establece que la clase “turismo” fue eliminada y las naves que pertenecían a esa clase fueron incluidas dentro de la clase de “pasajeros”, y tenemos una norma legal según la cual las embarcaciones de “pasajeros” no pagan el impuesto respectivo, esta Dirección General considera que no procede el cobro del impuesto para las embarcaciones en las que se indica que su clase es de “turismo” o de “pasajeros”.* Esta decisión fue reafirmada, por el mismo funcionario de la Dirección de Navegación y Seguridad del Ministerio de Obras Públicas y Transportes, en nota número 0279-2003 de 22 de abril de 2003, en cuanto le expresó a la aquí demandante, que “(...) *tal y como se indica en el mencionado Oficio No. DGT-609-02 de fecha 24 de julio del 2002, el impuesto establecido en el artículo 9 de la Ley No. 7088 de 30 de noviembre de 1987 y sus reformas, **grava únicamente a las embarcaciones de recreo y pesca deportiva, de manera que, las demás embarcaciones no están sujetas a ese tributo (...)***”. (en énfasis es del original).-

X. No puede, en consecuencia, la Administración Tributaria, decir que unas empresas están gravadas y otras no, como en el caso de quien acciona, al imponérselo, sin violentar el principio de igualdad ante las cargas públicas. Se agrega además, sin lugar a dudas, y luego del examen de la legislación vigente, que Calypso Tours Sociedad Anónima, brinda el servicio de transporte de turistas – pasajeros -, y en virtud de lo cual, no está afecta al impuesto establecido en la Ley número 7088. Corolario de ello, la defensa de falta de derecho debe denegarse, para en su lugar, declarar procedente la demanda, en los términos que se dirá, entendiéndose denegada en lo no expresamente concedido así: a.- que la actora no está obligada al pago del impuesto previsto en el artículo 9 de la ley número 7088 de 30 de noviembre de 1987; b.- que son nulas las resoluciones impugnadas, de la Dirección General de Tributación, número VH-PV-O- de las doce horas dos minutos del dieciséis de noviembre de dos mil, y de la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo, número 11-S-2002 de once horas del diecisiete de enero de dos mil dos, en cuanto determinaron el tributo a cargo de la demandante y realizaron la prevención de pago junto con la satisfacción de mora y multas; c.- que está obligado el Estado a devolver las sumas pagadas indebidamente por este concepto, desde el momento en que fue registrada su embarcación como destinataria del tributo en comentario, junto con los intereses legales aplicables al caso desde aquella oportunidad y hasta su efectiva cancelación.

3. Ley de Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores: Fundamento Jurídico y Aspecto Generales

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección I]^{vi}
Voto de mayoría

IV. SOBRE EL IMPUESTO A LA PROPIEDAD DE LOS VEHÍCULOS AUTOMOTORES. FUNDAMENTO JURÍDICO. GENERALIDADES. Ya en otras oportunidades este Tribunal ha desarrollado respecto a este impuesto elementos, génesis y estructura tributaria, concretamente, podemos traer a colación el criterio dado por esta la Sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo, en el precedente No. 2553-2009 de las 08 horas del 16 de noviembre del 2009 y que ha sido recientemente reiterado en la resolución 128-2019-VI, el cual indicó: *“...El denominado Impuesto sobre la propiedad de vehículos fue creado mediante el artículo 9 de la Ley No. 7088 publicada en La Gaceta del 30 de noviembre de 1987, denominada ‘REAJUSTE TRIBUTARIO Y RESOLUCIÓN 18 CONSEJO ARANCELARIO Y ADUANERO CENTROAMERICANO’. Dicho impuesto tiene por objeto gravar la propiedad de los vehículos automotores inscritos en el Registro Público de la Propiedad de Vehículos, así como la propiedad de las aeronaves inscritas en el Registro de Aviación Civil y las embarcaciones de recreo o pesca deportiva inscritas en la Dirección General de Transporte Marítimo. En cuanto a sus elementos, el hecho generador está determinado por 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. En esta misma dirección, el Reglamento de la Ley de impuestos sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, dispone en el artículo 3: “Hecho generador y momento en que ocurre. Es la propiedad de los vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves inscritos en el Registro de la Propiedad de Vehículos, en el Registro Naval Costarricense de la Dirección General de Transporte Marítimo y en el Registro de Aviación Civil, respectivamente.” Desde este plano, es claro que el **elemento material** del hecho generador del impuesto es gravar la propiedad de los vehículos automotores que son inscritos en el Registro Nacional. El término propiedad se refiere a la propiedad registral, de lo cual deriva la imposibilidad de gravar los vehículos que no son inscritos en dicho Registro. Al gravar la propiedad, se ha establecido que desde el plano eminentemente jurídico, no se materializa el hecho generador del tributo cuando el propietario no puede disponer de los derechos inherentes a la propiedad del vehículo, como es el caso de robo, depósito de las placas en el Registro Nacional o bien depósito judicial de la unidad en manos de un depositario que no sea el propietario, de esta forma, en estos supuestos aplica una suspensión de la aplicación de los efectos de la norma tributaria y se establece una dispensa temporal de la obligación tributaria que se reactiva una vez que haya cesado la causa de suspensión, según sea el caso. El inciso ch) del canon 9 de la Ley No. 7088 establece los vehículos exonerados de este tributo.*

En lo referente al elemento **objetivo temporal**, se mantiene vigente por todo el plazo en que exista el asiento registral de inscripción y la única causa de cesación definitiva de su eficacia o vigencia temporal, es la cancelación definitiva de dicho asiento registral. En ese momento se extingue el presupuesto de hecho y por ende opera una ruptura en el hecho generador que da paso a la extinción del deber tributario por cuanto se ha perdido el elemento central, tal cual es, la propiedad acreditada en el Registro Nacional. En su fase espacial, todo vehículo inscrito en el Registro Nacional Costarricense, indistintamente de que sea o no utilizado en territorio nacional, constituye un parámetro de referencia que obliga al propietario a cancelar el tributo. En iguales términos, la sola propiedad acreditada en Costa Rica, obliga al sujeto pasivo a cancelar la obligación tributaria, indistintamente de que resida o no en territorio nacional, es decir, la referencia del impuesto es objetiva y no subjetiva respecto de este elemento territorial. En lo que toca al elemento **subjetivo (sujeto pasivo)**: El sujeto pasivo del impuesto es toda aquella persona que sea propietaria registral de un vehículo de los que define la ley No. 7088 en su numeral 9. Esta condición jurídica se mantiene incólume hasta el momento en que el sujeto pierda esa condición jurídica particular que le hace atribuible la condición de contribuyente. La conexidad que existe entre el objeto (vehículo) y sujeto (propietario) determina la aplicación del hecho imponible, de modo que al perder el sujeto la condición jurídica de propietario, sea el ejemplo de una transferencia de la propiedad del bien mueble, la obligación se traslada hacia la persona que adquiere ese nuevo estadio jurídico subjetivo, quien deberá hacer frente a las obligaciones que se derivan y surgen a partir de este impuesto, quedando liberado quien ya no ostenta la condición subjetiva que dispone el tributo. En cuanto al **método de determinación y alícuotas**, este tributo aplica un sistema de tarifas o alícuotas progresivas, lo cual permite la armonía con el principio de capacidad económica, en tanto al ser un impuesto que pretende gravar el patrimonio, permite ajustar la contribución de los sujetos pasivos a su situación económica. La adquisición de un vehículo de un mayor valor fiscal exige, dentro del bagaje de este principio, establecer una carga tributaria mayor a la imponible a un vehículo de menor valor fiscal. **El pago del impuesto** es anual y se actualiza para cada periodo de cobro, según las estimaciones del valor fiscal que para cada tipo de vehículo realiza el Ministerio de Hacienda, mediante Decreto Ejecutivo, lo cual permite un ajuste de los términos económicos de la base imponible del impuesto, que incluso considera la depreciación de los vehículos y se realiza con el cobro del impuesto al ruedo o denominado "marchamo". En ese orden, el mismo numeral 9 de la citada Ley No. 7088 dispone que el impuesto se pagará sobre el valor que tengan, en el mercado interno, en enero de cada año, los vehículos, las aeronaves o las embarcaciones de recreo, según la lista que el Poder Ejecutivo emitirá, por decreto para cada marca, año, carrocería y estilo. La misma ley señala que el deber del Poder Ejecutivo de actualizar la lista de valores de los vehículos, así como de los montos aplicables a cada categoría. En ese orden el aludido artículo 9 de la Ley No. 7088 señala: "(...) El Poder Ejecutivo actualizará la lista de

valores de los vehículos citados en el párrafo primero de este numeral; asimismo, los montos de la tabla anterior, con un índice de valuación determinado por el comportamiento de la tasa de inflación (índice de precios al consumidor que calcula la Dirección General de Estadística y Censos), una tasa de depreciación anual del diez por ciento (10 %) y la tasa de variación de la carga tributaria que afecta la importación de cada tipo de vehículo. Con base en el crecimiento de la tasa de inflación, la tasa mínima de seis mil colones (¢6.000.00) se actualizará anualmente mediante decreto ejecutivo.(...)” Es con fundamento en los mecanismos aludidos que cada periodo la Administración Tributaria fija y actualiza los valores a cada categoría de automotor. En la medida en que el cálculo del impuesto toma como base imponible el valor del bien en el mercado interno, la valoración que realice de manera anual el Ministerio de Hacienda, ha de mostrar armonía y congruencia con ese parámetro, por lo que, es claro que el sujeto pasivo bien puede formular acciones reclamatorias contra la tasación realizada por las autoridades fiscales, en orden a establecer valores que sean congruentes con los parámetros de mercado, a efectos de lo cual, ha de aportar los elementos de convicción que posibiliten justificar el menor valor pretendido y con ello, el ajuste de la base imponible como presupuesto de un ajuste a la alícuota fiscal a cancelar por este concepto.”. Baste agregar a la exposición anterior, que enmarca el tributo descrito dentro de los denominados impuestos progresivos y caracterizados en la doctrina obligacional como *propter rem*, es decir, una obligación inherente al bien, el cual va a poseer como deudor, a quien ostente la condición de titular de la cosa, determinándose de igual forma un sistema de base impositiva de matriculación originaria referencial, dado que el dato a utilizar es el del “mercado interno”, mientras que las tasaciones subsecuentes son de naturaleza tasada, por cuanto a la base originaria se le actualiza anualmente un índice de valuación determinado por el comportamiento de la tasa de inflación (índice de precios al consumidor que calcula la Dirección General de Estadística y Censos), una tasa de depreciación anual del diez por ciento (10 %) y la tasa de variación de la carga tributaria que afecta la importación de cada tipo de vehículo; ello bajo tesis de principio, dado que el sujeto pasivo puede, a través del reclamo respectivo, demostrar que – aún bajo tales parámetros legales – la tasación subsecuente no se ajusta al valor de mercado interno, con lo que puede, a través de la prueba respectiva, procurar que el parámetro sea reestablecido y con ello, la base reajustada.

4. Sobre el Impuesto a la Propiedad de los Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI]^{vii}

Voto de mayoría

VIII. Sobre el Impuesto a la Propiedad de los Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves. De previo a ingresar a resolver el fondo del tema debatido, resulta conveniente referirse, de forma breve, los aspectos generales de este tributo; tema que ya ha sido abordado por este Tribunal, entre otras en las sentencias No. 1558-2010, de las 8 horas del 29 de abril de 2010 y la No. 3926, de las 13 horas 50 minutos del 20 de octubre de 2010. En esos fallos se explicó que este tributo fue creado mediante el artículo 9 de la Ley No. 7088, publicada en La Gaceta del 30 de noviembre de 1987, denominada "*Reajuste tributario y resolución 18 consejo arancelario y aduanero centroamericano.*" Tiene por objeto gravar la propiedad de los vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves inscritos en el Registro Nacional, Registro de Aviación Civil y en la Dirección General de Transporte Marítimo. En cuanto a sus elementos, **el hecho generador** está determinado por la propiedad de los vehículos automotores, aeronaves o embarcaciones de recreo o pesca deportiva y ocurre inicialmente en el momento de su adquisición y se mantiene hasta la cancelación de la inscripción. En esta misma dirección, el Reglamento de la Ley de impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, dispone en el artículo 3: "*Hecho generador y momento en que ocurre. Es la propiedad de los vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves inscritos en el Registro de la Propiedad de Vehículos, en el Registro Naval Costarricense de la Dirección General de Transporte Marítimo y en el Registro de Aviación Civil, respectivamente.*" Desde este plano, es claro que el elemento material del hecho generador del impuesto es la propiedad de los vehículos automotores que son inscritos en el Registro Nacional. Por otra parte, en lo atañe al **elemento objetivo temporal**, el tributo se mantiene vigente durante todo el plazo en que exista el asiento registral de inscripción y la única causa de cesación definitiva de su eficacia o vigencia temporal, es la cancelación definitiva de dicho asiento registral. En ese momento se extingue el presupuesto de hecho y, por ende, opera una ruptura en el hecho generador que da paso a la extinción de la obligación tributaria por cuanto se ha perdido el elemento central, tal cual es, la propiedad acreditada en el Registro Nacional. Luego, en su **fase espacial**, todo vehículo inscrito en el Registro Nacional, indistintamente de que sea o no utilizado en territorio nacional, constituye un parámetro de referencia que obliga al propietario a cancelar el tributo. En iguales términos, la sola propiedad acreditada en Costa Rica, obliga al sujeto pasivo a cancelar la obligación tributaria, al margen de que resida o no en territorio nacional. Es decir, la referencia del impuesto es objetiva y no subjetiva respecto de este elemento territorial. En lo que toca al **elemento subjetivo**, tenemos que el sujeto pasivo del impuesto es toda aquella persona que sea propietaria registral

de un vehículo de los que define la Ley No. 7088 en su numeral 9. Esta condición jurídica se mantiene incólume hasta el momento en que el sujeto pierda esa condición jurídica particular que le hace atribuible la condición de contribuyente. Interesa en este proceso referirnos a la forma de **cuantificación de la base imponible del tributo**. Sobre este punto, debemos indicar que este tributo aplica un sistema de tarifas o alícuotas progresivas, lo cual permite la armonía con el principio de capacidad económica, en tanto al ser un impuesto que pretende gravar el patrimonio, permite ajustar la contribución de los sujetos pasivos a su situación económica. La adquisición de un vehículo de un mayor valor fiscal exige, dentro del bagaje de este principio, establecer una carga tributaria mayor a la imponible a un vehículo de menor valor fiscal. **El pago del impuesto** es anual y se actualiza para cada período de cobro según las estimaciones del valor fiscal que para cada tipo de vehículo realiza el Ministerio de Hacienda mediante Decreto Ejecutivo, lo cual permite un ajuste de los términos económicos de la base imponible del impuesto, que incluso considera la depreciación de los vehículos. En ese orden, el inciso f) del mismo numeral 9 de la citada Ley No. 7088 dispone que el impuesto se pagará sobre el valor que tengan, en el mercado interno, en enero de cada año, los vehículos, las aeronaves o las embarcaciones de recreo, según la lista que el Poder Ejecutivo emitirá, por decreto para cada marca, año, carrocería y estilo. La misma ley señala que el deber del Poder Ejecutivo de actualizar la lista de valores de los vehículos, así como de los montos aplicables a cada categoría. En ese orden el aludido artículo 9 de la Ley No. 7088 señala: *"(...) El Poder Ejecutivo actualizará la lista de valores de los vehículos citados en el párrafo primero de este numeral; asimismo, los montos de la tabla anterior, con un índice de valuación determinado por el comportamiento de la tasa de inflación (índice de precios al consumidor que calcula la Dirección General de Estadística y Censos), una tasa de depreciación anual del diez por ciento (10 %) y la tasa de variación de la carga tributaria que afecta la importación de cada tipo de vehículo. Con base en el crecimiento de la tasa de inflación, la tasa mínima de seis mil colones (¢6.000.00) se actualizará anualmente mediante decreto ejecutivo.(...)"*. La norma señala, también, que cuando no existiese información sobre el valor de un determinado vehículo en el mercado interno, la DGT estará facultada para establecer el valor mediante tasación o por analogía o similitud con otros vehículos incluidos en la lista referida en este inciso. Finalmente, cabe indicar que el inciso ch) del artículo 9 *ibídem* establece los supuestos subjetivos y objetivos de exención de pago de dicho tributo, que se repiten en el numeral 5 del Reglamento al Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, Embarcaciones y Aeronaves, a saber: *"...1) Los Estados Extranjeros que los destinen para el uso exclusivo de sus embajadas y consulados acreditados en el país con las limitaciones que se generen de la aplicación, en cada caso, del principio de reciprocidad sobre los beneficios fiscales. 2) Los organismos internacionales que los destinen exclusivamente para sus funciones. 3) El Gobierno Central y la Municipalidades. También estarán exentos los siguientes vehículos: 4) Las ambulancias y unidades de*

rescate de la Cruz Roja Costarricense, del Sistema Hospitalario Nacional, de los Asilos de Ancianos y del Instituto Nacional de Seguros, así como las máquinas para extinguir incendios. 5) Las bicicletas...".

5. Algunas Vicisitudes sobre el Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves: Criterios de los Tribunales Fiscales Administrativos

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI]^{viii}

Voto de mayoría

III. SOBRE EL IMPUESTO A LA PROPIEDAD DE LOS VEHÍCULOS AUTOMOTORES: De previo a ingresar a resolver el fondo del tema debatido, es necesario exponer de forma breve los aspectos más generales del impuesto a la propiedad de vehículos automotores, que ya han sido debidamente analizados por esta Sección de este Tribunal en las sentencias 2553-2009 de las ocho horas del dieciséis de noviembre del dos mil nueve y 1558-2010 dictada a las ocho horas del veintinueve de abril del dos mil diez. Asimismo, lo dicho en las resoluciones anteriores, será objeto de precisión y aclaración en la presente sentencia. En ese sentido, el denominado impuesto sobre la propiedad de vehículos fue creado mediante el artículo 9 de la Ley No. 7088 publicada en La Gaceta del 30 de noviembre de 1987, denominada "REAJUSTE TRIBUTARIO Y RESOLUCIÓN 18 CONSEJO ARANCELARIO Y ADUANERO CENTROAMERICANO." Dicho impuesto tiene por objeto gravar la propiedad de los vehículos automotores inscritos en el Registro Público de la Propiedad de Vehículos, así como la propiedad de las aeronaves inscritas en el Registro de Aviación Civil y las embarcaciones de recreo o pesca deportiva inscritas en la Dirección General de Transporte Marítimo. Los elementos de ese tributo son los siguientes: **a) El hecho generador:** Está determinado por 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. En esta misma dirección, el Reglamento de la Ley de impuestos sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, dispone en el artículo 3:

“Hecho generador y momento en que ocurre. Es la propiedad de los vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves inscritos en el Registro de la Propiedad de Vehículos, en el Registro Naval Costarricense de la Dirección General de Transporte Marítimo y en el Registro de Aviación Civil, respectivamente.”

Es claro que el elemento material del hecho generador del impuesto es gravar la propiedad de los vehículos automotores que son inscritos en el Registro Nacional. El término propiedad se refiere a la propiedad registral, de lo cual deriva la imposibilidad de gravar los vehículos que no son inscritos en dicho Registro. Ahora bien, estima este

Tribunal que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 264 y 265 del Código Civil, la propiedad absoluta sobre una cosa comprende los derechos de posesión, usufructo, transformación y enajenación, defensa y exclusión, restitución e indemnización. Cuando no correspondan al propietario todos los derechos que comprende el dominio pleno, la propiedad es imperfecta o limitada. Ahora bien, en el caso del impuesto sobre la propiedad de vehículos, si bien es cierto, el artículo 9 de la Ley 7088 al establecer el objeto y el hecho generador del tributo, no establece –en principio- una diferencia entre propiedad plena y propiedad imperfecta, también lo es, que en este punto cabe resaltar, que la interpretación en materia tributaria no debe ser restrictiva en todos los casos. Para ello basta observar el numeral 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que señala:

“Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común.

La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones”.

Salta con claridad que no se impone el sistema de exégesis restrictiva como línea interpretativa. La norma tributaria debe interpretarse como arreglo a las formas comunes, lo que implica, que en cada caso debe aplicarse el mecanismo hermenéutico que corresponda a cada supuesto. Desde luego que en esta orientación debe tenerse presente el principio de legalidad tributaria consagrado en los cánones 5 y 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pero no implica, como regla de principio, una interpretación restrictiva. Por lo expuesto, este órgano jurisdiccional considera que existe un solo supuesto, en el caso del impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, en el cual no se materializa el hecho generador del tributo, y es cuando el propietario no puede disponer de los derechos inherentes a la propiedad del vehículo, por el caso de robo debidamente denunciado ante las autoridades competentes, tanto judiciales como de la Administración Tributaria, de esta forma, en este supuesto aplicaría, una suspensión de la aplicación de los efectos de la norma tributaria y se establece una dispensa temporal de la obligación tributaria que se reactiva una vez que haya cesado la causa de suspensión; **b) Elemento objetivo temporal:** Este impuesto se mantiene vigente por todo el plazo en que exista el asiento registral de inscripción y la única causa de cesación definitiva de su eficacia o vigencia temporal, es la cancelación definitiva de dicho asiento registral. En ese momento se extingue el presupuesto de hecho y por ende opera una ruptura en el hecho generador que da paso a la extinción del deber tributario por cuanto se ha perdido el elemento central, tal cual es, la propiedad acreditada en el Registro Nacional. En su fase espacial, todo vehículo inscrito en el Registro Nacional Costarricense, indistintamente de que sea o no utilizado en territorio nacional, constituye un parámetro de referencia que obliga al propietario a cancelar el tributo.

En iguales términos, la sola propiedad acreditada en Costa Rica, obliga al sujeto pasivo a cancelar la obligación tributaria, indistintamente de que resida o no en territorio nacional, es decir, la referencia del impuesto es objetiva y no subjetiva respecto de este elemento territorial; **c) Elemento subjetivo (sujeto pasivo):** El sujeto pasivo del impuesto es toda aquella persona que sea propietaria registral de un vehículo de los que define la ley No. 7088 en su numeral 9. Esta condición jurídica se mantiene incólume hasta el momento en que el sujeto pierda esa condición jurídica particular que le hace atribuible la condición de contribuyente. La conexidad que existe entre el objeto (vehículo) y sujeto (propietario) determina la aplicación del hecho imponible, de modo que al perder el sujeto la condición jurídica de propietario, sea el ejemplo de una transferencia de la propiedad del bien mueble, la obligación se traslada hacia la persona que adquiere ese nuevo estadio jurídico subjetivo, quien deberá hacer frente a las obligaciones que se derivan y surgen a partir de este impuesto, quedando liberado quien ya no ostenta la condición subjetiva que dispone el tributo. Una vez analizados los elementos que configuran el impuesto sobre los vehículos automotores, es necesario explicar las exoneraciones a este Tributo. En ese sentido, cabe recordar que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 5 inciso b), 61 y 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el otorgamiento de exenciones constituye una materia reservada a ley, por lo que no cabría vía interpretación la creación de supuestos de no sujeción o de exoneración, debido a que solo por una ley se pueden determinar los elementos esenciales del tributo. Justamente, el Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, el artículo 9 inciso ch) de la Ley número 7088, establece los supuestos subjetivos y objetivos no sujetos al pago de dicho tributo, que se repiten en el numeral 5 del Reglamento al Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, Embarcaciones y Aeronaves, a saber:

"...1) Los Estados Extranjeros que los destinen para el uso exclusivo de sus embajadas y consulados acreditados en el país con las limitaciones que se generen de la aplicación, en cada caso, del principio de reciprocidad sobre los beneficios fiscales.

2) Los organismos internacionales que los destinen exclusivamente para sus funciones.

3) El Gobierno Central y la Municipalidades. También estarán exentos los siguientes vehículos:

4) Las ambulancias y unidades de rescate de la Cruz Roja Costarricense, del Sistema Hospitalario Nacional, de los Asilos de Ancianos y del Instituto Nacional de Seguros, así como las máquinas para extinguir incendios.

5) Las bicicletas..."

Ahora bien, es importante en este punto indicar que la representación estatal, tiene razón en su argumento respecto a la confusión que ha existido entre lo que son el

pago de los derechos de circulación y propiamente el impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores. Precisamente, cabe recordar que conforme a lo dispuesto en los artículos 9 inciso h) de la Ley 7088, 9 párrafo 1° y 10 del Decreto Ejecutivo, 139 inciso a) y 235 inciso 34 de la Ley de Tránsito por Vías Terrestres (vigente en ese momento), el Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, constituye uno de los requisitos que se deben cumplir para su circulación y su pago se hará efectivo durante el mismo período vigente para la cancelación del seguro obligatorio de vehículos. Lo anterior responde al hecho de que precisamente, el impuesto sobre la propiedad de vehículos, constituye uno de los componentes de los derechos de circulación. Sin embargo, lo anterior no significa que las causales de exoneración o de no pago de los derechos de circulación, se tengan que aplicar al impuesto sobre la propiedad de vehículos. Justamente, es el caso de lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley de Tránsito por Vías Terrestres –vigente en ese momento- que dispone:

“El permiso de circulación se cancelará automáticamente, al transcurrir dos (2 años) sin que se hayan cancelado los derechos de circulación. Si una vez cancelados se solicita un nuevo permiso de circulación, el propietario del vehículo quedará obligado a pagar todos los derechos de circulación atrasados, según las disposiciones de los artículos 185 y 221 de esta Ley. De esta norma se exceptúan los casos en los cuales las placas respectivas se dejen en depósito en el Registro Nacional, con los documentos que indiquen las razones por las que se renuncia a ellas y el sitio donde el vehículo permanecerá depositado. En esos casos, se eximirá del pago de los derechos de circulación. El Registro Nacional comunicará el depósito de las placas al Ministerio de Hacienda, para los efectos anteriores.”

Precisamente, de la lectura de esta norma es claro que el depósito en el Registro Nacional de las placas, con los documentos que indiquen las razones por las que se renuncia a éstas y la indicación del sitio donde el vehículo permanecerá depositado, más conocido como depósito voluntario de placas, es un caso de eximente del pago de los derechos de circulación, pero no propiamente una exoneración del pago del impuesto sobre la propiedad de vehículos. Esto debido a que las exoneraciones de este impuesto solo son las establecidas en el artículo 9 inciso ch) de la Ley número 7088 y 5 del Reglamento al Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, Embarcaciones y Aeronaves. Por lo tanto, el impuesto sobre la propiedad de vehículos únicamente tiene las exoneraciones indicadas en los artículos citados, así como el depósito de las placas del automotor en el Registro Nacional, no es una causa de exoneración del indicado tributo. De lo explicado, es claro que el secuestro o decomiso de un vehículo, ordenado por autoridad judicial, como evidencia para una investigación de carácter penal, no está incluido como un supuesto de suspensión del hecho generador, aspecto que será tratado con más detalle en el siguiente considerando que analizará la conducta administrativa impugnada.

IV. SOBRE LA DISCONFORMIDAD CON EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA RESOLUCIÓN NÚMERO 330-S-2008 DICTADA POR EL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO:

Este Tribunal considera que la resolución número 330-S-2008 dictada por la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo a las ocho horas con treinta minutos del dos de setiembre del dos mil ocho, mediante la cual se revocó el oficio número AIA-I-094-2008 del 7 de abril del 2008, dictado por la Administración Tributaria de San José, es disconforme con el ordenamiento jurídico, por las siguientes razones: **1)** Se tiene por demostrado que el 19 de febrero del 2008, el demandado presentó nota ante la Administración Tributaria de San José, mediante la cual solicitaba se le exonerara del pago del impuesto sobre la propiedad de vehículos a su automóvil placas N° 453764, marca Chevrolet, Station Wagon, estilo Blazer, color vino, año 2001, debido a que fue objeto de una retención que se inició el 3 de diciembre del 2005 y que concluyó el 29 de noviembre del 2007, por orden del Tribunal de Juicio de Alajuela y bajo la custodia del Instituto Costarricense sobre Drogas. Precisamente, la solicitud del accionado fue resuelta por la Administración Tributaria de San José mediante oficio número AIA-I-094-2008 del 7 de abril del 2008, en el cual le rechazó la gestión al demandado, bajo los siguientes argumentos:

*"Sobre el particular se le indica que antes de dar respuesta a su solicitud es importante analizar el criterio del oficio GGT-000193 del 20 de febrero de 1988 en el cual en resumen se indicó: (...) Cuando a un contribuyente le es robado el vehículo por el lapso en que el vehículo no estuvo dentro de su patrimonio, esta Dirección General considera que jurídicamente no ocurrió hecho generador del impuesto, y consecuentemente no existe para el contribuyente obligación tributaria alguna que tenga que extinguir." Se desprende de lo anterior que se interpretó que, conforme al inciso a) del artículo 9 de la Ley 7088 del 30 de noviembre de 1987, el objeto del tributo es la propiedad de un vehículo inscrito, y que propiedad significa: "En general cuando nos pertenece o es propio, sea su índole material o no, y jurídica o de otra especie. Por antonomasia, la facultad de gozar o disponer ampliamente de una cosa (...). Por otra parte también consideró lo señalado en el artículo 264 del Código Civil el cual establece: "El dominio o propiedad sobre una cosa comprende los derechos: 1- Posesión. 2- Usufructo. 3- De transformación o enajenación. 4- De defensa y exclusión. 5- De restitución e indemnización." Y el primer párrafo del artículo 265 que dice: "Cuando no corresponden al dueño todos los derechos que comprende el dominio pleno, la propiedad es imperfecta o limitada". Concluyó que en el evento de que un vehículo sea robado, la propiedad es imperfecta y consecuentemente, no se produce el hecho generador del impuesto por lo que la obligación tributaria no se generó o cesó y jurídicamente no procede el cobro del tributo. Se desprende de lo anterior que el criterio en cuestión se apoya en el hecho de que la propiedad imperfecta implica la no ocurrencia del hecho generado, es decir, no se da el hecho generador del impuesto. Ese criterio se ha extendido a otros supuestos, como el **depósito de placas no culposo**, en*

donde tampoco hay posibilidad del uso del vehículo. Analizado el criterio anterior, se estima que si bien existen supuestos en que la propiedad es imperfecta, no por ello deja de ser propiedad, o lo que llamamos nuda propiedad (es decir, la sola propiedad sin facultades de uso, disfrute, usufructo, y posesión de la cosa), y el nudo propietario conserva al menos las facultades de enajenación, defensa, y exclusión y de restitución e indemnización en caso de robo o daños al bien. En cuanto a las facultades de que es despojado, a saber, posesión, usufructo y posibilidad de transformación existen otros supuestos en que voluntariamente el propietario se priva de los mismos, es decir, su propiedad es imperfecta, pero no por eso se sustrae el hecho generador. En ambos supuestos, sea despojado voluntariamente o por robo de la posesión del bien, es indiscutible que conserva el título de la propiedad del vehículo. Por lo anterior, es necesario indicar que no es viable que, mediante tal interpretación se exima del tributo. Lo cual es materia privativa de Ley, debido a que estamos frente al principio interpretativo restrictivo que priva la materia. Tampoco se considera aplicable el caso a las disposiciones de la Ley de Tránsito, por cuanto el citado impuesto no es, en modo alguno, un impuesto para circulación de vehículos, no está incluido en la definición que al respecto indica la Ley de Tránsito al definir los derechos de circulación en el inciso 34 del artículo 220, a saber: "comprobante de pago de derechos, impuestos, seguro obligatorio, multas y tasas impositivas para la circulación de vehículos." Por otra parte del análisis de la Ley 7088 de creación del impuesto a la propiedad de vehículos, se desprende que se condiciona la expedición de los derechos de circulación al pago del impuesto, lo que significa que este impuesto no es un derecho de circulación. Tómese en consideración que fue años después de su emisión que se incluyó en el recibo de derechos de circulación el pago del impuesto, por aspectos prácticos pero no porque sea uno de estos derechos. Lo anterior es congruente con la instrucción de la Dirección General de Tributación en el sentido de que se permita el pago del impuesto el formulario D-110, cuando el I.N.S, se niega a extender el recibo por falta de revisión técnica, ya que el impuesto administrado no puede condicionarse ni a la revisión ni al pago de los derechos de circulación. En consecuencia debe indicarse que existió error al incluir el impuesto a la propiedad dentro de la definición de derechos de circulación, debido a que este no es un impuesto para la circulación del vehículo. Al respecto la Ley de creación del impuesto es clara al distinguirlo de los derechos de circulación y condicionar el otorgamiento de estos al previo pago del impuesto a la propiedad. La Dirección General giró instrucciones a la División de Normativa y Recaudación para que se elimine la aplicación del criterio sobre propiedad imperfecta como eximente del impuesto a la propiedad de vehículos. Asimismo, la Dirección General giró instrucciones a las áreas operativas con el fin de que no realicen ajustes no se aprueben devoluciones del impuesto de marras por el tiempo en que el vehículo no circulara, o su propiedad fuera imperfecta, por cuanto esta circunstancia no exime del pago del tributo."

Estima este órgano jurisdiccional, que de la lectura de la resolución citada de la Administración Tributaria, ésta coincide en algunos aspectos analizados por este Tribunal, en el considerando anterior, así como en otros no, como los siguientes: **a)** La Administración Tributaria no viene aceptando que el supuesto del robo de un vehículo, produce como consecuencia que el hecho generador del impuesto a la propiedad de vehículos automotores no se generó. Criterio que no es acertado, debido a que como se explicó, es el único supuesto que este órgano colegiado acepta como causa de suspensión del hecho generador de este impuesto. Por lo tanto, en cuanto a este punto este Tribunal no comparte el criterio externado por la Administración Tributaria de San José en el oficio número AIA-I-094-2008; **b)** Este oficio deja claro el tema de que el hecho generador del tributo es la propiedad registral del vehículo. Asimismo, analiza correctamente que este impuesto se genera con la titularidad registral y no por la circulación del automotor, distinguiendo acertadamente que lo regulado en la Ley de Tránsito es principalmente para los derechos de circulación y no propiamente para el impuesto a la propiedad de vehículos; **2)** Se tiene por demostrado que el demandado es el propietario registral del vehículo placas N° 453764, marca Chevrolet, Station Wagon, estilo Blazer, color vino, año 2001. Además, este Tribunal tuvo por acreditado que mediante orden de allanamiento dispuesta por el Juzgado Penal de Alajuela por resolución de las diecisiete horas del dos de diciembre del 2005, se procedió el 3 de diciembre del 2005, a allanar la residencia del demandado, por ser imputado en una causa penal. Asimismo, a las 9:30 horas del 3 de diciembre del año señalado, la Policía de Control de Drogas del Ministerio de Seguridad Pública, procedió a levantar el Acta de Inspección, Registro y Secuestro, por medio de la cual se le decomisó como evidencia su vehículo placas N° 453764. También se tiene como un hecho probado que por oficio número 0257-2007 del Ministerio de la Presidencia, Instituto Costarricense sobre Drogas, Unidad de Administración de Bienes Decomisados y Comisados, Bodega, se procedió el 29 de noviembre del 2007, a la devolución de los bienes del demandado, entre los que figuraba el vehículo placas 453764, por así ordenarlo el Tribunal de Juicio de Alajuela dentro de la causa número 05-016397-042-PE (096) seguida contra el accionado por el delito de Tráfico Internacional de Drogas en perjuicio de La Salud Pública, mediante sentencia número 843-06 de las once horas del once de diciembre del dos mil seis. Como se desprende de la prueba citada, el decomiso del vehículo propiedad del demandado se realizó de conformidad con las formalidades exigidas por el Código Procesal Penal, así como su devolución. Esto significa que la detención que se le realizó al automotor del accionado del 3 de diciembre del 2005 al 29 de noviembre del 2007, fue por causa de una investigación de carácter penal y por lo tanto fue un decomiso legal. Por lo que este Tribunal considera que el argumento de la parte demandada, de que la detención del vehículo fue un acto ilegal, no tiene ningún fundamento. Ahora bien, nos encontramos con un decomiso de un vehículo legalmente efectuado en un proceso penal, por lo que este supuesto no encuadra en los casos de robo (suspensión del hecho generador del tributo), ni de

exoneración (no se encuentra contemplado en los artículos 9 inciso ch) de la Ley número 7088 y 5 del Reglamento al Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, Embarcaciones y Aeronaves). Por lo tanto, pese a que el automóvil del demandado estuvo detenido, la propiedad de ese automotor siguió en manos de éste, por lo que debe pagar el respectivo impuesto sobre la propiedad de vehículos, durante el lapso de la detención que fue del 3 de diciembre del 2005 al 29 de noviembre del 2007; **3)** Precisamente, la parte actora presentó recurso de apelación, el 30 de abril de 2008, contra lo resuelto en el oficio AIA-I-094-2008, ante la Administración Tributaria de San José. Asimismo, dicha Administración Tributaria, por oficio número SG-AU-01-VE-0927-8 dictado a las ocho horas con doce minutos del veintiséis de mayo del dos mil ocho, elevó ante el Tribunal Fiscal Administrativo, la impugnación del demandado. Justamente, por resolución número 330-S-2008 dictada por la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo, a las ocho horas con treinta minutos del dos de setiembre del dos mil ocho, se resolvió en lo relevante para el dictado de esta sentencia, lo siguiente:

"Así bien, de lo dispuesto por el artículo 9 ibídem, es claro que, para que se tenga por verificado el hecho generador de este impuesto, cuyo acaecimiento da lugar al surgimiento de la obligación tributaria, se debe cumplir con dos condiciones, una de orden material y otra de orden formal, a saber, desde el punto de vista material, la existencia de un derecho de propiedad sobre un vehículo automotor, y, desde un punto de vista formal, que este derecho se encuentre inscrito en el Registro Público en el momento en que se tiene por verificado el hecho generador, el cual se produce periódicamente cada año, durante todo el lapso en que se mantenga vigente la inscripción del vehículo a nombre del contribuyente, hasta que ésta se cancele, sin que la norma en cuestión haga referencia en ningún momento, a la circulación del vehículo como criterio de sujeción, por el carácter manipulable y litigioso que esta última circunstancia puede tener. (...) De esta forma, conforme a la legislación vigente, cuando todas las facultades descritas pertenecen a un mismo sujeto o grupo de ellos, se posee la propiedad o dominio absoluto sobre una cosa o bien. Por el contrario, cuando no se goza de alguna de estas facultades, el mismo Código Civil en su artículo 265, nos enseña que la propiedad imperfecta, es decir, no es plena, por lo que los sujetos podrán disponer de alguno de los derechos en que esta se puede descomponer, ya sea que se hable de posesión, usufructo, etc, pero no se puede hablar simplemente de propiedad, que como se vio es un derecho complejo, compuesto a su vez de un conjunto de derechos o atributos, sin los cuales no se puede pensar en ella como tal. Desde este punto de vista, en criterio de esta Sala, la existencia de un asiento registral a nombre del contribuyente se erige en un requisito necesario, pero no suficiente para el surgimiento de la obligación tributaria, pues bien puede darse el caso que conforme al Registro Público se cuente formalmente con un derecho, pero materialmente no se goce de éste en toda la plenitud de su materialidad, por lo que en estas condiciones

ésta Sala considera que no se presentan las condiciones mínimas necesarias para estimar que se ha producido el hecho hipotético previsto en la norma para el nacimiento de la obligación tributaria, toda vez que para ello se requiere la presencia de ambas condiciones. En esta caso nos encontramos ante lo que la doctrina califica como una no sujeción o no incidencia, en virtud de que no se han producido las condiciones requeridas en la Ley para el nacimiento de la Obligación Tributaria, distinto de los supuestos de exención en que el hecho generador de la obligación tributaria se produce, pero en virtud de una norma legal expresa, el legislador, en cumplimiento de las facultades constitucionales que le son conferidas, dispensa del pago del impuesto correspondiente. Propiamente, en el caso de autos, la representante legal del recurrente solicita que se le libere del pago del impuesto a la propiedad de vehículos establecido en el artículo 9 de la Ley 7088, para lo cual aporta certificación emitida por la autoridad judicial competente mediante la cual demuestra que el vehículo propiedad de éste se encontró retenido, a la orden del Tribunal de Juicio de Alajuela, y bajo la custodia del Instituto Costarricense sobre Drogas, desde el 3 de diciembre del año 2005 y hasta el 29 de noviembre del año 2007, (...). Ante estas circunstancias, este Tribunal estima que, en el caso de autos y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 9 de la Ley 7088, al haber sido detenido el vehículo propiedad de la recurrente y puesto a la orden de la Autoridad Judicial competente en custodia del Instituto Costarricense sobre Drogas, se ha visto imposibilitado de ejercer los derechos de uso, goce, disfrute, posesión, transformación y enajenación, que son inherentes a la propiedad y en cuya ausencia, como se ha visto, de conformidad con el artículo 265 del Código Civil, lo que se tiene es una propiedad imperfecta, la cual no tiene la virtud de dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por lo que en el caso de autos lo que se ha verificado es una no sujeción o no incidencia al impuesto a la propiedad de vehículos, regulado en el artículo 9 de la Ley 7088. De esta forma, no es correcta la afirmación de la Administración a quo, cuando manifiesta que "(...) se estima que si bien existen supuestos en que la propiedad es imperfecta, no por ello deja de ser propiedad, o lo que llamamos nuda propiedad (es decir, la sola propiedad sin facultades de uso, disfrute, usufructo, y posesión de la cosa), y el nudo propietario conserva al menos las facultades de enajenación, defensa, y exclusión y de restitución e indemnización en caso de robo o daños al bien (...)" (folio 2) y a partir de esta consideración, en esencia, es que rechaza la petición de la recurrente, toda vez que estima que se está ante una solicitud de exoneración y al no existir un supuesto de exoneración en caso de robo, o decomiso de los bienes, niega la solicitud. En criterio de este Tribunal, un derecho sin contenido, no es un derecho, a lo sumo el titular cuenta con alguna de las facultades de este derecho que, en el caso específico, podría limitarse a la restitución de la cosa, toda vez que ni siquiera el derecho de enajenación tenía el interesado, dado que el vehículo se encontraba a la orden de autoridad judicial competente, en una causa que se seguía por el presunto delito de Tráfico internacional de droga, por lo que en autos lo procedente es revocar lo resuelto por la Administración a quo y declarar con lugar la

solicitud para que se le libere del pago del impuesto a la propiedad de vehículos por el período correspondiente al año 2006 y de la parte proporcional del año 2007, en que se encontraba decomisado, por no haber surgido a la vida jurídica, en el caso de autos, la obligación tributaria. Este Tribunal aclara que este supuesto difiere de aquel en que por disposición voluntaria o culposa del propietario el vehículo no ha circulado o no se ha disfrutado, toda vez que en este último supuesto, el propietario se encuentra incluso en ejercicio pleno de su derecho de propiedad, que incluye la posibilidad voluntaria de su no uso."

De la lectura de esta resolución impugnada del Tribunal Fiscal Administrativo, este Tribunal estima que no se ajusta a lo que se ha venido explicando a lo largo de esta sentencia, por lo que es disconforme con el ordenamiento jurídico, específicamente, en los siguientes aspectos: **a)** Para este órgano jurisdiccional, el hecho generador del impuesto sobre la propiedad de los vehículos automotores es gravar la propiedad de los vehículos automotores que son inscritos en el Registro Nacional, según lo regula el artículo 9 de la Ley número 7088. Como se explicó, este Tribunal considera que existe un solo supuesto, en el caso del impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, en el cual no se materializa el hecho generador del tributo, y es cuando el propietario no puede disponer de los derechos inherentes a la propiedad del vehículo, por el caso de robo debidamente denunciado ante las autoridades competentes, tanto judiciales como de la Administración Tributaria, de esta forma se presenta una suspensión de la aplicación de los efectos de la norma tributaria por el tiempo hasta que el vehículo no vuelva a formar parte del patrimonio de su propietario. Fuera de ese caso, este órgano jurisdiccional considera que el impuesto sobre la propiedad de vehículos tiene que cancelarse por todo propietario registral del automotor. Por ello, no se comparte el criterio externado por el Tribunal Fiscal Administrativo, en el sentido que en todos los casos en que exista una propiedad imperfecta por parte del propietario registral del automotor, no se debe pagar el impuesto; **b)** El caso del demandado fue un decomiso de un vehículo legalmente realizado en un proceso penal. Como se explicó, ese supuesto no está contemplado en los casos de exoneraciones reguladas en los artículos 9 inciso ch) de la Ley número 7088 y 5 del Reglamento al Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos, Embarcaciones y Aeronaves, como bien lo afirma el mismo Tribunal Fiscal Administrativo en la resolución declarada lesiva. Sin embargo, tampoco es un supuesto de suspensión del hecho generador del tributo, que como se expuso, este Tribunal solo lo considera en el caso de robos de vehículos debidamente denunciados ante autoridades competentes. Por esas razones, el Tribunal Fiscal Administrativo, realiza una interpretación inadecuada del hecho generador del impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, que este Tribunal considera vulnera el principio de legalidad tributaria regulado en el numeral 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En consecuencia, se declara con lugar el presente proceso de conocimiento de lesividad

interpuesto por **El Estado** contra **Diego Arriola Angel**. Se ordena anular la resolución número 330-S-2008 dictada por la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo a las ocho horas con treinta minutos del dos de setiembre del dos mil ocho, por ser disconforme con el ordenamiento jurídico. Se confirma la validez del oficio número AIA-I-094-2008 del 7 de abril del 2008, dictado por la Administración Tributaria de San José, excepto en el tema de que aún en el supuesto del robo de un vehículo surge el hecho generador del impuesto a la propiedad de vehículos automotores, y por ende, debe cancelarse el tributo.

PRONUNCIAMIENTOS DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

1. Vehículos Dedicados al Transporte Remunerado de Personas

[Procuraduría General de la República]^{ix}

OJ-184-2001
30 de noviembre del 2001

Señor
José Manuel Núñez G.
Diputado
Asamblea Legislativa
S. D.

Estimado señor:

Con la aprobación del señor Procurador General Adjunto, me refiero a su oficio JMN-468-2001 de 19 de noviembre del 2001, mediante el cual consulta a la Procuraduría General sobre los alcances del Decreto Ejecutivo N° 29096-H de 1° de diciembre del 2000, en relación con el artículo 9 inciso f) numeral 2 de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1988 y la reforma introducida por la Ley N° 7565 de 8 de abril de 1997. La consulta está orientada a que se indique si el monto fijo de impuesto señalado para los vehículos dedicados al transporte remunerado de personas, contemplado en la Ley indicada, puede ser modificado por el decreto de referencia.

De previo a dar respuesta a la consulta, debe advertirse que de conformidad con el artículo 4° de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (Ley N°6825 de 27 de setiembre de 1982, y sus reformas), sólo los órganos de la Administración Pública por medio de sus jefes, pueden requerir el criterio técnico jurídico de la Procuraduría General de la República, condición que es ajena a la Asamblea Legislativa. No obstante, en un afán de colaboración con los señores Diputados, esta Procuraduría tramitará la consulta técnico-jurídica presentada, con la advertencia de que el criterio

que se emite carece de efectos vinculantes, siendo su valor el de una mera opinión jurídica.

A efecto de responder el punto consultado, resulta menester referirse al marco jurídico que regula el llamado impuesto sobre la propiedad de vehículos.

A- DEL IMPUESTO SOBRE LA PROPIEDAD DE VEHÍCULOS

1- Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1988:

Mediante el artículo 9 de la Ley N° 7088 se crea el llamado impuesto sobre la propiedad de vehículos, cuyo objeto es gravar la propiedad de los vehículos automotores inscritos en el Registro Público de la Propiedad de Vehículos, así como la propiedad de las aeronaves inscritas en el Registro de Aviación Civil y las embarcaciones de recreo o pesca deportiva inscritas en la Dirección General de Transporte Marítimo. Por su parte, el hecho generador de dicho tributo lo constituye la adquisición de los vehículos indicados, y se mantiene hasta la cancelación del asiento de inscripción. Los contribuyentes del impuesto, según el legislador, serán los propietarios de los vehículos.

Dice en lo que interesa el artículo 9:

"Establécese 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 de la Propiedad de Vehículos, sobre las aeronaves inscritas en el Registro de Aviación Civil y sobre las embarcaciones de recreo o pesca deportiva inscritas en la Dirección General de Transporte Marítimo.

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.

c)- Contribuyentes. Son contribuyentes de este tributo las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, de hecho o de derecho, que sean propietarias de un vehículo de los citados en el inciso a).

(...)

El inciso f) del artículo de referencia, establece el cálculo del impuesto, teniendo en cuenta para ello el valor que tengan los vehículos a que refiere el inciso a) en el

mercado interno al mes de enero de cada año, correspondiendo a la Dirección General de la Tributación emitir la lista correspondiente. Dice al respecto el inciso f):

"1) Las tarifas establecidas son progresivas. El impuesto se pagará sobre el valor que tengan en el mercado interno los vehículos, aeronaves o embarcaciones de recreo en el mes de enero de cada año, de acuerdo con la lista que establezca la Dirección General de la Tributación Directa para cada marca, año, carrocería y estilo, tomando en cuenta la depreciación anual del diez por ciento (10%).

Al respecto se publicará una lista en el diario oficial la Gaceta.

El impuesto se pagará de acuerdo con la tabla siguiente:

(...)

Cuando no hubiere información sobre el valor de un determinado vehículo en el mercado interno, la Dirección General de la Tributación Directa estará facultada para establecer el valor mediante tasación, o por analogía o similitud con otros vehículos incluidos en la lista que se menciona en este inciso.

La lista con el valor de los vehículos, mencionada en el primer párrafo de este numeral, podrá ser ampliada a fin de incorporar nuevos tipos, marcas, estilos y otras características de vehículos.

2) Por vehículos dedicados al transporte remunerado de personas se pagarán ocho mil colones (C.8000.00) anuales.

(...)

5) El valor que se incluirá en la lista a que se refiere el inciso f) de este artículo, respecto a las aeronaves y embarcaciones de recreo o pesca deportiva, se fijará de acuerdo con las características técnicas de estos bienes. Cuando la Administración Tributaria lo estime necesario consultará con la Dirección General de Aeronáutica Civil o la Dirección General de Transporte Marítimo, según corresponda para determinar los valores correspondientes.

(...)"

De los numerales transcritos se advierte que el monto del impuesto establecido varía según el valor de los vehículos, aeronaves o embarcaciones en el mercado interno, mismo que se verá reflejado en la lista que al efecto emita la Administración Tributaria cada año. Asimismo, cabe destacar que la lista que emita la Administración Tributaria puede ser ampliada con la intención de cubrir la totalidad del mercado vehicular.

También destaca en el numeral 2) del inciso f) que el legislador establece un tratamiento diferente en cuanto al cálculo del impuesto para los vehículos dedicados al transporte remunerado de personas, ya que lejos de sujetar el pago del tributo al valor de tales vehículos en el mercado, les establece un monto fijo de impuesto por año.

2- Ley N 7665 de 8 de abril de 1997:

El inciso f) del artículo 9 de la Ley, fue objeto de una reforma mediante la Ley N° 7665 de 8 de abril de 1997. Dice en lo que interesa el artículo:

"ARTÍCULO ÚNICO. REFORMA.

Para determinar el impuesto de la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, se reforma el numeral 1) del literal f) del artículo 9 de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987 (Ratificación de la resolución N° 18 del Consejo Arancelario Centroamericano, Reajuste Tributario), para que diga:

(...)

1) Las tarifas establecidas son progresivas. El impuesto se pagará sobre el valor que tengan, en el mercado interno, en enero de cada año, los vehículos, las aeronaves o las embarcaciones de recreo, según la lista que el Poder Ejecutivo emitirá, por decreto, para cada marca, año, carrocería y estilo.

El impuesto se pagará conforme a la tabla siguiente:

(...)

El Poder Ejecutivo actualizará la lista de valores de los vehículos citados en el párrafo anterior, con un índice de valuación determinado por el comportamiento de la tasa de inflación (índice de precios al consumidor que calcula la Dirección General de Estadística y Censos), una tasa de depreciación anual del diez por ciento (10) y la tasa de variación de la carga tributaria que afecta la importación de cada vehículo.

Con base en el crecimiento de la tasa de inflación, **la tasa mínima de seis mil colones se actualizará mediante decreto ejecutivo.**

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

La lista con el valor de los vehículos, mencionada en el primer párrafo de este numeral, podrá ampliarse con el fin de incorporar nuevos tipos, marcas, estilos y otras características de vehículos.

Cuando no existiere información sobre el valor de un determinado vehículo en el mercado interno, la Dirección General de la Tributación Directa estará facultada para establecer el valor mediante tasación o por analogía o similitud con otros vehículos incluidos en la lista referida en este inciso." (la negrilla no es del original).

Los cambios que introduce la reforma antes relacionada, se pueden resumir de la siguiente manera:

1-La competencia para emitir y actualizar la lista de valores de vehículos ya no va a corresponder a la Administración Tributaria, sino al Poder Ejecutivo, quien tendrá que emitir dicha lista mediante decreto ejecutivo.

2- Se varía el monto mínimo de impuesto para vehículos cuyo valor sea igual o menor a C.500.000, el cual se establece en C.6.000.00, tasa que podrá ser actualizada anualmente mediante decreto ejecutivo.

3- Se establece también que las tarifas porcentuales para efecto del cálculo del impuesto no pueden ser variadas.

3. Decreto Ejecutivo N° 29096-H de 20 de octubre del 2000:

Mediante el Decreto Ejecutivo N° 29096-H, y con fundamento en la reforma introducida por la Ley N° 7665, el Poder Ejecutivo actualiza no solo la lista de los vehículos, aeronaves y embarcaciones de recreo, sino también sus valores de mercado, estableciendo para ello un procedimiento que permite la estimación de un valor específico, según las tablas contenidas en el citado decreto, referentes a los distintos tipos de carrocería.

B. En cuanto al Fondo:

El artículo 9 de la Ley N° 7088 establece un impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones, que recae sobre los propietarios de tales vehículos. Para efectos de cálculo del citado tributo, el legislador sustrae de la aplicación de las tarifas progresivas a que refiere el numeral 1) del inciso f) del artículo 9, entre otros a los "vehículos dedicados al transporte remunerado de personas", cuyos propietarios tendrán que asumir un pago fijo de C.8000.00 por concepto de impuestos, tal y como reza del numeral 2) del inciso f) del artículo de referencia. Y esa voluntad se mantiene en la reforma introducida por la Ley N° 7665, por cuanto en forma expresa el legislador circunscribe la actualización de los valores de los vehículos al mes de enero de cada año para el cálculo del impuesto, así como la actualización de la tasa mínima que debe pagarse por los vehículos cuyo valor sea igual o menos a C. 500.000.00 al numeral 1) del inciso f) del artículo 9 de la Ley, y no a los numerales 2), 3) y 4) del citado inciso.

Lo anterior implica, que el legislador mantiene, aún con la reforma que introduce la Ley N° 7565, un impuesto fijo para los vehículos a que refieren los numerales 2, 3 y 4 del inciso f) del artículo 9 de la Ley N° 7088 y su reforma.

Ahora bien, si nos atenemos a que las tarifas porcentuales establecidas para el cálculo del impuesto no pueden ser variadas por la vía del decreto, tal y como se infiere del párrafo 4° del numeral 1) del inciso f) del artículo 9, igual criterio debe prevalecer para los montos fijos establecidos en los numerales 2), 3) y 4) del inciso f) del citado artículo a título de impuesto.

C. CONCLUSIÓN:

En virtud de lo expuesto, es criterio de la Procuraduría General de la República, que el monto fijo establecido en el numeral 2) del inciso f) del artículo 9 de la Ley N° 7088 y su reforma, como impuesto a cargo de los propietarios de vehículos dedicados al transporte remunerado de personas, no puede ser actualizado mediante el Decreto Ejecutivo N° 29096-H. Debe advertirse, que el concepto de "vehículos dedicados al transporte remunerado de personas" debe ser delimitado dentro del contexto de la Ley de N° 7331 del 13 de abril de 1993 y sus reformas.

Con toda consideración suscribe atentamente;

Lic. Juan Luis Montoya Segura

Procurador Tributario

2. Sobre los Bienes Objeto del Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores

[Procuraduría General de la República]^x

26 de abril del 2010
OJ-020-2010

Señor

Carlos M. Gutiérrez Gómez

Jefe de Fracción

Partido Movimiento Libertario

Estimado Señor:

Con la aprobación de la señora Procuradora General de la República me refiero a su oficio ML-CGG-CH1847-04-10 del 18 de abril del 2010, en el cual se solicita criterio técnico jurídico sobre la siguiente interrogante:

“1. ¿Incluir en el Derecho de Circulación el impuesto de bienes inmuebles de vehículos no inscritos, resulta violatorio de la normativa vigente, ya que está claramente establecida la inscripción del bien como condición para el cobro del mencionado impuesto?”

De previo a referirnos al fondo de lo consultado, procede aclarar algunos aspectos propios de la labor consultiva, que por imperio de la ley, ejerce la Procuraduría General de la República en los casos que los órganos de la Administración Pública así lo soliciten.

La “función consultiva” de la Procuraduría General se materializa en la emisión de dictámenes y opiniones jurídicas para las diferentes autoridades administrativas que componen la Administración Pública activa y que, por disposición de ley, se encuentran legitimadas para solicitar el criterio de este Órgano Consultivo. El fin último que se persigue con la emisión de dictámenes y opiniones jurídicas es el de ayudar a esclarecer a la autoridad administrativa, mediante el criterio técnico jurídico, sobre los principios y modalidades de sus competencias en relación con las diversas actuaciones administrativas, así como sobre el alcance de las diversas normas que integran el ordenamiento jurídico. Todo a efecto de que la Administración adopte la conducta que el ordenamiento prescriba. En ese sentido, la función de orientación y la función consultiva tienen de común que ambas preceden la decisión administrativa.

El sustento normativo de la función consultiva se encuentra en los artículos 2, 3, 4 y 5 de nuestra Ley Orgánica. A efecto del presente análisis es importante citar el artículo 4 en mención:

“ARTÍCULO 4°.-

CONSULTAS:

Los órganos de la Administración Pública, por medio de los jefes de los diferentes niveles administrativos, podrán consultar el criterio técnico-jurídico de la Procuraduría; en cada caso, deberán acompañar la opinión de la asesoría legal respectiva, salvo el caso de los auditores internos, quienes podrán realizar la consulta directamente”. (Así reformado por el inciso c) del artículo 45 de la Ley N° 8292 de 31 de julio del 2002, Ley de Control Interno).

Interesa aquí destacar que la función consultiva se ejerce en relación con la Administración Pública y a solicitud de la autoridad administrativa. Lo anterior tiene consecuencias respecto de la Asamblea Legislativa y los señores Diputados. La Asamblea Legislativa sólo excepcionalmente puede ser considerada Administración Pública. Para tal efecto se requiere que ejerza función administrativa. Por demás, la calidad de diputado es incompatible con la de autoridad administrativa.

No obstante, en un afán de colaborar con los señores miembros de la Asamblea Legislativa, la Procuraduría ha venido evacuando las consultas que formulan los señores diputados, a efecto de facilitarles el ejercicio de las altas funciones que la Constitución les atribuye. Es este el caso de las opiniones no vinculantes que se rinden en relación con un determinado proyecto de ley o en relación con aspectos que pueden considerarse cubiertos por la función de control político y que razonablemente puedan considerarse de interés general. Es claro que esta forma de colaboración no dispuesta en la Ley tiene como objeto, reiteramos, colaborar en la satisfacción de las funciones parlamentarias y ello mediante un asesoramiento de índole estrictamente jurídico. Asesoramiento que no puede desnaturalizar la función consultiva de la Procuraduría y particularmente mediatizar su función, al punto de impedirle suministrar la asesoría a quien está legitimado para solicitársela, sea la Administración Pública. En ese sentido, el asesoramiento a los señores diputados tiene como límite el contenido propio de la función consultiva, su eficiente ejercicio respecto de la Administración Pública y la razonabilidad y mesura de la consulta que se formule.

Hecha esa aclaración, como una forma de colaboración con las funciones que el ordenamiento atribuye a los señores Diputados, entramos a conocer el punto consultado.

I. SOBRE EL FONDO DE LO CONSULTADO

La interrogante planteada por el señor Diputado, gira en torno al llamado “derecho de circulación” o “tarjeta de circulación” que no es otra cosa que un documento que debe portar todo vehículo automotor que circule por las vías públicas terrestres que se encuentre en las condiciones legales y técnicas (mecánicas, de seguridad y ambientales) que la ley y los reglamentos estipulen. En este sentido el artículo 19 de la ley N° 7331 del 13 de abril de 1993, Ley de Transito por Vías Públicas Terrestres, indica:

“Tarjeta de derechos de circulación

ARTÍCULO 19.- Solo se autorizará la circulación de los vehículos que reúnan las condiciones mecánicas, las de seguridad y las de emisiones contaminantes, así como los demás requisitos que determinen esta Ley y su Reglamento. El MOPT comprobará estos requisitos, mediante la revisión técnica de vehículos, que estará bajo la supervisión del Cosevi. La comprobación se realizará, de conformidad con los incisos a), b) y c) del presente artículo. (...)”

Debemos tener claro, que el llamado derecho de circulación se constituye como un documento en donde la autoridad administrativa (COSEVI) consigna aspectos varios del vehículo (placa, marca, valor fiscal, propietario, cancelación de impuestos, etc) a efectos de que las autoridades tengan por cumplidos todos los requisitos y derechos de circulación del vehículo automotor al que se refiere el documento.

Por otra parte, tenemos el impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves establecido mediante el artículo 9 de la ley N° 7088 de 30 de noviembre del 1987, es un tributo establecido por la ley sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves. En lo que interesa, señala el citado numeral:

“ARTICULO 9º.- Establécese un impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, que se registrá 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.

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.

c) Contribuyentes. Son contribuyentes de este tributo las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, de hecho o de derecho, que sean propietarias de un vehículo de los citados en el inciso a).

(...)”

Atendiendo a lo anterior, podemos apreciar que el legislador ha establecido un impuesto de carácter general sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, que se encuentren debidamente inscritos en sus respectivos registros. El hecho generador de este tributo, es la propiedad sobre un vehículo automotor 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; por este motivo, todos los sujetos que, de conformidad con los distintos registros, tengan registrados a su nombre la propiedad de un vehículo automotor, embarcación o aeronave, están en la obligación de satisfacer este impuesto en carácter de sujeto pasivo. A contrario sensu, de existir un bien mueble que no se encuentre debidamente inscrito en su respetivo registro, es legalmente imposible que sobre dicho bien se realice el hecho generador del tributo, y por ende que nazca la obligación tributaria contenida en el artículo 9 de cita.

Ahora bien, tal y como se encuentra planteada la consulta presentada por el señor Diputado, es menester señalar que de conformidad con lo dispuesto en la ley resulta violatorio a la normativa vigente cobrar a un bien mueble (vehículo automotor,

embarcación o aeronave) no inscrito el impuesto sobre la propiedad contenido en el artículo 9 de la ley N° 7088, ya que como se mencionó anteriormente, este tributo grava la propiedad sobre el bien, misma que se ve plasmada en la inscripción del vehículo automotor, embarcación o aeronave, en el registro respectivo (adquisición formal) y se mantiene hasta que se cancele la inscripción. Sobre el particular la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha señalado:

“III.- La Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987, denominada “Reajuste Tributario y Resolución 18° del Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano”, crea en el artículo 9, en lo que al caso interesa, un impuesto anual sobre la propiedad, entre otros, de las embarcaciones de recreo o pesca deportiva inscritas en la Dirección General de Transporte Marítimo. El hecho generador ocurre en el momento de su adquisición y se mantiene hasta que se cancele la inscripción. Son contribuyentes las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, de hecho o de derecho, que sean propietarias. Eximía de ese pago a las naves dedicadas al transporte de carga o de pasajeros, o a la pesca industrial y artesanal (numeral 9, inciso ch, apartado 8). (...)” (Resolución N° 0341-F-2005 del 25 de mayo del 2005)

En igual sentido, estudiando la constitucionalidad del artículo 9 en mención, la Sala Constitucional, mediante el voto N°5276-2003 del 18 de junio del 2003, precisó:

“Como se puede apreciar, el hecho generador de la obligación tributaria impugnada ocurre con la adquisición del bien, y se renueva a cada período de aplicación del tributo (cada año). Es decir, que en este caso, la modificación al impuesto a la propiedad de naves de recreo sería aplicada en contravención del artículo 34 constitucional solamente si lo fuera para períodos fiscales anteriores a la vigencia de la Ley. En un nuevo período fiscal, el hecho generador volvería a realizarse si se conserva la propiedad sobre el bien, por lo que a ese nuevo período y los sucesivos sí podrían ser aplicadas las nuevas disposiciones. La norma impugnada no determina la aplicación retroactiva de la misma, por lo que de ocurrir, sería por una indebida aplicación de la Ley y no por consecuencia de la norma misma. (...)”

Es necesario recordar que en nuestro ordenamiento jurídico, de conformidad con lo dispuesto a partir del artículo 4 de la ley N° 7331 del 13 de abril de 1993, Ley de Tránsito por Vías Públicas Terrestres, para que un vehículo automotor pueda circular legalmente (salvo los permisos especiales de circulación AGV) es necesario que se encuentre inscrito en el registro de bienes muebles. Siendo así, todo propietario de un vehículo automotor que circule legalmente en las vías públicas terrestres se encuentra en la obligación de pagar el impuesto a la propiedad de vehículos automotores en los términos que el artículo 9 de la ley N°7088 indica.

Partiendo de lo anterior, en el caso de existir vehículos automotores que no se encuentren debidamente inscritos ante el Registro Público de la Propiedad de

Vehículos Automotores, al carecer del requisito de la inscripción ante el respectivo registro, no podemos considerar como realizado el hecho generador del impuesto en cuanto a estos vehículos en específico, razón por la cual, no es legalmente procedente el cobro del impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, dispuesto en el artículo 9 de la ley N° 7088 de 30 de noviembre del 1987, a aquellos vehículo automotores que no se encuentren inscritos en el Registro Público de la Propiedad de Vehículos Automotores. Consecuentemente al no darse los requisitos para la emisión de la tarjeta de derechos de circulación, nunca podría incluirse el cobro de impuesto de propiedad de vehículos no inscritos, por no haber nacido este a la vida jurídica.

II. CONCLUSIONES.

En razón de lo expuesto, es criterio no vinculante de la Procuraduría General de la República que:

1. El llamado “derecho de circulación” es un documento que debe portar todo vehículo automotor que circule por las vías públicas terrestres para acreditar las condiciones legales y técnicas del vehículo automotor.
2. El impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves establecido mediante el artículo 9 de la ley N° 7088 de 30 de noviembre del 1987, se debe cobrar sobre aquellos bienes muebles inscritos en su respectivo registro.
3. De conformidad con lo dispuesto a partir del artículo 4 de la ley N° 7331 del 13 de abril de 1993, para que un vehículo automotor pueda circular legalmente es necesario que se encuentre inscrito en el Registro de Público de Propiedad de Vehículos Automotores.
4. Resulta violatorio a la normativa vigente cobrar el impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, a aquellos vehículos automotores no inscritos en el Registro de Público de Propiedad de Vehículos Automotores, y por ende, al no poderse emitir la tarjeta de derechos de circulación no puede incluirse el cobro de un impuesto que no ha nacido a la vida jurídica.

Atentamente,

Lic. Juan Luis Montoya Segura

Procurador Tributario

Lic. Esteban Alvarado Quesada

Abogado Procuraduría

3. Establecimiento del Monto de Comisión por el Cobro del Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores

[Procuraduría General de la República]^{xi}

C-223-2010

8 de noviembre del 2010

**Señor
Fernando Herrero Acosta
Ministro
Ministerio de Hacienda**

Estimado señor

Con la aprobación del señor Procurador General Adjunto por ministerio de ley, nos referimos a la consulta formulada por la anterior Ministra de Hacienda, Licda. Jenny Phillips Aguilar, la cual se realizó mediante oficio DM-215-2010 de fecha 2 de febrero de 2010, recibido en esta Procuraduría el día 4 del mismo mes. Previo a referirnos al fondo de lo consultado, sírvase aceptar nuestras disculpas por la tardanza en la tramitación de su solicitud, motivada en el volumen de trabajo que atiende esta Procuraduría.

I. Planteamiento.

La consultante solicita emitamos nuestro criterio legal sobre el siguiente tema:

“¿Corresponde al Instituto Nacional de Seguros el establecimiento, en forma unilateral, de la comisión que cobre por la recaudación del Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores?”

II. Sobre el fondo de la consulta.

Para efectos de una mayor claridad se indicarán, en distintos apartados, tanto la posición que sostiene el Ministerio de Hacienda como la del Instituto Nacional de Seguros. Posteriormente, realizaremos una labor de interpretación de la norma que dispone el impuesto que nos ocupa. Por último, estableceremos la conclusión a que se arriba del ejercicio exegético anterior.

1. Criterio del Ministerio de Hacienda.

Mediante oficio No. DJMH-0241-2010, del 2 de febrero de 2010, la Licda. Teresa Poveda Donato, en su condición de Sub Directora Jurídica del Ministerio de Hacienda, rinde su criterio jurídico respecto a la consulta que se plantea a este Órgano Asesor.

La asesoría legal concluye que, en virtud de la lectura del artículo 9 de la Ley No. 7088 del 30 de noviembre de 1987, así como del numeral 9 del Reglamento a ese cuerpo

normativo, Decreto Ejecutivo No. 17884 del 1 de diciembre de 1987, en ningún momento se asigna la tarea de recaudación del impuesto sobre la propiedad de vehículos al Instituto Nacional de Seguros, y que, por tanto, al no haber disposición en contrario, la recaudación de ese tributo corresponde directamente a la Administración Tributaria. Lo anterior no implica ni impide que la Administración Tributaria establezca convenios con otras instituciones **–de común acuerdo–** para la recaudación de dicho impuesto, incluyendo un eventual reconocimiento de una comisión por el servicio prestado.

Indica también el órgano de asesoría legal que diferente es la situación que se presente con las sumas que se utilizan para financiar los programas de Guías y Scouts de Costa Rica, al Patronato Nacional de Rehabilitación, la Asociación Pueblito de Costa Rica, el Centro Diurno de Atención al Ciudadano de la Tercera Edad y la Asociación Hogar de Ancianos de Pérez Zeledón, pues el monto destinado para las anteriores instituciones, **deberá ser recaudado** por el Instituto Nacional de Seguro al momento que cobre las primas del seguro obligatorio de vehículos, según lo establecido en el inciso n) del artículo 9 de la Ley No. 7088, y por dicho servicio, al Instituto le asiste el derecho de deducir la comisión que él mismo fije.

2. Criterio del Instituto Nacional de Seguros.

Siendo que la consulta está relacionada con una labor que, según se desprende de lo indicado por la consultante, ha venido desempeñando el Instituto Nacional de Seguros, esta Procuraduría le otorgó audiencia para que rindiera su criterio.

Mediante oficio No. G-01359-2010 del 17 de marzo de 2010, el señor Guillermo Vargas Roldán, en su condición de Subgerente del Instituto Nacional de Seguros, remitió el oficio No. DJUR-00719-2010, de fecha 17 de marzo de 2010, mediante el cual se rinde criterio legal sobre el tema que nos ocupa.

En opinión de la asesoría legal del ente asegurador, es imperativo para el Instituto Nacional de Seguros, según lo establecido en el artículo 9 de la Ley No. 7088, realizar la recaudación del tributo sobre la propiedad de vehículos para el Ministerio de Hacienda, como parte de la gestión de cobro de derechos de circulación y seguro obligatorio de vehículos.

Se hace énfasis en lo que establece el inciso f) del artículo 9, pues se dice que dicha norma confirma que sí le compete la recaudación del impuesto al Instituto, dado que previo a la entrega del marchamo, distintivo o placa, debe estar cancelado el importe correspondiente al impuesto de la propiedad de vehículos, y es el INS quien entrega los marchamos correspondientes y la tarjeta de circulación al momento de la cancelación de la totalidad de los derechos de circulación. Luego, la sanción por la no cancelación del tributo en cuestión, es la no entrega del distintivo y de la tarjeta de

circulación. Además de que el propietario del vehículo no podrá inscribir o traspasar el vehículo, lo anterior de conformidad con el artículo 46 de la Ley de Tránsito.

Además se indica que el inciso 34) del artículo 235 de la Ley de Tránsito incluye, dentro del concepto de derecho de circulación, al impuesto que aquí se glosa; por tanto, se dice, queda claro de la integración de las normas que regulan el tema en estudio, que el cobro del impuesto está incorporado dentro de los rubros que por disposición expresa cobrará el Instituto Nacional de Seguros.

Finalmente se concluye que el INS tiene la facultad de cobrar todos los rubros descritos –incluido el impuesto a la propiedad de vehículos- en el momento de realizar el cobro de los derechos de circulación pues, por disposición de la Ley de Tránsito, es al INS al que le corresponde establecer, recaudar y administrar el seguro obligatorio de vehículos automotores y por disposición de la Ley No. 7088 es al INS al que le corresponde la recaudación del impuesto a la propiedad al indicarlo el inciso n) del artículo 9. Igualmente el anterior artículo establece la facultad del INS de determinar unilateralmente el costo de las gestiones y la comisión de cobro por la misma.

3. Impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, Ley No. 7088

Las tesis encontradas del Ministerio de Hacienda y del INS se deben básicamente a la interpretación que cada una hace del artículo 9 de la ley No. 7088, el cual se cita, en lo que aquí interesa y en lo conducente, a continuación:

“ARTICULO 9º.- Establécese 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.*

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.*

c) Contribuyentes. *Son contribuyentes de este tributo las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, de hecho o de derecho, que sean propietarias de un vehículo de los citados en el inciso a).*

ch) No están sujetos a este impuesto: (...)

d) Aunque se produzcan varias transacciones del bien objeto del impuesto, este se pagará una sola vez en el período, y su monto no será deducible del impuesto sobre la Renta.

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**, referido al período fiscal correspondiente, tal como se establezca en el reglamento.

f) **Cálculo del impuesto.** (...)

g) **Pago del impuesto.** La Dirección General de la Tributación Directa 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). El impuesto se pagará conforme se disponga en el reglamento.

Las placas, marchamos o cualquier otro distintivo, no se entregarán al contribuyente sin el pago previo del impuesto. **Tratándose de vehículos exentos 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. En este último caso deberá cancelarse el seguro obligatorio de vehículos, así como las obligaciones relativas al derecho de circulación.**

h) **Sanción.** (...)

i) La obligación de pagar este impuesto constituye una carga real, que pesa con preferencia sobre cualesquiera otros gravámenes del vehículo afectado, además de constituir una deuda personal del propietario, con los privilegios establecidos en los artículos 993 y 1000 del Código Civil.

j) **Lista de valores.** La lista a que se refiere el inciso f) servirá de base, tanto para el cálculo de este impuesto, como para la determinación de los derechos de traspaso e inscripción de vehículos en el Registro de la Propiedad de Vehículos.

Se deroga el inciso 2) del artículo 23 de la ley Nº 5930 del 13 de setiembre de 1976.

k) **El Registro Público de la Propiedad de Vehículos queda obligado a:**

1.- Proporcionar a la Dirección General de la Tributación Directa el archivo de propietarios de vehículos, con las características de cada vehículo necesarias para la aplicación de esta ley, o sea, marca, año, carrocería y estilo.

2.- El Registro Público de la Propiedad de Vehículos colaborará con la Dirección General de la Tributación Directa, en el sentido de proporcionarle, cuando pudiese hacerlo, el "hardware" y el "software", para que lleve a cabo la depuración de los datos del archivo de propietarios de vehículos, siempre y cuando lo anterior no vaya en detrimento de las labores normales del Registro.

3.- Mantener actualizada la información del archivo de los propietarios de vehículos requerida para la aplicación de esta ley.

I) Actualización del registro de propietarios de vehículos.

Se faculta a la Dirección General de la Tributación Directa a fin de que contrate, por un lapso de seis meses, al personal necesario para la documentación del registro de propietarios de vehículos. Con este propósito, el Ministerio de Hacienda incluirá las partidas necesarias en un presupuesto ordinario o extraordinario.

l) Si la Administración Tributaria no publicara en "La Gaceta", en enero de cada año, la lista con los valores de los vehículos, el impuesto se pagará sobre la base de los precios fijados el año anterior. Esto mientras no se publique la lista actualizada.

m) Del ingreso que produzca este tributo se financiará parte de los programas de caminos vecinales, mantenimiento de carreteras y vías urbanas.

n) Además de las sumas por pagar, de conformidad con los incisos anteriores, para financiar los programas de Guías y Scouts de Costa Rica, del Patronato Nacional de Rehabilitación, de la Asociación Pueblito de Costa Rica, del Centro Diurno de Atención al Ciudadano en la Tercera Edad (ASCATE), y de la Asociación Hogar de Ancianos de Pérez Zeledón, el propietario de cada vehículo pagará la suma de ciento veinticinco colones (₡ 125,00). Este monto se incrementará en el mismo porcentaje en que aumente la prima del seguro obligatorio de vehículos automotores, excluido lo concerniente al treinta y tres por ciento (33%) que, según la ley N° 6324 del 24 de mayo de 1979, el Instituto Nacional de Seguros debe girar al Consejo de Seguridad Vial.

Se exceptúan de esta norma los vehículos de uso gubernamental u oficial.

El Instituto Nacional de Seguros recaudará el monto a que se refiere el párrafo anterior, en el momento de cobrar las primas del seguro obligatorio de vehículos, y girará mensualmente el total percibido por ese concepto, deducida la comisión de cobranza que establezca el mismo Instituto Nacional de Seguros, así como la suma porcentual que resulte como cuota de participación en el costo del formulario "recibo único" y los

marchamos que se utilizan en cada gestión de cobro, en la siguiente proporción: el cincuenta y seis por ciento (56%) a la Asociación de Guías y Scouts de Costa Rica; el diez por ciento (10%) al Centro Diurno de Atención al Ciudadano en la Tercera Edad (ASCATE); el cuatro por ciento (4%) a la Asociación Hogar de Ancianos de Pérez Zeledón; el quince por ciento (15%) al Patronato Nacional de Rehabilitación; y el quince por ciento (15%) a la Asociación Pueblito de Costa Rica.

ñ) Se derogan todas las disposiciones contrarias al impuesto sobre la propiedad de vehículos.”

Sobre este tributo, ha indicado recientemente la Jurisdicción Contencioso Administrativa:

“IV. Sobre el impuesto a la propiedad de los vehículos automotores. Fundamento jurídico. Generalidades. De previo a ingresar a resolver el fondo del tema debatido es de rigor, de cara a una mejor comprensión del tributo objeto de controversia, exponer de forma breve los aspectos más generales de esta carga contributiva. El denominado Impuesto sobre la propiedad de vehículos fue creado mediante el artículo 9 de la Ley N o. 7088 publicada en La Gaceta del 30 de noviembre de 1987, denominada " REAJUSTE TRIBUTARIO Y RESOLUCIÓN 18 CONSEJO ARANCELARIO Y ADUANERO CENTROAMERICANO. " Dicho impuesto tiene por objeto gravar la propiedad de los vehículos automotores inscritos en el Registro Público de la Propiedad de Vehículos, así como la propiedad de las aeronaves inscritas en el Registro de Aviación Civil y las embarcaciones de recreo o pesca deportiva inscritas en la Dirección General de Transporte Marítimo. En cuanto a sus elementos, el hecho generador está determinado por 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. En esta misma dirección, el Reglamento de la Ley de impuestos sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, dispone en el artículo 3: “ Hecho generador y momento en que ocurre. Es la propiedad de los vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves inscritos en el Registro de la Propiedad de Vehículos, en el Registro Naval Costarricense de la Dirección General de Transporte Marítimo y en el Registro de Aviación Civil, respectivamente.” Desde este plano, es claro que el **elemento material** del hecho generador del impuesto es gravar la propiedad de los vehículos automotores que son inscritos en el Registro Nacional. El término propiedad se refiere a la propiedad registral, de lo cual deriva la imposibilidad de gravar los vehículos que no son inscritos en dicho Registro. Al gravar la propiedad, se ha establecido que desde el plano eminentemente jurídico, no se materializa el hecho generador del tributo cuando el propietario no puede disponer de los derechos inherentes a la propiedad del vehículo, como es el caso de robo, depósito de las placas en el Registro Nacional o bien depósito judicial de la unidad en manos de un depositario que no sea el propietario, de esta

forma, en estos supuestos aplica una suspensión de la aplicación de los efectos de la norma tributaria y se establece una dispensa temporal de la obligación tributaria que se reactiva una vez que haya cesado la causa de suspensión, según sea el caso. El inciso ch) del canon 9 de la Ley No. 7088 establece los vehículos exonerados de este tributo. En lo referente al elemento **objetivo temporal**, se mantiene vigente por todo el plazo en que exista el asiento registral de inscripción y la única causa de cesación definitiva de su eficacia o vigencia temporal, es la cancelación definitiva de dicho asiento registral. En ese momento se extingue el presupuesto de hecho y por ende opera una ruptura en el hecho generador que da paso a la extinción del deber tributario por cuanto se ha perdido el elemento central, tal cual es, la propiedad acreditada en el Registro Nacional. En su fase espacial, todo vehículo inscrito en el Registro Nacional Costarricense, indistintamente de que sea o no utilizado en territorio nacional, constituye un parámetro de referencia que obliga al propietario a cancelar el tributo. En iguales términos, la sola propiedad acreditada en Costa Rica, obliga al sujeto pasivo a cancelar la obligación tributaria, indistintamente de que resida o no en territorio nacional, es decir, la referencia del impuesto es objetiva y no subjetiva respecto de este elemento territorial. En lo que toca al elemento **subjetivo (sujeto pasivo)**: El sujeto pasivo del impuesto es toda aquella persona que sea propietaria registral de un vehículo de los que define la ley No. 7088 en su numeral 9. Esta condición jurídica se mantiene incólume hasta el momento en que el sujeto pierda esa condición jurídica particular que le hace atribuible la condición de contribuyente. La conexidad que existe entre el objeto (vehículo) y sujeto (propietario) determina la aplicación del hecho imponible, de modo que al perder el sujeto la condición jurídica de propietario, sea el ejemplo de una transferencia de la propiedad del bien mueble, la obligación se traslada hacia la persona que adquiere ese nuevo estatus jurídico subjetivo, quien deberá hacer frente a las obligaciones que se derivan y surgen a partir de este impuesto, quedando liberado quien ya no ostenta la condición subjetiva que dispone el tributo.

V.- Sobre la cuantificación del impuesto y valor de los vehículos. En cuanto al **sistema de determinación y alícuotas**, este tributo aplica un sistema de tarifas o alícuotas progresivas, lo cual permite la armonía con el principio de capacidad económica, en tanto al ser un impuesto que pretende gravar el patrimonio, permite ajustar la contribución de los sujetos pasivos a su situación económica. La adquisición de un vehículo de un mayor valor fiscal exige, dentro del bagaje de este principio, establecer una carga tributaria mayor a la imponible a un vehículo de menor valor fiscal. **El pago del impuesto** es anual y se actualiza para cada periodo de cobro según las estimaciones del valor fiscal que para cada tipo de vehículo realiza el Ministerio de Hacienda mediante Decreto Ejecutivo, lo cual permite un ajuste de los términos económicos de la base imponible del impuesto, que incluso considera la depreciación de los vehículos y se realiza con el cobro del impuesto al ruedo o denominado "marchamo". En ese orden, el mismo numeral 9 de la citada Ley No. 7088 dispone que

el impuesto se pagará sobre el valor que tengan, en el mercado interno, en enero de cada año, los vehículos, las aeronaves o las embarcaciones de recreo, según la lista que el Poder Ejecutivo emitirá, por decreto para cada marca, año, carrocería y estilo . La misma ley señala que el deber del Poder Ejecutivo de actualizar la lista de valores de los vehículos, así como de los montos aplicables a cada categoría, siendo la vigente a la fecha de este fallo, la lista publicada en el Alcance N o. 51 a La Gaceta N o. 234 del 3 de diciembre de 200). En ese orden el aludido artículo 9 de la Ley No. 7088 señala: "(...) El Poder Ejecutivo actualizará la lista de valores de los vehículos citados en el párrafo primero de este numeral; asimismo, los montos de la tabla anterior, con un índice de valuación determinado por el comportamiento de la tasa de inflación (índice de precios al consumidor que calcula la Dirección General de Estadística y Censos), una tasa de depreciación anual del diez por ciento (10 %) y la tasa de variación de la carga tributaria que afecta la importación de cada tipo de vehículo. Con base en el crecimiento de la tasa de inflación, la tasa mínima de seis mil colones (¢6.000.00) se actualizará anualmente mediante decreto ejecutivo. (...)" Para tales fines, cabe señalar que la Dirección General de Tributación, Órgano de Normalización Técnica, Subdirección de Valoraciones Administrativas y Tributarias emitió la directriz SAAT-01/2003, denominada "Valoración de Vehículos para la lista de Valores de la Dirección General de Tributación". En este instrumento se establecen los mecanismos y criterios utilizados para actualizar el valor de las diversas categorías de vehículos que se encuentran sujetos al citado impuesto, estableciendo con claridad los diversos supuestos de cálculo. Es con fundamento en los mecanismos aludidos que cada período la Administración Tributaria fija y actualiza los valores a cada categoría de automotor."

(Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia N° 2553-2009 de las ocho horas del dieciséis de noviembre del dos mil nueve.)

Por su parte, el artículo 9 del Reglamento a esta disposición (Decreto Ejecutivo N 17884 del 1 de diciembre de 1987), prescribe en cuanto al pago del impuesto:

"Artículo 9º.- Pago del impuesto. El pago del impuesto se determinará con base en los datos respectivos, registros de los vehículos y la lista establecida con sus correspondientes valores, aplicando la tabla indicada en el artículo 8º de este Reglamento. El pago se hará durante el mismo período vigente para la cancelación del seguro obligatorio de vehículos.

La entrega de placas, marchamos y cualquier otro distintivo, deberá hacerse contra la presentación del recibo cancelado de este impuesto.

Cuando se trate de vehículos exentos del pago de este tributo, deberá comprobarse la exención mediante nota extendida por la Dirección General de Hacienda. Lo anterior no libera la cancelación del seguro obligatorio de vehículos ni de otras obligaciones relacionadas al derecho de circulación."

Ahora bien, para iniciar el análisis de la disposición, conviene puntualizar aspectos que no generen controversia interpretativa alguna, acudiendo al efecto a la aplicación del método gramatical sobre este artículo 9 de la Ley N° 7088:

- El tributo se impone por la tenencia, a título de propietario registral, sobre vehículos, aeronaves y embarcaciones.
- El sujeto pasivo de la obligación –artículo 15 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios- lo es el titular registral de cualquiera de esos bienes muebles.
- Se imposibilita el traspaso registral del mueble si no se acredita, a través de un comprobante de pago, la cancelación del impuesto.
- El período del impuesto es anual.
- El sujeto activo del impuesto lo es la Administración Tributaria central, a través de la Dirección General de Tributación, quien determina el quantum de la obligación y fija, anualmente, la base de cálculo del mismo.
- No se confunde con el seguro obligatorio de vehículos, siendo claramente diferenciados. En todo caso, recordar que esta obligación se cancela a través del pago de una prima, que comprende el costo de administración así como una previsión para atender prestaciones en dinero, en asistencia médico sanitaria o de rehabilitación. Comparte, eso sí, con el impuesto objeto de este dictamen, el que tenga una vigencia anual, y que la falta de suscripción de la póliza implica la imposibilidad de que se registre el traspaso del vehículo. Al efecto, téngase en cuenta lo preceptuado por los artículos 39, 41, 44, 45 y 47 de la Ley de Tránsito por Vías Públicas Terrestres, Ley N° 7331 del 13 de abril de 1993 y sus reformas.
- El inciso n) del artículo 9, tal vez con una inadecuada técnica legislativa, crea otro impuesto, uno cuyo pago también se le traslada a los propietarios de vehículos, y cuyo tarifa (monto) es fija (125 colones). Además, tiene sujetos destinatarios específicos, definiendo la ley el porcentaje a entregar a cada uno de ellos.

Hasta aquí, no encuentra esta Procuraduría General que exista divergencia, tanto en lo que atañe a la normal lectura de la disposición legislativa, como tampoco en lo que los interesados han manifestado, tanto en la consulta, como en la audiencia conferida. En lo que sí existen posiciones contrapuestas lo es en punto a si el INS “recauda” el impuesto de propiedad sobre vehículos, o si sólo lo “cobra”, sin que pudiera, en el segundo de los casos, aplicar unilateralmente un costo o comisión por dicha labor. Recordemos, nuevamente, el inciso que genera la controversia:

“n) Además de las sumas por pagar, de conformidad con los incisos anteriores, para financiar los programas de Guías y Scouts de Costa Rica, del Patronato Nacional de Rehabilitación, de la Asociación Pueblito de Costa Rica, del Centro Diurno de Atención al Ciudadano en la Tercera Edad (ASCATE), y de la Asociación Hogar de Ancianos de Pérez Zeledón, el propietario de cada vehículo pagará la suma de ciento veinticinco colones (¢ 125,00). Este monto se incrementará en el mismo porcentaje en que aumente la prima del seguro obligatorio de vehículos automotores, excluido lo concerniente al treinta y tres por ciento (33%) que, según la ley N° 6324 del 24 de mayo de 1979, el Instituto Nacional de Seguros debe girar al Consejo de Seguridad Vial.

Se exceptúan de esta norma los vehículos de uso gubernamental u oficial.

El Instituto Nacional de Seguros recaudará el monto a que se refiere el párrafo anterior, en el momento de cobrar las primas del seguro obligatorio de vehículos, y girará mensualmente el total percibido por ese concepto, deducida la comisión de cobranza que establezca el mismo Instituto Nacional de Seguros, así como la suma porcentual que resulte como cuota de participación en el costo del formulario "recibo único" y los marchamos que se utilizan en cada gestión de cobro, en la siguiente proporción: el cincuenta y seis por ciento (56%) a la Asociación de Guías y Scouts de Costa Rica; el diez por ciento (10%) al Centro Diurno de Atención al Ciudadano en la Tercera Edad (ASCATE); el cuatro por ciento (4%) a la Asociación Hogar de Ancianos de Pérez Zeledón; el quince por ciento (15%) al Patronato Nacional de Rehabilitación; y el quince por ciento (15%) a la Asociación Pueblito de Costa Rica.”

Destacamos varios aspectos:

- El legislador asume como sinónimos los términos “suma” con el técnicamente correcto de “impuestos”.
- Los incisos anteriores al “n” que recién transcribimos, únicamente se refieren al impuesto de propiedad de vehículos, y que se encuentra regulado en sus aspectos esenciales (artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios)
- El primer párrafo del inciso n) crea, como adelantábamos anteriormente, un nuevo impuesto, de monto fijo y con destinatarios específicos. Sobre este impuesto (pues es el que regula el “*párrafo anterior*”), indica el legislador que el INS lo “recaudará” y girará mensualmente a las entidades beneficiadas, según los porcentajes fijados.
- Asimismo, podrá cobrar una comisión de cobranza, fijada por el propio Instituto en relación con este impuesto.

- Además, puede cobrar una cuota de participación en el costo del formulario de recibo único y del marchamo que acredita el pago.

Si acudimos a la integración del Ordenamiento, es oportuno recordar que la recaudación de un impuesto es entendida, en nuestro medio, de la siguiente manera en el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, Decreto Ejecutivo 29264-H, de fecha 24 de enero del 2001:

*“Artículo 78.—**La función de Recaudación.** La función de Recaudación es el conjunto de actividades que realiza la Administración Tributaria destinadas a percibir efectivamente el pago de todas las deudas tributarias de los contribuyentes, en cualquiera de sus etapas.*

La función recaudatoria se realizará en tres etapas sucesivas: voluntaria, administrativa y ejecutiva.

En etapa voluntaria, el sujeto pasivo de la obligación tributaria cancelará sus obligaciones sin necesidad de actuación alguna por parte de la Administración Tributaria, distinta de la necesaria para operar el sistema de recaudación por medio de las oficinas de las entidades financieras y demás entes autorizados.

En etapa administrativa, la Administración Tributaria efectuará un requerimiento persuasivo de pago a los sujetos pasivos morosos.

En etapa ejecutiva, la recaudación se efectúa coactivamente, utilizando los medios legales establecidos y recurriendo a los órganos jurisdiccionales respectivos.”

*“Artículo 80.—**Funciones de la División de Recaudación.** La División de Recaudación tendrá, en concordancia con las establecidas en el Decreto Ejecutivo N° Decreto Ejecutivo N° 27146-H del 21 de mayo de 1998, publicado en La Gaceta N° 136 del 15 de julio de 1998, las funciones de programar y dirigir las siguientes actuaciones:*

a) Cobro de obligaciones morosas, en vía administrativa o judicial.

b) Velar por la correcta ejecución de los convenios de servicios auxiliares suscritos entre las entidades colaboradoras y el Ministerio de Hacienda.

c) Establecer, conjuntamente con la Dirección General, el Plan Anual para el área de Recaudación y los programas derivados de él.

d) Diseñar y aplicar los indicadores de eficiencia y eficacia que permitan evaluar los resultados que, en ejecución del Plan, obtengan las Subgerencias y Areas de Recaudación y de las Administraciones Tributarias”

e) Establecer indicadores que, en el campo de sus funciones, permitan conocer el comportamiento de los contribuyentes, declarantes y responsables.

f) Requerir a los bancos recaudadores informes diarios que permitan llevar a cabo el control de la recaudación.

g) Recomendar la imposición de sanciones, para aquellas entidades recaudadoras que incumplan con los plazos de entrega de los tributos al Banco Central de Costa Rica.

h) Elaborar directrices tendientes a uniformar los procedimientos de recaudación voluntaria, morosa y de administración de la Cuenta Integral Tributaria, para todas las Administraciones Tributarias Territoriales y de Grandes Contribuyentes.

i) Requerir los informes que se consideren necesarios a las Administraciones Tributarias Territoriales y de Grandes Contribuyentes para medir los índices de gestión de cada una de ellas.

j) Brindar las Asesoría y capacitación necesarias, tanto a la entidades recaudadoras como a las Administraciones Tributarias Regionales y de Grandes Contribuyentes.”

“Artículo 82.—**Obligaciones de los agentes recaudadores.** Los agentes recaudadores deberán suministrar diariamente a la dependencia que designe la Dirección General de Tributación, información de los ingresos que se hayan producido, en el formulario diseñado para ese efecto por la Administración Tributaria.

El Banco Central de Costa Rica, como Cajero del Estado, y cualquier entidad bancaria a la que éste haya conferido tal carácter, deberá suministrar diariamente a la dependencia arriba indicada, la información de los ingresos que reporten los agentes recaudadores por concepto de tributos y sus obligaciones accesorias en el formularios que indique el Banco Central de Costa Rica.

Con el fin de dar cumplimiento a las obligaciones señaladas en los párrafos anteriores, las entidades recaudadoras deberán:

1. Cumplir con la normativa que fije el Banco Central de Costa Rica para la transmisión electrónica, acreditación y distribución de fondos.

2. Procesar y remitir a la dependencia que designe la Dirección General de Tributación, las declaraciones de impuestos, conforme lo establezca la normativa.

La Administración realizará los procesos informáticos respectivos con las declaraciones procesadas por los agentes recaudadores, con el fin de verificar el cumplimiento, en tiempo y monto, de la entrega de fondos, de la entrega de declaraciones y la calidad de

los datos procesados. En caso de incumplimientos, comunicará al Banco Central la aplicación de las sanciones, una vez firmes.”

La interrogante que surge en este momento es si el INS, en el supuesto específico del impuesto sobre la propiedad de vehículos, se convierte en Administración Tributaria o simplemente un agente o entidad colaboradora en el cobro del tributo. Partiendo, necesariamente, del concepto que provee la ley para definir qué es Administración Tributaria:

“ARTÍCULO 99.-

Concepto y facultades Se entiende por Administración Tributaria el órgano administrativo encargado de percibir y fiscalizar los tributos, se trate del Fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 del presente Código.

Dicho órgano puede dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

Tratándose de la Administración Tributaria del Ministerio de Hacienda, cuando el presente Código otorga una potestad o facultad a la Dirección General de Tributación, se entenderá que también es aplicable a la Dirección General de Aduanas y a la Dirección General de Hacienda, en sus ámbitos de competencia.”

En nuestro criterio, quien “percibe” el impuesto, en la inteligencia del anterior artículo, es el sujeto activo que administra, utiliza y distribuye el tributo, amén de ser el ente que interpreta la normativa atinente. Obviamente, incluye dentro de sus competencias la de “recaudar” las sumas que los sujetos pasivos enteran al Fisco. Para este fin, puede realizarlo por sí mismo o acudir a la colaboración con otras instituciones, a las cuales el reglamento supra citado denomina indistintamente “agentes recaudadores” o “entidades colaboradoras”. Luego, la pregunta que nos realizamos es si el legislador confirió la condición de Administración Tributaria al INS sobre el impuesto de propiedad de vehículos; o bien le asignó la condición de agente de percepción (artículo 23 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios) o, incluso, ninguna de ellas. Ello precisamente en atención a las competencias que el Instituto Asegurador pueda tener sobre la “percepción” del impuesto.

Para desentrañar la anterior interrogante, acudimos ahora al método histórico de interpretación jurídica, para lo cual analizamos el proyecto de ley que derivó en la aprobación de la Ley N° 7088, y concretamente en la idea original que daría paso al impuesto que nos ocupa. Así, la versión original de la norma, contenida en el expediente legislativo No. 10421, era muy clara en indicar que la recaudación del

impuesto sobre la propiedad de vehículos estaría a cargo de la Administración Tributaria. Dicho proyecto indicada que:

“...La Dirección General de la Tributación Directa liquidará el impuesto a la Propiedad de vehículos, sobre la base de los datos de los respectivos registros y de acuerdo a los valores fijados en la forma a que se refiere el artículo 8, y se pagará en una o dos cuotas en los meses que el Poder Ejecutivo lo determine por decreto.

*Los recibos de este impuesto **se podrán al cobro de las agencias recaudadores del Banco Central de Costa Rica o en la institución que la Administración Tributaria designe**, a fin de que cancelen a más tardar el 30 del mes o meses que corresponda.*

Las placas, marchamos o cualquier otro distintivo, no se entregarán al contribuyente sin e pago previo del impuesto. Tratándose de vehículos exentos 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, habiéndose efectuado el pago del seguro obligatorio para vehículos y demás obligaciones inherentes a los derechos de circulación, de las que no estén exentos.” (El subrayado no está contenido en el original. Folios 27-28 del expediente legislativo No. 10421)

En el seno de la Asamblea Legislativa se consideró complicado el mecanismo de cobro en dos momentos distintos en el mismo año (ver folios 1360, 1361, 1362). Sin embargo, no encontramos, luego de la revisión de dicho expediente legislativo, que existiera una manifiesta intención en otorgar al INS competencia alguna que nos lleve a concluir que se le confirió el carácter de “administración tributaria” Por el contrario, y como se destacó supra, el artículo 9 es claro en conferir las potestades de fijación de la base del impuesto y actualización de parámetros a la Dirección General de Tributación. Luego, por esta vía interpretativa, no podríamos avalar que el INS, por el hecho de cobrar el impuesto sobre la propiedad de vehículos, ostente la condición de administración tributaria, mucho menos que lo “recaude” bajo la perspectiva técnico-jurídica que implica ese concepto.

Por otra parte, acudiendo a la integración con otras normas del Ordenamiento Jurídico, es lo cierto que la remisión que se propone por parte del INS al inciso 34 del artículo 235 de la Ley de Tránsito por Vías Públicas Terrestres, no nos lleva a una consideración diferente. Dispone dicho numeral:

“ARTÍCULO 235 .-

Para la interpretación de esta Ley y de su Reglamento, tienen el carácter de definiciones las siguientes: (...)

34.- Derechos de circulación: comprobante de pago de derechos, impuestos, seguro obligatorio, multas y tasas impositivas para la circulación de vehículos.”

Como ya habíamos adelantado, no puede confundirse la naturaleza jurídica del impuesto sobre la propiedad de vehículos con el seguro obligatorio de vehículos. Luego, el que en el concepto genérico de derechos de circulación se comprenda tanto los impuestos pagados como las primas canceladas correspondientes a seguros que administra, en la actualidad, el INS, no puede llevar a su equiparación, y mucho menos a que de allí se pueda otorgar al Instituto competencia alguna para incidir en la percepción –administración- del impuesto que venimos comentando.

Por último, obsérvese que el INS ni siquiera puede ser considerado un agente de percepción del tributo que hemos estudiado en este dictamen, toda vez que no existe el reconocimiento expreso, a nivel de norma de rango legal, que así lo disponga –ver artículo 23 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y Torrealba Navas, Adrián, Derecho Tributario, Parte General, Tomo I, San José, Editorial Jurídica Continental, 2009, p. 318-. En nuestro criterio, la exclusión de la expresa condición que se extrae del texto legal no puede ser suplantada o satisfecha vía interpretación, mucho menos por analogía, pues una vez más insistimos que la percepción de las primas del seguro obligatorio no es una circunstancia o hecho similar a la percepción de un impuesto.

Por ello, se termina por concluir que el INS cumple una labor de colaboración con el Fisco en el cobro del impuesto de propiedad de vehículos, sin adquirir, por ello, ni la condición de Administración Tributaria, ni de agente de percepción de ese tributo. De suerte que no pueda ejercitar la competencia de fijar unilateralmente una comisión de cobranza por la colaboración indicada. Por ello, y a pesar que haya existido una práctica administrativa, el hecho de que en el pasado pueda haberse pactado algún tipo de acuerdo sobre las labores de colaboración que realiza el INS en la percepción del impuesto, no hace a que deba continuarse con la práctica, como tampoco en las condiciones que se haya pactado. Dicho de otro modo, la ausencia de la condición de administración tributaria del INS sobre el impuesto de propiedad de vehículos es la razón por la cual no se le confiere competencia o autorización para establecer condiciones unilateralmente en las labores de colaboración en la percepción de este impuesto a favor del Fisco. Recordemos, en fin, sobre el concepto de la práctica administrativa, lo siguiente:

“El artículo 129 de la Constitución Política dispone expresamente que la ley “... no queda abrogada ni derogada sino por otra posterior, contra su observancia no podrá alegarse desuso, costumbre ni práctica en contrario.”. Por su parte, la legislación administrativa otorgan a la costumbre efectos normativos (artículo 7 de la Ley General de la Administración Pública en relación con el artículo 3 del Código Civil), siempre que

aquella no sea contra legem. En otras palabras, si el Ordenamiento Jurídico prescribe unos determinados requisitos para la emisión de actos administrativos (v.gr., la incorporación) y en un caso concreto éstos se han violentado, ese antecedente no puede ser tenido como el inicio de una costumbre que pueda ser alegada por un tercero a su favor.

La doctrina ha reputado como válida la interpretación contenida en el párrafo anterior cuando establece:

“¿Tiene valor normativo de costumbre el llamado precedente administrativo, la práctica reiterada por la Administración en la aplicación de una norma? Parece evidente que no. Como ha notado DE CASTRO, nuestro Derecho sólo admite la costumbre extra legem, no la secundum legem. Cuando existe una Ley que ha de aplicarse, los sujetos se ordenan directamente a ella, sin tener que pasar por la versión que de la misma da uno de esos sujetos, la Administración; mucho más el argumento es aplicable respecto de los Tribunales, a los que sería absurdo entender vinculados por esa práctica administrativa.

Dicho lo cual, conviene precisar inmediatamente que si no valor normativo estricto, el precedente reiterado puede tener un cierto valor vinculante para la propia Administración, en el sentido de que apartarse de él en un caso concreto puede ser índice de un trato discriminatorio, de una falta de buena fe, de una actitud arbitraria. Este juicio se explica fácilmente, sin necesidad de acudir a la tesis del precedente como costumbre, por virtud de los principios de igualdad de los ciudadanos ante la Ley (art. 14 de la Constitución) y de la buena fe (en sus dos vertientes, de protección de la confianza del tercero, que ha podido orientar su actividad sobre el criterio mantenido hasta entonces por la Administración, y de interdicción de la arbitrariedad propia: artículos 7 CC y 9.3 de la Constitución).

Los artículos 2 RSCL y 43 LPA justifican en nuestro Derecho ese tipo de vinculación al precedente; el primero concreta la obligación de ajustar la intervención administrativa en la actividad de los administrados al principio de igualdad ante la Ley; el segundo impone a la Administración la obligación de motivar los actos “que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes”. En virtud del último precepto, resulta claro que la Administración puede eventualmente apartarse del precedente, pero tiene que explicar las razones concretas que le llevan a ese apartamiento. Esta manifestación permitirá controlar la objetividad de los motivos que se invocan y concluir (finalmente al Juez) si hay o no una arbitrariedad encubierta, que es la que como tal se prohíbe (...)

La jurisprudencia constitucional ha ratificado expresamente esta doctrina afirmando que “la equiparación en la igualdad, que por propia definición puede solicitar el ciudadano que se siente discriminado, ha de ser dentro de la legalidad y sólo ante

situaciones idénticas que sean conformes al ordenamiento jurídico, pero nunca fuera de la legalidad, con extensión indebida a la protección de situaciones ilegales, ni tampoco para convalidar jurídicamente los defectos imputables a la siempre limitada eficacia en el plano de los hechos que las actuaciones de los poderes públicos desplieguen para el restablecimiento de la realidad física o jurídica alterada ilegalmente.” (GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, FERNANDEZ, Tomás-Ramón, Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Madrid, Editorial Civitas, 1989, pp. 67-68).

Valga reseñar, además, que el artículo 136 de la Ley General de la Administración Pública precisamente recoge, en su inciso c), la posibilidad que tiene la Administración de separarse de actuaciones precedentes, debiendo justificar y razonar adecuadamente el porqué de tal variante. Dicha obligación se engarza con la necesaria erradicación de prácticas administrativas contrarias a Derecho.” (Dictamen C-059-2009 del 23 de febrero del 2009)

Finalmente, resta por analizar la frase que le permite al INS reclamar una “...suma porcentual que resulte como cuota de participación en el costo del formulario "recibo único" y los marchamos que se utilizan en cada gestión de cobro...”, contemplada en el inciso n) aquí analizado, y que, valga indicar desde ya, es un elemento adicional que avala nuestra posición. Esto por cuanto la lectura de tal frase deja claramente establecido que se le autoriza al INS (adicionalmente a la percepción del impuesto de 125 colones y la comisión de cobranza que ya fue analizada) para que se le reconozca un gasto –costo de elaboración del formulario en donde se imprimirá la tarjeta de circulación y el marchamo que se adhiere a los parabrisas de los vehículos-, debiendo calcularse en forma porcentual. Aquí claramente la norma sí está haciendo referencia a todos los marchamos que emita el INS en su función de agente colaborador en la recaudación del tributo de la propiedad sobre los vehículos y de los derechos de circulación, pues también es de fácil deducción que no se emiten “marchamos” o “recibos únicos” para la administración del impuesto creado a favor de la Asociación de Guías y Scouts de Costa Rica, Centro Diurno de Atención al Ciudadano en la Tercera Edad, Asociación Hogar de Ancianos de Pérez Zeledón, Patronato Nacional de Rehabilitación y la Asociación Pueblito de Costa Rica.

Dicho de otro modo, la frase que ocupa en este momento nuestra atención termina por erradicar cualquier posible confusión en punto a que el INS tiene competencia para fijar unilateralmente una comisión de cobranza por la administración del impuesto destinado a favor de las asociaciones indicadas en el párrafo precedente in fine. Pero que tal autorización no es predicable del impuesto sobre la propiedad de vehículos, que está bajo la cobertura de la competencia que, como Administración Tributaria, está legalmente conferida a la Dirección General de Tributación.

III. Conclusión.

Atendiendo puntualmente a su consulta, concluye la Procuraduría General que el Instituto Nacional de Seguros no tiene competencia para establecer unilateralmente comisión alguna por la recaudación que realiza del impuesto sobre la propiedad de vehículos, impuesto que administra y percibe la Dirección General de Tributación, Administración Tributaria del citado tributo.

Sin otro particular, nos suscribimos,

Iván Vincenti Rojas

Alejandra Carrillo Salazar

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

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

ⁱ ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 7088 del treinta de noviembre de mil novecientos ochenta y siete. **Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero CA**. Versión de la Norma: 25 de 25 del 29/10/2020. Publicada en: Colección de Leyes y Decretos: Año: 1987, Semestre: 2, Tomo: 1 y Página: 98.

ⁱⁱ PODER EJECUTIVO. Decreto Ejecutivo 42039 del cinco de noviembre de dos mil diecinueve. **Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores**. Vigente desde: 20/11/2019. Versión de la Norma: 1 de 1 del 05/11/2019. Publicada en: Gaceta N° 221 del 20/11/2019, Alcance: 259.

ⁱⁱⁱ MINISTERIO DE HACIENDA. (2021). **Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores, Aeronaves y Embarcaciones**. Consultado el 23 de abril de 2021, desde la web del Ministerio de Hacienda: <https://www.hacienda.go.cr/contenido/12436-impuesto-a-la-propiedad-de-vehiculos-automotores-aeronaves-y-embarcaciones>

^{iv} SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 5276 de las catorce horas con cincuenta y cuatro minutos del dieciocho de junio del dos mil tres. Expediente: 02-006493-0007-CO.

^v TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEGUNDA SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL SAN JOSÉ. Sentencia 516 de las once horas del ocho de octubre de dos mil cuatro. Expediente: 02-000281-0161-CA.

^{vi} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CIVIL DE HACIENDA SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL SAN JOSÉ. Sentencia 40 de las diez horas y diez minutos del trece de abril de dos mil veinte. Expediente: 15-010455-1027-CA.

^{vii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CIVIL DE HACIENDA SECCIÓN SEXTA SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL DE SAN JOSÉ. Sentencia 23 de las trece horas cuarenta y cinco minutos del veintisiete de febrero del dos mil dieciocho. Expediente: 14-005969-1027-CA.

^{viii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEXTA. SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL DE SAN JOSÉ. Sentencia 3926 de las trece horas con cincuenta minutos del veinte de octubre del dos mil diez. Expediente: 09-002129-1027-CA.

^{ix} PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Opinión Jurídica 184 - J del treinta de noviembre de dos mil uno.

^x PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Opinión Jurídica 20 - J del veintiséis de abril de dos mil diez.

^{xi} PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen 223 del ocho de noviembre de dos mil diez.