**Res. Nº 2012010015**

|  |
| --- |
| **Tipo de Sentencia**:   De Fondo |
| **Redactor:** Ana Virginia Calzada Miranda |
| **Clase de Asunto:** Acción de inconstitucionalidad |

**Exp: 10-008634-0007-CO**

**SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las dieciséis horas y veinte minutos del veinticuatro de julio del dos mil doce.**

Acción de inconstitucionalidad promovida por José Manuel Echandi Meza, mayor, casado, Abogado, vecino de San José, portador de la cédula de identidad número 1-624-734, y Francisco Javier Vargas Solano, mayor, casado, Abogado, vecino de Tibás, portador de la cédula de identidad número 1-612-098, contra el artículo 9 de la Ley número 7088 del 30 de noviembre de 1978, Ley de Reajuste Tributario, y resolución número 18 a) del Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano, y los Decretos Ejecutivos números 34106-H, 34871-H y 35605-H.

**Resultando**

**1.-**

Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las quince horas treinta y cuatro minutos del 28 de junio de 2010, los accionantes solicitan se declare la inconstitucionalidad del artículo 9 de la Ley número 7088 del 30 de noviembre de 1978, Ley de Reajuste Tributario, y resolución número 18 a) del Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano, por estimarlo contrario a los principios de legalidad, debido proceso, razonabilidad, proporcionalidad e igualdad. Refiere que la normativa impugnada establece el impuesto a la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, excluyendo de ese cobro a los vehículos de uso oficial, ambulancias, máquinas de bomberos, bicicletas y máquinas de uso agrícola. Sin embargo, para el período fiscal 2010, el Ministerio de Hacienda dispuso el cobro de este impuesto a la maquinaria de construcción, a pesar que la misma no puede catalogarse como vehículo automotor, pues carece de la finalidad de trasladar o transportar personas o mercaderías por las vías públicas terrestres. Explica que el principio de legalidad se violenta porque el Poder Ejecutivo se encuentra impedido de generar impuestos no contemplados por el legislador, por lo que es ilegítima la actuación del Ministerio de Hacienda al pretender aplicar este tributo a la maquinaria de construcción, más aún cuando se trata de un cobro directo contra el que no se brindó la oportunidad de defensa. Aduce que los principios de razonabilidad y proporcionalidad se vulneran porque se considera a la maquinaria de construcción como vehículos, en contraposición a la definición de este concepto por parte de la Real Academia Española como «medio de transporte de personas o cosas» o como objeto que sirve «para conducir o transmitir fácilmente algo, como sonido, electricidad». Reitera que la maquinaria de construcción no fue creada ni es utilizada para ninguna de esas funciones, no es eficiente para el transporte de personas o cosas, ni navega por los aires, por lo que no se encuentra dentro de la descripción de la norma tributaria; enfatiza que se trata de máquinas de trabajo, que si bien requieren algún desplazamiento, la traslación no es una finalidad en sí misma, y tampoco circulan por las vías terrestres del país, sino, regularmente, sobre plataformas movidas por un cabezal. Explica que para imponer este tributo, el Ministerio de Hacienda equipara la maquinaria de construcción con los vehículos de lujo, a pesar de las claras diferencias entre ellos; si bien el precio de la maquinaria es elevado, esto no los hace igual a los vehículos de lujo. Añade que cobrar este tributo es generar una acción confiscatoria, porque eventualmente las sumas pretendidas podrían corresponder a un alto valor del bien.

2.-

Mediante escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las quince horas cincuenta y cinco minutos del 6 de setiembre de 2010 (folio 39), el accionante Echandi Meza explica que la aplicación que el Ministerio de Hacienda hace del impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores a la maquinaria de construcción, lo hace con base en normas reglamentarias, sin que exista disposición legal que así lo autorice, lo que violenta el principio de reserva de ley en materia tributaria, por lo que requiere que también se declare la inconstitucionalidad de los Decretos 34109-H, 34871-H y 35605-H, por medio de los cuales el Ministerio aplica de manera indebida el tributo a la maquinaria de construcción.

3.-

Por resolución de esta Sala, de las nueve horas treinta minutos del primero de octubre de 2010 (folio 47), se requiere a los accionantes acreditar su condición de representantes legales de la Asociación de Propietarios de Maquinaria de Construcción.

4.-

Mediante escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las diecinueve horas veinte minutos del 8 de octubre de 2010 (folio 49), Héctor Hernández Ramírez, Presidente de la Asociación de Propietarios de Maquinaria para la Construcción, avala lo manifestado por los accionantes, aporta personería de la Asociación y los poderes conferidos a los accionantes.

5.-

Por resolución de esta Sala, de las once horas cuarenta minutos del 14 de octubre de 2010 (folio 55) se da curso a la presente acción de inconstitucionalidad.

6.-

Mediante escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las quince horas cuarenta y un minutos del 4 de noviembre de 2010 (folio 60), Ricardo Vargas Vásquez, Procurador General Adjunto de la Procuraduría General de la República, contesta la audiencia conferida en la resolución de curso de esta acción. Señala que el fin de la norma de creación del impuesto a la propiedad de vehículos es gravar precisamente la propiedad del bien, no la circulación de vehículos por las vías nacionales. Agrega que el artículo 9 impugnado define de manera clara el hecho generador del tributo –la propiedad de vehículos automotores, aeronaves o embarcaciones-, el sujeto pasivo o contribuyente –los propietarios registrales-, el sujeto activo –el Estado- y la tarifa, que se define como progresiva según el valor del bien a enero de cada año. Afirma que el Poder Legislativo delegó en la administración tributaria emitir la lista de valores de los vehículos y la posibilidad de ampliar la lista para incorporar nuevos tipos, marcas, estilos y otras características de los vehículos automotores. Explica que los Decretos 34106, 34871 y 35605, comprenden la lista de los vehículos gravados, incluyendo las niveladoras, cargadores, aplanadoras y otros, con los respectivos valores de referencia. Específicamente es el último de estos decretos en el que se incluye la maquinaria de construcción como objeto del impuesto sobre la propiedad de vehículos. Agrega que la Dirección General de Tributación Directa y la Dirección General de Aduanas emitieron de manera conjunta la Directriz DGT-DGA-01-2008, y establecieron como común denominador de la maquinaria de construcción y de la maquinaria agrícola el concepto de «maquinaria autopropulsada», para aclarar que el concepto de vehículo automotor no se limita a los vehículos de transporte de personas o cosas. Aduce que no existe violación al principio de legalidad porque el artículo 9 impugnado sí define legalmente el sujeto pasivo, la base imponible, la tarifa y el hecho generador, estableciendo que los obligados son los propietarios de los vehículos automotores debidamente inscritos, por lo que no hay violación constitucional si la administración tributaria diligencie el cobro del impuesto hacia los propietarios de maquinaria de construcción. Argumenta que el principio de reserva de ley solamente impone que las normas jurídico-materiales que estructuran el tributo estén comprendidas en una ley, y en el caso bajo estudio, no es que la maquinaria de construcción no estuviera afectada por el impuesto a la propiedad de vehículos automotores, sino que restringir el tributo solamente a los vehículos de transporte de personas o cosas es abstraer los alcances de la norma. Así, no es que el Poder Ejecutivo gravara la maquinaria de construcción vía decreto, sino que mediante los decretos se precisó la lista de vehículos gravados para proceder al cobro del impuesto. Asegura que la maquinaria de construcción entra en la categoría de vehículos autopropulsados, y como tal, son vehículos automotores. Así, la única forma de lograr una exoneración sería creando una ley que otorgue el beneficio fiscal. Añade que el artículo 9 impugnado no diferencia si los vehículos automotores gravados son vehículos utilizados como medio de transporte y otros vehículos autopropulsados. Agrega que tampoco se violenta el principio de igualdad, porque la condición de sujeto pasivo la define el ser propietario de vehículos automotores, sin distinción, por lo que debe imponerse los mismos gravámenes para todos, tomando como referencia los valores del mercado interno; es decir, a los propietarios de maquinaria de construcción no se les define el impuesto siguiendo un procedimiento diferente al previsto para los demás propietarios, ni se les aplica una tarifa diferente, lo cual también asegura que no se vulneren los principios de razonabilidad ni proporcionalidad.

7.-

Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las catorce horas diecisiete minutos del 8 de noviembre de 2010 (folio 82), Fernando Herrero Acosta, Ministro de Hacienda contesta la audiencia conferida en la resolución de curso de esta acción. Señala que el inciso ch) del artículo 9 impugnado establece el tipo de vehículo que se encuentra exento del tributo allí definido, exonerando, entre otras, a la maquinaria agrícola y los tractores de caucho, y entre esas excepciones no se encuentra la maquinaria de construcción porque por definición ya se encuentra gravada en el inciso a) de la misma norma, haciendo evidente la intención del legislador de no gravar únicamente a los vehículos que sirvan como medio de transporte de personas y cosas. Reitera que al emitir la norma, el legislador exoneró un tipo de maquinaria sin distinguir la actividad a que se dedicaban -si era de carácter agrícola o de construcción-, siendo así que la maquinaria no incluida en esas excepciones sí quedó gravada. Por eso el Ministerio de Hacienda no extendió de manera antojadiza el cobro del tributo hacia la maquinaria de construcción, sino que aplicó la ley de acuerdo a los registros de propiedad y las valoraciones de los vehículos. Aduce que no puede equipararse el derecho de circulación con el impuesto a la propiedad de vehículos, porque uno grava el uso del vehículo, y el otro la propiedad del bien, aunque se cobren y paguen en un mismo documento. Indica que el concepto de «vehículo» utilizado en la ley es un concepto normativo-tributario distinto del concepto habitual de ese término, por el cual la definición legal comprende no sólo a los vehículos utilizados para el transporte de personas o cosas, sino también a la «maquinaria autopropulsada», que sí incluye a la maquinaria de construcción. De tal forma, aduce, no existe una interpretación del Ministerio sino que fue el legislador quien gravó este tipo de vehículos. Explica que el impuesto sobre la propiedad de vehículos sí se aplicó a la maquinaria de construcción en los períodos fiscales 2008, 2009 y 2010, por lo que no es cierto que esta sea la primera vez ni que se trate de un cobro inesperado. Respecto del debido proceso, señala que no procede conceder audiencia al contribuyente en la etapa previa a la emisión del acto determinativo del tributo. Enfatiza que el Ministerio no está creando ningún tributo ni extendiendo el cobro de uno ya existente, porque fue el Poder Legislativo quien impuso el tributo a la maquinaria de construcción. Reitera que la normativa diferencia entre lo que es impuesto sobre la propiedad de vehículo, y los derechos de circulación, y que la práctica es que ambos se incluyan en un mismo documento de cobro, aunque claramente se indique que cada uno corresponde a un rubro distinto. Por ello estima que el accionante confunde cuando aduce que hay un doble cobro cuando la maquinaria transita montada en una plataforma. Difiere del criterio del accionante de que la maquinaria no debe catalogarse como vehículo automotor, porque este concepto refiere a los vehículos con propulsión propia y así fue definido por el legislador en el enunciado del artículo 9 de la ley 7088, pues la intención era gravar tanto vehículos dedicados al transporte de personas como los destinados a otros usos. Refiere que la interpretación de la Administración Tributaria incluye a los vehículos que sirven como medio de transporte de personas y cosas, así como a los que son maquinaria autopropulsada. Reitera que el Ministerio ha actuado apegado a las normas que regulan el impuesto, cumpliendo así con el principio de legalidad. Sobre la existencia de presuntos adeudos millonarios de parte de los propietarios de la maquinaria, explica que ello se produce no por la actuación del Ministerio, sino por la omisión de pago de los impuestos a la propiedad de vehículos. Afirma que no puede indicarse que el impuesto es confiscatorio, porque no puede demostrarse que se grava la propiedad de forma tan dramática que produzca la pérdida del derecho sobre el bien o la eliminación del lucro sobre la actividad realizada. Explica que el cobro del impuesto sobre la propiedad se aplica desde la creación del impuesto, y no desde el 2010 como aduce el accionante, y muestra un cuadro que ilustra la aplicación del impuesto a maquinaria como excavadoras, retroexcavadoras, compactadoras de rodillo, tractores de oruga y vagonetas, y ha existido un alto cumplimiento voluntario en el pago del impuesto por la íntima relación con el pago del marchamo, que sí recibe un efectivo control de parte de la Policía de Tránsito. Descarta también la aducida violación al debido proceso, porque tratándose del cobro de un impuesto cuya determinación y liquidación corresponde a la Administración Tributaria, no procede dar audiencia al contribuyente en la etapa previa a la emisión del acto determinativo, ya que es hasta que se emite el recibo de pago cuando procede interponer los recursos que caben contra la determinación tributaria. Explica que el legislador sí previó la exoneración de cierta maquinaria, como lo es el caso de la ley 7293, cuyo artículo primero exonera 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, y la maquinaria civil que se usa en proyectos agrícolas de gran envergadura podría beneficiarse de esta exención siempre que se comprometan a utilizarla exclusivamente en ese proyecto y por el plazo máximo de un año, renovable. Expone que el impuesto previsto en la norma impugnada, no es un impuesto al ruedo, sino el impuesto a la propiedad de vehículos, aunque no utilicen las vías públicas; el hecho generador es la propiedad, y sí existe maquinaria que circula por las vías terrestres. Asegura que sólo con una reforma legal, el Ministerio puede suspender el cobro de este impuesto.

8.-

Mediante escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las trece horas cincuenta y siete minutos del 8 de julio de 2010 (folio 158), S. A. L.V., en su condición de Apoderado Generalísimo sin Límite de Suma de Multservicios FOBO Sociedad Anónima, MOTILEVI Limitada, Excavaciones Quinientos Veinte Sociedad Anónima, y Maquinarias SLV Limitada, interpone acción de inconstitucionalidad contra el artículo 9 de la Ley número 7088., bajo los mismos argumentos del accionante principal, acción que se tramitó bajo el número de expedient 10-009187-0007-CO.

9.-

Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las dieciséis horas cinco minutos del 12 de octubre de 2010 (folio 183), dentro del expediente 10-009187-0007-CO, el accionante aporta Poderes Especiales Judiciales y certificaciones de las sociedades en cuyo nombre se interpuso esa acción de inconstitucionalidad.

10.-

Mediante resolución de esta Sala, número 2010-17716, de las once horas dieciséis minutos del 22 de octubre de 2010 (folio 193), se acumula a la acción 10-008634-0007-CO, la tramitada bajo el número de expediente 10-009187-0007-CO.

11.-

Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala, a las diez horas diecinueve minutos del primero de diciembre de 2010 (folio 197), J. M. C., R.S.P, A.N.M, R.M.C., J. B.G. y J.A.N.R., actuando respectivamente en representación de […] y […] , presentan coadyuvancia activa dentro de esta acción de inconstitucionalidad.

12.-

Mediante resolución de esta Sala, de las once horas cinco minutos del 6 de diciembre de 2010 (folio 259), se admiten las coadyuvancias presentadas.

13.-

Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las trece horas treinta y seis minutos del 9 de diciembre de 2010 (folio 261), José Rafael Barrantes Chacón presenta coadyuvancia activa dentro de esta acción de inconstitucionalidad.

14.-

Mediante escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las catorce horas cincuenta minutos del 17 de diciembre de 2010 (folio 10), el Ministro de Hacienda solicita aclaración sobre la suspensión ordenada al dar trámite a esta acción, en el sentido de si procede poner al cobro al impuesto discutido.

15.-

Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las nueve horas treinta minutos del primero de marzo de 2011 (folio 277), los accionantes solicitan se comunique a la Dirección General de Tributación Directa suspender el cobro del impuesto discutido.

16.-

Mediante resolución de esta Sala, número 2011-6077, de las dieciséis horas treinta minutos del 11 de mayo de 2011 (folio 289), se reitera a la Administración Tributaria abstenerse de dictar resolución final en los procedimientos en trámite que supongan la aplicación de las normas impugnadas.

17.-

Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las trece horas veinte minutos del 3 de junio de 2011 (folio 291), J.C.B. R., Apoderado Generalísimo sin Límite de Suma de JCB Alquiler de Maquinaria Sociedad Anónima, presenta coadyuvancia pasiva dentro de esta acción. Señala que declarar con lugar la acción es omitir el deber de todos los costarricenses de contribuir con los gastos públicos, perjudicar al Estado y las arcas públicas. Estima que la actuación del Ministerio de Hacienda ha sido conforme al principio de legalidad, y que lo gravado es la propiedad de los vehículos, no la circulación de los mismos por las vías terrestres.

18.-

Mediante escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las diez horas treinta minutos del 22 de julio de 2011 (folio 302), C.E.Ch. G., en representación de Tractores San Antonio S.A., solicita se aclare la resolución de esta Sala número 2011-6077, para que se entienda que el Instituto Nacional de Seguros debe entregarle los marchamos que corresponda.

19.-

Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las dieciséis horas veintisiete minutos del 24 de agosto de 2011 (folio 317), los accionantes solicitan se ordene al Ministerio de Hacienda, a la Dirección General de Tributación Directa y al Tribunal Fiscal Administrativo, cumplir las resoluciones de esta Sala dictadas dentro de esta acción de inconstitucionalidad, respecto de no aplicar las normas cuestionadas.

20.-

Mediante escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las quince horas treinta y seis minutos del 6 de febrero de 2012 (folio 320), los accionantes solicitan el señalamiento de una Vista, y brindan razones adicionales por las que estiman la inconstitucionalidad de la normativa impugnada.

21.-

Por resolución de esta Sala, de las trece horas cincuenta y ocho minutos del 3 de mayo de 2012 (folio 325), se turna esta acción a la Magistrada Presidente de esta Sala, para el estudio de fondo.

22.-

Mediante constancia de 9 de mayo de 2012 (folio 326), se acredita que en sesión del 9 de mayo de este año inició la discusión por el fondo de esta acción de inconstitucionalidad.

23.-

Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las trece horas veintiséis minutos del 14 de mayo de 2012 (folio 327), los accionantes aportan documentación por la cual pretenden demostrar la desproporcionalidad de los tributos discutidos, toda vez que mientras un equipo de construcción –retroexcavadora- que está valorado en ¢92,740,000.00, paga un impuesto a la propiedad de vehículos de ¢3,126,910.00, para un total junto con los derechos de circulación de ¢3,133,862.00, una vagoneta con valor fiscal mayor -¢102,840,000.00-, paga solamente ¢6,000.00 colones de impuesto a la propiedad y ¢18,122.00 de derechos de circulación. Afirman que el impuesto que se pretende cobrar es arbitrario, desproporcionado e irracional, ya que dos equipos que se utilizan para obra civil son calificados de manera muy distinta, al punto que una retroexcavadora, que lo que hace es sacar material, no circula por las vías públicas y tiene un valor fiscal menor que la vagoneta, paga muchísimo más que ese vehículo que tiene un valor fiscal mayo, sí transporta el material y sí circula por las vías públicas. Reiteran que esta definición tiene un efecto confiscatorio que violenta además el principio de igualdad, no toma en consideración la capacidad económica de los contribuyentes, quienes al no poder pagar el impuesto, entran en mora, acumulan períodos y quedan descalificados para contratar con el Estado.

24.-

Mediante resolución de esta Sala, de las nueve horas treinta y un minutos del 29 de mayo de 2012 (folio 335), se programa la realización de una Vista a celebrarse a las nueve horas del 14 de junio de 2012.

25.-

Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las dieciséis horas tres minutos del 8 de junio de 2012 (folio 338), J.C.B.R, apoderado generalísimo sin límite de su ma de JCB Alquiler de Maquinaria Sociedad Anónima, solicita se aclare la resolución que admite esta acción, para que se entienda que lo único que se encuentra suspendido es el pago del tributo a la propiedad de vehículos, y no los demás rubros asociados con el derecho de circulación, como el seguro obligatorio de vehículos, el aporte al Consejo de Seguridad Vial, el impuesto a favor de las Municipalidades, entre otros.

26.-

Mediante constancia del Secretario de esta Sala, de 14 de junio de 2012 (folio 354), se acredita la realización de la Vista ordenada por resolución de las nueve horas treinta y un minutos del 29 de mayo de 2012.

27.-

Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las ocho horas cuarenta minutos del 18 de junio de 2012 (folio 360), Greivin Julio Herrera Alpízar, apoderado generalísimo sin límite de suma de Tres-ciento uno-cinco dos cuatro cuatro seis cinco Sociedad Anónima, indica acogerse a esta acción de inconstitucionalidad.

28.-

En el proceso se han observado las prescripciones de ley.

Redacta la Magistrada **Calzada Miranda**; y,

**Considerando**

**I.-**

**Sobre la legitimación.** Los aquí accionantes interpusieron previamente el recurso de amparo que se tramita en el expediente número 10-006455-0007-CO, en el cual aducen la vulneración de sus derechos constitucionales por la aplicación extensiva del tributo a la propiedad de vehículos automotores, a la propiedad de la maquinaria de construcción. De igual manera, utilizando ese recurso de amparo y cumpliendo los requisitos de admisibilidad establecidos en la Ley de la Jurisdicción Constitucional, los accionantes interpusieron esta acción de inconstitucionalidad, la cual fue admitida y se le otorgó la tramitación correspondiente.

**II.-**

**Sobre las coadyuvancias presentadas.** Mediante resolución de esta Sala, de las once horas cinco minutos del 6 de diciembre de 2011 (folio 259), se admitieron las coadyuvancias activas presentadas hasta ese momento. Posteriormente, el señor José Rafael Barrantes Chacón presentó el 9 de diciembre de 2010 una nueva coadyuvancia activa, la cual igualmente se admite por haberse presentado dentro de los parámetros legales establecidos. Más adelante, el 3 de junio de 2011 (folio 291), el apoderado generalísimo sin límite de suma de JCB Alquiler de Maquinaria Sociedad Anónima, interpone una coadyuvancia pasiva, la cual debe inadmitirse por haber sido presentada fuera del plazo de los quince días posteriores a la publicación del primer aviso sobre la interposición de la acción, el cual se produjo el 10 de noviembre de 2010. En consecuencia, se confirma la admisión de las coadyuvancias activas presentadas, y se declara la inadmisibilidad de la coadyuvancia pasiva de comentario.

**III.-**

**Sobre el objeto de la acción y los motivos de presunta inconformidad constitucional.** Los promoventes impugnan en acción de inconstitucionalidad, el artículo 9 de la Ley número 7088 del 30 de noviembre de 1978, denominada «Ley de Reajuste Tributario y resolución 18 a) del Consejo Arancelario y Aduanera Centroamericano», en la medida que señala:

“Artículo 9. – Establécese un impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, que se regirá por las siguientes disposiciones…”

Esta norma se impugna en la medida que mediante los Decretos números 34106-H, 34871-H y 35605-H, el Poder Ejecutivo aplicó este tributo a la maquinaria de construcción a partir del período fiscal de 2010.

**IV.-**

**Sobre la competencia legislativa en materia tributaria y el principio de reserva de ley.** La Constitución Política, en su artículo 121 inciso 13), otorga 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.”

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. 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). A mayor abundamiento sobre la competencia legislativa en materia tributaria, ver, entre otras, sentencia número 2003-5276, de las catorce horas cincuenta y cuatro minutos del 18 de junio de 2003. Sin embargo, aquí debe apreciarse la estricta observancia al criterio del legislador, única autoridad constitucional que tiene la potestad de definir los hechos generadores y los sujetos de un tributo determinado. En el caso bajo estudio, la norma legal impugnada establece el impuesto a la propiedad de los vehículos automotores, pero es la administración quien mediante los Decretos impugnados, entiende que tal tributo debe aplicarse también a la propiedad de la maquinaria de construcción. Es aquí donde surge la interrogante de si lo aplicado por el Poder Ejecutivo es ciertamente una extensión del concepto definido por el legislador, o bien una aplicación conforme con esa previsión legislativa del artículo 9 impugnado. Ya se ha indicado que la norma cuestionada señala el «impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves». Efectivamente, la Real Academia Española de la Lengua, define el vocablo «vehículo» como aquel medio dispuesto para el «transporte de personas o cosas», lo que fácilmente se entiende como el mecanismo ideado para trasladar personas o cosas de un sitio a otro, llevarlos de un lugar a otro en el cual no se encontraban, lo cual, bien puede ser con distintos propósitos, sea traslación propiamente dicha, turismo, estudio, comercio, entre una amplia diversidad de propósitos. De esta definición de traslado, transporte y movilización, debe entenderse también que si el propósito principal de una máquina, es potenciar la fuerza de trabajo y permitir o facilitar la realización de determinadas actividades económicas –levantamiento de pesos, remoción de tierra, excavación de terrenos preparación de surcos, siembras o cosechas, por ejemplo- la finalidad de tal maquinaria no es, por supuesto, el traslado de personas o cosas, sino como se indicó, facilitar la actividad humana para el fin propuesto.

**V.-**

En este sentido, desde el punto de vista etimológico y gramatical, el concepto de vehículo está íntima e ineludiblemente enlazado con la posibilidad de trasladar o transportar personas o cosas de un lugar a otro, pero no podría considerarse bajo este concepto una máquina, que aún siendo dotada con motor y capacidad de traslación para el cumplimiento de su trabajo, su finalidad sea la de coadyuvar con el trabajo humano y no trasladar personas o cosas de un sitio a otro. De tal manera, la fórmula lingüística utilizada por el legislador en el artículo 9 de la Ley 7088, es clara en gravar la propiedad sobre los vehículos automotores, dentro de los cuales claramente se encuentran los que se desplazan por tierra, mar y aire, y así lo reconoce el legislador cuando refiere que tal tributo se aplica a esos vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, sin que en momento alguno defina en esta norma la aplicación de tal impuesto a la maquinaria, sea esta de construcción o agrícola. Según reconoce la Procuraduría General de la República, para la aplicación de este tributo a este tipo de maquinaria, la administración tributaria parte de una extensión del concepto de vehículo, definido la Directriz Conjunta de la Dirección General de Tributación Directa y la Dirección General de Aduanas, número DGT-DGA-01-2008, por la cual se utiliza el criterio de que cuando la ley refiere al vocablo «vehículo», se trata de «maquinaria autopropulsada», por lo que a partir de allí se emiten los decretos que aplican este impuesto a la propiedad también a la maquinaria de construcción, aduciendo, justamente, como también lo reconoce el Ministerio de Hacienda en el trámite de esta acción, que tal maquinaria tiene el carácter de ser autopropulsada, y en consecuencia, cumpliría, en su criterio, el contenido del hecho generador de la norma. Sin embargo, tal como se ha indicado en el considerando precedente, definir a qué tipo de vehículo o maquinaria se aplica un tributo determinado, es competencia exclusiva del legislador, por lo que si la administración extiende mediante una Directriz y Decretos el criterio ya establecido por el legislador, se estaría ante una vulneración del principio de reserva de ley, pues sería la administración quien estaría extendiendo un tributo que de manera precisa fue establecida por el Poder Legislativo respecto de un determinado tipo de bien y no sobre otros. Incluso el Ministerio de Hacienda señala que si la intención del legislador hubiere sido exentar del cobro del tributo a la maquinaria de construcción, así lo habría establecido expresamente como sí lo hizo en un momento determinado con la maquinaria agrícola; pero el mismo argumento se aplica respecto de la extensión del cobro del tributo, pues si el legislador fue preciso en determinar el bien sobre el que se aplica el impuesto a la propiedad, y en ese conjunto se incluyen los vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, es claro que lo que se está gravando es la propiedad sobre ese tipo de bienes que como vehículos sirven para el transporte de personas y cosas, y que de haber querido gravar o extender también la propiedad de la maquinaria de construcción, así también lo habría indicado de manera expresa.

**VI.-**

De tal forma, es claro que la interpretación otorgada por la administración para aplicar el tributo definido en el articulo 9 de la Ley 7088 a la maquinaria de construcción, resulta contrario al principio de reserva de ley en materia tributaria, por lo que debe declararse la inconstitucionalidad de los Decretos 34106-H, 34871-H y 35605-H, definiendo al mismo tiempo, que la norma legal cuestionada debe ser entendida en los términos señalados en los considerandos IV y V de esta sentencia.

**VII.-**

**Sobre la igualdad ante las cartas tributarias y la capacidad económica del contribuyente.** Estos principios son 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 –reiterada, entre otras por sentencia número 2003-5276, de las catorce horas cincuenta y cuatro minutos del 18 de junio de 2003-, en los términos siguientes:

"[L]a 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)

**VIII.-**

**Sobre el principio de no confiscatoriedad.** Este principio señala que le está permitido al Poder Legislativo 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 –reiterada por la citada sentencia 2003-5276-, 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. (...)”

**IX.-**

Además del motivo de inconstitucionalidad ya declarado, los accionantes logran demostrar cómo en el caso bajo estudio la extensión del cobro del tributo a la maquinaria de construcción –y agrícola-, y no solamente a los vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, da lugar a la vulneración de los principios de no confiscatoriedad y desigualdad ante las cargas tributarias. Se acredita de manera fehaciente las diferencias de tributo que existen entre una maquinaria de construcción dedicada a permanecer en un determinado lugar ejerciendo su trabajo, y un vehículo cuyo propósito es trasladar el material extraído de un lugar a otro, sea para su disposición económica o desecho. También se acredita cómo, a pesar de la diferencia del valor registral de un bien y otro, resulta más oneroso el tributo que debe pagar por este concepto la maquinaria de construcción que el que debe pagar el vehículo automotor. En otras palabras, la extensión del tributo realizado por la administración de una manera violatoria al principio de reserva de ley, genera a su vez que el bien que no debiera ser objeto del impuesto paga más impuesto que el vehículo que sí debe pagarlo. Esta situación es aún más gravosa, cuando se entiende que la aplicación extensiva del tributo a la maquinaria de construcción, significa una carga que hasta ahora no se ha impuesto de manera expresa por el legislador a la maquinaria que permite la implementación de determinadas estrategias de desarrollo, lo cual agrega dificultades adicionales para el logro de los objetivos de desarrollo propios de un Estado Democrático y Social de Derecho. Según lo ha entendido la jurisprudencia de la Sala, el desarrollo sostenible es perfectamente posible y alcanzable, para lo cual debe siempre procurase también el respeto al derecho a un ambiente sano y a los demás principios propios de nuestro constitucionalismo; el desarrollo es, en sí, también un derecho que debe ser reconocido y propiciado, por lo que resultaría igualmente irrazonable, imponer limitaciones u obstáculos al desarrollo mediante aplicaciones ilegítimas del cobro de tributos, sin que esta definición impida en momento alguno que el Poder Legislativo, haciendo uso de sus competencias y mediante los procedimientos establecidos por el ordenamiento sobre este tema, pueda oportunamente legislar al respecto.

**X.-**

De igual manera, se da lugar a una desigualdad ante las cargas tributarias, por cuanto ante bienes que pueden interactuar en procesos constructivos o agrícolas –por ejemplo, una retroaexcavadora y un camión de volteo o vagoneta, que son los casos aportados por los accionantes-, termina aplicándose de manera desigual un tributo, al punto que el bien que sí enmarca dentro del supuesto de ley paga un tributo considerablemente menor al que se le obliga pagar al bien que no debe formar parte de ese impuesto, a pesar que este puede tener un valor inferior a aquel. Finalmente, esta onerosidad impuesta por la indebida extensión del cobro de un tributo, termina generando también el riesgo de confiscatoriedad del bien, pues esa aplicación extensiva, que es más onerosa que la aplicación legal, es de un volumen tal que ante la imposibilidad de pago termina sometiendo a la inactividad al bien y al riesgo de ser objeto de persecución mediante otras instancias. Entiéndase que esta precisión se fundamenta en lo indebido del proceso utilizado por la administración tributaria para pretender el cobro de un impuesto que no debió extender a la maquinaria de construcción, sin que se prejuzgue en momento alguno sobre la potestad de la administración de pretender la recuperación y el cobro de los tributos por los medios legalmente establecidos, cuando tal tributo sea conforme con la Constitución y la Ley.

**XI.-**

**Sobre los efectos jurídico-materiales conexos.** La Sala entiende que la administración tributaria procuró el cobro del tributo a la propiedad de la maquinaria de construcción incluyéndolo junto con el cobro de los derechos y cargas de seguros que regularmente se incluyen en lo que se denomina «derechos de circulación», lo cual impidió a los propietarios de estos bienes cancelar esas otras cargas y seguros relacionados. En este sentido, la inconstitucionalidad que ahora se pronuncia, implica que la administración deberá realizar los trámites y ajustes internos que permitan a los propietarios de la maquinaria de construcción, cancelar aquellos otros rubros distintos al impuesto a la propiedad que se incluyeron en aquellos derechos de circulación, de modo que se les permita obtener la documentación que en cada caso requieren, sin que en momento alguno pueda exigírseles el pago del impuesto definido en el artículo 9 de la ley 7088 mientras el legislador no se haya pronunciado al respecto de manera expresa. Es claro, además, que la declaratoria de inconstitucionalidad que en este acto se emite, no prejuzga ni impide el cobro de los demás tributos establecidos por el legislador y que legítimamente deban cubrir los propietarios de la maquinaria de construcción.

**XII.-**

**Conclusión.** En definitiva, siendo que en el caso bajo estudio se está ante una violación a los principios de reserva de ley, igualdad ante las cargas tributarias y no confiscatoriedad, lo que procede es declarar la inconstitucionalidad de los Decretos Ejecutivos números 34106-H, 34871-H y 35605-H, y determinar que el artículo 9 de la Ley 7088 debe ser interpretado en el sentido que el tributo que allí se establece, lo es respecto de los vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves dispuestos para el traslado y transporte de personas o cosas. En atención a lo dispuesto por el artículo 91 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, para evitar graves dislocaciones a la hacienda pública, esta declaratoria de inconstitucionalidad carece de efectos retroactivos para quienes hayan pagado el tributo durante la vigencia de las normas declaradas inconstitucionales, y surte sus efectos a partir de la fecha de esta sentencia. La declaratoria de inconstitucionalidad que ahora se pronuncia tiene efectos declarativos y retroactivos únicamente para quienes figuren como accionantes en este proceso constitucional. Asimismo, la administración deberá ajustar los trámites internos para permitir a los propietarios de maquinaria de construcción, el pago de los demás rubros distintos al impuesto a la propiedad de vehículos contenidos regularmente en la fórmula de cobro denominada «derechos de circulación».

**Por tanto**

Se declara la inconstitucionalidad de los Decretos Ejecutivos números 34106-H, 34871-H y 35605-H, en la medida que aplican el cobro del tributo establecido en el artículo 9 de la Ley 7088 a la maquinaria de construcción. Se interpreta el artículo 9 de la Ley 7088, en el sentido que el tributo allí establecido lo es respecto de los vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves dispuestos para el traslado y transporte de personas o cosas. Para evitar graves dislocaciones a la hacienda pública, esta declaratoria de inconstitucionalidad carece de efectos retroactivos para quienes hayan pagado el tributo durante la vigencia de las normas declaradas inconstitucionales, y surte sus efectos a partir de la fecha de esta sentencia. La declaratoria de inconstitucionalidad que ahora se pronuncia tiene efectos declarativos y retroactivos únicamente para quienes figuren como accionantes en este proceso constitucional. Asimismo, se dimensionan los efectos de esta sentencia, en el sentido de que la administración deberá ajustar los trámites internos para permitir a los propietarios de maquinaria de construcción, el pago de los demás rubros distintos al impuesto a la propiedad de vehículos contenidos regularmente en la fórmula de cobro denominada «derechos de circulación». Comuníquese este pronunciamiento a los Poderes Ejecutivo y Legislativo. Comuníquese y publíquese.- Los Magistrados Cruz Castro y Castillo Víquez salvan el voto y declaran sin lugar la acción.-

Ana Virginia Calzada M.

Presidenta

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ernesto Jinesta L. |  | Fernando Cruz C. |
| Fernando Castillo V. |  | Aracelly Pacheco S. |
| Roxana Salazar C. |  | Enrique Ulate C. |

**Exp: 10-008634-0007-CO**

**Voto particular de los Magistrados Castillo y Cruz, con redacción del segundo:**

Conforme lo expondremos, consideramos que no existe la inconstitucionalidad que se expone en el voto de mayoría. La acción planteada debe declararse sin lugar, conforme a las razones que se expresan a continuación:

A diferencia de lo que se considera en el voto de mayoría, no estimamos que en este caso, los decretos impugnados violenten el principio de reserva legal, principio de no confiscatoriedad e igualdad ante las cargas públicas. Tal como se observa, la diferencia que se plantea es semántica, el voto de mayoría, dándole razón al accionante, considera que el concepto de *“vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves”* establecido en el artículo 9 de la Ley no.7088, no incluye a la *“maquinaria de construcción”*, como sí lo hacen los decretos impugnados. Interpretación que permite que el impuesto sobre la propiedad de los vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, no sea aplicado a la maquinaria de construcción. Coincidimos con el criterio que expone la Procuraduría General de la República en su informe, el fin de la norma de creación del impuesto a la propiedad de vehículos es gravar precisamente la propiedad del bien, no la circulación de vehículos por las vías nacionales. No es este el criterio determinante para incluir o excluir el gravamen. El artículo 9 impugnado define de manera clara el hecho generador del tributo –la propiedad de vehículos automotores, aeronaves o embarcaciones-, el sujeto pasivo o contribuyente –los propietarios registrales-, el sujeto activo –el Estado- y la tarifa, que se define como progresiva según el valor del bien a enero de cada año. La norma no permite distinguir entre bienes que transportan bienes y personas y otro de tipo de automotores, como lo expresa el voto de mayoría. Además, el Poder Legislativo delegó en la administración tributaria emitir la lista de valores de los vehículos y la posibilidad de ampliar la lista para incorporar nuevos tipos, marcas, estilos y otras características de los vehículos automotores. Por ello, los Decretos 34106, 34871 y 35605, que comprenden la lista de los vehículos gravados, incluyendo las niveladoras, cargadores, aplanadoras y otros, con los respectivos valores de referencia, en nada exceden el marco legal mencionado. Así que el haber incluido, este último decreto, a la maquinaria de construcción como objeto del impuesto sobre la propiedad de vehículos, no violenta el principio de reserva legal. Se trata de una categoría de bienes muy amplia, que pueden ser dedicadas a actividades estrictamente personales o actividades lucrativas de producción.

Por lo demás, tampoco se considera que dichos decretos establezcan un impuesto confiscatorio y con ello se violente el principio de igualdad y no confiscación. Los accionantes consideran que el artículo 9 de la Ley violenta los principios de igualdad tributaria y por ende la capacidad contributiva de los propietarios de vehículos de construcción, por cuanto los mismos se equiparan con vehículos de lujo obligándolos a pagar sumas exageradas. Sin embargo, efectivamente como lo indica la Procuraduría, tal argumento carece de asidero, por cuanto a los propietarios de vehículos de construcción no se les determina el impuesto a pagar siguiendo un procedimiento diferente al previsto para todos los demás propietarios de vehículos automotores, y menos aún se les aplica una tarifa diferente como lo acusan los accionantes, por cuanto el impuesto como se indicó, se calcula tomando en cuenta los valores de referencia que tengan dichos vehículos en el mercado interno contenidos en las listas de valores que emite la administración tributaria y contenidas en los Decretos Ejecutivos correspondientes. Lo anterior implica que el legislador en ningún momento considera los vehículos de construcción como una categoría diferente al momento de establecer el impuesto, y menos aún partiendo de bases imponibles arbitrarias, como lo acusan los accionantes. El hecho que el legislador imponga a los propietarios de vehículos automotores, un impuesto en razón de la propiedad del bien y no de su funcionalidad o de los fines a los que se dedica, en nada violenta el principio de igualdad y consecuentemente los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Consideramos que la discusión planteada en la acción puede resolverse en la jurisdicción ordinaria, porque las objeciones esgrimidas por los recurrente contiene argumentos que son de legalidad y no de constitucionalidad. En virtud de los argumentos expuestos, consideramos que esta acción debe declararse sin lugar.

**Fernando Castillo V. Fernando Cruz C.**