



DEPARTAMENTO ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS

AL-DEST-IJU-048-2023

INFORME DE: PROYECTO DE LEY

**LEY PARA GARANTIZAR LA CONTINUIDAD DEL SERVICIO EN EL SECTOR
DE TRANSPORTE PÚBLICO DE RUTA REGULAR**

EXPEDIENTE N° 23.056

INFORME JURÍDICO

**ELABORADO POR:
ALEXIS ZAMORA OVARES
ASESOR PARLAMENTARIO**

**SUPERVISADO POR:
M°MAYELA CHAVES VILLALOBOS
JEFA DE ÁREA**

**REVISIÓN FINAL Y AUTORIZACIÓN
FERNANDO CAMPOS MARTÍNEZ
DIRECTOR A.I**

21 MARZO, 2023

**ASAMBLEA
LEGISLATIVA**
de la República de Costa Rica

TABLA DE CONTENIDO

A.	RESUMEN DEL PROYECTO	3
B.	VINCULACIÓN CON LOS OBJETIVOS DEL MILENIO	4
C.	ANTECEDENTES	4
D.	ANÁLISIS JURÍDICO	5
a.	Impuesto único a los combustibles.....	5
b.	Sobre el poder tributario del Estado.....	7
c.	El concepto jurídico de la exoneración.....	11
d.	Sobre el impuesto único a los combustibles en Costa Rica.	13
e.	Sobre disposiciones transitorias	17
E.	ASPECTOS DE TÉCNICA LEGISLATIVA.....	24
F.	ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO.....	25



AL-DEST-IJU-048-2023

INFORME JURÍDICO¹

**“LEY PARA GARANTIZAR LA CONTINUIDAD DEL SERVICIO EN EL SECTOR
DE TRANSPORTE PÚBLICO DE RUTA REGULAR”**

EXPEDIENTE N° 23.056

A. RESUMEN DEL PROYECTO

El proyecto de ley mediante un artículo único propone la adición de un transitorio a la Ley 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, de 4 de julio de 2001, con el objeto de establecer la exención del pago del impuesto al diésel para los concesionarios del sector de transporte público de ruta regular.

El mecanismo para la aplicación de dicha exención, sería por medio de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos ARESEP, quien según la norma, deberá remitir a la Refinadora Costarricense de Petróleo RECOPE los promedios de consumo mensual de cada uno de los concesionarios o permisionarios del servicio de transporte público de ruta regular, a efecto de que Recope pueda solicitar a la Dirección General de Tributación Directa (sic) el combustible destinado al abastecimiento de los concesionarios y permisionarios del sector de transporte público de ruta regular.

También se determina que, para estos efectos, el Ministerio de Hacienda y la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (Aresep) realizarán una actualización extraordinaria del monto del impuesto y del precio al diésel, para hacer efectiva la rebaja establecida en esta ley, de forma inmediata a partir de su entrada en vigencia.

La exoneración estará vigente por un plazo de veinticuatro meses, contados a partir de la publicación de esta ley.

En opinión del diputado proponente, en el contexto de la emergencia sanitaria y de la escalada de precios del petróleo es relevante que la gestión de la continuidad de

¹ Elaborado por Alexis Zamora Ovares, Asesor Parlamentario. Supervisado por Mayela Chaves Villalobos, Jefa del Área Internacional. Revisado finalmente y autorizado por Fernando Campos Martínez, Director a. i.



los servicios públicos críticos se realice de forma articulada e integrada por las instituciones involucradas en su prestación, con el objetivo de definir acciones para lograr una respuesta eficiente y oportuna ante un evento imprevisto.

Por ello, se debe procurar promover la aplicación de prácticas para el funcionamiento continuo de los servicios públicos, con el fin de salvaguardar los derechos y el bienestar de la ciudadanía.

Según la exposición de motivos, el transporte público remunerado de personas modalidad autobús es un pilar fundamental de la movilidad masiva día a día de cientos de miles de ciudadanos, razón por la que, de manera transversal, impacta en forma positiva toda la estructura económica y social sobre la que se soporta el desarrollo del país.

B. VINCULACIÓN CON LOS OBJETIVOS DEL MILENIO

Según información emanada por el Área de Investigación y Gestión Documental², el proyecto de ley en estudio no tiene grado de vinculación con los objetivos de desarrollo, porque a pesar de referirse al sector transporte no está orientado a su prestación, continuidad, regularidad.

C. ANTECEDENTES

En la corriente legislativa existen diversos expedientes relacionados con el impuesto único a los combustibles, que según el Área de Investigación y Gestión Documental corresponden a los expedientes legislativos números:

Expediente N° 15.152, LEY PARA DEMOCRATIZAR EL PRECIO DE LOS COMBUSTIBLES EN COSTA RICA. Archivado el 15 de febrero de 2005 mediante N° 11554

Expediente N° 16.924, LEY PARA CONTENER EL EFECTO INFLACIONARIO DEL PRECIO DE LOS COMBUSTIBLES Archivado el 12 de agosto de 2010 mediante N° 13169.

Expediente N° 17.067, MODIFICACIÓN DEL IMPUESTO ÚNICO A LOS COMBUSTIBLES Y CREACIÓN DE UNA CARGA IMPOSITIVA ADICIONAL A LA PROPIEDAD DE VEHÍCULOS DIESEL Archivado 28 de junio de 2012 mediante N° 13708

² Realizado por el Lic. Walter Gutiérrez Carmona. AREA DE INVESTIGACIÓN Y GESTIÓN DOCUMENTAL del Departamento de Servicios Técnicos.

Expediente N° 17.132, LEY PARA REDUCIR EL IMPACTO DEL ALZA DEL PRECIO DE LOS COMBUSTIBLES EN EL TRANSPORTE PÚBLICO, Archivado 13 de enero de 2016 mediante N° 14604.

Expediente N° 21.521, DISMINUCIÓN DEL IMPUESTO ÚNICO A LOS COMBUSTIBLES PARA LA REACTIVACIÓN ECONÓMICA, LA GENERACIÓN DE EMPLEO Y LA PROSPERIDAD. MODIFICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 1 Y 3 DE LA LEY N.º 8114, LEY DE SIMPLIFICACIÓN Y EFICIENCIA TRIBUTARIAS. Dictamen Negativo de Mayoría Archivado 19 de octubre de 2021 mediante N°15349.

Expediente N° 21.525, LEY PARA PROTEGER AL CIUDADANO CONTRA EL AUMENTO EN LOS PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES Se encuentra en el orden del Día de la Comisión Permanente de Asuntos Económicos

Expediente N° 21.823, DISMINUCIÓN DEL IMPUESTO ÚNICO AL DIESEL PARA GENERAR JUSTICIA Y PROSPERIDAD EN LOS SECTORES AGRÍCOLA, INDUSTRIAL Y DE TRANSPORTE PÚBLICO Y DE CARGA Se encuentra en el orden del Día del Plenario

Expediente N° 22.914, LEY PARA LA CONTENSIÓN TEMPORAL DEL AUMENTO AL IMPUESTO ÚNICO A LOS COMBUSTIBLES. Dispensado de todo trámite el 14 de marzo de 2022. En Primer Debate.

Expediente N° 22.922, SUSPENSIÓN DEL MECANISMO DE ACTUALIZACIÓN DEL IMPUESTO ÚNICO A LOS COMBUSTIBLES. Se encuentra en el orden del Día de la Comisión Permanente de Asuntos Económicos

D. ANALISIS JURÍDICO

A continuación, se exponen algunos de los conceptos jurídicos que se encuentran asociados a la propuesta legislativa en estudio.

a. Impuesto único a los combustibles

Dado que la iniciativa trata de una propuesta de exención del pago del impuesto único al diésel para los concesionarios del sector de transporte público de ruta regular.

La Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, en su artículo 1 y 2 creó un impuesto único por tipo de combustible, tanto de producción nacional como importado.

Cabe destacar que la citada ley exonera, en su artículo 2, del pago de tal impuesto al producto destinado a abastecer las líneas aéreas y los buques mercantes o de pasajeros en líneas comerciales, todas de servicio internacional; asimismo, el combustible que utiliza la Asociación Cruz Roja Costarricense, así como la flota de pescadores nacionales para la actividad de pesca no deportiva, de conformidad con la Ley N° 7384. También se encuentran exonerados, según lo dispuesto en el artículo 1 bis, el producto destinado a abastecer a las misiones diplomáticas y los organismos internacionales acreditados en el país, de conformidad con la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas.

De acuerdo con lo estipulado en el artículo 4 la Ley N° 8114, la ley delega la administración y fiscalización del tributo, a la Dirección General de Tributación, siendo ésta, a quien le corresponde la recaudación de la producción nacional; y a las aduanas del país, la recaudación del impuesto relativo a importaciones o internaciones.

De acuerdo con la normativa citada el impuesto único a los combustibles es actualizado trimestralmente. Dicha actualización, según la Procuraduría General de la República,³ *“para mantener actualizada la tarifa se hace necesario indexarlo o establecer algún mecanismo que dé cuenta de las variaciones monetarias y del costo de la vida ocurridas a lo largo de la vigencia del tributo. Ante esa necesidad el legislador optó por atribuir la competencia al Poder Ejecutivo para actualizar el impuesto. Empero para ese efecto, no se siguió el método de montos fijos, sino que se prefirió que la actualización fuese mediante porcentajes de manera de mantener vigente el valor real previsto al aprobarse la ley (...)”*.

Así las cosas, para cumplir con la actualización de dicho impuesto, el legislador acudió a lo que se denomina como “delegación relativa de la potestad tributaria”; la cual, según la Sala Constitucional⁴, consiste en que, en determinadas circunstancias y dentro de ciertos límites razonables se dé una delegación relativa de dichas facultades siempre y cuando, se señalen en la ley los márgenes del tributo respectivo. Al respecto la Sala Constitucional también determinó que: (...) *la propia Ley es la que establece la cuantía del gravamen, por el sistema de señalar un máximo, quedando a cargo del Poder Ejecutivo la facultad de fijar el impuesto en un porcentaje menor, no de una manera antojadiza o arbitraria, sino con miras a lograr que se cumplan los fines que la ley persigue (...)”*

³ Opinión Jurídica O.J 158- 2001 de la Procuraduría General de la República.

⁴ Sala Constitucional. Sentencia N° 0730-95 de las quince horas del tres de febrero de este año) (Ver resolución N° 2001-11591 de las nueve horas del nueve de noviembre del dos mil uno)

En virtud de lo anterior, le corresponde según la Ley N° 8114 al Ministerio de Hacienda, tomando en consideración la variación del índice de precios determinada por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, emitir dentro de los cinco días hábiles posteriores al inicio de cada periodo trimestral de aplicación, un Decreto Ejecutivo para oficializar dicha actualización, siendo la última actualización mediante el artículo 1 del decreto ejecutivo N° 43888 del 9 de enero de 2023. No obstante, el ajuste trimestral en ningún caso puede superar el tres por ciento. Luego, la Autoridad Reguladora de Servicios Públicos tiene un plazo máximo de dos días hábiles para actualizar el precio de los combustibles.

Otro aspecto importante a recalcar es que el hecho generador del impuesto único por tipo de combustible sucede en la producción nacional, al momento de la fabricación, destilación o refinación, entendiendo la producción nacional, como el momento en el cual un producto está listo para la venta.

Sobre la distribución de dicho tributo se refiere el artículo 5 de la Ley 8114, señalando el destino en los siguientes términos:

- a) Un veintiuno coma setenta y cinco por ciento (21,75%) a favor del Consejo Nacional de Vialidad (Conavi)
- b) Un veintidós coma veinticinco por ciento (22,25%) a favor de las municipalidades, para la atención de la red vial cantonal.
- c) Un tres coma cinco por ciento (3,5%), exclusivamente al pago de servicios ambientales, a favor del Fondo Nacional de Financiamiento Forestal (Fonafifo).
- d) Un cero coma uno por ciento (0,1%) al pago de beneficios ambientales agropecuarios, a favor del Ministerio de Agricultura y Ganadería, para el financiamiento de los sistemas de producción agropecuaria orgánica.
- e) Un uno por ciento (1%) a garantizar la máxima eficiencia de la inversión pública de reconstrucción y conservación óptima de la red vial costarricense, a favor de la Universidad de Costa Rica

b. Sobre el poder tributario del Estado

Dada la naturaleza de la propuesta legislativa que propone realizar una exención del pago del impuesto al diésel para los concesionarios del sector de transporte público de ruta regular, conviene tener presente, entre otros conceptos, el del “*poder tributario*”; el cual es considerado por la mayoría de los Estados a nivel global como parte esencial y una expresión del poder de imperio.



Según (Villalobos, 1992)⁵ el "*poder tributario*" significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su territorio.

Para el tratadista Giuliani Fonrouge, el "*Poder tributario*" significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.⁶

En nuestro país el "*poder tributario*" se encuentra contemplado en numeral 18 constitucional, cuando consigna que "*Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos*". (el resaltado no es del original).

Por otra parte encontramos que la regulación del "*poder tributario*" está contemplada en los artículos 121 inciso 13)⁷ de nuestra Constitución Política y el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios;⁸ según los cuales la potestad de crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho generador de la relación tributaria, establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo, indicar el sujeto pasivo, otorgar exenciones, reducciones o beneficios, tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones, así como establecer privilegios,

⁵ Citado por CEJIL en línea Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica y Universidad de Costa Rica, en el Informe de Investigación Título: La administración y poder tributarios Villalobos Quirós, E. (1992). Derecho Tributario. Editorial EUNED. San José, Costa Rica. Pp. 42-45

⁶ Citado en el Informe de Servicios Técnicos Expediente No. 16.759, OFICIO ST.-088-2008 I Elaborado por las Asesoras Legislativas Rebeca Videche Pereira y Susana Zúñiga.

⁷ Constitución Política ARTÍCULO 121.- Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: (...) 13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales;(...)."

⁸ Código de Normas y Procedimientos Tributarios Artículo 5º.- Materia privativa de la ley. En cuestiones tributarias solo la ley puede: a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

En relación a tasas, cuando la ley no la prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos.

es exclusiva del Estado, la cual se ejerce a través de la Asamblea Legislativa, de conformidad con el Principio de Legalidad.⁹

Lo anterior ha sido confirmado por la Procuraduría General de la República¹⁰, cuando determinó que el requisito fundamental es que tanto los tributos como sus excepciones, estén cubiertos por el principio de reserva de ley, según el cual, corresponde al legislador, su creación, modificación y extinción. En este criterio la Procuraduría señala que el legislador goza de una amplia facultad de configuración en materia tributaria, que le permite fijar con discrecionalidad los elementos del gravamen atendiendo a la política tributaria que estime necesaria para el país, constituyendo este aspecto un tema que se enmarca en la discrecionalidad legislativa. Lo mismo ocurre con relación al establecimiento de exenciones tributarias que si bien se indicó son la excepción a la regla, basta con que esté contemplada en la ley para que se estime una medida legítima.

Asimismo, el Ente Procurador manifestó que una consecuencia que se desprende del poder de gravar que tiene el Estado es la potestad de desgravar, de eximir de la carga impositiva a los sujetos pasivos de la obligación tributaria; dado que los tributos solo pueden ser creados por Ley (principio de legalidad o reserva de Ley), por lo tanto, solo un acto de la misma naturaleza (Ley), puede dispensar de su pago.

Corolario de lo anterior, la Sala Constitucional¹¹ reiteradamente ha expresado que:

“(...) el Estado tiene potestad soberana de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, o bien, de conceder excepciones, de manera tal que bien se puede conceptualizar que esa potestad de gravar es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar la obligación de un tributo o de respetar un límite tributario; poder que se encuentra limitado en los principios y valores que la propia Constitución Política establece (...).”

⁹SECCION PRIMERA DEL TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Resolución N° 274-2005, a las diez horas cincuenta y cinco minutos del seis de julio del dos mil cinco. “El principio de legalidad, es efecto y manifestación directa del sometimiento del Poder Público al Derecho. En este sentido, todo el comportamiento de la Administración Pública está afecto y condicionado a una norma habilitadora, ya sea escrita o no escrita. De esta forma, el instituto se proyecta en su doble vertiente positiva y negativa. En su primera dimensión, se constituye como fuente permisiva de la conducta administrativa específica, en tanto se traduce en concretas potestades administrativas, que por ser tales, adquieren el carácter de funcionales, es decir, dispuestas al servicio de la colectividad y para el cumplimiento de los fines públicos. Son pues, apoderamientos que se confieren a la Administración, no para su ejercicio facultativo, sino por el contrario, para su obligada aplicación, ejecutando no sólo el mandato del legislador, sino, además, complementándolo mediante los diversos poderes que el Ordenamiento Jurídico le atribuye. Por ende, la función administrativa no puede verse como la ciega y cerrada ejecución del precepto legal, sino como complementaria y ejecutiva de lo dispuesto por las normas superiores. Por otro lado, en su fase negativa, el principio se proyecta como límite y restricción del comportamiento público.

¹⁰ Procuraduría General de la República Opinión Jurídica N° 123 - J del 14 de noviembre de 2008

¹¹ Sala Constitucional. Voto N° 8755-2000

Según la Sala Constitucional¹² las exenciones y en general los beneficios tributarios, deben ser creados mediante ley, en la que corresponde incorporar, para claridad aplicativa, el supuesto de hecho o el hecho generador del beneficio fiscal.

Para poder concretar ese poder tributario, el Estado lo hace por medio de las disposiciones establecidas en la Ley N° 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el cual, por ejemplo, se definen claramente los conceptos relativos tributos, tasa y contribución especial. En tal sentido el artículo 4 de dicho texto establece que:

*“Artículo 4º.- Definiciones. Son **tributos** las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.*

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

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.” (el resaltado es nuestro).

Asimismo, el artículo 62 del mismo cuerpo normativo dispone que: *“La ley que contemple exenciones debe especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración y si al final o en el transcurso de dicho período se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, o bien, si se puede autorizar el traspaso a terceros y bajo qué condiciones. (...)”*

¹² Sala Constitucional Resoluciones N° 8271-2001, N° 8580-2001 y N° 5504-2002

c. El concepto jurídico de la exoneración

En un informe integrado del Departamento de Servicios Técnicos¹³, se hace referencia al término exoneración, como: *“(...) una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria; al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas y que con relación a la carga que la exención normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio total o parcial, en beneficio de ciertas personas o respecto a determinados supuestos fácticos. La exención aparece, ante todo, como un instrumento de justicia tributaria, como un método para hacer posible, con arreglo a algunos criterios básicos, la exención equitativa de la carga tributaria. (...)”*.

Por otra parte, encontramos que el concepto jurídico de la exoneración se desprende del contenido del artículo 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual establece que una: *“Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria”*.

El informe mencionado del Departamento de Servicios Técnicos¹⁴, cita a (Sainz de Bujanda, Fernando), quien se refirió a la existencia de una distinción entre exención temporal y permanente, así como entre total o parcial. Al respecto señala que, en principio, toda exención es temporal, en el sentido de que no puede prolongar sus efectos en el tiempo más allá de la vigencia de la norma jurídica en que la exención se concede, dado que toda norma jurídica puede ser derogada por el legislador, es claro que la vida de la exención tributaria es, por naturaleza susceptible de supresión en cualquier instante y que, en tal sentido, toda exención es temporal. Por ello, el concepto de exención permanente alude a aquel tipo de exoneración fiscal cuyo período de vigencia no aparece de antemano, al ser establecidas por ley.¹⁵

El informe también pone de manifiesto que la exención temporal genera en el beneficiario el derecho a que el disfrute de esta no puede ser suprimido ni

¹³ Departamento de Servicios Técnicos en el informe integrado N° 16.759 OFICIO ST.-088-2008 I. Elaborado por la Licda. Rebeca Videche Pereira y Licda. Susana Zúñiga Van Der Laat.

¹⁴ Ibidem.

¹⁵ Departamento de Servicios Técnicos en el informe integrado N° 16.759 OFICIO ST.-088-2008 I. Elaborado por la Licda. Rebeca Videche Pereira y Licda. Susana Zúñiga Van Der Laat. Citando a Sainz de Bujanda (Fernando), Hacienda y Derecho, Madrid, editorial Instituto de Estudios Políticos, 1963, PP 457, y 458.

suspendido durante el tiempo de vigencia de la exención. Quiere decir, que la derogación de las normas que otorgaron dicha exención no acarrea la pérdida del derecho hasta ese momento disfrutado, ni este puede tampoco verse afectado por otras normas posteriores que supriman explícitamente tales exenciones. Lo anterior permite determinar que se trata de en un supuesto de derechos adquiridos, para el que tienen plena validez cuantas normas y principios jurídicos integran la teoría del derecho adquirido.

Por otra parte, son exenciones totales aquellas que impiden que surja la obligación tributaria, para cualquier clase de persona o para unos determinados sujetos. Son exenciones parciales aquellas que no impiden el nacimiento de la obligación, pero restringen la cuantía de la deuda por razón del objeto gravado, ya sea exenciones objetivas parciales o exenciones subjetivas parciales. Para referirse a exenciones parciales a veces se habla de bonificaciones y reducciones, cuyo sentido no puede ser otro que el que acaba de indicarse, es decir, el de una minoración de la deuda tributaria que normalmente surgiría en el caso de que la exención parcial no hubiera sido establecida.¹⁶

La Procuraduría General de la República¹⁷ se ha referido a algunas consideraciones acerca del instituto jurídico de la exención tributaria al señalar que:

*"(...) Así, al establecerse una exención, **no podrían considerarse exentos todos los sujetos o actividades** que conforman el presupuesto de hecho que da lugar a la norma que crea el tributo, pues ello implicaría su desaparición, pero tampoco se debe caer en la particularización de los sujetos exentos, pues en este caso estaríamos frente a un privilegio. En este punto, resulta oportuno citar nuevamente a Washington Lanziano, quien al referirse a estas características señala:*

"En consecuencia, someramente, se puede afirmar que se es exento, no por no devenir deudor de un tributo, ni porque lo diga sacramentalmente la ley que consagra la exención, sino cuando a raíz de una disposición legal excepcional, emerja para algunos el status con generalidad, exentivación que adquiere mayor trascendencia al producirse los soportes fácticos tributarios y no quedar sujetos y donde los mismos supuestos fácticos, puedan atribuirse a otros sujetos, cuya producción les hace nacer la obligación tributaria"(Ibid. P.259)."

En el citado dictamen la Procuraduría ha dejado claro que la interpretación en materia de exoneraciones debe realizarse teniendo en cuenta lo dispuesto en los

¹⁶ Sainz de Bujanda (Fernando), Hacienda y Derecho, Madrid, editorial Instituto de Estudios Políticos, 1963, PP 459

¹⁷ Procuraduría General de la República. Dictamen de la Procuraduría C-010-2001.

artículos 6¹⁸ de la Ley N° 4755, Código Tributario y en concordancia con el artículo 10¹⁹ de la Ley N° 63, Código Civil; y que como resultado observamos que en materia tributaria debe aplicarse necesariamente el principio de interpretación restrictiva de las normas que crean tanto exoneraciones como tributos, siempre en estricto apego a los casos contemplados en la ley.

Sobre el tema de la interpretación restrictiva, la doctrina ha señalado que, a la hora de realizar la interpretación de tales normas jurídicas, deberá hacerse de acuerdo con los métodos comunes del Derecho, siempre y cuando la finalidad encontrada no sea contraria al principio de legalidad que rige en materia tributaria.²⁰

Por otra parte, (Lozano, Carmelo) ha establecido que:

«La exención es entendida como una negación del tributo, enseguida se destaca su carácter excepcional, su efecto de sustraer de la imposición ciertos hechos o ciertos sujetos y, en consecuencia, aparece como excepción al deber de contribuir a las cargas públicas, en contra del principio de igualdad y generalidad tributaria, rayando así en una suerte de privilegio que mal se aviene con los principios que habían coadyuvado a definir el Estado de Derecho frente al del antiguo Régimen. Por otra parte, aunque la exención tenga un fundamento en los propios principios de justicia tributaria, al operar como medida singular en el ámbito del hecho imponible de un tributo, está poniendo en juego criterios, principios o valoraciones en todo caso diferentes de los que habían inducido a la tipificación del presupuesto de hecho del tributo.»²¹

Finalmente debe tenerse presente la indicación del artículo 64 de la Ley N° 4755, que se refiere a la vigencia de la exención, destacando al respecto que aun cuando fuera concedida en función de determinadas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado.

d. Sobre el impuesto único a los combustibles en Costa Rica.

¹⁸ Código Tributario Artículo 6°.- Interpretación de las normas tributarias. 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.

¹⁹ Código Civil ARTÍCULO 10.- Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas.
(Así reformado por Ley N° 7020 de 6 de enero de 1986, artículo 1°)

²⁰ Procuraduría General de la República. Dictamen de la Procuraduría C-010-2001.

²¹ Departamento de Servicios Técnicos en el informe integrado N° 16.759 OFICIO ST.-088-2008 I. Elaborado por la Licda. Rebeca Videche Pereira y Licda. Susana Zúñiga Van Der Laat. Citando Serrano Lozano (Carmelo), Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Madrid, editorial tecnos, 1988, pp16 y 19.

Mediante la Ley N° 8114 del 4 de julio del 2001, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, y concretamente en el artículo 1º, se crea un impuesto único por tipo de combustible, tanto de producción nacional como importado.

Respecto del hecho generador el citado artículo estipula que ocurre en la producción nacional, en el momento de la fabricación, la destilación o la refinación, entendiendo por producción nacional el momento en el cual el producto está listo para la venta, lo que excluye su proceso; y en la importación o internación, el momento de la aceptación de la declaración aduanera.

Según información contenida en la página oficial de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP)²² Costa Rica no controla el precio internacional de los productos terminados; tales como el diésel, gasolinas, gas, entre otros.

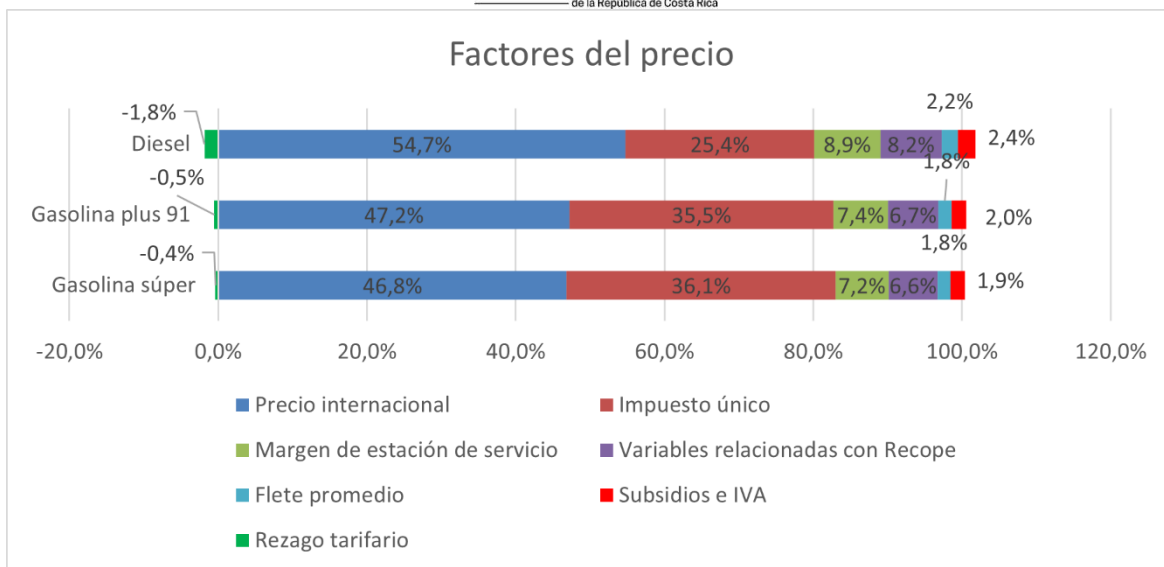
La (ARESEP)²³ se ha referido al precio internacional y el impuesto único a los combustibles, indicando al respecto que ambos aspectos constituyen las dos variables que explican alrededor del 80% del precio que pagan los consumidores por cada litro de combustible. Asimismo, hace referencia, a que el precio internacional de los combustibles representa el 47% del costo de las gasolinas, mientras que en el diésel es el 55%

Según la (ARESEP), el segundo componente con mayor peso es el impuesto único a los combustibles, que representa entre 29% y 36%.

En el siguiente gráfico aportado por la ARESEP permite apreciar la importancia porcentual de cada uno de los componentes:

²² <https://aresep.go.cr/noticias/3263-precio-internacional-impuesto-unico-determinan-precio-combustibles> (Recuperada al 14 de febrero de 2021)

²³ <https://aresep.go.cr/noticias/3263-precio-internacional-impuesto-unico-determinan-precio-combustibles#:~:text=El%20precio%20internacional%20y%20el,el%20di%C3%A9sel%20es%20el%2055%25>.



Fuente: (ARESEP, 2021)

Es importante destacar en este análisis que, durante los últimos años, sobre todo a partir de la crisis sanitaria surgida por la pandemia del COVID 19 se empezó a registrar una tendencia sostenida al alza de los combustibles, que impactó a todos los países importadores de los derivados del petróleo.

A nivel internacional según datos suministrados por medios de comunicación nacional²⁴ entre los años 2021 y 2022 se empezó a registrar una tendencia sostenida al alza de los precios de los combustibles. Por ejemplo, con respecto al aumento de la gasolina, el precio del barril de gasolina 91 (plus) entre enero del 2021 y julio de 2022 ascendió de \$64 a \$136 (aumento de 112%), mientras que el barril de gasolina 95 (súper) se movió de \$65 a \$142 (alza de 118%).

Según destaca el medio informativo, el aumento en los precios internacionales se ve reflejado en los precios de los combustibles en Costa Rica, pero con un menor impacto en relación con dichos precios. Por ejemplo, para la gasolina desde el 2021 tuvieron un crecimiento fuerte, pero menor al impacto registrado en el mercado internacional: la gasolina plus pasó de ₡562 por litro en enero de 2021 a ₡993 en julio de 2022 (creció 76%), en tanto la gasolina súper empezó el 2021 con un precio de ₡583 por litro y estaba en ₡1.026 en julio del 2022 (76%).

La realidad anterior es reflejada en el modelo de precios en Costa Rica, al evidenciarse que las alzas internacionales tienden a ser menores, al realizarse el ajuste en el país. Empero, las rebajas tienen un efecto contrario: en el país se

24 Bermúdez, Mario (2022) Semanario Universidad. <https://semanariouniversidad.com/pais/precios-de-combustibles-en-costa-rica-crecieron-a-ritmo-menor-del-alza-registrada-en-mercado-internacional/> Recuperado el 14 de febrero de 2023

perciben menos. Por ejemplo, puede mencionarse que el diésel tuvo una reducción de un 24% en sus precios a finales del 2018 que no tuvo efecto en los precios en Costa Rica hasta enero del 2019, y fue de un 8%.

Por otra parte, en un boletín de actualización realizada por la (ARESEP) a mayo del año 2022²⁵, en cumplimiento de lo que establece la Ley 8114 de Simplificación y Eficiencia Tributaria, que se actualiza por la inflación trimestral, ARESEP reitera que luego del precio internacional, el impuesto único representa la segunda variable de importancia en el precio final de los combustibles que pagan los consumidores, representando un 29% en la gasolina superior, 28% en la gasolina regular y 17% en el diésel.

A la fecha de la realización de este informe, encontramos que el último ajuste realizado al impuesto único a los combustibles fue publicado mediante el Decreto Ejecutivo 43888-H, publicado en La Gaceta 18, Alcance 17 del 1 de febrero de 2023. El Ministerio de Hacienda, en cumplimiento con lo que establece la Ley 8114, actualizó los montos del impuesto único por tipo de combustible tanto para la producción nacional como para el importado. De conformidad con el artículo 3 de dicho decreto, el mismo rige a partir del primero de febrero de dos mil veintitrés. Con base en el mencionado Decreto Ejecutivo 43888-H, el impuesto único a los combustibles por tipo de combustible tanto de producción como importado vigente se debe ajustar en un -0,49%, por la variación en los índices de precios al consumidor (deflación) para el período comprendido entre setiembre de 2022 y diciembre de 2022 -la Ley 8114 establece como límite máximo un ajuste del 3,00%, aun cuando la inflación del período sea superior a este porcentaje-. Lo anterior, con la excepción del impuesto único al LPG, el cual se mantiene en ₡24,00 conformidad con lo establecido en el Transitorio Único de la Ley 10110.²⁶

En el caso del diésel, tal y como se observa en la tabla contenida en el decreto 43888_H, el impuesto por litro corresponde a ₡ 157, 00.

Tipo de combustible por litro	Impuesto en colones (₡)
-------------------------------	-------------------------

²⁵ <https://aresep.go.cr/noticias/4035-actualizacion-impuesto-unico-combustibles>

Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP) Bol. 25-2022, 12 de mayo. Recuperado el 14 de febrero de 2023.

²⁶ <https://www.recope.go.cr/wp-content/uploads/2023/02/RE-0010-IE-2023-Hidrocarburos-p%C3%BAblico-Recope-actualizaci%C3%B3n-impuesto-%C3%BAnico-febrero-2023-ET-009-2023.pdf>

Gasolina regular	¢ 265, 50
Gasolina súper	¢ 277, 75
Diésel	¢ 157, 00

Fuente: Decreto Ejecutivo N° 43888-H

e. Sobre disposiciones transitorias

Por tratarse el artículo único de la iniciativa de la adición de una disposición transitoria, conviene tener claridad sobre el concepto y alcances jurídicos de dicho término. Al respecto la Procuraduría General de la República,²⁷ ha establecido que

“Las disposiciones transitorias forman parte del Derecho Intertemporal en cuanto tienen a solucionar conflictos de leyes. Ante los problemas de transitoriedad que la ley nueva produce, el legislador establece un régimen jurídico aplicable a las situaciones jurídicas pendientes. En ese sentido, la función de las llamadas disposiciones transitorias es la de regular en forma temporal determinadas situaciones, con el fin de ajustar o acomodar la normativa nueva o la de dar un tratamiento distinto y temporal, de carácter excepcional, a ciertas situaciones. Hechos que no se pretende comprender dentro de esas nuevas regulaciones generales. Interesa resaltar que en la base de la norma transitoria se encuentra esa necesidad de responder a problemas planteados por la entrada en vigencia de la nueva ley; esa es su esencia. Se ha dicho que el contenido de las disposiciones transitorias consiste en:

‘a) Las reglas que regulan el régimen jurídico aplicable a las situaciones jurídicas previas a la ley, bien declarando la aplicación de la nueva, bien declarando la pervivencia de la ley antigua, bien estableciendo un régimen transitorio distinto del establecido en ambas leyes.

b) Los preceptos que regulan en forma provisional situaciones jurídicas nuevas cuando su finalidad sea la de facilitar la aplicación definitiva de la ley nueva...” F. SAUBS M.-J.C, DA SILVA, citado por C.M, VALVERDE ACOSTA, Manual de Técnica Legislativa, Comisión Nacional para el Mejoramiento de la Administración de Justicia, San José, Asamblea Legislativa, 1991, p. 211’.

²⁷ Procuraduría General de la República Dictamen C-060-99 de 24 de marzo de 1999

Regulación del régimen jurídico aplicable a situación jurídica previa o bien, regulación con carácter provisional de situaciones jurídicas nuevas. En el mismo sentido, Luis Díez-Picazo expresa:

‘En efecto, una disposición transitoria puede solucionar el conflicto de leyes estableciendo cuál de las dos –la antigua o la nueva ley- es la llamada a regular cada tipo de situación jurídica. Así, por ejemplo, puede ordenarse que las situaciones nacidas al amparo de la ley antigua continúen rigiéndose en todo caso por ella. Esta clase de disposiciones transitorias contiene normas de conflictos en sentido estricto; es decir, no regulan directamente situación alguna, sino que a través de un punto de conexión determinan cuál de las leyes en conflicto es la aplicable. Junto a esta posibilidad, cabe asimismo que el legislador dicte otra clase de disposiciones transitorias, en virtud de las cuales se da una regulación específica – diferente, por tanto, de las recogidas en la ley antigua y en la ley nueva-, a las situaciones pendientes al momento del cambio legislativo, o a las situaciones que se produzcan en tanto entra plenamente en vigor la nueva ley en los casos de eficacia diferida. Este segundo tipo de disposiciones transitorias no contiene ya normas de conflicto en sentido técnico, sino por emplear de nuevo la terminología del Derecho Internacional Privado, normas materiales, que imputan directamente a un supuesto de hecho una consecuencia jurídica. Lo que hace a estas disposiciones poseer naturaleza intertemporal no es ya su estructura, sino que su supuesto de hecho contempla precisamente un problema de conflicto de leyes. De ahí, que se trate de normas con vigencia temporal limitada o leyes ad tempus, pues por definición se refieren a un número de posibles situaciones no indefinido; y de ahí también, que, al contener normas materiales, puedan suscitar a su vez nuevos conflictos temporales con otras leyes’ L. DIEZ-PICAZO: La derogación de las leyes, Civitas, Madrid, 1990, pp. 193-194”.

ANÁLISIS DEL ARTICULADO

1. Tal y como se desprende de la lectura integral de la iniciativa, la propuesta pretende la exención del impuesto único al diésel establecido en el artículo 1 de la Ley 8114; sin embargo, tal condición no se encuentra expresamente indicada en el encabezado ni en el párrafo primero del artículo. En razón de lo anterior consideramos necesario que se haga constar en el texto que se trata del denominado impuesto único por tipo de combustible, concretamente al diésel.
2. Por otra parte, resulta importante hacer del conocimiento de las señoras y señores diputados, que en el encabezado de la disposición transitoria se hace referencia únicamente a los “concesionarios”, sin embargo, en el párrafo primero del texto se hace referencia a los “concesionarios o permisionarios”. Respecto de lo anterior resulta relevante tener presente de

que se trata de dos figuras jurídicas completamente diferentes. Así se desprende de lo expuesto por la Procuraduría General de la República²⁸, cuando expresó que: “a.- La situación del permisionario es precaria, temporal y excepcional, por ello carece de derechos, salvo el ejecutar la actividad, lo que le permite a la Administración revocarle el permiso, en cualquier momento, sin responsabilidad; mientras que la del concesionario es permanente, normal y consolidada, por lo que tiene un derecho subjetivo, perfecto y declarado.” La Sala Constitucional²⁹, también ha señalado que el permisionario tiene un estatus jurídico especial, precisamente por su condición de ser precaria, temporal y excepcional, a diferencia del concesionario que tiene una situación consolidada, permanente y normal. La permanencia de la redacción actual podría violentar el principio de la seguridad jurídica. En razón de lo anterior, es criterio de esta asesoría que antes del conocimiento y aprobación dicho transitorio, debe establecerse con claridad si se trata únicamente de los “concesionarios” o si la norma incluiría también a los “permisionarios”.

3. Nótese que la disposición transitoria únicamente se refiere a las rutas regulares de transporte públicos de personas, así se determina desde el título mismo de la iniciativa, al señalar que la misma pretende *“garantizar la continuidad del servicio en el sector de transporte público de la ruta regular”*; en adelante, la norma se refiere en cuatro oportunidades más a la frase *“ruta regular”*, sin embargo, en ninguna ocasión hace referencia a las *“rutas especiales”*. Lo anterior permite determinar con certeza que estamos en presencia de una norma que pretende beneficiar únicamente a los concesionarios y permisionarios del sector de transporte público de ruta regular. Es decir, la redacción anterior deja por fuera la posibilidad de que el beneficio sea también extendido a los permisionarios de rutas de *“servicios especiales”*. Sobre este último término, valga recordar lo que indica el “Reglamento para la Explotación de Servicios Especiales de Transporte Automotor Remunerado de Personas”, establecido mediante el Decreto N° 15203, en su artículo 2 al indicar que: *“son servicios especiales, los que se prestan dentro de la explotación del transporte automotor remunerado, con vehículos de transporte colectivo, sin tener itinerario fijo y los cuales se contratan por viaje, por tiempo o en ambas formas.”* (el subrayado no es del original). El concepto de *“servicios especiales”*, deriva también de lo establecido en el artículo 25 de la Ley N° 3503 al determinar que, para los efectos de la presente Ley, los permisos se clasifican en dos modalidades: a) Los permisos **para servicios especiales de**

²⁸ Procuraduría General de la República. OJ- 058-1999, de 13 de mayo de 1999.

²⁹ Sala Constitucional Voto N°1425-1995

estudiantes, trabajadores y turismo; y b) Los servicios de operación de líneas regulares, nuevas o existentes.” (el subrayado no es del original).

Corolario de lo anterior, consultamos el Diccionario de la Real Academia Española sobre la definición de transporte público regular. Al respecto se encontraron definiciones que relacionan dicho término como: “ (...) *el destinado a transportar a todo tipo de pasajeros en autobuses o autocares que tienen un itinerario preestablecido con sujeción a calendarios y horarios prefijados, tomando a los pasajeros en paradas fijas (...)*”³⁰ se define también como el transporte que se efectúa dentro de itinerarios preestablecidos y con sujeción a calendarios y horarios prefijados.³¹ Finalmente se ha reconocido como servicios regulares, a aquellos que aseguran el transporte de personas con una frecuencia y un itinerario determinados. Estos servicios pueden recoger y dejar viajeros en paradas previamente fijadas.³²

4. Otro aspecto importante a tener en consideración en este análisis, es lo relativo a la omisión en el proyecto sobre la forma en que se realizaría la devolución del impuesto único al diésel; pues recordemos que no todos los concesionarios o permisionarios del sector de transporte público de ruta regular se abastecen de combustible, en el caso concreto del diésel, en el mismo lugar, sino que tal y como lo ha dicho la ARESEP³³, los consumidores o usuarios de combustible diésel, incluidos los concesionarios o permisionarios del servicio de transporte público de ruta regular, podrían abastecerse de tres diferentes maneras: “i) *compras en Recope, en caso de que estén habilitados como usuarios directos; ii) compras en estaciones de servicio; y iii) compras a comercializadores sin punto fijo (peddlers) asociados a tanques de autoconsumos autorizados por MINAE.*”
5. Aunado a lo anterior, encontramos que según ARESEP la metodología tarifaria y la política de precio único para todo el país, solamente utiliza la información de ventas de RECOPE por tipo de combustible. La información analizada³⁴ indica que dicha institución únicamente dispone

30 .

<https://www.ine.es/DEFIne/es/concepto.htm?c=3892&tf=&op=#:~:text=Definici%C3%B3n,fijas%20entre%20distintos%20%C3%A9rminos%20municipales>.

31 Diccionario Prehispánico del español Jurídico <https://dpej.rae.es/lema/transporte-p%C3%ABlico-regular>

32 <https://dle.rae.es/ruta> Diccionario de la Real Academia Española

33 Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP) OF-0381-RG-202212 de octubre de 2022

34 Citado por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP) OF-0381-RG-202212 de octubre de 2022

de información sobre las ventas que realiza a usuarios directos, estaciones de servicios y comercializadores sin punto fijo (peddlers); lo cual hace suponer que no se cuenta con información sobre las ventas realizadas a los distintos sectores de consumo o usuarios específicos.

6. En la exposición realizada por ARESEP manifiesta que, en el caso de las estaciones de servicio, podría ser aún más complejo el mecanismo para el traslado de la exención, dado que estos prestadores pagan por adelantado al combustible antes de formalizar su retiro en RECOPE. El documento también es claro en expresar que las estaciones no podrían realizar compras de diésel diferenciado a priori, pues no controlan la demanda que realizarían en su estación los concesionarios o permisionarios del servicio de transporte público de ruta regular. El modelo estación vigente tampoco permite tener islas o tanques exclusivos para el manejo del diésel exonerado del pago del impuesto, situación que también podría dar origen a filtraciones.
7. Resulta también relevante también tener en consideración, que según datos aportados por la Refinadora Costarricense de Petróleo RECOPE³⁵ actualmente el país cuenta con más de 335 empresas que brindan ese servicio de transporte público, y el sector es muy diverso, no solo en tamaño (según datos de ARESEP el 80% son empresas pequeñas, el 14% medianos y el 6% son empresas grandes), sino en la forma en que adquieren el diésel para su operación; algunos compran directamente a RECOPE (a granel), otros a distribuidores conocidos como Peddler y otros en estaciones de servicio, estos dos últimos corresponden a ventas al detalle. En virtud de lo anterior, según RECOPE, no sería materialmente posible para dicha institución administrar las exoneraciones para las empresas de servicio de autobús de ruta regular.
8. Finalmente es importante analizar el hecho, de que si bien es cierto el transitorio dispone que: “(...) *la exención del impuesto único al diésel estará vigente por el periodo de 24 meses contados a partir de la entrada en vigencia de la presente ley (...)*”; sin embargo, en la respuesta ofrecida por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos, ARESEP³⁶ señala que: “ (...) por la ejecución y los plazos legales requeridos para la realización de un trámite de ajuste extraordinario de tarifas y su correspondiente proceso de participación ciudadana, el citado **ajuste en el precio del diésel no podría realizarse de forma inmediata a la vigencia de la eventual ley tal y como lo exige la norma**. Lo anterior por cuanto los ajustes a los precios

³⁵ Refinadora Costarricense de Petróleo, RECOPE P-0468-2022

³⁶ Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP) OF-0381-RG-202212 de octubre de 2022

de los combustibles deben de observar un trámite ya establecido. En el caso de los combustibles, recientemente la Junta Directiva de la Autoridad Reguladora³⁷ aprobó la nueva metodología tarifaria que se utilizará para fijar los precios de los combustibles a nivel nacional. La nueva metodología se sustenta en un desarrollo técnico que reduce la discrecionalidad de los cálculos, considerando que detalla las fórmulas, los procedimientos, las fuentes de información y los plazos. Además, separa todos los costos que impactan la tarifa, como es el caso de las inversiones.

Por todas las razones anteriormente expuestas, en criterio de esta asesoría la norma propuesta podría devenir en una violación al principio de seguridad jurídica, por cuanto no se establece con claridad la forma correcta en que debe descontarse la exención del impuesto único a los combustibles a los concesionarios y permisionarios a los que se refiere la disposición transitoria. Además, por la estipulación referente al rige de la ley.

En virtud de lo anterior, somos del criterio de que previo al conocimiento y aprobación de la norma, deben de quedar claramente definidas las condiciones y el mecanismo de aplicación de la citada exención.

Conclusiones

Teniendo presentes las consideraciones que han sido expuestas, esta asesoría concluye en los siguientes términos:

- a) La redacción de la propuesta corresponde efectivamente a una norma transitoria, ya que se establece claramente que: *“Esta exención del impuesto único al diésel estará vigente por el periodo de 24 meses contados a partir de la entrada en vigencia de la presente ley”*, denotándose el principio de temporalidad al que se ha referido la Procuraduría General de la República, al señalar que las disposiciones transitorias se dan *“(...) con el fin de ajustar o acomodar la normativa nueva o la de dar un tratamiento distinto y temporal, de carácter excepcional, a ciertas situaciones(...)*.
- b) La tramitación de la exención se encuentra acorde con el principio de reserva de ley, según el cual, tratándose de tanto los tributos como de sus excepciones, les corresponde de manera exclusiva a las y los legisladores su creación, modificación y extinción.
- c) La norma se ajusta a las consideraciones estipuladas por el artículo 62 de la Ley N° 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario), que determina la ley que contemple exenciones debe especificar

³⁷ ³⁷ Información tomada de la página oficial de Autoridad Reguladora de los servicios Públicos ARESEP, <https://aresep.go.cr/noticias/1491-aresep-aprobo-nueva-metodologia-para-fijar-precios-de-combustibles>

las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración, y si al final o en el transcurso de dicho período se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, o bien si se puede autorizar el traspaso a terceros y bajo qué condiciones.

No obstante, resulta conveniente hacer del conocimiento algunos aspectos que tienen que ver con aspectos de fondo de la iniciativa, dentro de los que destacan los siguientes:

- a) Al final de la exposición de motivos del proyecto, el diputado proponente manifiesta entre otras cosas, que las consideraciones expuestas adquieren la mayor importancia por el impacto sufrido, a raíz de emergencia nacional declarada por la enfermedad del covid-19 y por el incremento mundial del precio del petróleo. Sin embargo, debe tenerse presente que el N° 42227 - MP – S, *“Declara estado de emergencia nacional en todo el territorio de la República de Costa Rica, debido a la situación de emergencia sanitaria provocada por la enfermedad COVID-19”*, fue derogado por el artículo 1° del decreto ejecutivo N° 43650 del 10 de agosto del 2022 *“Declara la cesación del estado de emergencia declarado mediante Decreto Ejecutivo N° 42227-MP-S”*.
- b) Dado que el expediente legislativo propone la exención del pago del impuesto al diésel para los concesionarios del sector de transporte público de ruta regular, conviene recordar que en el fondo también se trata de incentivar el uso de dicho combustible, lo cual se contradice con los más recientes Acuerdos y Tratados Internacionales en materia de cambio climático. En este sentido, nos permitimos aportar el criterio del Área Económica del Departamento de Servicios Técnicos³⁸ quien al referirse a los Impuestos a los Combustibles Fósiles, señaló entre otros aspectos que: *“Organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Fondo Monetario Internacional (FMI)³⁹, el Banco Mundial⁴⁰, y las diferentes cumbres sobre el cambio climático, se han mostrado en desacuerdo con abaratar los precios de los combustibles fósiles por la vía de la política fiscal, cuando*

³⁸ EXPEDIENTE N° 23.388 DEROGATORIA DEL ARTÍCULO 11 DE LA LEY N° 8114, LEY DE SIMPLIFICACIÓN Y EFICIENCIA TRIBUTARIAS, DEL 9 DE JULIO DEL 2001 Y SUS REFORMAS Elaborado por el Lic. Welmer Ramos González

³⁹ “Retrasar más las políticas climáticas perjudicará el crecimiento económico” <https://www.imf.org/es/Blogs/Articles/2022/10/05/further-delaying-climate-policies-will-hurt-economic-growth>

⁴⁰ “¿Qué significa la fijación del precio del carbono?” <https://www.bancomundial.org/es/news/feature/2014/06/11/what-does-it-mean-to-put-a-price-on-carbon>

precisamente la gran prioridad internacional es reducir su uso por razones climáticas urgentes, a la vez que se incentivan el uso de energías renovables. Los impuestos sobre combustibles fósiles y los subsidios para impulsar energías menos contaminantes, “constituyen un factor clave para conseguir el triple objetivo de descarbonizar la economía, movilizar ingresos fiscales internos y disponer de energía limpia asequible”⁴¹. (...) Es más, los países a través de los acuerdos en las distintas COP⁴², han suscrito compromisos a largo plazo para la fijación de precios del carbono, a la vez que incentivan la inversión en infraestructuras acordes con los objetivos de desarrollo y descarbonización y reducir el riesgo de acabar con activos y empleos irre recuperables. La fijación de precios del carbono y su imputación a través de impuestos a los combustibles fósiles son más difíciles de eludir que otros tributos. (...) Hay que recordar que Costa Rica es firmante del Acuerdo de París, donde se comprometió a implementar acciones para que los sistemas de precios reflejen de manera fehaciente las externalidades consecuencia de la contaminación, en palabras del Secretario General de la OCDE, Mathias Cormann: “Los precios del carbono y las medidas equivalentes tienen que ser mucho más estrictas y coordinarse mejor a nivel mundial, de modo que reflejen adecuadamente el costo de las emisiones para el planeta y nos coloquen en el camino para cumplir realmente con los objetivos climáticos del Acuerdo de París.”⁴³

E. ASPECTOS DE TÉCNICA LEGISLATIVA

Esta asesoría considera que, en la redacción del párrafo inicial del artículo único, no procede referirse a la adición de un transitorio nuevo. Lo anterior por cuanto es una expresión redundante. Al respecto nos permitimos señalar que el número que debe tener este Transitorio es el VII.

Por otra parte, consideramos que el título se puede sustituir por una frase que resulte concordante con el contenido de la propuesta, sea Adición de un Transitorio

⁴¹OCDE, Un mejor uso de los impuestos a la energía podría fortalecer las cuentas públicas de los países en desarrollo y reducir la contaminación. 25 enero del 2021. <https://www.oecd.org/newsroom/un-mejor-uso-de-los-impuestos-a-la-energia-podria-fortalecer-las-cuentas-publicas-de-los-paises-en-desarrollo-y-reducir-la-contaminacion.htm>. Señala además que

“los países podrían generar ingresos equivalentes a alrededor del 1% del PIB si gravaran las emisiones de carbono de los combustibles fósiles a razón de 30 euros por tonelada de CO₂.”

⁴² Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático.

⁴³www.oecd.org/centrodemexico/medios/laseconomiasdelg20fijanlospreciosdelasemisionesdecarbopoperoserequiereunaaccionpoliticasufuerteycongruenteanivelmundialparaalcanzarlosobjetivosclimaticosdicelaocde.htm&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=cr



VII a la Ley N°8114, Ley de Simplificación y Eficiencias Tributarias, de 4 de julio de 2001.

Finalmente, nos permitimos señalar que debe enmendarse el nombre de la Dirección General de Tributación. Lo anterior por cuanto no se llama Tributación Directa.

F. ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO

a- Votación:

Tal y como lo dispone la Constitución Política en su numeral 119, la presente iniciativa, para ser aprobada requiere contar con mayoría absoluta de los miembros presentes de la Asamblea Legislativa.

b- Delegación:

De conformidad con el artículo 124 párrafo 3 de la Carta Fundamental, la propuesta legislativa en estudio NO puede ser delegada en una Comisión con Potestad Legislativa Plena, por tratarse de una exoneración a impuestos nacionales, materia que está expresamente excluida de ser conocida en la mencionada Comisión.

c- Consultas:

Obligatorias

- Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP)
- Municipalidades de todo el país
- Universidad de Costa Rica (LANAMME)

d) Fuentes

Leyes

- Constitución Política de Costa Rica.
- Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755, del 3 de mayo de 1971.



- Ley de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos. Ley N° 7593 del 09 de agosto de 1996 y sus reformas.
- Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, N° 8114 del 4 de julio de 2001.
- Decreto Ejecutivo N°42460 del 7 de junio del 2020.
- Código Civil. Ley No.63 de 28 de setiembre de 1887.

Poder Ejecutivo

- Decreto Ejecutivo 43888-H
- Decreto Ejecutivo N° 42227 - MP – S, “Declara estado de emergencia nacional en todo el territorio de la República de Costa Rica, debido a la situación de emergencia sanitaria provocada por la enfermedad COVID-19”
- Decreto ejecutivo N° 43650 del 10 de agosto del 2022 "Declara la cesación del estado de emergencia declarado mediante Decreto Ejecutivo N° 42227-MP-S".

Sala Constitucional

- N° 0730-1995
- N° 8755-2000
- N° 8271-2001
- N° 8580-2001
- N° 5504-2002

Procuraduría General de la República.

- Opinión Jurídica O.J 158- 2001
- Opinión Jurídica N° 123 - J 2008
- Dictamen C-010-2001
- Procuraduría C-010-2001
- Dictamen C-060-1999

Páginas de internet

- <https://aresep.go.cr/noticias/3263-precio-internacional-impuesto-unico-determinan-precio-combustibles>
- Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos Bol. 32-2021, 17 de junio <https://aresep.go.cr/noticias/3263-precio-internacional-impuesto-unico-determinan-precio-combustibles>
- Bermúdez, Mario (2022) Semanario Universidad. <https://semanariouniversidad.com/pais/precios-de-combustibles-en-costarica-crecieron-a-ritmo-menor-del-alza-registrada-en-mercado-internacional/>

<https://aresep.go.cr/noticias/4035-actualizacion-impuesto-unico-combustibles>

- Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP) Bol. 25-2022, 12 de mayo.
- <https://www.recope.go.cr/wp-content/uploads/2023/02/RE-0010-IE-2023-Hidrocarburos-p%C3%ABlico-Recope-actualizaci%C3%B3n-impuesto-%C3%BAnico-febrero-2023-ET-009-2023.pdf>
- “Retrasar más las políticas climáticas perjudicará el crecimiento económico”
<https://www.imf.org/es/Blogs/Articles/2022/10/05/further-delaying-climate-policies-will-hurt-economic-growth>
- “¿Qué significa la fijación del precio del carbono?”
<https://www.bancomundial.org/es/news/feature/2014/06/11/what-does-it-mean-to-put-a-price-on-carbon>
- OCDE, Un mejor uso de los impuestos a la energía podría fortalecer las cuentas públicas de los países en desarrollo y reducir la contaminación. 25 enero del 2021. <https://www.oecd.org/newsroom/un-mejor-uso-de-los-impuestos-a-la-energia-podria-fortalecer-las-cuentas-publicas-de-los-paises-en-desarrollo-y-reducir-la-contaminacion.htm>. Señala además que “los países podrían generar ingresos equivalentes a alrededor del 1% del PIB si gravaran las emisiones de carbono de los combustibles fósiles a razón de 30 euros por tonelada de CO₂.”
- Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático.
- www.oecd.org/centrodemexico/medios/laseconomiasdelg20fijanlospreciosdelasemisionesdecarbonoperoserequiereunaaccionpoliticamasfuerteycongruenteanivelmundialparaalcanzarlosobjetivosclimaticosdicelaocde.htm&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=cr

Elaborado por: AZO

/*afr//21-03-2023

c. archivo//22713iju//s-sil