

San José, viernes 21 de noviembre de 2025
OFICIO N° 13577-2025-DHR

Para: Sra. Nancy Patricia Vílchez Obando
Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Económicos,
Asamblea Legislativa
area-comisiones-v@asamblea.go.cr, proyectosdeley@dhr.go.cr

De: **Juan Carlos Pereira Jiménez**
Defensor Adjunto de los Habitantes

JUAN CARLOS PEREIRA
JIMENEZ (FIRMA)

Firmado digitalmente por JUAN
CARLOS PEREIRA JIMENEZ (FIRMA)
Fecha: 2025.11.21 14:03:40 -06'00'

Asunto: Criterio al proyecto de "Ley para la simplificación del cálculo de la base imponible en importaciones". Expediente Legislativo N° 25.019

Estimada Señora:

Reciba un cordial saludo. En atención a la solicitud de criterio realizada a la Defensoría de los Habitantes de la República sobre el Proyecto de "LEY PARA LA SIMPLIFICACIÓN DEL CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE EN IMPORTACIONES", expediente legislativo N° 25.019, y de acuerdo con el análisis realizado por la Dirección de Estudios Económicos y Desarrollo, se procede a presentar las siguientes observaciones:

Resumen Ejecutivo

La Defensoría de los Habitantes analizó el proyecto de ley N° 25.019, "Ley para la simplificación del cálculo de la base imponible en importaciones", propone una reforma significativa al sistema tributario costarricense con el objetivo de fomentar la eficiencia, la transparencia y la seguridad jurídica. La iniciativa busca modificar la base de cálculo de impuestos clave para que se utilice únicamente el valor CIF de las mercancías y, al mismo tiempo, eliminar la facultad del Poder Ejecutivo para alterar las tarifas de manera discrecional. Si bien estos objetivos son loables, un análisis profundo desde la perspectiva de los derechos humanos y la sostenibilidad fiscal revela que la propuesta, en su forma actual, se fundamenta en supuestos optimistas sobre el comportamiento de los contribuyentes que no se sostienen ante la evidencia empírica reciente, generando riesgos para la recaudación fiscal y el financiamiento de los servicios públicos esenciales.

En virtud de lo expuesto en los párrafos anteriores, la Defensoría de los Habitantes expresa su inconformidad con la eventual aprobación del proyecto de ley en los términos consultados. La defensa de los derechos de los habitantes exige una política fiscal que sea no solo eficiente, sino también sostenible, justa y, sobre todo, responsable con las necesidades presentes y futuras de toda la población, en especial de aquellos en condiciones de mayor vulnerabilidad.

2025-2034 Segundo Decenio Internacional para las Personas Afrodescendientes
"Afrodescendientes: reconocimiento, justicia y desarrollo"



Teléfono: 4000-8500



Calle 22, Ave. 7. Barrio México
San José, Costa Rica



correspondencia@dhr.go.cr
Apdo. Postal: 686-1005 San José

Competencia del mandato de la Defensoría de los Habitantes de la República

La función de la Defensoría de los Habitantes se encuentra delimitada por la protección de los derechos y los intereses de los habitantes, así como velar porque el funcionamiento del sector público se ajuste a la moral, la justicia, la Constitución Política, las leyes, los convenios, los tratados, los pactos suscritos por el Gobierno y los principios generales del Derecho.

Además, de conformidad con los principios relativos al estatuto y funcionamiento de las instituciones nacionales de protección y promoción de los Derechos Humanos (**Principios de París**) la Defensoría de los Habitantes de la República está facultada para emitir dictámenes o informes relativos a la protección y promoción de los derechos humanos.

En el caso de los proyectos de ley, según los Principios de París, la institución cuenta con la potestad para emitir criterios, de manera que se respeten los principios fundamentales en materia de derechos humanos. Finalmente es competencia de esta institución promover y asegurar que la legislación, los reglamentos y las prácticas nacionales se armonicen con los instrumentos internacionales de derechos humanos en los que el Estado sea parte, y que su aplicación sea efectiva, así como promover la ratificación de esos instrumentos y garantizar su aplicación.

Normas jurídicas vigentes

En el presente proyecto de ley se pretende reformar:

- El inciso a) del artículo 10 de la Ley Reforma Tributaria y Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, Ley N° 4961, del 11 de marzo de 1972, y sus reformas.
- El párrafo primero del artículo 14 de la Ley Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Ley N° 9635, del 4 de diciembre de 2018, y sus reformas.
- Se deroga el artículo 12 de la Ley Reforma Tributaria y Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, Ley N° 4961, del 11 de marzo de 1972, y sus reformas

Propuesta del proyecto de ley

La Defensoría de los Habitantes analizó el proyecto de ley y en la siguiente tabla se encuentra un resumen sobre la propuesta:

Artículo actual	Propuesta del proyecto de ley
Ley N° 4961 Reforma Tributaria y Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo	Se modifica el artículo 10 Ley N° 4961 Reforma Tributaria y Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo

2025-2034 Segundo Decenio Internacional para las Personas Afrodescendientes
“Afrodescendientes: reconocimiento, justicia y desarrollo”



Teléfono: 4000-8500



Calle 22, Ave. 7. Barrio México
San José, Costa Rica



correspondencia@dhr.go.cr
Apdo. Postal: 686-1005 San José

"Artículo 10.- Norma general. La base sobre la cual se debe aplicar la tasa del impuesto que corresponda, de conformidad con la presente ley, se determina de la siguiente manera: A) En la importación o internación de mercancías, adicionando al valor CIF aduana de ingreso, ~~los derechos de importación y el Impuesto de Estabilización Económica efectivamente pagados;~~ y (...)".	"Artículo 10- Norma general. La base sobre la cual se debe aplicar la tasa del impuesto que corresponda, de conformidad con la presente ley, se determina de la siguiente manera: A) En la importación o internación de mercancías, el valor CIF aduana de ingreso".
Ley N° 96 35 Fortalecimiento de las finanzas públicas, artículo 14: "Artículo 14- Base imponible en importaciones. En la importación o la internación de mercancías, el valor sobre el cual se determina el impuesto se establece adicionando al valor CIF, aduana de Costa Rica, ~~lo pagado efectivamente por concepto de derechos de importación, impuesto selectivo de consumo o específicos y cualquier otro tributo que incida sobre la importación o la internación, así como los demás cargos que figuren en la póliza o en el formulario aduanero, según corresponda.~~ El impuesto así determinado debe liquidarse separadamente en esos documentos y el pago deberá probarse antes de desalmacenar las mercancías respectivas. No formará parte de la base imponible el impuesto específico al tabaco, establecido en el artículo 22 de la Ley N.º 9028, Ley General de Control del Tabaco y sus Efectos Nocivos en la Salud, de 22 de marzo de 2012. Tratándose de servicios o bienes intangibles, cuyo prestador no esté domiciliado en el territorio de la República, independientemente del lugar donde se esté ejecutando, la base imponible se determinará, en lo que resulte aplicable, con arreglo a las disposiciones de este artículo".	Refórmese el párrafo primero del artículo 14 de la Ley Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Ley N° 9635, del 4 de diciembre de 2018, y sus reformas, para que se lea de la siguiente manera: "Artículo 14- Base imponible en importaciones. En la importación o la internación de mercancías, el valor sobre el cual se determina el impuesto será el valor CIF, aduana de Costa Rica. No formará parte de la base imponible ningún impuesto, tasa o cobro adicional al valor CIF, aduana de Costa Rica. (...)".
Ley N° 49 61 Reforma Tributaria y Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo:	Deróguese el artículo 12 de la Ley Reforma Tributaria y Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, Ley N.º

"Artículo 12. Flexibilidad.	4961, del 11 de marzo de 1972, y sus reformas.
El Poder Ejecutivo, por medio del Ministerio de Hacienda, está facultado solo para reducir total o parcialmente, las tarifas ad valorem a las mercancías indicadas en el artículo 4 de esta Ley. Solamente podrá aumentar de manera temporal las tarifas referidas en el anexo a esta Ley, en situaciones de extrema urgencia fiscal, y con la salvedad de que el aumento no podrá superar en 20 puntos porcentuales la tarifa correspondiente a cada mercancía descrita en el anexo indicado; tampoco ninguna tarifa podrá superar, en ningún momento, el cien por ciento (100%). Para los efectos de la validez de este aumento temporal, se denomina "extrema urgencia fiscal" la disminución proyectada al cierre del ejercicio económico de más de un cinco por ciento (5%) de los ingresos probables estimados en el presupuesto de la República vigente en el momento de la emisión del decreto ejecutivo correspondiente. La metodología para demostrar la proyección de disminución de ingresos, será definida en el Reglamento de esta Ley, como requisito de validez de la discrecionalidad tarifaria aquí contemplada. No podrá usarse este ajuste tarifario temporal más de una vez dentro del mismo año calendario. El incremento en las tarifas será aplicable por un plazo máximo de seis meses y requerirá la ratificación, por parte de la Asamblea Legislativa, del decreto ejecutivo en que se establece el aumento. La Asamblea dispondrá de un plazo de un mes para pronunciarse sobre el respectivo decreto en una sola sesión plenaria, plazo que empezará a contar desde que ese decreto sea leído por el Directorio de la Asamblea Legislativa. El Directorio tendrá un plazo de seis días hábiles desde la recepción del decreto para leerlo, como requisito de validez. El silencio de la Asamblea Legislativa sobre el decreto en el término indicado, deberá entenderse como consentimiento. Dicho decreto entrará en vigencia a partir del primer día hábil del mes siguiente a la fecha de la aprobación, expresa o tácita, de la Asamblea Legislativa. Salvo lo indicado en los párrafos anteriores, para restituir o aumentar las	

2025-2034 Segundo Decenio Internacional para las Personas Afrodescendientes
"Afrodescendientes: reconocimiento, justicia y desarrollo"



Teléfono: 4000-8500



Calle 22, Ave. 7. Barrio México
San José, Costa Rica



correspondencia@dhr.go.cr
Apdo. Postal: 686-1005 San José

tarifas referidas en el Anexo a esta Ley, se requerirá la aprobación legislativa".	
--	--

Fuente: Elaboración propia.

Análisis del proyecto de ley

i. Análisis Económico del Comportamiento del Contribuyente

La justificación del proyecto de ley N° 25.019 se basa en la teoría de que simplificar los impuestos incentivará un mejor comportamiento de los contribuyentes, aumentando la formalización y el cumplimiento voluntario. Sin embargo, un caso reciente en Costa Rica demuestra que, sin los controles adecuados, la simplificación puede tener exactamente el efecto contrario: abrir portillos para la evasión fiscal a gran escala.

Sin embargo, existe un caso de estudio crucial para este análisis. En setiembre del 2024, el Ministerio de Hacienda tomó una decisión con una lógica similar a la del proyecto de ley, simplificar el cálculo de impuestos. Se eliminó el sistema que usaba una tabla de valores de referencia (un mecanismo de control) y se pasó a confiar en el valor reportado en la factura de compra para calcular los tributos. El resultado no fue el esperado. En lugar de mejorar el cumplimiento, diversos importadores generaron subfacturación masiva de vehículos, reportando "valores alejados de la realidad" para pagar menos impuestos. Un ejemplo notorio es un BMW X6 M que ingresó al país con un valor declarado de solo USD 7.400.¹

De lo anterior se puede aprender y así utilizarlo con el fin de minimizar los riesgos latentes:

1. La simplificación no equivale a honestidad: La premisa de que un sistema más simple automáticamente hará que las personas paguen correctamente sus impuestos, no necesariamente es correcta. El caso de los vehículos demuestra que, ante la ausencia de mecanismos de control robustos (como las tablas de valores mínimos), una parte significativa de los contribuyentes no dudará en defraudar al fisco para maximizar su beneficio personal. El proyecto de ley propone un cambio similar al eliminar de la base imponible los aranceles y otros tributos, confiando solo en el valor CIF, que al igual que la factura, es manipulable.
2. El costo de la «buena fe»: El exministro de Hacienda justificó su decisión partiendo del «principio de que usted lo que me está diciendo es real». Esta presunción de buena fe resultó en una pérdida fiscal considerable que ahora el Ministerio de Hacienda debe intentar recuperar, evaluando medidas como la inmovilización registral de vehículos. Esto demuestra que el costo de reparar el daño de un portillo fiscal es mucho mayor y más complejo que el beneficio de la simplificación. El Estado termina gastando más recursos en perseguir a los evasores de los que ahorró simplificando el proceso.

¹ Cambronero, N. (2025, 1 de octubre). *Nogui Acosta sobre portillo en importación de carros: 'No esperaba que los costarricenses fueran mentirosos'*. La Nación. <https://www.nacion.com/el-pais/nogui-acosta-sobre-portillo-en-importacion-de/JTYWXYTQJCMNJGCUCC2EV3RHI/story/>



3. La cultura tributaria es un factor clave: Mientras no exista una cultura cívica consolidada de pago de impuestos, cualquier reforma que debilite los controles fiscales puede ser tomado como una invitación a la evasión. Asumir que el comportamiento de las personas mejorará únicamente por una simplificación legal puede sustentarse en suposiciones y no necesariamente en evidencia empírica.

En suma, el análisis evidencia que simplificar el sistema tributario, sin fortalecer los mecanismos de control y sin una cultura cívica de cumplimiento fiscal, puede generar graves riesgos para la recaudación del Estado. El caso reciente en Costa Rica demuestra que la confianza en la buena fe de los contribuyentes, sin controles adecuados, facilita la evasión y debilita la capacidad del Estado para financiar servicios esenciales. Por lo tanto, cualquier reforma orientada a la simplificación debe ir acompañada de salvaguardas eficaces y una estrategia integral que fomente la cultura tributaria, para evitar que la búsqueda de eficiencia termine comprometiendo la sostenibilidad fiscal y el bienestar social.

ii. Preocupación Central: El peligro de la brecha fiscal en los primeros años

El argumento central del proyecto de ley N° 25.019 es que una reducción inicial de los ingresos fiscales será compensada y superada a través de los años por un aumento en el cumplimiento y la formalización; sin embargo, esta promesa a futuro genera una preocupación inmediata y crítica: ¿Qué sucederá en el ínterin? El problema radica en que los costos de la reforma son inmediatos y seguros, mientras que sus beneficios son hipotéticos y a largo plazo.

1. Escenario 1: La brecha fiscal y sus consecuencias (si la recaudación disminuye)

Si la recaudación fiscal disminuye, incluso si es solo durante los primeros años, el Estado se enfrenta a un dilema con tres posibles salidas:

- Recorte del gasto público: Para equilibrar el presupuesto, el gobierno podría verse obligado a recortar fondos de áreas críticas. Desde una perspectiva de derechos humanos, esto es altamente regresivo. Los recortes suelen afectar programas sociales, becas estudiantiles, servicios de salud, pensiones del régimen no contributivo y la inversión en infraestructura pública.
- Impacto interseccional: Estos recortes no afectan a todos por igual. Golpean de manera desproporcionada a las poblaciones más vulnerables como a las mujeres jefas de hogar que dependen de ayudas estatales, personas con discapacidad que requieren servicios de apoyo, personas adultas mayores con pensiones bajas y jóvenes de escasos recursos que necesitan becas para estudiar.
- Aumento del endeudamiento público: Si el gobierno decide no recortar el gasto para proteger los servicios sociales, deberá financiar el déficit con más deuda. Esto compromete la sostenibilidad fiscal a largo plazo y además se debe tener en cuenta la regla fiscal. Más deuda hoy significa que mañana una mayor parte del presupuesto deberá destinarse a pagar

2025-2034 Segundo Decenio Internacional para las Personas Afrodescendientes
“Afrodescendientes: reconocimiento, justicia y desarrollo”



Teléfono: 4000-8500



Calle 22, Ave. 7. Barrio México
San José, Costa Rica



correspondencia@dhr.go.cr
Apdo. Postal: 686-1005 San José

intereses en lugar de invertirse en hospitales, escuelas o seguridad. Es, en esencia, trasladar el costo del beneficio fiscal de hoy a las generaciones futuras.

- Creación de nuevos impuestos o aumento de otros: Para tapar el hueco fiscal dejado por esta reforma, el gobierno podría verse forzado a proponer nuevos impuestos o a aumentar otros existentes. Esto anularía el propósito de la simplificación y podría resultar en una carga tributaria mayor sobre otros sectores de la población, probablemente sobre el consumo general (vía IVA), que afecta más a las familias de menores ingresos.

2. Escenario 2: El Estancamiento (si la recaudación se mantiene igual)

Incluso en el escenario optimista donde la evasión y la elusión se reduzcan lo suficiente como para que la recaudación se mantenga igual, esto ya representa un problema fiscal.

- Pérdida del crecimiento inercial: Los ingresos fiscales de un país deben (como supuesto) crecer año con año, al menos al ritmo de la inflación y el crecimiento económico, para poder hacer frente a las crecientes demandas de la población (más estudiantes, más necesidad de servicios de salud, más infraestructura, etc.). Si la recaudación simplemente se mantiene igual, en términos reales el Estado se está «empobreciendo». Pierde poder adquisitivo y su capacidad para financiar servicios públicos se erosiona lentamente.
- Oportunidad perdida: Mantener el mismo nivel de recaudación significa que la reforma, en el mejor de los casos, no habrá servido para mejorar la situación fiscal del país, pero sí habrá beneficiado directamente a un sector específico (los importadores y consumidores de bienes gravados con ISC), sin un beneficio neto para la sociedad en su conjunto.

En síntesis, la apuesta del proyecto de ley puede tener riesgos para las finanzas públicas y las personas más vulnerables. La brecha que se crearía durante los primeros años no es un simple dato estadístico, es un riesgo directo para la continuidad y calidad de los servicios públicos que garantizan los derechos fundamentales de la población. Dejar la recuperación de estos fondos a la esperanza de un cambio de comportamiento futuro, sin un plan de contingencia claro, es una decisión que podría poner en riesgo la atención de las necesidades presentes y urgentes de las y los habitantes.

iii. Credibilidad institucional y percepción de riesgo fiscal

La propuesta de derogar el artículo 12 de la Ley N° 4961, Reforma tributaria y Ley de consolidación de impuestos selectivos de consumo se basa en un pilar fundamental de la teoría económica neoinstitucional: la seguridad jurídica. La predictibilidad de las reglas del juego es crucial para reducir la incertidumbre y los costos de transacción, lo cual, en teoría, fomenta la inversión a largo plazo (North, 1990).² Al eliminar la discrecionalidad del Poder Ejecutivo para alterar las tarifas, el proyecto busca ofrecer un entorno fiscal estable, un argumento que resuena con la importancia de las instituciones creíbles para el desarrollo económico.

² North, D. C. (1990). *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge University Press.



La credibilidad de una política no depende solo de una regla, sino del conjunto de señales que envía el gobierno. Por un lado, se ofrece estabilidad normativa, lo cual es positivo. Por otro, se aprueba una reforma que genera una percepción de insostenibilidad fiscal. Los mercados financieros, las agencias calificadoras de riesgo y los grandes inversionistas no solo evalúan la estabilidad de las normas, sino también la capacidad del Estado para honrar sus compromisos.

Si esta medida se percibe como fiscalmente irresponsable, podría aumentar la prima de riesgo-país. Este indicador refleja la desconfianza de los acreedores internacionales y se traduce directamente en mayores tasas de interés para el endeudamiento del gobierno. A su vez, esto provoca un efecto de desplazamiento, donde el crédito para el sector privado también se encarece, desalentando precisamente la inversión que la seguridad jurídica buscaba atraer. En resumen, se estaría dando con una mano (estabilidad) lo que se elimina con la otra, un entorno macroeconómico más riesgoso y costoso.

Asimismo, la disposición de los ciudadanos a pagar impuestos voluntariamente, conocida como moral tributaria, no solo depende de la simplicidad de las leyes o del nivel de las tasas. Depende fundamentalmente de la percepción de justicia y reciprocidad: ¿El sistema es justo? ¿El Estado utiliza bien mis impuestos? ¿Se castiga a los evasores? (Alm & Torgler, 2006).³

Finalmente, el éxito de una reforma que simplifica las normas depende críticamente de la percepción de que la administración tributaria es fuerte y efectiva. Como demuestra el caso del portillo en la importación de vehículos, si los contribuyentes perciben que el Estado ha debilitado sus propios controles y que la probabilidad de ser descubierto y sancionado es baja, la evasión se vuelve una estrategia racional (Allingham & Sandmo, 1972).⁴ Confiar en un cambio espontáneo de la cultura tributaria sin fortalecer visiblemente la fiscalización, es no tomar en cuenta los fundamentos de la economía del comportamiento fiscal. La reforma, por lo tanto, podría erosionar la confianza en el sistema, dañando la moral tributaria a largo plazo.

El análisis del proyecto de ley N° 25.019 revela una contradicción fundamental entre sus objetivos de simplificación y los riesgos fiscales y sociales que conlleva. Si bien la búsqueda de un sistema tributario más eficiente y predecible es loable, la propuesta descansa sobre la premisa optimista de que un cambio en la normativa generará espontáneamente un mejor comportamiento de las personas contribuyentes, una suposición que la evidencia empírica reciente en Costa Rica ha demostrado ser no solo incorrecta, sino también peligrosa para la salud de las finanzas públicas.

La propuesta de eliminar mecanismos de control fiscal a cambio de un sistema basado en la confianza y la simplicidad, puede estar desconociendo las lecciones aprendidas y crea un riesgo de una brecha fiscal inmediata. Dicha brecha tendría consecuencias directas y regresivas sobre los derechos de las personas habitantes, ya sea a través de recortes en servicios públicos esenciales, un mayor

³ Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224–246. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2005.09.002>

⁴ Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323–338. [https://eml.berkeley.edu/~saez/course/Allingham&SandmoJPE\(1972\).pdf](https://eml.berkeley.edu/~saez/course/Allingham&SandmoJPE(1972).pdf)



endeudamiento que compromete el futuro del país o la imposición de nuevas cargas tributarias que anularían el beneficio de la reforma. Además, al debilitar los controles, la reforma amenaza con erosionar la credibilidad institucional y la moral tributaria, incentivando la evasión en lugar de combatirla.

En virtud de lo expuesto, la Defensoría de los Habitantes expresa su inconformidad con la eventual aprobación del proyecto de ley en los términos consultados. La defensa de los derechos de las y los habitantes requiere de una política fiscal que sea eficiente, sostenible, justa y, sobre todo responsable con las necesidades presentes y futuras de toda la población, en especial de aquellos personas en situación de mayor vulnerabilidad.

La Defensoría de los Habitantes de la República agradece la deferencia consultiva.

GBR/APG
c. archivo

