



**DECIMOCTAVO INFORME
ESTADO DE LA NACIÓN EN DESARROLLO
HUMANO SOSTENIBLE**

Informe Final

**Evolución de las exoneraciones fiscales y los destinos específicos de
impuestos en los últimos 20 años**

Investigador:

Fernando Rodríguez Garro



Nota: Las cifras de las ponencias pueden no coincidir con las consignadas por el XVIII Informe Estado de la Nación en el tema respectivo, debido a revisiones posteriores. En caso de encontrarse diferencia entre ambas fuentes, prevalecen las publicadas en el Informe.

Contenido

Resumen Ejecutivo	3
Las exoneraciones y las renunciaciones tributarias.....	4
Los Destinos Específicos de Gasto.....	37
Bibliografía.....	53
Notas	54

Resumen Ejecutivo

El presente trabajo analiza desde las dos vertientes de la política fiscal, ingresos y gastos, las posibilidades para mantener las condiciones de desarrollo humano con que cuenta el país y pretender alcanzar un estado superior de desarrollo. Las exoneraciones han pasado por intentos de disminución a inicios de los 90, pero han seguido el proceso de ampliación desde ese mismo momento, particularmente en la legislación del impuesto de renta. Eso ha llevado a que en el presente las renunciaciones tributarias alcancen el 5,8% del PIB, en momentos en que el gobierno central urge de recursos.

Los destinos específicos empezaron a multiplicarse desde los años 90, al igual que las exoneraciones, en un intento de sustituir el criterio del gobierno de turno para la asignación de recursos, asignando gasto a programas considerados socialmente prioritarios.

Del análisis preliminar de las exoneraciones y los destinos específicos se puede concluir que la política fiscal seguida es claramente contradictoria con el objetivo de desarrollo del país, pues se abusa del recurso de las exoneraciones y los incentivos tributarios como mecanismo de estímulo, sin importar el impacto que esto tenga en los ingresos del gobierno central, y se pretende crear formas de cubrir demandas sociales mediante los destinos específicos sin que se creen los recursos para solventar ese gasto.

Si estas situaciones no se corrigen, la política fiscal no logrará la contribución debida al desarrollo humano y la competitividad del país.

Descriptores: política fiscal, impuestos, gasto público, exoneraciones, destinos específicos, impuesto de renta, impuesto de ventas, infraestructura vial, gasto social.

Las exoneraciones y las renunciaciones tributarias

Introducción

Las exoneraciones de impuestos, los incentivos tributarios y en general las renunciaciones tributarias, son instrumentos válidos de la política fiscal, que sin embargo han empezado a ser cuestionados por su inflexibilidad y la poca capacidad de revisión y modificación que tienen ante los cambios en el entorno. En momentos de crisis fiscales o de caídas en la recaudación de impuestos, las exoneraciones normalmente no se revisan, no se reducen, ni se racionalizan, provocando que las medidas paliativas en esas circunstancias se concentren en aumento de impuestos a los contribuyentes regulares, con efectos redistributivos importantes.

Otro problema de las exoneraciones surge cuando estas se constituyen en una medida de estímulo a una actividad productiva o un agente económico particular. Las exoneraciones, a diferencia de las partidas de gasto, no se revisan periódicamente, por lo que no se evalúa la pertinencia de las mismas o su eficacia en el tiempo, o sea, no se evalúa la necesidad de mantener o eliminar la exoneración, particularmente en aquellos casos en que no se crea con un horizonte temporal limitado.

Precisamente en 1967 el funcionario del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, Stanley Surrey, introdujo el concepto de gasto tributario para definir aquellas renunciaciones de impuestos por diferentes motivos (Saxton, 1999). Para Surrey los beneficios que significan las exoneraciones de impuestos son equivalentes a los mismos beneficios que arrojaría recibir una partida de gasto, de ahí el uso de la palabra gasto para definirlos, pero además Surrey propuso que se hiciera una contabilización de estos gastos tributarios, lo que empezó a hacerse en 1972 (Saxton, 1999). Con el fin de otorgarle más transparencia al sistema tributario estadounidense y permitir un mayor seguimiento de estos gastos tributarios, el Congreso de los Estados Unidos aprobó en 1974 la “Congressional Budget and Impoundment Control Act”, que requería que se introdujera un listado de gastos tributarios en el presupuesto anual de ese país (Saxton, 1999).

Precisamente en naciones desarrolladas la necesidad de identificar los efectos de las exoneraciones y las renunciaciones tributarias en general, ha llevado al desarrollo de metodologías para su medición y a un seguimiento estricto de su tamaño (OECD, 2010). Y es que la OCDE¹ considera que el uso de los gastos tributarios (en un concepto más amplio al de solo la exoneración) “se está generalizando y creciendo, al tiempo que los presupuestos públicos están siendo amenazados por el efecto del envejecimiento y una evolución cíclica adversa, hay una necesaria presión por evitar programas públicos ineficientes, muchos de los cuales usan gastos tributarios” (OECD, 2010).

En Costa Rica en los últimos 20 años, desde la aprobación de la Ley No. 7293, “Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones”, que pretendió racionalizar las exoneraciones, no se ha aprobado ninguna reforma en la

legislación para ampliar esas exoneraciones, pero sí varias reformas parciales que introdujeron exoneraciones nuevas, v.g.: la exoneración del salario escolar², aprobada en septiembre del 2008, y la exoneración a la Junta de Protección Social de los impuestos que pesaban sobre las loterías, así como sobre las adquisiciones de bienes y servicios que la Junta hiciera³, aprobada a inicios del 2009.

No obstante la misma Ley 7293 tenía 22 casos en los que se establecían excepciones a la eliminación de exoneraciones generalizada que la ley pretendía hacer, a las cuales se les adicionó la exoneración en 1995 de la Ley de Arrendamientos Urbanos y en el 2005 la exoneración de los impuestos a los vehículos para las personas que presenten limitaciones físicas, mentales o sensoriales severas. Además, la Ley establece que se mantendrán exoneraciones adicionales a algunos regímenes de exoneraciones en ciertas condiciones especiales, a la importación o compra local de medicamentos, a la importación o compra de equipo médico, odontológico, hospitalario y ortopédico, a la maquinaria, insumos y equipo para actividades agropecuarias y pesca, a la compra de bienes y servicios por parte de las instituciones de educación superior estatal, a las juntas de educación y juntas administrativas de las instituciones públicas de enseñanza, a los vehículos usados como taxi (exoneración parcial), a los vehículos usados por el Cuerpo de Bomberos, la Cruz Roja Costarricense y la Caja Costarricense del Seguro Social, a la Asociación Cruzada Nacional de Protección al Anciano, a los vehículos y los chasis usados en el servicio de autobús (exoneración parcial) y a los equipos de cómputo y equipo relacionado (exoneración parcial).

Recuadro 1

Exoneraciones que se mantienen en la Ley 7293

1. Las que se hayan constituido por el expreso mandato constitucional o por medio de Convenios Internacionales, Tratados Públicos y Concordatos, con autoridad superior a la Ley ordinaria.
2. Las que se establecen en la Ley de Creación del Depósito Libre Comercial de Golfito, N° 7012 del 4 de noviembre de 1985 y sus reformas, salvo lo relacionado con equipo de cómputo.
3. Las que se conceden para el desarrollo de programas privados que, por cualquier medio, fórmula o proceso, se propongan producir y distribuir energía eléctrica, con propósitos comerciales.
4. Las que se conceden a las instituciones y empresas públicas o privadas que se dediquen, en el país, al abastecimiento de agua potable para usos domiciliario, industrial y para el consumo humano, así como a la recolección, tratamiento y disposición de aguas negras y pluviales o servidas, subterráneas y de cualquier otra clase y a las actividades colaterales y complementarias de estas.
5. Las que se conceden en favor de instituciones, fundaciones y asociaciones sin actividades lucrativas, que se dediquen a la atención integral de menores de edad en estado de abandono, deambulación o en riesgo social y que estén debidamente inscritas en el Registro Público.
6. Las que se conceden en favor de instituciones, empresas públicas y privadas, fundaciones y asociaciones sin actividades lucrativas que se dediquen a la recolección y tratamiento de basura y a la conservación de los recursos naturales y del ambiente, así como a cualquier otra actividad básica en el control de la higiene ambiental y de la salud pública.
7. Las que se establecen en el artículo 141 de la Ley No. 7033: los agentes diplomáticos y consulares extranjeros, los extranjeros que tengan derecho a tal exención de acuerdo con los

tratados o convenios internacionales o por reciprocidad con otras naciones, las personas o grupos organizados y las compañías de espectáculos públicos a los que, por la índole de su visita al país, se exonerare de acuerdo con la ley, los extranjeros indigentes que, para regresar a su país, tengan que transitar por el territorio nacional, y los nacionales que viajen con pasaporte diplomático o de servicio.

8. Las que se establecen en el artículo 46 bis de la Ley No. 6955: exoneración del impuesto de salida a los grupos culturales y deportivos que, oficialmente y en representación de nuestro país, viajen al exterior, previa recomendación al respecto del Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes; o a los de promoción turística debidamente acreditados como tales, patrocinados por el Instituto Costarricense de Turismo. Se exoneran además del pago del impuesto de salida los conductores costarricenses de furgones de carga y de líneas de transporte internacional de pasajeros, que se dediquen en forma habitual al transporte de mercancías o de personas al territorio centroamericano y panameño.

9. Las que se establecen en la Ley No. 7167, Ley de Exoneración de los Impuestos Ad Valorem y Selectivo de Consumo para la Importación de Artículos Utilizados en Anteojería Médica.

10. Las que se indican en la Ley Forestal, No. 7174, excepto las exoneraciones para vehículos, maquinaria, equipo e insumos.

11. Las que se establecen en la Ley No. 1411, relativas a la actividad cafetalera.

12. Las que se establecen en el artículo 3 de la Ley No. 7017, a las empresas dedicadas a la producción industrial.

13. Las que se otorguen mediante la Ley de Zonas Francas No. 7210.

14. Las que se hayan otorgado al Poder Ejecutivo, al Poder Judicial, al Poder Legislativo, al Tribunal Supremo de Elecciones, a las instituciones descentralizadas, a las municipalidades, a las empresas públicas estatales y municipales y a las universidades estatales.

15. Las que se establecen en la Ley No. 7044, Ley de Creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda.

16. Los espectáculos deportivos y obras de teatro, según se establece en los incisos k) y l), del artículo 1 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, así como los servicios exceptuados en el artículo 9 de esa misma Ley. Se mantiene la exoneración del impuesto selectivo de consumo a los bienes exonerados del impuesto de ventas, según el artículo 17 de la Ley No. 6826, Ley de Impuesto General sobre las Ventas.

17. Las que se establecen en la Ley No. 7052, Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda y Creación del BANHVI, excepto lo dispuesto en el artículo 63 con respecto a la exoneración del impuesto territorial (hoy impuesto de bienes inmuebles).

18. Las que se establecen en la Ley No. 7243, Ley de Exoneración de Impuestos a Instrumentos Musicales y Accesorios.

19. Las que se establecen en la Ley No. 3859, Ley de Asociaciones de Desarrollo Comunal.

20. Las que se establecen en la Ley No. 7157, Ley de Creación de la Ciudad de los Niños.

21. Las que se otorgan en el artículo 23 de la Ley No. 4895, Ley de la Corporación Bananera Nacional.

22. Las que se establecen en la Ley No. 4233, a favor de la Secretaría Ejecutiva del Consejo Monetario Centroamericano y sus funcionarios.

23. Se exonera de todo tributo y sobretasas la importación o compra local de medicamentos.

24. Se exonera de todo tributo y sobretasas la importación y la compra local de equipo médico, de sillas de ruedas y similares, de camas especiales para hospitales, de equipo ortopédico, de equipo para laboratorios químico-clínicos y de investigación agrícola, de equipos odontológicos, de prótesis en general y toda clase de equipo usado por parte de personas con problemas auditivos, así como el que se usa en programas de educación especial para discapacitados.

25. Se exonera de todo tributo y sobretasas, excepto de los derechos arancelarios, las

materias primas, los insumos y todo producto intermedio o final que se utilice en la elaboración de medicamentos. Se incluyen los reactivos o catalizadores, la maquinaria y los equipos requeridos para la producción de medicinas, envases y materiales de empaque de ellos.

26. Se exonera de todo tributo y sobretasas la importación y compra local de las mercancías y servicios que requiera la Caja Costarricense de Seguro Social para el cumplimiento de sus fines, excepto en lo referente a vehículos.

27. Se exonera de todo tributo y sobretasas, la importación de maquinaria, equipo, insumos para la actividad agropecuaria, así como las mercancías que requiera la actividad pesquera, excepto la pesca deportiva.

28. Se exonera de todo tributo y sobretasas, excepto de los derechos arancelarios, las materias primas para la elaboración de los insumos para la actividad agropecuaria y para el empaque de banano. La actividad agropecuaria comprende la actividad agrícola, la avícola, la apícola, la pecuaria, la porcicultura y la acuícola, entre otras. Estas exoneraciones se otorgarán siempre que no exista producción en condiciones adecuadas de cantidad, precio, calidad y oportunidad de entrega, en el territorio de los países signatarios del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.

29. Se exonera a las instituciones universitarias estatales de educación superior del pago de todo tributo y sobretasas para la adquisición de mercancías y servicios necesarios para la realización de sus fines.

30. Se exonera el sesenta por ciento (60%) del monto total resultante de aplicar los impuestos vigentes que afecten la importación de vehículos destinados al transporte remunerado de personas, en la modalidad taxi.

31. Se exonera de todo tributo y sobretasas las ambulancias, los vehículos que se convertirán en ambulancias, los coches bombas, los equipos y las refacciones que utilicen las ambulancias, que requieran el Instituto Nacional de Seguros, la Cruz Roja Costarricense y la Caja Costarricense de Seguro Social.

32. Se exonera a la Asociación Cruzada Nacional de Protección al Anciano de los impuestos de ventas y consumo.

33. No estará sujeta a ningún tipo de tributos y sobretasas excepto a los derechos arancelarios cuya tarifa se fija en un cinco por ciento (5%), la importación de autobuses o chasis con motor o sin él para ellos, requeridos para el transporte colectivo de personas.

34. Se exonera de todo tipo de tributo y sobretasas, excepto de los derechos arancelarios, la importación de microbuses con una capacidad mínima de veintiséis pasajeros, requeridos por los concesionarios y permisionarios del transporte colectivo remunerado de personas. Si la tarifa del impuesto ad valorem supera el cinco por ciento (5%), se exonerará la obligación tributaria correspondiente a dicho exceso tarifario.

35. Se exonera a los permisionarios y concesionarios del transporte colectivo de personas, de todo tributo y sobretasas, excepto de los derechos arancelarios, para la importación de partes y repuestos para buses y microbuses. Si la tarifa del impuesto ad valorem supera el cinco por ciento (5%), se exonerará la obligación tributaria correspondiente a dicho exceso tarifario.

36. No estarán sujetos a ningún tipo de tributo y sobretasas, excepto a los derechos arancelarios y de ventas, las máquinas automáticas para el tratamiento de información y sus unidades, las piezas sueltas y los accesorios de las citadas mercancías, los soportes para programas de ordenadores, las cintas entintadas para las máquinas que se citaron anteriormente y "las fuentes ininterrumpidas de poder" (UPS) de la partida 90288001.

Además, la Ley 7293 modificaba algunas exenciones y no sujeciones al impuesto de renta, ventas, selectivo de consumo y otros impuestos. Lo que no implicó, eso sí, una reducción sustancial de las exoneraciones existentes. En su artículo 37 la Ley 7293 estableció un criterio de eficacia de las exoneraciones, pero que en el artículo 38 se

definió que quedaba supeditado a la eficacia del beneficiario de la exoneración, lo que en otras palabras significa la posibilidad de cumplimiento o no de las condiciones para ser acreedor de dicho beneficio, no la opción de valorar la exoneración en el cumplimiento de sus fines, si existía un objetivo claramente establecido, o los fines que la Administración pudiera considerar que debía cumplir la exoneración.

De esta manera la modificación que se hizo hace 20 años tuvo un efecto limitado, mantuvo una serie importante de exoneraciones que hoy día tienen gran peso entre los recursos no recaudados⁴, no se introdujeron en ese momento disposiciones para determinar la eficacia de las exoneraciones (del beneficio en sí y no del beneficiario como receptor efectivo de la exoneración), ni se determinó la obligación de contar con un presupuesto de gasto tributario que permitiese dar seguimiento a los recursos no recaudados.

Recuadro 2

Exoneraciones y no sujeciones

La ley hace una diferenciación entre exoneraciones y no sujeciones, que a efectos prácticos y desde un punto de vista económico tienen el mismo efecto: no se recauda el impuesto.

Una exoneración implica que el impuesto existe, se ha desarrollado una norma que lo crea definiendo para tal fin una base imponible y un hecho generador, a lo que posteriormente se le suma una norma que define que el impuesto no se cobre en un caso particular, aún y cuando existe una base imponible y un hecho generador que en otras circunstancias generarían una obligación tributaria.

Mientras que la no sujeción implica que los supuestos que delimitan el hecho imponible no incorporan el caso particular de la actividad en cuestión, o sea, la no sujeción delimita negativamente el hecho imponible.

A efectos del presente trabajo se entenderán ambos casos como exoneraciones, atendiendo más el efecto económico que la diferencia legal.

La otra reforma importante en materia de exoneraciones se hizo en la Ley No. 8114, “Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria”, del 2001. En esta ley, propiamente en el artículo 17, se eliminan una serie de exoneraciones del impuesto de ventas, contenidas en otras 13 normas legales y presupuestarias. No obstante las exoneraciones eliminadas fueron menores y no tuvieron un impacto permanente en la recaudación, ni constituyeron el grueso de los bienes no gravados, centrados básicamente en bienes intangibles o servicios. Como se verá más adelante, el grueso del impacto de las exoneraciones está concentrado en la exoneración de los servicios en el impuesto general sobre las ventas, las personas jurídicas en el impuesto de renta y las rentas pasivas del capital, en el mismo impuesto de renta.

Las exoneraciones en las leyes de impuestos nacionales

Para las exoneraciones existentes en nuestra legislación se puede decir que existen 4 fuentes principales:

1. Las exoneraciones existentes en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).
2. Las exoneraciones existentes en la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas (IGSV).
3. Las exoneraciones existentes en otras leyes de impuestos (selectivo de consumo, impuesto único a los combustibles, etc.).
4. Las exoneraciones creadas por regímenes especiales, incorporadas en otra legislación (por ejemplo: Régimen de Zonas Francas).

Las exoneraciones en la Ley de Impuesto Sobre la Renta

En cuanto a las primeras, las exoneraciones de la LISR, éstas pueden dividirse a su vez en tres grandes áreas:

1. Las exoneraciones a las rentas de las personas físicas.
2. Las exoneraciones a las rentas de personas jurídicas.
3. Las exoneraciones a las rentas pasivas del capital.

En el caso de las exoneraciones a personas físicas el beneficio se concentra particularmente en el artículo 35 de la LISR, que afecta básicamente a las rentas del trabajo dependiente (salario) y no a las rentas de personas físicas con actividad lucrativa. Este artículo exonera el aguinaldo, las indemnizaciones en pago único o periódico por incapacidad o muerte, los ingresos del personal diplomático y consular, siempre que exista la condición de reciprocidad de este beneficio para el personal diplomático y consular costarricense en el exterior, y el salario escolar.

A lo anterior habría que sumarle que para las personas que obtengan un ingreso mensual menor o igual que el mínimo no imponible (MNI) establecido por la Dirección General de Tributación, no deben pagar el impuesto. Esta situación deja por fuera de la obligación de pago a un 88% de los asalariados, según lo indicado por el propio Ministerio de Hacienda, lo que reduce sensiblemente el monto recaudado por este rubro⁵. De igual forma las personas físicas con actividad lucrativa cuentan con un beneficio similar, no obstante este beneficio mensualizado alcanza apenas una tercera parte del MNI para los salarios.

En una norma relacionada, el artículo 4 de la Ley No. 7983, Ley de Protección al Trabajador, exonera de renta los recursos de las cuentas de ahorro individual. Es importante aclarar que en el caso de la acumulación de aportes en dichas cuentas, éstos ya han sido gravados en la fuente, pues el impuesto al salario se implica sin deducciones, salvo la ya indicada del MNI. Los rendimientos capitalizados son rentas del capital pasivo, las cuales en la actualidad sí están exentas.

El otro grupo de exoneraciones del LISR es el de las personas jurídicas, que incluye tres tipos de beneficiarios: las personas jurídicas de naturaleza pública, las personas jurídicas consideradas de carácter especial (cooperativas, asociaciones solidaristas, pequeñas y medianas empresas, etc.) y las personas jurídicas beneficiarias de incentivos tributarios. El artículo 3 enlista las personas jurídicas no sujetas al impuesto de renta, a saber: el Estado, las municipalidades, instituciones autónomas y semiautónomas que gocen de este beneficio por ley especial, universidades estatales, partidos políticos, instituciones religiosas por los ingresos recibidos para el mantenimiento de su actividad religiosa, servicio de asistencia social sin fines de lucro, las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, organizaciones sindicales, fundaciones, asociaciones⁶, las cooperativas, las asociaciones solidaristas, la Sociedad de Seguros de Vida del Magisterio Nacional, la Caja de Ahorro y Préstamos de la ANDE, la Corporación de Servicios Múltiples del Magisterio Nacional, asociaciones civiles que agrupen a pequeños y medianos productores agropecuarios; micro, pequeñas y medianas productoras agropecuarias registradas en el Ministerio de Agricultura y Ganadería⁷; las juntas de educación y las juntas administrativas de las instituciones públicas de enseñanza⁸.

En la aprobación de la Ley No. 7052, “Ley del Sistema Financiera Nacional para la Vivienda y Creación del BANHVI”, en el artículo 69, se fijó una exoneración para las mutuales que se mantuvo en la aprobación de la LISR. De tal forma que a la lista anterior deben agregarse las mutuales como entidades que no pagan el impuesto de renta.

En 1997 se aprobó la Ley No. 7722, “Ley de Sujeción de Instituciones Estatales al Pago del Impuesto Sobre la Renta”, la cual estableció que las empresas públicas y las entidades que generan rentas propias debían pagar impuesto si se cumplían los supuestos de la Ley No. 7092 en lo referente a rentas gravables. Esto cambió la condición de exención para las siguientes empresas y entidades públicas: Instituto Costarricense de Electricidad, Radiográfica Costarricense Sociedad Anónima, Compañía Nacional de Fuerza y Luz, Junta Administrativa de Servicios Eléctricos de Cartago, Empresa de Servicios Públicos de Heredia, Banco Central de Costa Rica, Banco Crédito Agrícola de Cartago, Banco Nacional de Costa Rica, Banco de Costa Rica, Banco Popular y de Desarrollo Comunal, Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, Instituto Nacional de Seguros, Fábrica Nacional de Licores, Refinadora Costarricense de Petróleo, Junta de Administración Portuaria y de Desarrollo Económico de la Vertiente Atlántica y Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico.

El artículo 3 de la LISR incluye mayoritariamente personas jurídicas de carácter público, aunque en el mismo se incluyen cooperativas, asociaciones solidaristas, empresas de zonas francas, mipymes agropecuarias y asociaciones sociales, que tienen carácter privado. Las micro, pequeñas y medianas empresas no agropecuarias están gravadas con una tarifa de impuesto diferenciada del 10% y 20% sobre su renta neta, según lo dispone el inciso b) del artículo 15 de la LISR. Esto no significa una exoneración en un sentido estricto, aunque sí es una reducción del tipo impositivo medio en relación con otras empresas, además de que igual manera significa una reducción de la recaudación y abre un portillo legal para la elusión por medio del fraccionamiento de sociedades.

Dentro del apartado de las personas jurídicas se incluye también lo dispuesto en el artículo 61 de la LISR, en cual dispone que “la Administración Tributaria queda facultada para eximir total o parcialmente del impuesto, cuando las personas que deban actuar como agentes de retención o de percepción del impuesto, o los propios interesados, comprueben, a satisfacción de la Administración Tributaria, que los perceptores de tales ingresos no les conceden crédito o deducción alguna en los países en que actúen o residan, por el impuesto pagado en Costa Rica, o cuando el crédito que se les concede sea inferior a dicho impuesto, en cuyo caso solamente se eximirá la parte no reconocida en el exterior” (LISR). Esto significa una renuncia tributaria local en favor de las entidades fiscales en el exterior, o sea, si una empresa extranjera que opere en Costa Rica no puede acreditar sus impuestos pagados en territorio nacional al fisco de su país de origen, entonces nuestra administración tributaria la exonera del pago.

Esta disposición, que genera un efecto aún no determinado pero que beneficia a empresas de capital extranjero, es una transferencia del país hacia el exterior, en momentos en que Costa Rica afronta una importante crisis fiscal. En las discusiones llevadas adelante por la Presidencia de la República con un grupo de economistas, por un lado, y con un grupo de expertos tributarios⁹, por otro lado, con el fin de plantear opciones al Proyecto de Solidaridad Tributaria, éstos recomendaron la revisión de este punto y su eventual reforma. Esta exoneración se ha propuesta eliminarla en el proyecto de “Ley para el Manejo Eficiente de las Finanzas Públicas”, expediente legislativo No. 18.435, recién presentado por el Poder Ejecutivo, quedando ahora a criterio de los grupos políticos que no han expresado reticencias a este punto.

El último grupo de exoneraciones de la LISR es el de las exoneraciones a las rentas pasivas del capital, rentas del capital financiero principalmente. En ese sentido el artículo 23 de la LISR otorga una reducción de la tarifa del impuesto a las rentas de inversiones financieras, esto pues el numeral 1 del inciso c) del citado artículo establece que estas rentas se gravarán con un 15% del impuesto, salvo que los títulos estén inscritos en una bolsa comercial o bursátil, o sean emitidos por alguna entidad regulada por la SUGEF, lo que implica que deberán pagar un impuesto del 8%. Esa característica de traspasable o transable que permite el beneficio de una reducción impositiva o exoneración parcial, está presente en la LISR desde su promulgación en 1988 y no responde a un criterio de oportunidad actual, más que un incentivo a la bursatilidad de las emisiones de valores que se consideró oportuna a la hora de aprobar la legislación. Ese incentivo beneficia básicamente a la Bolsa de Valores y las entidades similares que durante la vigencia de la LISR han transado títulos valores, de igual manera los dueños de los valores se han beneficiado de una carga impositiva menor.

Inclusive, hasta la aprobación de la Ley No. 8720, “Ley de Protección de Víctimas, Testigos y demás Intervinientes en el Proceso Penal”, aprobada en marzo del 2009, los títulos valores emitidos en dólares por el Ministerio de Hacienda, el Banco Central y los bancos públicos, estaban exonerados de este impuesto. La Ley 8720 eliminó la exoneración como una forma de crear una renta para financiar el programa de protección de víctimas y testigos del Poder Judicial. Esa exoneración estaba presente desde la aprobación de la LISR, cualquier justificación existente en ese tiempo para

crear este beneficio¹⁰ no tenía razón de ser en el momento de su eliminación, es más, las autoridades financieras del país habían expresado su preocupación por el alto grado de dolarización del sector financiero de Costa Rica, así que la eliminación de esa exoneración no solo fue oportuna sino además necesaria¹¹.

De lo establecido en el artículo 23 de la LISR en cuanto al gravamen sobre los títulos valores están exentos los títulos en moneda local emitidos por el Banco Popular, los títulos emitidos por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, y el fideicomiso creado para el financiamiento de la Escuela Agrícola de la Región del Trópico Húmedo. En ninguno de estos casos se fijó un límite temporal a la exoneración o se delimitó mediante algún criterio técnico, como por ejemplo una meta de capitalización para el Banco Popular o un monto máximo de inversión para un ahorrante particular.

Dentro de este mismo artículo, la Ley 8114 agregó un inciso c bis), que dice: “en las operaciones de recompras o reportos de valores..., se aplicará un impuesto único y definitivo del ocho por ciento (8%), sobre los rendimientos generados por la operación; dicho porcentaje será retenido por la bolsa de valores en que se realizó dicha operación. En caso de que las operaciones no se realicen mediante los mecanismos de bolsa, los rendimientos devengados de la operación serán considerados como renta ordinaria gravable”. Esto además permitió darle el beneficio de la tasa reducida a una transacción de mucho volumen en el mercado bursátil, con la condición de realizarse por medio de mecanismos de bolsa, a pesar de que esta es una actividad que en muchos casos tiene una naturaleza bancaria¹².

En este mismo rubro de exoneraciones a las rentas pasivas del capital, el artículo 59 de la LISR establece lo siguiente: “No se pagarán impuestos por los intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior -o a las entidades financieras de éstos-, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior por la importación de mercancías. Tampoco se pagará el impuesto por los arrendamientos de bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que éstos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagados a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones” (LISR).

En otras palabras, cuando una persona física o jurídica del exterior realiza una transacción con una persona física o jurídica en Costa Rica, y esto genera una obligación financiera, como intereses o comisiones, de la persona física o jurídica nacional hacia la persona física o jurídica en el exterior, ésta es una renta originada en territorio nacional y por el principio de territorialidad deberá ser gravada. Pero el artículo 59 de la LISR establece que si la entidad del exterior es una “institución que normalmente se dedica a efectuar operaciones internacionales” o es una “institución de primer orden”, entonces se le exonera del impuesto sobre esa renta. En ambos casos es el Banco Central el que define qué es una institución de las descritas y publica un listado de las mismas, usando criterios que no son de carácter tributario.

Esta exoneración pudo haber tenido una razón de ser en el momento de aprobación de la LISR, pero nuevamente en la actualidad no tiene sentido exonerar a entidades del exterior para colocar financiamiento del país, abriendo un portillo para la operación de la banca de maletín, creando incentivos para la existencia de banca off shore y compitiendo de manera desleal contra el sistema financiero local. Además, si lo establecido en el artículo 61 significa una transferencia de recursos al exterior, del fisco costarricense al fisco del país de origen de la inversión, en este caso es una transferencia de recursos del fisco nacional a las empresas del exterior que generaron una renta de fuente costarricense.

En tiempos recientes se hicieron dos intentos por modificar el artículo 59 con el fin de eliminar esta exoneración y crear un ingreso adicional para diferentes fines. El primer intento fue el proyecto de “Ley para Reducir el Impacto de los Precios de los Combustibles en el Transporte Público”, expediente legislativo No. 17.132, que se presentó a la Asamblea Legislativa en el año 2008 con el fin de exonerar del impuesto único a los combustibles a los taxis y los autobuses, para lo cual la reforma del artículo 59 se veía como una forma de compensar los ingresos perdidos. Este proyecto se envió a una comisión especial con un procedimiento abreviado, pero se perdió interés una vez que el precio del petróleo empezó a bajar cuando la crisis económica internacional se agudizó.

El segundo intento se hizo en el año 2009, cuando se presentó el proyecto de “Ley para la Promoción de la Erradicación del Trabajo Infantil Mediante el Derecho Real de Acceso a la Educación”, expediente legislativo No. 17.405, que también contenía una reforma del artículo 59, así como otras modificaciones de carácter tributario, cuyo fin era crear ingresos adicionales para contribuir al financiamiento permanente del Programa Avancemos. Los diputados proponentes terminaron sus labores el 30 de abril del 2010 y este proyecto quedó varado en la Comisión de Juventud, Niñez y Adolescencia de la Asamblea Legislativa.

Otras tres normas que no están presentes en la LISR afectan los impuestos recaudados a las rentas pasivas del capital. La primera es el artículo 149 de la Ley No. 7052, “Ley del Sistema Financiera Nacional para la Vivienda y Creación del BANHVI”, que establece que “quedan exentas de toda clase de impuestos, las cuentas de ahorro que se abran en las mutuales y los títulos valores y sus intereses, emitidos por las entidades autorizadas establecidas de acuerdo con esta ley”. La segunda norma es el artículo 72 de la Ley No. 7983, “Ley de Protección al Trabajador”, que exonera “los intereses, los dividendos, las ganancias de capital y cualquier otro beneficio que produzcan los valores en moneda nacional o en moneda extranjera, en los cuales las entidades autorizadas inviertan los recursos de los fondos que administren”, del impuesto establecido en el inciso c) del artículo 23 de la LISR.

La tercera norma es el artículo 100 de la Ley No. 7732, “Ley Reguladora del Mercado de Valores”, la cual crea un tratamiento excepcional para aquellas rentas pasivas del capital que no estén gravadas en la fuente con el 8% del inciso c) del artículo 23 de la LISR. Este artículo establece que las rentas no gravadas con el 8% se gravarán con un impuesto del 5%. En vista de que los fondos eminentemente financieros se nutren de

los rendimientos de títulos gravados con el 8%, este beneficio pesa sobre los rendimientos de los fondos inmobiliarios y los fondos de desarrollo inmobiliario, en el que existen mínimos de inversión que regularmente son más altos y que cuentan con perfiles de inversionistas más sofisticados.

Si bien esto no es una exoneración total, el tratamiento de estas rentas no debe compararse con el 8% del inciso c) del artículo 23, sino con el 15% de impuesto de esa misma norma, pues ese es el tratamiento regular a esa renta, como se explicó anteriormente, siendo la reducción al 8% un caso particular cuya excepción se convirtió en regla. Siendo así, el 5% implica una exoneración de dos terceras partes de la tarifa regular a unas rentas que han crecido en importancia dentro del mercado bursátil, desde la aprobación de la Ley No. 7732 en 1997.

Finalmente la LISR incorpora una exclusión de la renta bruta que deja por fuera del gravamen a una importante renta pasiva del capital. El inciso d) del artículo 6 de la LISR excluye de la renta bruta a “las ganancias de capital obtenidos (sic) en virtud de trasposos de bienes muebles e inmuebles, a cualquier título, siempre que los ingresos de aquellas no constituyan una actividad habitual, en cuyo caso se deberá tributar de acuerdo con las normas generales de la ley”. Dada la variabilidad de los precios de los activos financieros, lo que inclusive da pie a importantes negocios bursátiles, la exoneración de las ganancias de capital excluye una importante fuente de renta, pues de esta forma las ventas de títulos valores a precios mayores a los de compra, las ganancias producidas por las ventas de acciones y las revalorizaciones de las participaciones de los fondos de inversión no hacen ningún aporte tributario, siempre y cuando no sea la actividad habitual, en el sentido de lo dispuesto por la Administración Tributaria. Esa ventaja también la tienen las ganancias producidas por las ventas de propiedades y otras transacciones de bienes muebles e inmuebles.

Cuadro 1

Resumen de las Exoneraciones al Impuesto Sobre la Renta

Beneficio de exoneración	Ley que la contiene
Aguinaldo, indemnizaciones en pago único o periódico por incapacidad o muerte, los ingresos del personal diplomático y consular, y el salario escolar.	Artículo 35, Ley de Impuesto Sobre la Renta. Vigente desde 1988.
Cuentas de ahorro individual en los fondos de pensiones	Artículo 4 de la Ley No. 7983, Ley de Protección al Trabajador. Vigente desde el año 2000.

Personas jurídicas no sujetas al impuesto de renta: el Estado, las municipalidades, instituciones autónomas y semiautónomas que gocen de este beneficio por ley especial, universidades estatales, partidos políticos, instituciones religiosas por los ingresos recibidos para el mantenimiento de su actividad religiosa, servicio de asistencia social sin fines de lucro, las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, organizaciones sindicales, fundaciones, asociaciones, cooperativas, asociaciones solidaristas, la Sociedad de Seguros de Vida del Magisterio Nacional, la Caja de Ahorro y Préstamos de la ANDE, la Corporación de Servicios Múltiples del Magisterio Nacional, asociaciones civiles que agrupen a Pymes agropecuarios, Mipymes agropecuarias registradas en el MAG, las juntas de educación y las juntas administrativas de las instituciones públicas de enseñanza

Artículo 3, Ley de Impuesto Sobre la Renta. Vigente desde 1988, modificado en 1990 con la inclusión de las empresas de Zonas Francas, modificado en 1992 con la inclusión de las asociaciones civiles que agrupen a Pymes agropecuarios, modificado en 1997 en cuanto a empresas públicas, modificado en el 2009 para incluir las juntas de educación y las juntas administrativas de las instituciones públicas de enseñanza.

Mutuales de Ahorro y Crédito

Artículo 69 de la Ley No. 7052, “Ley del Sistema Financiera Nacional para la Vivienda y Creación del BANHVI”.

Contribuyentes extranjeros que comprueben, a satisfacción de la administración tributaria costarricense, que la administración tributaria de sus países de origen no les concede crédito o deducción alguna por el impuesto pagado en Costa Rica.

Artículo 61, Ley de Impuesto Sobre la Renta. Vigente desde 1988.

Reducción de tarifa a títulos con la característica de “transables”.

Numeral 1 del inciso c) del artículo 23, Ley de Impuesto Sobre la Renta. Vigente desde 1988.

Tarifa reducida a operaciones de recompras o reportos de valores, hechas en plataformas de negociación formales.

Inciso c) bis del artículo 23, Ley de Impuesto Sobre la Renta. Vigente desde el año 2001, con la reforma introducida por la Ley 8114.

Exoneración al gravamen sobre los títulos valores están exentos los títulos en moneda local emitidos por el Banco Popular, los títulos emitidos por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, y el fideicomiso creado para el financiamiento de la Escuela Agrícola de la Región del Trópico Húmedo.

Artículo 23, Ley de Impuesto Sobre la Renta. Vigente desde 1988.

Exoneración de impuestos por los intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, así a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden.

Artículo 59, Ley de Impuesto Sobre la Renta. Vigente desde 1988.

Tarifa reducida para aquellas rentas pasivas del capital que no estén gravadas en la fuente con el 8% del inciso c) del artículo 23 de la LISR, básicamente rendimientos de participaciones de algunos fondos de inversión.

Artículo 100, Ley Reguladora del Mercado de Valores. Vigente desde 1998.

Ganancias de capital obtenidas en virtud de traspasos de bienes muebles e inmuebles, a cualquier título, siempre que los ingresos de aquellas no constituyan una actividad habitual.

Inciso d) del artículo 6, Ley de Impuesto Sobre la Renta. Vigente desde 1988.

Fuente: Elaboración propia con información de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y otras leyes.

Las exoneraciones en la Ley General de Impuesto Sobre las Ventas

La segunda fuente importante de exoneraciones es la Ley de Impuesto General Sobre las Ventas (IGSV), aprobada en 1982 y que no ha sufrido mayores variaciones en los últimos 30 años¹³. En cuanto a la fuente de exoneraciones, la IGSV es mucho más sencilla que la LISR pero tiene un impacto mucho más amplio. El artículo 1 de la IGSV señala que “se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de los servicios siguientes”, lo cual implica que de forma

general el impuesto grava las mercancías o bienes tangibles, con las excepciones que se indican posteriormente, y exonera de forma general los servicios, con la excepción de los siguientes que sí están gravados¹⁴:

- a) Restaurantes.
- b) Cantinas.
- c) Centros nocturnos, sociales, de recreo y similares.
- ch) Hoteles, moteles, pensiones y casas de estancia transitoria o no.
- d) Talleres de reparación y pintura de toda clase de vehículos.
- e) Talleres de reparación y de refacción de toda clase de mercancías.
- f) Aparcamientos de vehículos.
- g) Servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes y similares.
- h) Servicios de revelado y copias fotográficas, incluso fotocopias.
- i) Servicios de bodegaje y otros servicios no financieros, brindados por almacenes generales de depósito, almacenes de depósito fiscal y estacionamientos transitorios de mercancías.
- j) Servicios de lavandería y aplanchado de ropa.
- k) Espectáculos públicos en general, excepto los deportivos, teatros y cines, estos últimos cuando exhiban películas para niños.
- l) Servicios publicitarios prestados a través de la radio, la prensa y la televisión. Estarán exentos de esta disposición las emisoras de radio y los periódicos rurales.
- ll) Transmisión de programas de televisión por cable, satélite u otros sistemas similares, así como la grabación de "videos" y "pistas", y su arrendamiento.
- m) Servicios de las agencias aduanales.
- n) Servicios de correeduría de bienes raíces.
- ñ) Servicios de mudanzas internacionales.
- o) Primas de seguro, excepto las referidas a los seguros personales, los riesgos de trabajo, las cosechas y las viviendas de interés social.
- p) Servicios prestados por imprentas y litografías. Se exceptúan la Imprenta Nacional, las imprentas y litografías de las universidades públicas, la del Ministerio de Educación Pública, así como las imprentas y litografías del Instituto Tecnológico de Costa Rica y de la Editorial Costa Rica, respectivamente.
- q) Lavado, encerado y demás servicios de limpieza y mantenimiento de vehículos.

Es importante destacar que de la lista de servicios gravados, la reforma más importante en los últimos veinte años la constituye la aprobación de la Ley No. 8114, "Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria", que modificó el inciso g) que anteriormente incluía solo teléfono, cable y télex, para ampliarlo a servicios de radiolocalizadores, radiomensajes y similares¹⁵. Además, la Ley No. 8114 incluyó los incisos o), p) y q), y por consiguiente permitió gravar esos servicios a partir de esa modificación.

En virtud del carácter general con que se gravan los bienes, a excepción de los servicios como ya se ha señalado, las exoneraciones de la IGSV se incluyen en el artículo 9, el que enumera una serie de bienes y situaciones en las que no se cobra el impuesto:

1. Canasta de bienes alimentaria, cuya definición se hace de forma reglamentaria, o sea, vía decreto ejecutivo.
2. Rencauches y llantas para maquinaria agrícola.
3. Productos veterinarios e insumos agropecuarios definidos de común acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Agricultura y Ganadería.
4. Medicinas.
5. Queroseno.
6. Diesel para pesca no deportiva.
7. Libros.
8. Composiciones musicales.
9. Cuadros y pinturas creados en el país.
10. Cajas mortuorias.
11. El consumo mensual de electricidad, en el tanto no exceda los 250 Kw/h. Al pasar de ese umbral se cobra un 5% de impuesto sobre todo el consumo de electricidad y no solo sobre el exceso.
12. Bienes de exportación.
13. Reimportación de bienes dentro del plazo de 3 años a su exportación.

Recuadro 3

El artículo 9 de la IGSV tenía una redacción muy distinta a la que tiene hoy, pues en la actualidad la legislación define de forma general un grupo de bienes a exonerar y deja al reglamento de la Ley la definición de la lista taxativa. La versión original del artículo 9 de la IGSV definía eso para algunos casos, pero además hacía un listado amplio de bienes a exonerar en el caso de bienes de uso agropecuario, veterinario y maquinaria agrícola en general.

La redacción original de la IGSV era la siguiente:

“Están exentas del pago de este impuesto, las ventas de los artículos definidos en la canasta básica alimentaria, las herramientas e instrumentos manuales para uso agrícola, los insumos agrícolas, las medicinas comprendidas en el cuadro básico de la Caja Costarricense de Seguro Social, las sillas de ruedas para minusválidos, los libros -de acuerdo con la reglamentación del Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes-, los cuadernos, el cemento, los cuadros y pinturas hechos por pintores nacionales o extranjeros producidos en el país, la miel de purga o melaza, las palas delanteras hidráulicas para montar en chapulines, las asadas, las bombas para fumigar, los cuchillos para chapear, para cortar caña o para podar, las hachas, machetes, picos y palas de todo tipo.

Para ganadería: segadores, cortadoras (chanchas de monte), acordeonadores, acondicionadores, embaladoras, ensilladoras, cosechadoras de forraje, distribuidoras de estiércol, chuzos eléctricos, chupones para ternero, jeringas y mesas para volcar ganado, máquinas picadoras de pasto y moladoras de forraje. Esta exención solamente es aplicable cuando la maquinaria, equipo e implementos citados vayan a utilizarse exclusivamente en la explotación agrícola, maderera o ganadera, para lo cual el responsable deberá solicitar al comprador los siguientes datos: nombre, apellidos, número de cédula de identidad, domicilio, finca o lugar en donde se vayan a utilizar los artículos y descripción de la actividad a que se

van a destinar. Tales datos deben consignarse en la factura que al efecto extienda el responsable. La exención no comprende aviones, avionetas o helicópteros, aun cuando éstos sean utilizados en explotaciones agrícolas o ganaderas. Respecto a las situaciones dudosas, se deberá consultar a la Dirección respectiva para que resuelva, con carácter general, si procede o no la exención. Los productos veterinarios, tales como sueros, semen congelado para inseminación artificial, vacunas, bacterianas, toxoides y antitoxinas, opoterápicos, antígeno para diagnósticos (tuberculina, johina, brucela, salmonella), antibióticos sulfonados, nitrofuranos, anestésicos, artículos farmacéuticos terapéuticos, parasiticidas, externos e internos, suplementos alimenticios (premezclados minerales, vitaminas, antibióticos).

Los insumos para la construcción de viviendas. Maquinaria o implementos utilizados exclusivamente en las explotaciones agrícolas-ganaderas: arados, rastras, cultivadoras ("rotary hoe", picos y discos), rotavatores, sembradoras (arrastre, integrales y voleo), equipos para atomizar y espolvorear (manuales y de motor), cosechadoras y cabezotes para cosechar maíz, equipo para arroz inundado (fangueadoras y otros), secadoras para granos, equipo de riego y accesorios de uso exclusivo para este equipo, niveladoras de arrastre ("land plane"), distribuidoras de fertilizantes, trailers y vagones para ser arrastrados por chapulines, cosechadoras de arroz, descargadoras, pulidoras, separadoras, ventiladores, silos de almacenamiento, determinadores de humedad y elevadores, motosierras, abridores de huecos y palas delanteras.

Asimismo quedan exentas las exportaciones de bienes gravados o no por este Impuesto. Todo conforme con lo que establezca el Reglamento.

Las ventas de mercancías que queden exentas del pago de este impuesto, están sujetas a control de precios por parte del Ministerio de Economía y Comercio, a fin de garantizar los precios a los consumidores."

La redacción actual del artículo 9 se la dio en la reforma de la Ley No. 7293 de 1992, que incluyó la exoneración para la electricidad, la exoneración de los productos reimportados dentro del plazo de los 3 años, simplificó la exoneración de maquinaria agrícola a los rencauches y llantas, dejó la exoneración de productos veterinarios e insumos agropecuarios en manos de una comisión bi-ministerial¹⁶ y exoneró las medicinas de forma general y no solo las de cuadro básico de la CCSS. La reforma de 1992 en realidad no disminuyó la cantidad de bienes agropecuarios exentos, pues más bien en la actualidad hay unos 250 bienes exentos, incluidos vía reglamentaria, en productos para agricultura, pesca, ganadería y productos veterinarios.

En el caso de los bienes de la llamada canasta alimentaria, a lo largo de los últimos veinte años se adicionaron algunos bienes vía decreto en esa lista, pero fueron pocos casos. La gran reforma de la canasta básica alimentaria la protagonizó la Administración Chinchilla Miranda, pues por la vía del decreto 37073-H redujo la canasta de productos alimentarios exentos de alrededor de 260 productos, que incluía casos genéricos no especificados, a una lista más clara y definida de 182 bienes. Dentro de las exclusiones también eliminó del reglamento a la Ley No. 6826 los siguientes términos:

1. Pan de toda clase
2. Otras harinas de cereales y derivados
3. Otras carnes de res, fresca, refrigerada o congelada

4. Otras carnes de cerdo, fresca, refrigerada o congelada
5. Otras carnes de ave, fresca, refrigerada o congelada
6. Carnes frescas, refrigeradas o congeladas, de ganado vacuno, ovino, porcino, caballar, caprino, de aves de corral, aves y animales de caza, así como los desperdicios comestibles de estos animales.
7. Crustáceos, moluscos y otros animales acuáticos invertebrados (frescos, refrigerados, o congelados), siempre que se vendan en presentaciones mayores a 3kg; excepto los envasados o enlatados.
8. Otros aceites y grasas vegetales comestibles, excepto de maní, cacahuate y de oliva
9. Otras verduras y legumbres frescas y secas, no envasados, incluye hortalizas, tubérculos, leguminosas, bulbos y raíces comestibles
10. Otras frutas frescas, excepto manzanas, uvas y peras
11. Otras harinas de leguminosas, legumbres y frutas
12. Otros tubérculos y raíces, frescos o secos, no envasados o enlatados
13. Otras harinas de tubérculos
14. Otras mieles naturales

Esas frases provocaban ambigüedad en el tratamiento de ciertos productos, particularmente debido al uso de las palabras “otro” u “otra”, lo que muchas veces creaba problemas para tener una lista taxativa de bienes alimentarios exentos, aspecto que se resolvió con el decreto 37073-H.

En términos generales la IGSV carga el peso de sus exoneraciones en dos elementos, fundamentalmente: el gran listado de bienes exentos incluidos en el reglamento de la Ley y la exoneración general de los servicios. Además, el artículo 17 de la IGSV establece que “en ningún caso las mercancías a que se refiere el artículo 9 de esta ley deberán gravarse con impuestos selectivos de consumo”, o sea, los bienes exentos no pueden ser susceptibles de gravarse con el impuesto de consumo, lo que produce un efecto multiplicador de la exoneración del impuesto de ventas.

Cuadro 2

Resumen de las Exoneraciones al Impuesto General Sobre las Ventas

Beneficio de exoneración	Ley que la contiene
Servicios, salvo los expresamente indicados por la Ley.	Artículo 1, Ley de Impuesto General Sobre las Ventas. Vigente desde 1998, salvo lo dispuesto en cuanto a los programas de televisión, servicios de agencias aduanales, servicios de bienes raíces, servicios de mudanzas, gravados desde 1987; servicios publicitarios, gravados desde 1987; servicios de telecomunicaciones, servicios de bodegaje, y lavado de vehículos, gravados desde el año 2001.

Canasta de bienes alimentaria, incluye alimentos, insumos escolares y otros bienes.	Artículo 9, Ley de Impuesto Sobre las Ventas. El listado completo está incluido en el reglamento de la Ley. Versión actual de la norma vigente desde el año 1992.
Productos veterinarios e insumos agropecuarios.	Artículo 9, Ley de Impuesto Sobre las Ventas. La lista la define la Comisión de Insumos Agropecuarios. Versión actual de la norma vigente desde el año 1992.
Las medicinas, el queroseno, el diesel para la pesca no deportiva, los libros, las composiciones musicales, los cuadros y pinturas creados en el país por pintores nacionales o extranjeros; las cajas mortuorias y el consumo mensual de energía eléctrica residencial que sea igual o inferior a 250 kw/h; cuando el consumo mensual exceda los 250 kw/h, el impuesto se aplicará al total de kw/h consumido.	Artículo 9, Ley de Impuesto Sobre las Ventas. Versión actual de la norma vigente desde el año 1992.
Exportaciones de bienes y la reimportación de mercancías nacionales que ocurren dentro de los tres años siguientes a su exportación.	Artículo 9, Ley de Impuesto Sobre las Ventas. Responde al principio tributario de no exportar impuestos internos. Versión actual de la norma vigente desde el año 1992.

Fuente: Elaboración propia con información de la Ley de Impuesto General Sobre las Ventas

Las exoneraciones en otras leyes de impuestos

El tercer grupo de exoneraciones, pocas en cantidad pero importantes en cuanto a su peso en los ingresos, es el de las exoneraciones del impuesto selectivo de consumo y del impuesto único a los combustibles. Con respecto al primer caso, la Ley No. 4961, "Ley de Consolidación de los Impuestos Selectivos de Consumo", en su artículo 7 establece los casos que no estarán sujetos de impuesto y las exenciones del mismo:

1.- No estarán sujetos a este impuesto:

a) Los exportadores con respecto a las mercancías que exporten.

Asimismo, se otorgará un crédito a los contribuyentes por las mercancías que exporten y por las materias primas, insumos y productos intermedios incorporados en las mercancías exportadas, sobre los cuales hayan pagado el impuesto.

b) La reimportación de mercancías nacionales, que ocurra dentro de los tres años siguientes a su exportación.

c) El Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo, el Poder Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones y las Municipalidades.

2.- Exenciones:

a) Los importadores que se amparen a Convenios Internacionales o a leyes especiales que así lo establezcan, pero sólo con respecto a las mercancías que en ellos se indiquen.

Lo indicado en el punto a) del numeral 1, con respecto al crédito impositivo que los productos exportados pueden solicitar, se aplica también al caso de la IGSV. Cabe destacar que el principio que se aplica en la imposición local sobre los bienes de exportación, es que éstos se gravan en el punto de destino y no en el punto de origen, con el fin de evitar la doble imposición.

En el caso de nuestro impuesto de ventas, una forma particular de impuesto al valor agregado, la exoneración del producto final trasladaría al costo del bien los impuestos pagados en las distintas etapas de producción, pues esos impuestos no se podrían aplicar como un crédito al impuesto de ventas sobre el bien final. Para evitar esa situación, en el caso particular de los exportadores se les autoriza a aplicar ese crédito aún y cuando el bien final permanece exento, lo que en la práctica se traduce en devoluciones de los impuestos de ventas pagados en las diferentes etapas de agregación de valor. Esa ventaja se aplica también a los selectivos de consumo en el caso de los exportadores, aún y cuando este no es un impuesto multifásico como el IVA.

Adicionalmente a lo señalado en el artículo 7 de la Ley No. 4961, algunos productos que están gravados con el selectivo de consumo podrían quedar exentos si se agregan a alguna lista de los bienes exentos del impuesto de ventas, lo que puede aumentar o disminuir la lista de bienes gravados y de los bienes exentos. El artículo 12, además, le da la potestad al Poder Ejecutivo de reducir o eliminar el impuesto selectivo de consumo de algún bien, dándole más variabilidad a los bienes sujetos al impuesto. No obstante hay que señalar que este impuesto no es un gravamen de carácter general sino más bien particular, pues los bienes sujetos son sólo el grupo de bienes señalados en la legislación y no un grupo general de productos.

El otro impuesto importante, sobre todo en cuanto a recaudación, es el impuesto único sobre los combustibles, creado mediante la Ley No. 8114, "Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria", aprobada en el 2001. La versión original de la Ley, en su artículo 1, establecía la exoneración de este impuesto para:

1. Las líneas aéreas comerciales de servicio internacional.
2. Los buques mercantes o de pasajeros, de servicio internacional.
3. La flota de pescadores nacionales para la actividad de pesca no deportiva.
4. El producto destinado a exportación.

En el año 2005, por medio de la Ley No. 8451, se agregó a esa lista la Cruz Roja Costarricense. Además, en el año 2002, por medio de la Ley No. 8310, se adicionó un artículo 1 bis, con el fin de ampliar la exoneración de este tributo a las misiones diplomáticas y organismos internacionales, en cumplimiento de la Convención de Viena Sobre Relaciones Diplomáticas.

Vale la pena indicar que interpretaciones de la Procuraduría General de la República, con respecto a la exoneración del combustible destinado a exportación y la naturaleza de las zonas francas, consideran las ventas de combustibles a las zonas francas como una exportación, no estando éstas obligadas al pago del impuesto correspondiente¹⁷. La interpretación en ese sentido amplió de forma importante la cantidad de producto exonerado, así como los montos no cobrados de impuesto por este rubro particular.

El último gran grupo de exoneraciones son aquellas creadas por regímenes especiales en legislación no tributaria. No existe en este caso un registro unificado de legislación no tributaria que indique las exoneraciones de los principales impuestos que esas normas crearon, tanto impuestos al consumo, al comercio de bienes o alguno de los gravámenes de la LISR, aunque la Dirección General de Hacienda sí mantiene un registro de legislación que crea exoneraciones en el consumo o al comercio de bienes.

No obstante la falta de un registro unificado de exoneraciones de la LISR, la legislación que afecta de forma sensible la recaudación de impuestos está muy concentrada en pocos casos, a pesar de la enorme cantidad de legislación (ver Anexo 1 con listado de legislación que afectan impuestos indirectos). Los dos casos de mayor impacto son la Ley de Régimen de Zonas Francas, Ley No. 7210, y la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, Ley No. 6990.

La Ley de Régimen de Zonas Francas surgió en 1990 luego de intentos por desarrollar esta figura en las zonas costeras del país. Esta legislación incluía en ese momento una serie de exoneraciones en impuestos de ventas, a la importación, a las remesas al exterior y particularmente al impuesto de renta. La Ley 7210 fue modificada en 1996, con la aprobación de la Ley No. 7638, “Ley de creación del Ministerio de Comercio Exterior y de la Promotora de Comercio Exterior”, que modificó algunos aspectos de control del régimen. La otra modificación importante se dio en 1998, con la aprobación de la Ley No. 7830, “Reformas a la Ley de Zonas Francas”, que introdujo cambios en los mínimos de inversión para las empresas ubicadas dentro de parques industriales y para empresas ubicadas fuera de ellos, así como algunos requisitos adicionales.

A inicios del 2010, por medio de la Ley No. 8794, “Reforma Ley de Régimen de Zonas Francas”, se introdujeron una serie de modificaciones buscando ajustar la ley a los requerimientos del Acuerdo de Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial de Comercio. Con esta ley se eliminó la limitación para vender bienes dentro del territorio aduanero nacional, que era la principal objeción del Acuerdo de la OMC, pues esta regulación prohíbe el uso de incentivos a la exportación y la limitación de ventas locales era equivalente a una meta de exportación. La modificación de la Ley 8794 además complejizó el esquema de incentivos, al crear dos regímenes en uno solo: el régimen para empresas dentro del Gran Área Metropolitana Ampliada (GAMA) y el régimen para las empresas en zonas de menor desarrollo. Esto en lugar de colaborar en la reducción paulatina del gasto tributario, podría incrementarlo, si empresas de la GAMA trasladan su producción a empresas nuevas registradas en zonas de menor desarrollo, que cuenten con los beneficios del régimen.

Por otra parte la Ley No. 6990 se aprobó en 1985, con el fin de crear una serie de incentivos de carácter tributario y de otra naturaleza, para el impulso de empresas del sector turístico. Los incentivos tributarios se concentraban en la exoneración de impuestos a la importación o compra local de bienes, exoneración del impuesto sobre la renta, exoneración del impuesto territorial (vigente en ese entonces) y depreciación acelerada para efectos tributarios. La aprobación de la Ley 7293 en 1992 modificó el artículo 7 de la Ley 6990, eliminando la exoneración del impuesto de renta para las distintas actividades turísticas, dejando solo exoneraciones de impuestos al consumo y la importación, así como al impuesto territorial. La ley 7293 también derogó el artículo 11 de la Ley 6990, que permitía deducir del impuesto de renta el 50% de lo invertido en actividades turísticas.

La Ley 8114 también pretendía introducir algunas modificaciones a esos incentivos turísticos, con la dificultad de que esa reforma modificaba la versión original de la Ley 6990 y no la versión vigente en ese momento, que ya incluía las modificaciones de la Ley 7293. La Ley 8114 en su artículo 22 pretendía eliminar *“la exención total o parcial del pago del impuesto sobre la renta, incluso las que se identifican como no sujeciones, así como las que permiten aplicar deducciones a la base imponible para el cálculo de dicho tributo o aplicar créditos de impuesto”*, incluidas en varias normas, entre ellas la Ley 6990. Debido al problema en la coincidencia de versiones, la Procuraduría General de la República, en el dictamen C-004-2002, estableció que *“la intención del legislador fue derogar los beneficios que incidían directa o indirectamente en el Impuesto sobre la Renta tal como “la depreciación acelerada”, de manera que hasta tanto el legislador no realice la interpretación auténtica del artículo 22 inciso c) de la Ley No. 8114, no se debe presumir la derogatoria de los beneficios a que refieren los incisos a)-iii, b)-ii de la Ley No. 6990, posterior a la reforma de la Ley No. 7293”*. Así se mantiene el beneficio de la depreciación acelerada a efectos del impuesto de renta, que no se eliminó en 1992 y que la reforma de la Ley 8114 no pudo eliminar por un problema de técnica legal.

Otro cambio que sí introdujo la Ley 8114 en los incentivos turísticos, fue la derogatoria de la disposición que permitía aplicar como un gasto deducible al impuesto de renta, los programas vacaciones en territorio nacional en los que invirtieran las empresas en favor de sus empleados. Esa disposición, contenida en el artículo 8 de la Ley 6990, afectaba la recaudación del impuesto sobre la renta, disminuyendo la base imponible del impuesto (lo que se puede considerar una renuncia parcial al impuesto).

Además de estas disposiciones, de las más importantes por su impacto en la recaudación, existe un número bastante grande de normas que afectan la recaudación de impuestos, alrededor de 150 leyes, que crean exoneraciones en casos particulares y que si bien no afectan de forma importante la recaudación tributaria, salvo los casos ya señalados, introducen un elemento de complejidad en la administración de ese conjunto de exenciones.

Cuadro 3

Resumen de las Exoneraciones Incluidas en Leyes Especiales

Beneficio de exoneración	Ley que la contiene
No pagarán el impuesto selectivo de consumo: la exportación de mercancías, reimportación de mercancías nacionales que ocurra dentro de los tres años siguientes a su exportación, el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo, el Poder Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones y las municipalidades; los importadores que se amparen a Convenios Internacionales o a leyes especiales que así lo establezcan, pero sólo con respecto a las mercancías que en ellos se indiquen.	Artículo 7, Ley No. 4961, “Ley de Consolidación de los Impuestos Selectivos de Consumo”. Vigente desde 1972, reformado en 1992, año en que se incluyó la exoneración a los importadores que se amparen a Convenios Internacionales o a leyes especiales que así lo establezcan.
No pagarán el impuesto único a los combustibles: líneas aéreas comerciales de servicio internacional, buques mercantes o de pasajeros, de servicio internacional; la flota de pescadores nacionales para la actividad de pesca no deportiva, el producto destinado a exportación (incluye las compras de combustibles de las empresas de zonas francas), la Cruz Roja Costarricense y las misiones diplomáticas y organismos internacionales.	Artículos 1 y 1bis de la Ley 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria. Vigente desde el año 2001. Ley No. 8310. Vigente desde 2002.

Empresas de Zonas Francas: exoneración de todo tipo de impuesto a las materias primas e insumos, a los materiales de empaque, envase y embalaje, exoneración de impuestos la maquinaria y el equipo, lo mismo que sus accesorios y repuestos; exención de todo tributo y derecho consular que afecte la importación de vehículos automotores necesarios para su operación, producción, administración y transporte; exención del pago del impuesto territorial (hoy impuesto de bienes inmuebles) y del impuesto de traspaso de bienes inmuebles; exención del impuesto de ventas y consumo sobre las compras de bienes y servicios; exención de todo tributo que pese sobre las remesas al extranjero; exención de todos los tributos a las utilidades, de conformidad con las siguientes diferenciaciones: para las empresas ubicadas en la Gran Área Metropolitana Ampliada la exención será de un 100% hasta por un período de ocho años y de un 50% en los siguientes cuatro años; para las empresas ubicadas fuera del Gran Área Metropolitana Ampliada la exención será de un 100% hasta por un período de doce años y de un 50% en los siguientes seis años; exención de todo tributo y patente municipales por un período de diez años.

Artículo 20, Ley No. 7210, Ley de Régimen de Zonas Francas. Vigente desde el año 1990, salvo la exoneración del impuesto de renta cuya reforma se introdujo en el año 2010.

Empresas turísticas: exoneración de impuestos de importación a los diferentes insumos y equipos según la actividad a desempeñar; exoneración de impuesto de bienes inmuebles para ciertas categorías de empresas, depreciación acelerada del impuesto de renta, exoneración parcial de impuestos a la importación de vehículos para empresas de alquiler de carros.

Artículo 7, Ley No. 6990, Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico. Vigente desde 1985, reformado en 1992 y en el 2001.

Fuente: Elaboración propia con información de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, Ley de Zonas Francas y Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico.

El impacto en la recaudación de las exoneraciones y renunciaciones tributarias

La estimación del monto de los recursos no recaudados, o sea, del gasto tributario, no ha sido una práctica común en Costa Rica, existiendo un solo estudio formal¹⁸ realizado en el año 2011 por investigadores de la Escuela de Economía de la Universidad Nacional y por funcionarios de la Dirección General de Hacienda del Ministerio de Hacienda. Los resultados aportados por ese estudio ponen al país en un punto medio en comparación con otras naciones, como se ve en el siguiente cuadro:

Cuadro 4

Gasto tributario como porcentaje del PIB y gasto tributario como porcentaje de los ingresos del gobierno central, grupo de países

País	Gasto tributario	Porcentaje de los ingresos	Año de la estimación
Alemania ¹⁹	0,74	8,48	2006
Perú	1,81	n.d.	2009
Países Bajos (Holanda)	2,00	5,16	2006
Argentina	2,10	n.d.	2011
Corea del Sur	2,48	14,34	2006
Brasil	3,20	n.d.	2009
Colombia	3,52	n.d.	2007
Ecuador	4,50	n.d.	2007
España	4,83	13,24	2008
México	5,38	n.d.	2007
Chile	5,72	n.d.	2009
<i>Costa Rica</i>	<i>5,81</i>	<i>43,4</i>	<i>2011</i>
República Dominicana	5,93	n.d.	2009
Estados Unidos	5,97	33,65	2008
Guatemala	7,97	n.d.	2009
Canadá	10,16	44,37	2004
Reino Unido	17,03	46,84	2006

Fuente: OECD (2010), PEF-ESEUNA y DGH-MH (2011).

El estudio efectuado por el Programa de Estudios Fiscales de la Escuela de Economía de la Universidad Nacional (PEF-ESEUNA) y la Dirección General de Hacienda del Ministerio de Hacienda (DGH-MH), permitió determinar por primera vez la magnitud de las exoneraciones, las cuales pueden dar una idea del peso de éstas en la política fiscal nacional. Aunque comparable con otras naciones en cuanto al nivel de su gasto tributario, el problema del nivel de esta variable en Costa Rica es que somos un país con una carga tributaria de 13,36% del PIB (dato del 2011), un gasto tributario como el observado en nuestro caso implica que los recursos que no recaudamos equivalen a un 43,4% de los ingresos tributarios del país. En el contexto de una crisis fiscal como la actual, con las dificultades políticas que se enfrentan para lograr un acuerdo en materia de impuestos, la revisión de nuestras exoneraciones adquiere un matiz particularmente importante.

Los autores del estudio hicieron un desglose de los recursos no recaudados en cada categoría de impuesto, lo que permite tener una idea del peso de las distintas exoneraciones:

Cuadro 5

Gasto tributario de Costa Rica, según tipo de impuesto
(porcentaje del PIB)

Impuesto de ventas		
	Consumo local	3,45
	Impuesto cobrado en aduanas	0,20
	Exenciones compras locales	0,02
	Exenciones genéricas	0,01
	Subtotal IG	3,68
Impuesto de renta		
	Personas jurídicas: zonas francas	0,68
	Personas jurídicas: cooperativas	0,06
	Personas jurídicas: asociaciones	0,08
	Otros rubros personas jurídicas	0,01
	Personas físicas	0,40
	Rentas pasivas del capital	0,39
	Otras rentas	0,20
	Subtotal renta	1,82
Otros		
	Importaciones exoneradas regímenes varios	0,09
	Depósito libre de Golfito	0,06
	Exoneraciones impuesto a combustibles	0,16
	Subtotal otros	0,31
	TOTAL	5,81

Fuente: PEF-ESEUNA Y DGH-MH (2011)

Con respecto a los datos del Cuadro 2, es importante aclarar que la referencia al rubro de consumo local incluye los bienes y servicios no gravados por la IGSV, donde el peso de los servicios y los bienes alimentarios conllevan la mayor carga. Considerando que el impuesto sobre ventas recaudó en el 2011 un 4,97% del PIB, los recursos no recaudados por las exoneraciones de este impuesto son abundantes y constituyen una importante base en caso de optar por esta vía para obtener recursos adicionales para el financiamiento del gasto del gobierno central²⁰.

Con respecto a las exoneraciones en renta, es importante hacer notar que según el estudio del PEF-ESEUNA y DGH-MH, la mayor parte de las exoneraciones en personas físicas se debe a la exoneración de los aguinaldos y a la exoneración del salario escolar. Por el lado de las personas jurídicas llama la atención el monto dejado de percibir en función de la existencia del régimen de zonas francas, pues la segunda versión del proyecto de solidaridad tributaria pretendía recaudar un 0,5% del PIB, menos que el 0,68% del PIB de gasto tributario en renta por la existencia de las zonas francas. Además, solo en rentas pasivas del capital el país no percibe un 0,39% del

PIB, lo cual es muy cercano a lo pretendido por el Proyecto de Solidaridad Tributaria en la reforma de la LISR.

¿A quién benefician las exoneraciones y los beneficios fiscales?

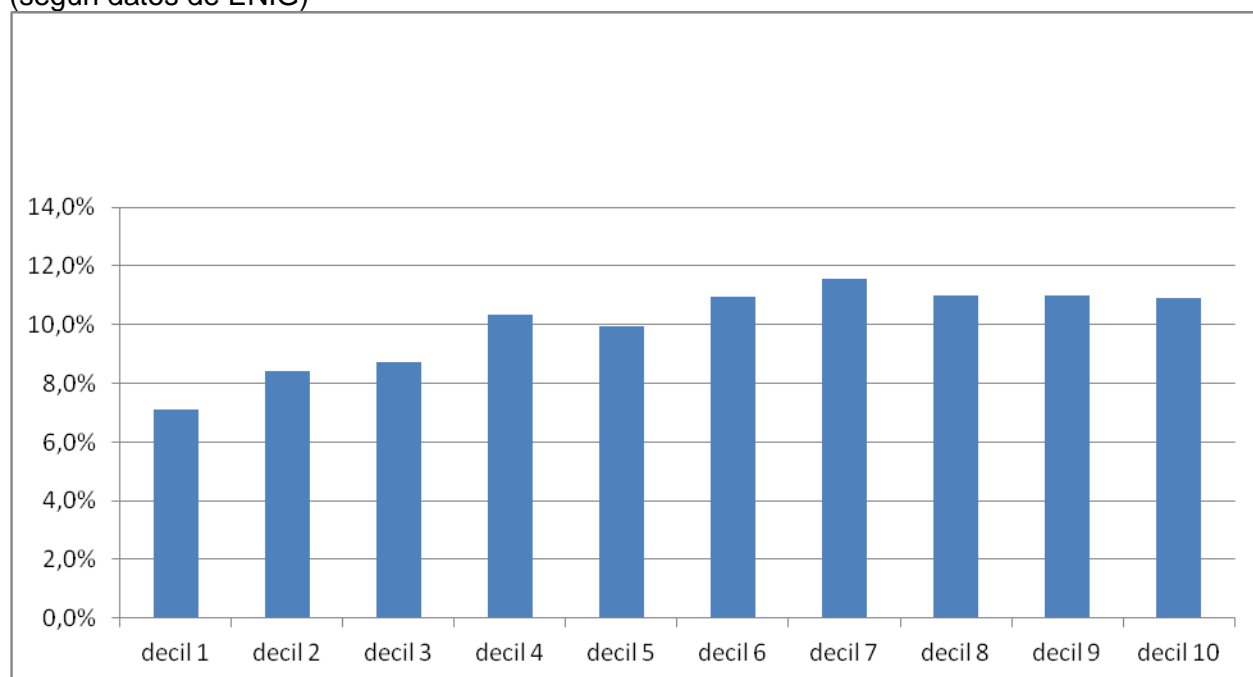
En términos tributarios los beneficios de las exoneraciones son difusos, pues la posibilidad de trasladar el impuesto en el caso de los tributos indirectos y el hecho de exonerar personas jurídicas, puede dificultar rastrear esos beneficios. No obstante se puede hacer los siguientes supuestos para facilitar el análisis:

1. En el caso de los impuestos indirectos las exoneraciones generan dos tipos de beneficios: el beneficio para el consumidor del bien o servicio debido al menor costo que enfrenta, y por otro lado el beneficio para el oferente de ese bien o servicio, pues el menor precio le garantiza una mayor demanda de su producto.
2. En el caso de las personas jurídicas que gozan de exoneración, los beneficiados son sus accionistas, afiliados o asociados, que perciben el beneficio de una mayor utilidad neta.

En el caso de los bienes alimentarios, y considerando el ajuste del decreto 37073-H, el consumo de los alimentos incluidos en esa lista de bienes exentos tiende a distribuirse de forma muy equitativa, según muestra:

Gráfico 1

Distribución del consumo de bienes alimentarios exentos por decil de ingreso (según datos de ENIG)



Fuente: Elaboración propia con datos de la ENIG 2004.

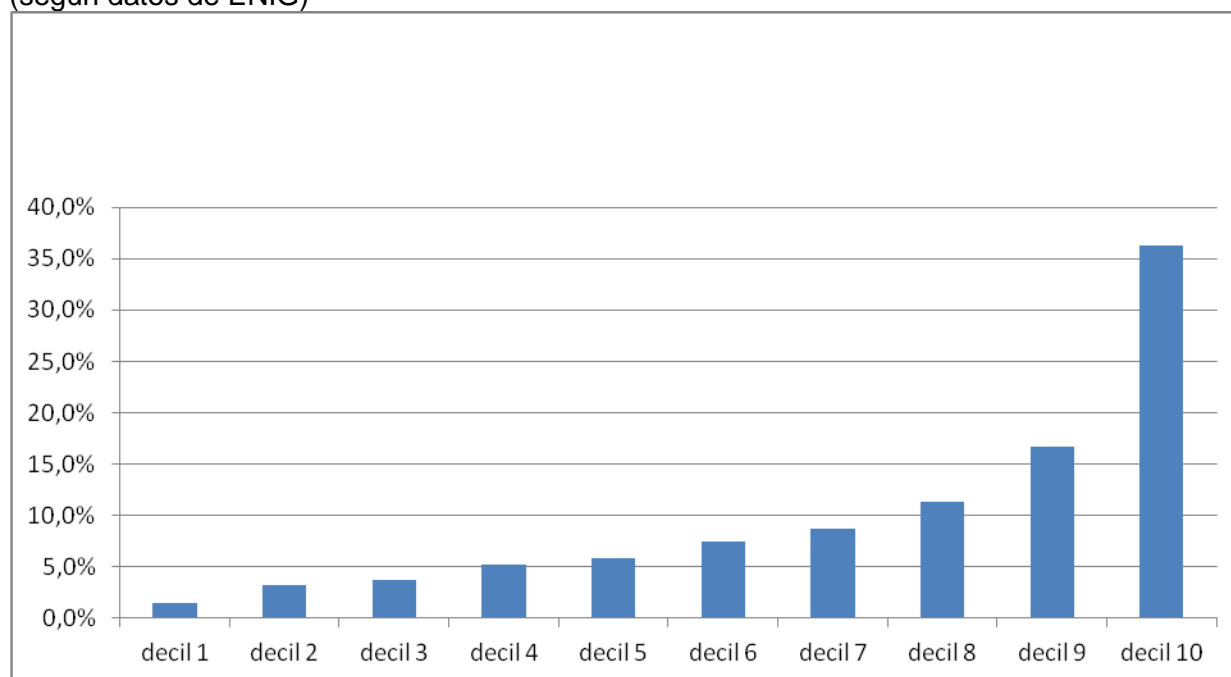
El beneficio de la exoneración se distribuiría de igual manera que el consumo, por lo que se puede suponer que todos los niveles de ingreso se benefician de una forma similar. No obstante, por el menor peso del consumo alimentario dentro del consumo

total para el caso de los deciles superiores, y por otro lado el mayor peso del consumo alimentario dentro del consumo total para los primeros deciles, sí se podría decir que las personas en deciles inferiores se benefician más de las exoneraciones de alimentos en relación a su ingreso. Probablemente la intención de distribuir de forma diferente los beneficios de estas exoneraciones, en función de disminuir el beneficio de la exoneración de los deciles superiores, afectaría también a los hogares en los deciles inferiores, generado un error de exclusión²¹, lo que nos ubicaría en el límite de decisión, o sea, la exoneración actual de bienes es la mínima posible sin que se disminuya el beneficio de los hogares de menores ingresos.

El otro grupo importante de exoneraciones en el impuesto de ventas es la exoneración de los servicios. Aquí el problema es que la decisión de no gravar los servicios beneficia a las personas de mayores ingresos, o sea, en los deciles más altos, por el mayor peso del consumo de servicios dentro de su consumo total. La distribución del consumo de servicios exentos se muestra

Gráfico 2

Distribución del consumo de servicios exentos por decil de ingreso
(según datos de ENIG)



Fuente: Elaboración propia con datos de la ENIG 2004.

En el caso de la exoneración de servicios es claro que esta decisión de política tributaria beneficia a los hogares de mayores ingresos, dándole un carácter aún más regresivo al impuesto. Según lo observado en el Gráfico 2, los últimos dos deciles, el 20% de los hogares de mayores ingresos, se apropia de más del 53% del beneficio de esta exoneración, dejando el 47% del beneficio restante al 80% de los hogares. En este caso se produce un error de inclusión²², con un efecto redistributivo importante que

nuevamente justificaría, en términos de política fiscal, una ampliación de la base del impuesto de ventas antes que la decisión de un aumento de la tasa.

Habiendo analizado estos casos particulares, se podría ahora suponer el beneficio de las exoneraciones, considerando los beneficios incluidos en todas las exoneraciones:

Cuadro 6

Sectores y grupos beneficiarios de las exoneraciones vigentes en Costa Rica

Grupos de bienes o actividad exonerada

Beneficiario

Medidas de corrección

Bienes alimentarios

Consumidores en general, aunque se presupone un mayor impacto en los hogares de deciles inferiores por la importancia de los alimentos dentro de su consumo total.

El Proyecto de Solidaridad Tributaria pretendía ampliar la canasta de bienes alimentarios exenta, lo que no necesariamente implicaba menos regresividad, pero sí una reducción de la carga para todos los deciles.

Ante lo sucedido con el Proyecto en su trámite por la Asamblea Legislativa, el Gobierno optó por reducir la canasta de bienes alimentarios exentos, mediante el decreto 37073-H.

Servicios

Consumidores en general, con una fuerte concentración en los dos últimos deciles, particularmente el decil 10.

El Proyecto de Solidaridad Tributaria pretendía eliminar la exoneración genérica que pesa sobre los servicios. La decisión de abandonar el proyecto deja de lado la posibilidad de avanzar en ese sentido.

Insumos agropecuarios, maquinaria agrícola y productos veterinarios.

Productores agropecuarios, particularmente aquellos que venden bienes finales exentos en el mercado local. Esto pues si tuvieran exoneración en el bien final y no hubiera exoneración de los insumos, no se podrían acreditar los impuestos de las etapas intermedias, lo que incrementaría el costo de producción o reduciría el margen de utilidad del productor.

No se ha planteado su eliminación.

Rentas de personas jurídicas

En el caso de las empresas de zonas francas, los beneficiarios son los accionistas de la empresa, ya sean nacionales o extranjeros, pues la utilidad a distribuir se incrementa con la exoneración y se decide capitalizar las ganancias el valor de sus

Solo en el caso de zonas francas el Proyecto de Solidaridad Tributaria planteó una pequeña modificación, al pretender gravar la distribución de utilidades.

	<p>acciones aumenta. En este caso podríamos estar en presencia de una transferencia de renta de los contribuyentes locales a los accionistas de estas empresas en el exterior.</p> <p>En el caso de las cooperativas y las asociaciones, los beneficios se trasladan a sus asociados, en la forma excedentes mayores. La falta de identificación del tipo de asociados en función de su ingreso, impide conocer si el beneficio lo reciben personas de deciles bajos, medios o altos.</p>	<p>La propuesta mantenía el tratamiento para la renta de la persona jurídica, tal y como existe en la versión actual de la Ley No. 7210.</p> <p>En cooperativas y asociaciones se planteó una modificación al tratamiento de los excedentes, lo que originó una reacción de las Asociaciones Solidaristas. Esto implicó que se propusiera trasladar el excedente distribuido a la base salarial y aplicar la escala correspondiente (suponiendo el excedente como una renta derivada del salario). En ningún caso se propuso eliminar la exoneración a la renta de la actividad principal en ambos casos.</p>
Rentas de personas físicas	<p>Asalariados en general que se benefician de la exoneración del aguinaldo y del salario escolar. Por la forma de cálculo del impuesto sobre el salario escolar, que se sumaba al salario del mes de enero a efecto de aplicarles el impuesto de renta, los mayores beneficiados de esta exoneración son las personas con los salarios más altos. Mayor sería su beneficio si se hubiese aprobado el cambio en el impuesto al salario, al agregarle dos escalas adicionales de 20% y 25%.</p>	<p>No se ha planteado su eliminación.</p>
Rentas pasivas del capital	<p>Considerando los datos de la ENIG sobre las fuentes de ingreso de los hogares, y el tipo de rentas pasivas que tienen beneficios, así como las actividades financieras beneficiadas (que tienen mínimos de inversión bastante elevados²³), permiten presuponer que los beneficiarios de esta exoneración son los hogares en los deciles mayores, particularmente los del decil 10.</p>	<p>El Proyecto de Solidaridad Tributaria planteaba la equiparación del tratamiento tributario de estas rentas, que tienen tratamientos especiales, tasas diferenciadas y algunas exoneraciones.</p> <p>La posibilidad de corregir este problema quedó rezagada con el abandono del Proyecto.</p>

Exoneraciones del impuesto a los combustibles	Debido a la exoneración con la que cuentan las líneas aéreas, las flotas mercantes, las flotas de cruceros y las empresas de zonas francas, este es otro caso de beneficio extraterritorial (del país hacia el exterior).	No se ha planteado su eliminación.
	Si por la necesidad de abastecer esta demanda el país utiliza una mayor cantidad de divisas para pagar la compra de combustibles, provocando una presión al alza del tipo de cambio y con esto un aumento de precios, se producirá una transferencia de recursos de los consumidores del país hacia los consumidores de estos bienes y servicios beneficiados con esta exoneración.	
Exoneraciones de impuestos de regímenes especiales	Un grupo difuso de beneficiarios, entre los que se encuentran consumidores y empresarios de actividades turísticas, organismos internacionales y sus funcionarios, instituciones y empresas públicas, y grupos de población particulares.	La versión original del Proyecto de Solidaridad Tributaria contenía una eliminación genérica de exoneraciones del impuesto de ventas, la cual no estaba en la versión aprobada en primer debate por la Asamblea Legislativa.
		No se planteó eliminación de exoneraciones para regímenes especiales en renta.

Fuente: Elaboración propia con información de legislación tributaria y del Proyecto de Solidaridad Tributaria.

De forma genérica las exoneraciones debería eliminarse si sus beneficiarios son personas o grupos cuyos niveles de ingreso superan al ingreso promedio del mayor beneficiario del gasto público. Considerando que las personas de deciles menores son los mayores perceptores de los beneficios del gasto público, si los beneficiarios de las exoneraciones tienen ingresos mayores a estos otros grupos, las exoneraciones tendrán un efecto absolutamente regresivo y restarán capacidad redistributiva a la política fiscal. Una revisión inteligente de las exoneraciones, de la eficacia de este beneficio en función de un objetivo bien señalado y las condiciones económicas de sus beneficiarios finales, debería llevar a una racionalización de su existencia, sobre todo en una coyuntura de crisis fiscal que ve reducida sus posibilidades de su solución en el corto plazo.

Los Temas Pendientes Sobre las Exoneraciones en Costa Rica

Al poco análisis del volumen de las exoneraciones en cuanto a los recursos no recaudados por el fisco, debe sumársele la ausencia absoluta de estudios que análisis la pertinencia de las exoneraciones, sopesando el costo de éstas contra los beneficios generados por los receptores de las mismas. El único intento en este sentido son los estudios de PROCOMER en relación a las exoneraciones de las empresas de zonas francas, que adolecen de enormes problemas metodológicos. Según Coelho (2011), dichos estudios tienen las siguientes limitaciones:

1. Exageran la contribución de las zonas francas al valor agregado en el país;
2. Suponen una total adicionalidad, lo que no es realista. La adicionalidad se refiere al supuesto de que los beneficios que se estiman no existirían sin las zonas francas, o sea, no existe un supuesto de uso alternativo de recursos; y
3. Excluyen el concepto de temporalidad inherente a todo sistema de incentivos. Los incentivos están sujetos a una existencia temporal, son beneficios limitados en el tiempo y así se concibieron, aunque han tendido a perpetuarse.

Para el caso de Costa Rica estudios de ese tipo han estimado que por cada dólar de exención dado al Régimen de Zonas Francas, se obtiene un beneficio de \$5,8, sin embargo estos análisis incorporan las compras de bienes y servicios en territorio nacional sin incluir su contraparte como costo, o sea, las ventas en el mismo territorio (Coelho, 2011). Además, “se adiciona la inversión del período, estimada como el crecimiento de la inversión acumulada”, ésta genera en el tiempo valor agregado, “pero no es en sí misma un beneficio inmediato” (Coelho, 2011). Según Coelho (2011) si se corrigieran estas deficiencias en el cálculo, en vez de \$5,8 por cada dólar de incentivo, los beneficios se reducirían a \$1,74 por cada dólar de incentivo.

Este tipo de deficiencias metodológicas podrían corregirse, inclusive existen estudios orientados en ese sentido²⁴, no obstante son trabajos complejos que requieren de información específica, particularmente de la Administración Tributaria, para lo cual la cooperación de las entidades responsables dentro del Ministerio de Hacienda es fundamental. Adicionalmente, la metodología de análisis utilizada en otros países debe revisarse y adaptarse, si fuese necesario, a la compleja (e incompleta) legislación tributaria costarricense.

Un análisis del impacto de las exoneraciones, en cuanto a los beneficios reportados versus el costo fiscal de las mismas, no puede realizarse de forma adecuada si no existen estudios periódicos sobre el costo fiscal de las mismas. El hecho de que solo existe un estudio formal de este tema, al menos en las últimas dos décadas, no facilita darle continuidad al tema de la efectividad de las exoneraciones. Esta es una carencia que debe corregirse pronto, haciendo un estudio que idealmente sea anual, pero que puede realizarse con periodicidad distinta.

Recuadro 4

¿Son importantes las exoneraciones de impuestos para la inversión extranjera?

En una publicación de la revista “Comparative Research in Law and Political Economy” del año 2008, del Osgoode Hall School of Law, de la Universidad de York en Toronto, el profesor Jinyan Li, miembro del Instituto de Investigación en Derecho y Política Tributaria, en un artículo titulado “Rise and Fall of Chinese Tax Incentives”, afirmaba que “los incentivos a la inversión son importantes en las condiciones correctas, cuando las condiciones cambian y la inversión extranjera se haría de cualquier forma, los incentivos tributarios no solo se convierten en redundantes, sino que se constituyen en un obstáculo al desarrollo económico”.

El profesor Li cuestionaba la efectividad de los incentivos a la atracción de inversión, que depende de que “atraigan inversión que generen externalidades positivas”. Además, recalca los efectos de equidad que provocan los incentivos al distribuir rentas entre países, desde los países en desarrollo hacia los países desarrollados.

El análisis de este estudio particular parte del marco de la decisión del Gobierno de la República Popular China de eliminar los incentivos a la Inversión Extranjera Directa, particularmente la exoneración del impuesto de renta, a partir del 1 de enero del 2008.

Los Destinos Específicos de Gasto

Introducción

Otro aspecto importante dentro de la legislación costarricense es la creación de destinos específicos de gasto, o sea, obligaciones de asignación de recursos incluidas en el marco jurídico nacional, ya sean de carácter legal o constitucional. En ese sentido los destinos específicos introducen en la política fiscal una inflexibilidad equiparable a las exoneraciones: no se revisan, no se reducen, ni se racionalizan, y en circunstancias de crisis obligan a que las medidas paliativas se trasladen, en este caso, a la reducción de otros rubros de gasto, sin poder considerar si los destinos específicos deberían ser las partidas prioritarias de gasto. Esto, al igual que con las exoneraciones, tienen efectos redistributivos importantes que no han sido verificados o cuantificados.

Los destinos específicos no son más que una forma de encubrir el interés del legislador de sustituir la labor de asignación de recursos en el presupuesto, que le concierne enteramente al Poder Ejecutivo, creando inflexibilidades en la asignación de gasto, muy a pesar de la importancia que pueda tener el rubro de gasto particular.

Sobre los destinos específicos de gasto, se pueden identificar dos tipos en función de su origen: los destinos constitucionales (por ejemplo el 8% del PIB para educación y el 6% de los ingresos del gobierno central para el Poder Judicial) y los destinos creados por leyes, en los cuales se concentrará la parte siguiente de este trabajo. Con respecto a los destinos creados por leyes, éstos se pueden dividir a su vez en dos tipos de destinos: los destinos con fuente particular de financiamiento y los destinos de gasto que fueron creados sin una fuente particular de ingreso que los financia. Estos últimos son los más abundantes, pues los destinos con fuente son raros en la legislación costarricense.

En los últimos años dos casos han sido ejemplos de destinos específicos creados con fuente de financiamiento: la Ley No. 8683, “Ley del Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda”, en cuyo artículo 1 se crea un destino específico a favor de financiar los programas de vivienda del Banco Hipotecario de la Vivienda (Banhvi), y la Ley No. 8720, “Ley de protección a víctimas, testigos y demás sujetos intervinientes en el proceso penal, reformas y adición al Código Procesal Penal y al Código Penal”, que en los artículos 13 y 22 se establece el financiamiento al Poder Judicial del programa de protección de víctimas y testigos mediante una reforma del numeral 1 del inciso c) del artículo 23 de la LISR. En el primer caso se establece un impuesto sobre viviendas de alto valor como forma de financiamiento y en el segundo caso se eliminó la exoneración sobre los intereses de los títulos valores en dólares emitidos por el Ministerio de Hacienda, el Banco Central y los bancos públicos.

Los otros casos han tendido a redistribuir rentas existentes, sin considerar el uso que se le estaba dando a esos recursos cuando la reforma legal que crea el destino se aprobó. Esto permite identificar 3 grandes grupos de destinos específicos sin fuente:

1. Las disposiciones concernientes a la redistribución de los recursos provenientes de la recaudación del Impuesto sobre la Renta:
 - a. La Ley No. 3859, Ley sobre el Desarrollo de la Comunidad, creadas en el párrafo segundo y los Transitorios I y II del artículo 19.
 - b. Los artículos 3 y 3 bis de la Ley No. 6450.
 - c. El artículo 2 de la Ley No. 6746, Ley que Crea el Fondo de Juntas de Educación Administrativas y Oficiales.
 - d. El inciso a) del artículo 34 de la Ley Orgánica del Patronato Nacional de la Infancia, Ley No. 7648.

2. Las disposiciones concernientes a la redistribución de los recursos provenientes de la recaudación del Impuesto general sobre las Ventas:
 - a. El artículo 3 de la Ley No. 6952, Ley que amplía el Impuesto sobre la Renta.
 - b. El Transitorio IV de la Ley No. 6826, Ley de Impuesto General Sobre las Ventas.
 - c. El artículo 15 de la Ley No. 5662, Ley de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares y el artículo 9 de la Ley No. 6914, Reforma Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social.

3. Las disposiciones concernientes a la redistribución de los recursos provenientes de la recaudación de otros impuestos:
 - a. Los incisos b) y g) del artículo 20 de la Ley No. 7798, Ley de Creación del Consejo de Vialidad.
 - b. Los artículos 14, 15, 16, 17, 18 y 22 de la Ley No. 7972, Ley de Creación de Cargas Tributarias sobre Licores, Cervezas y Cigarrillos para Financiar un Plan Integral de Protección y Amparo de la Población Adulta Mayor, Niñas y Niños en Riesgo Social, Personas Discapacitadas Abandonadas, Rehabilitación de Alcohólicos y Farmacodependientes, Apoyo a las Labores de la Cruz Roja y Derogación de Impuestos Menores sobre las Actividades Agrícolas y su Consecuente Sustitución.
 - c. La Ley No. 7313, Ley que Redistribuye el Impuesto de Exportación a Cajas o Envases de Banano Establecido en la Ley No. 5515 de 19 de abril de 1974.
 - d. El inciso j) del artículo 36 de la Ley No. 7001, Ley Orgánica del Instituto Costarricense de Ferrocarriles.
 - e. El párrafo segundo del artículo 13 de la Ley No. 6256, Ley de Presupuesto Extraordinario de 1978.
 - f. El inciso b) del artículo 46 de la Ley No. 7052, Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda.
 - g. Los artículos 5 y 31 párrafo final de la Ley No. 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias.
 - h. El artículo 7 de la Ley No. 7345, Ley Sobre Premios Nacionales de Cultura.

Desde la aprobación de la Ley No. 8131, “Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos”, se intentó modificar la visión en relación con la naturaleza de los destinos específicos. Por ejemplo, el artículo 44 insistía en la necesidad de evitar la práctica de crear destinos específicos sin fuente de financiamiento: “Toda ley ordinaria que tenga efectos en el presupuesto nacional deberá indicar, explícitamente, de qué manera se efectuarán los ajustes

presupuestarios para mantener el principio del equilibrio. En consecuencia, de acuerdo con el marco jurídico vigente, deberán realizarse los movimientos presupuestarios correspondientes.”

Adicionalmente, a pesar de fallar en reiteradas ocasiones obligando al Ministerio de Hacienda a destinar recursos de los destinos específicos, la Sala IV mediante el Voto No. 919-1999 indicó: “VII.- Sobre el principio constitucional de equilibrio presupuestario. (...) tiene la clara finalidad de impedir que el Estado asuma compromisos presupuestarios sin contar con los recursos necesarios para hacerle frente a las erogaciones, propiciando así la salud fiscal de la Hacienda Pública. Sobre el principio constitucional de equilibrio presupuestario, ha dicho con anterioridad esta Sala: “VI.- ANUALIDAD, UNIVERSALIDAD Y EQUILIBRIO DEL PRESUPUESTO: Basta con observar lo dispuesto, particularmente, en los artículos 176, 177 y 180 de la Constitución, 178 y 179 del Reglamento de la Asamblea Legislativa y las Actas de la Asamblea Nacional Constituyente -en concreto, las #162 y #163, de 6 y 7 de octubre de 1949, tomo III, págs. 417ss. y 434ss.-, para confirmar que, en el desarrollo de esa enorme conquista del Estado Democrático de Derecho, la exclusividad de la autorización parlamentaria de los ingresos y de los gastos públicos, los tres grandes principios que gobiernan esta materia son los de "anualidad", "universalidad" y "equilibrio" del Presupuesto Nacional, conforme a los cuales, por su orden, el Presupuesto se emite para un ejercicio económico anual, comprende todos los ingresos previstos y todos los gastos autorizados del Estado -y no sólo de la "administración pública", como dice, con ligereza, el artículo 176 de la Carta Fundamental-, y los segundos -gastos autorizados- no pueden exceder, en ningún caso, de los primeros -ingresos previstos...”.

Una propuesta interesante en este sentido fue el proyecto planteado por el ahora exdiputado Fernando Sánchez Campos en el 2008, para incluir un artículo 113 bis al Reglamento de la Asamblea Legislativa. El proyecto denominado “Reforma Parcial del Reglamento de la Asamblea Legislativa para Incluir el Principio de Responsabilidad Presupuestaria”, presentado bajo el expediente No. 17068, proponía la inclusión de la siguiente disposición:

“Artículo 113 bis.- Proyectos que impliquen gasto público. *Toda iniciativa o proyecto de ley que implique creación o aumento del gasto público, deberá contener de forma expresa y detallada la estimación del posible monto que demandará la aplicación de sus normas, y la identificación precisa de la fuente u origen de los recursos que se utilizará para cubrir esas obligaciones. Los proyectos que dispongan genéricamente el origen de los recursos a cargo del Presupuesto Nacional, deberán identificar con precisión las partidas presupuestarias de las que se tomarán los recursos para financiar dichos gastos. La inobservancia de esta obligación se considerará un vicio grave de procedimiento”.*

A pesar de la importancia de este proyecto, el mismo no avanzó durante la gestión de los diputados nombrados entre el año 2006 y el 2010, siendo que en la nueva legislatura la Comisión Especial de Reglamento en la sesión ordinaria No. 3 del 24 de junio del 2010 rechazó el proyecto y por consiguiente éste pasó a archivo.

La Evolución de los Principales Destinos Específicos

De los destinos específicos creados por la ley sin fuente de financiamiento, el destino que había sido creado por el artículo 15 de la Ley No. 5662, ha sido uno de los más importantes dentro de las obligaciones de gasto, por el volumen de los recursos asignados y uno de los más polémicos, pues reiteradamente se incumplió en los últimos años. Si bien en la versión original de ese artículo se establecía que se girarían los recursos recaudados por la reforma de la IGSV de 1982, en una reforma posterior hecha en 1983, particularmente en la Ley No. 6914, “Reforma Ley Constitutiva Caja Costarricense de Seguro Social”, se establece que el porcentaje que se trasladará a la Dirección de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares para el financiamiento de FODESAF será de un 20% de lo recaudado por el impuesto de ventas.

En el año 2009 se modificó la obligación de asignar recursos del impuesto de ventas mediante la Ley No. 8783, “Reforma Ley de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares, No. 5662, Ley Pensión para Discapacitados con Dependientes No. 7636, Ley Creación del ICODER, No. 7800, Ley Sistema Financiero Nacional para Vivienda No. 7052 y Ley Creación Fondo Nacional de Becas”, que modificó el artículo 15 y eliminó el ligamen al impuesto de ventas, convirtiendo el destino específico en el equivalente a 593.000 salarios bases, cuyos recursos saldrán de la recaudación del mismo impuesto²⁵. A pesar de lo anterior, el destino de FODESAF sigue siendo un destino sin fuente de financiamiento.

El segundo destino en importancia ha sido el de CONAVI, compuesto básicamente por 3 fuentes, que combinan fuentes particulares y redistribución de recursos: la anterior recaudación de impuesto de ventas que pesaba sobre los combustibles, el impuesto especial del 15% creado mediante la Ley No. 7798, “Ley de Creación del Consejo Nacional de Vialidad”, y el 50% de la recaudación del impuesto a la propiedad de vehículos. Cuando se aprobó la Ley 8114 mediante el artículo 1 se creó el impuesto único sobre los combustibles, y se unificaron de esa forma las cargas sobre los combustibles y se asignaron los porcentajes de ese impuesto de esta manera: un 29% del impuesto único se destinará al CONAVI, un 3,5% se destinará al Fondo Nacional de Financiamiento Forestal, un 0,1% para el pago de beneficios ambientales agropecuarios a favor del Ministerio de Agricultura y Ganadería, y 1% para el Laboratorio Nacional de Materiales y Modelos Estructurales (LANAMME) de la Universidad de Costa Rica. Esa distribución incorporaba una carga a favor del LANAMME que surgía de los recursos del CONAVI antes del 2007, lo que creó problemas de distribución de recursos, lo que llevó a una reforma introducida por la Ley No. 8603, reduciendo la asignación al CONAVI de un 30% al 29% vigente y otorgándole el 1% al LANAMME directamente por parte del Ministerio de Hacienda.

Del 29% destinado al CONAVI se distribuye un 75% al mantenimiento y conservación de la red vial nacional y se deberá girar un 25% a las municipalidades para la conservación, mantenimiento y construcción de la red vial cantonal.

El tercer destino en importancia es el de la Ley 3859, recursos destinados a Asociaciones de Desarrollo Comunal, mediante el DINADECO. La versión original de la

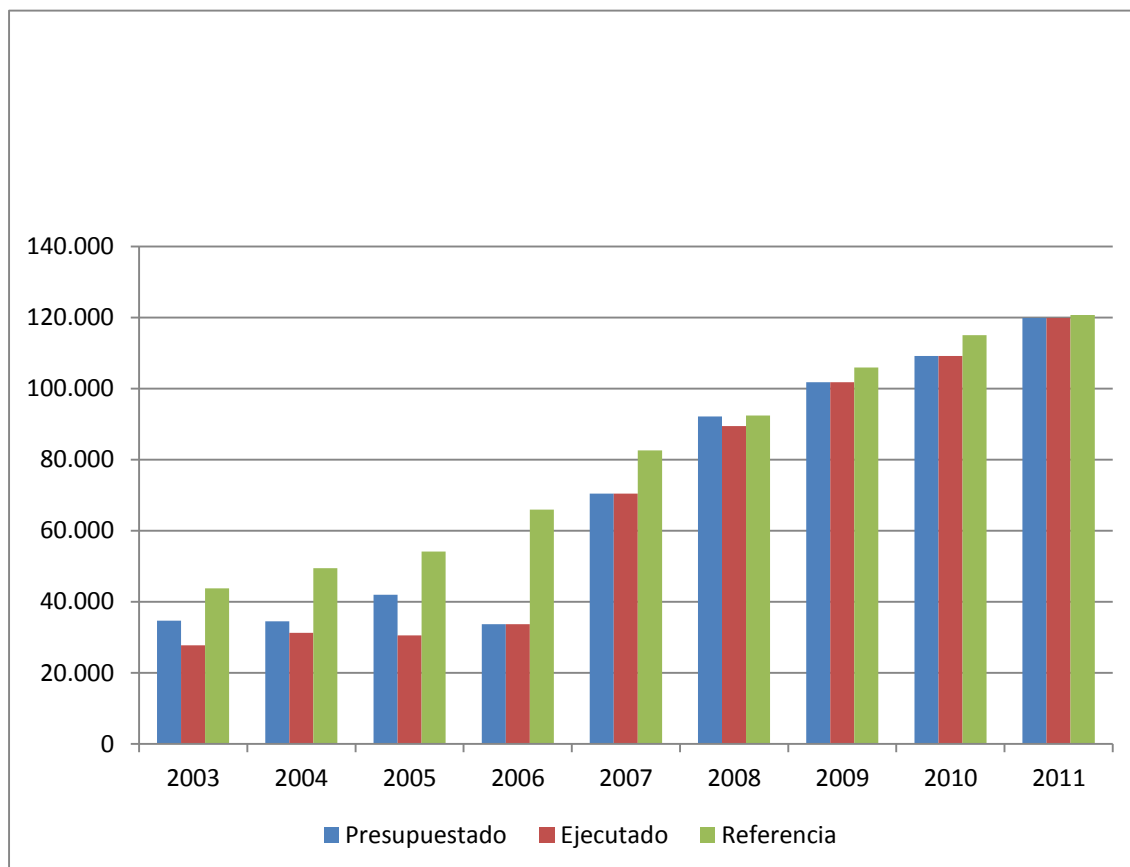
Ley de 1967 no incluía ninguna disposición para destinar recursos de ningún impuesto, lo que fue modificado por la Ley No. 4890 de 1971 para incluir la obligación de destinar el 1,25% de los recursos del impuesto sobre la renta para las Asociaciones de Desarrollo. En 1984 mediante una reforma introducida por la Ley No. 6963 se aumenta ese porcentaje a un 2% de los recursos del impuesto sobre la renta, lo cual está vigente al día de hoy.

Sobre la evolución particular de los destinos, en cuanto a los recursos presupuestados y los efectivamente girados con relación a la referencia fijada por la ley que creó el destino específico, los resultados han tendido a mejorar en los últimos años en recursos presupuestados y ejecutados. En el primer caso, el CONAVI, los primeros años posteriores a la aprobación de la Ley 8114 hubo una importante brecha entre lo que debió presupuestarse (según lo dispone el artículo 5 de la Ley 8114) y lo que efectivamente se presupuestó. Más aún, no se giraron los recursos presupuestados completos, entre el año 2003 y el 2005, lo que agravó aún más el problema.

Para el año 2007 la situación mejoró, aumentando significativamente el presupuesto de CONAVI así como el porcentaje de presupuesto en relación con la referencia de la ley²⁶. Por ejemplo en el año 2006 se transfirieron el 100% de los recursos presupuestados, pero apenas se presupuestó el 51% de los que recursos que debieron presupuestarse de la recaudación del impuesto a los combustibles, para el año 2007 el porcentaje subió a un 85% y alcanzó el 100% en el año 2008.

Gráfico 3

CONAVI: Recursos presupuestados, ejecutados y monto que debió transferirse según Ley 8114
(colones corrientes)

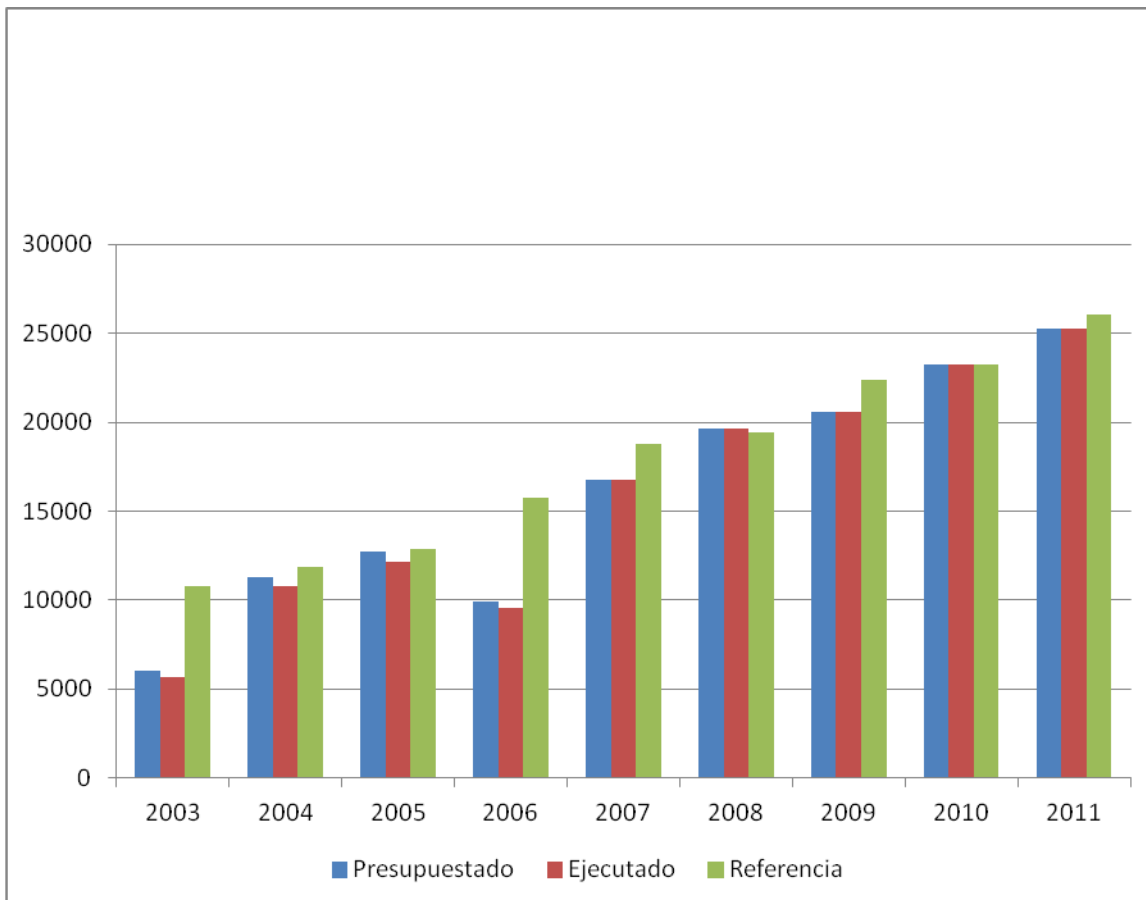


Fuente: Ministerio de Hacienda y elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda.

Con respecto al otro destino específico referenciado a la recaudación del impuesto a los combustibles, los recursos para las municipalidades consignados en la Ley 8114, el comportamiento ha sido ligeramente mejor al del CONAVI. Para el año 2003 los montos presupuestados con relación a la referencia de la Ley 8114 fueron del 56,2%, para el año 2006 ese porcentaje fue del 63%, mientras que para el resto del periodo analizado ese porcentaje oscila entre el 90% y el 100% de los recursos de referencia. Vale la pena aclarar que lo que se define acá como monto ejecutado es el traslado de los recursos del gobierno central a las municipalidades, lo que no necesariamente implica ejecución por parte de los gobiernos locales.

Gráfico 4

Municipalidades: Recursos presupuestados, ejecutados y monto que debió transferirse según Ley 8114
(colones corrientes)



Fuente: Ministerio de Hacienda y elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda.

El destino específico donde existen mayores problemas de ejecución y diferencias con relación a la referencia legal es el destino de la Ley 5662, los recursos para el Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF). Debido al peso tan grande del impuesto de ventas con respecto a la recaudación total de impuestos (entre un 35% y un 40%), un destino específico que tome un 20% de esos recursos tendría un importante peso en los recursos disponibles del gobierno central. Esa situación ha llevado a este destino a ser sistemáticamente incumplido, hasta la reforma del 2009 en que se cambia la referencia del 20% del impuesto de ventas por 593.000 salarios bases²⁷.

El destino de FODESAF tendría un importante peso en el gasto, pues en promedio en los últimos años éste es equivalente a un 1% del PIB, por lo que reiteradamente se ha recortado o subejecutado, además de estar muy por debajo el presupuesto con respecto al monto de referencia. En línea a lo anterior, la Administración Arias Sánchez

reclamó en términos de política fiscal la rigidez que introducía la obligación de financiar FODESAF, pues no permitía dar mayores recursos a entidades que se consideraran prioritarias sin que se tuviera que dar más dinero a otros programas no prioritarios o que ya tienen financiamiento suficiente, lo que se agrava con la situación de que algunas entidades públicas que reciben recursos de FODESAF tienen o tenían superávit. El razonamiento era que por ejemplo para darle 100 millones de colones más al régimen no contributivo de pensiones había que girarle a FODESAF casi 1000 millones de colones, que dificulta el manejo del gasto, genera ineficiencias y obliga al gobierno central a gastar más.

De esa forma la Administración Arias Sánchez ensayó una medida diferente, financiando “extra FODESAF” algunos programas o partidas que se consideraban prioritarios. En la Exposición de Motivos del Proyecto de Presupuesto de la República 2007 se determinaba esos otros montos que se presupuestaban sin ser girados por medio de FODESAF:

De igual forma, en lo relativo a la transferencia al Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF), se han presupuestado ₡11.186,4 millones, a los que hay que agregarle ₡5.061,4 millones para el Patronato Nacional de la Infancia, para que éste pueda atender efectivamente la protección de las madres y los menores en riesgo social, así como otros programas destinados a la atención de los niños en condición de pobreza extrema que deambulan en la calle, sustanciando con ello lo dispuesto en el artículo 55 de la Constitución Política.

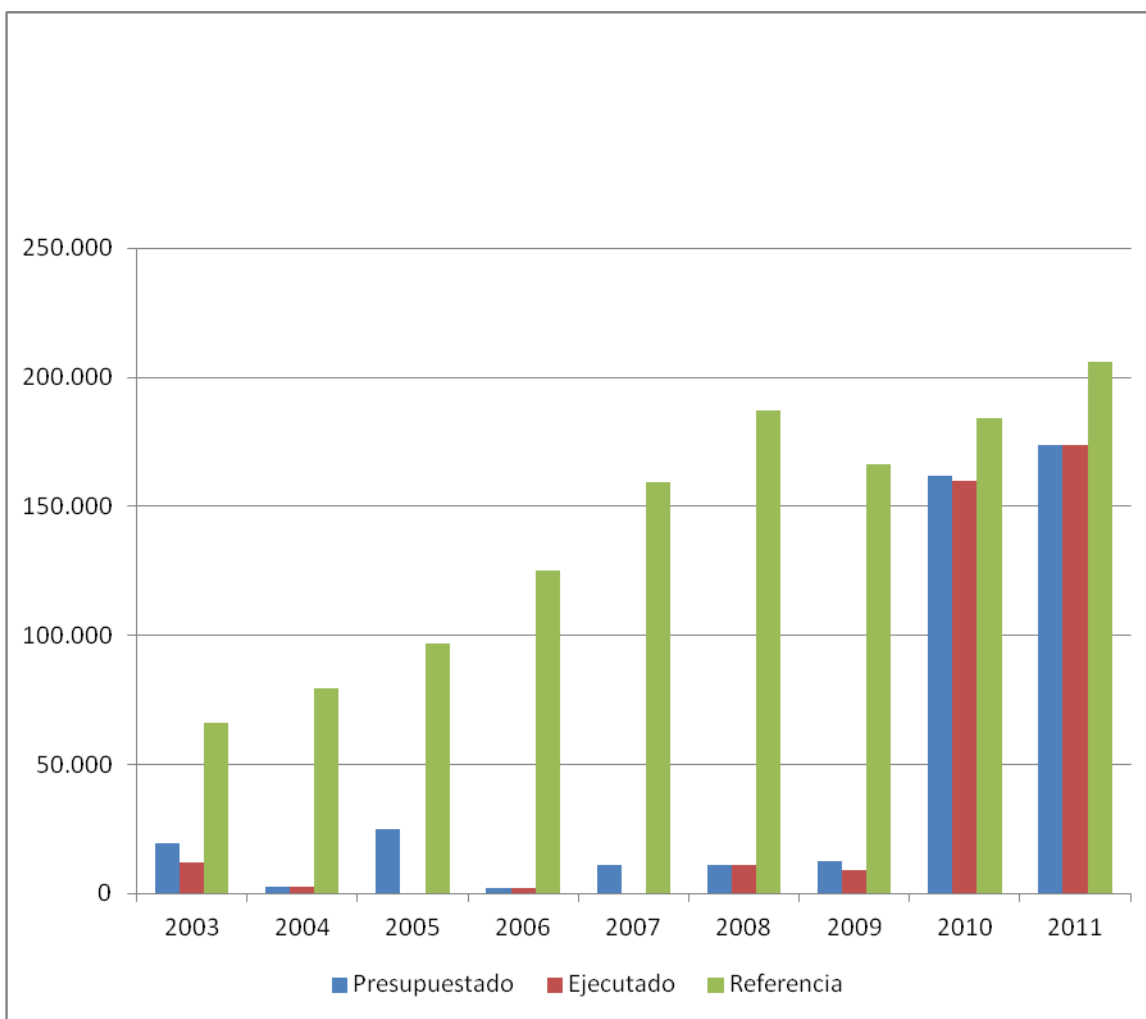
Adicionalmente, se incluyen ₡21.024,6 millones para el Régimen No Contributivo de Pensiones de la Caja Costarricense de Seguro Social, con el fin de sostener el incremento que le ha otorgado en el segundo semestre de 2006 por este Gobierno en dichas pensiones, cuyo propósito es generar condiciones más dignas de vida para sus beneficiarios, así como el incremento en su cobertura de este régimen se deben adicionar ₡11.500,0 millones para las transferencias monetarias condicionadas, que constituye uno de los ejes estratégicos de la actual Administración Arias Sánchez, y cuyo propósito es romper con la reproducción de las condiciones que generan la pobreza, al dirigir sumas de dinero para el mantenimiento de adolescentes pobres en el sistema educativo. La población objetivo que de este ambicioso programa para el 2007 es de 50.000 jóvenes, y esta ayudas monetarias permitirán a los jóvenes en condición de pobreza terminar la educación formal, con lo cual se da un aumento en el capital humano al dotarles de una educación completa, que redundará en un crecimiento económico y social, pues les permite mejorar sus condiciones de vida, combatiendo con ello la pobreza. Los rubros anteriormente citados suman un total de ₡48.772,4 millones, monto significativamente mayor a las asignaciones hechas a FODESAF, en el anterior presupuesto, con la característica que permite direccionar con claridad los recursos a programas prioritarios.

Estos montos pertenecen al Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares, sin embargo en virtud de las rigideces que entraña el marco legal que regula los recursos que distribuye el FODESAF, con la finalidad de priorizar la asignación de los recursos dentro de la estrategia de desarrollo del Gobierno actual, al tiempo que contribuya a

mejorar su cobertura, calidad y oportunidad, de manera que redunden en una mejor e inmediata condición de vida, que la que ostentan en la actualidad, se ha procedido a separarlos para cada fin.

Gráfico 5

FODESAF: Recursos presupuestados, ejecutados y monto que debió transferirse según Ley 6414
(colones corrientes)



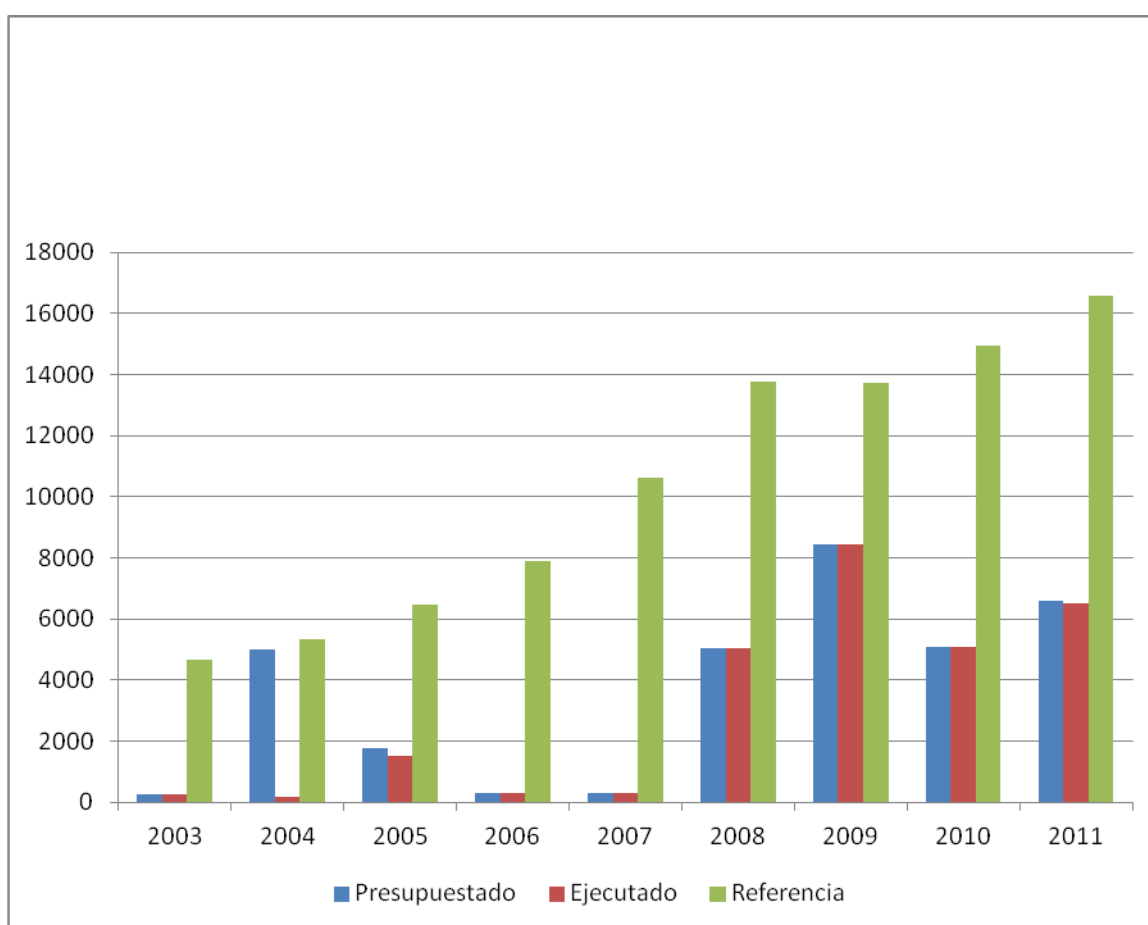
Fuente: Ministerio de Hacienda y elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda.

Esos montos extra FODESAF, para programas financiados con recursos del Fondo, crecieron en el presupuesto 2008 para alcanzar el monto de ¢78.000 millones, incluyendo en este caso más recursos para becas, particularmente del Programa Avancemos (Exposición de Motivos Proyecto de Presupuesto de la República 2008). Para el Presupuesto de la República del 2009 el monto era de aproximadamente ¢120.000 millones (Exposición de Motivos Proyecto de Presupuesto de la República 2009 y Proyecto de Presupuesto de la República 2009). Si se asume el argumento de la Administración Arias Sánchez, los recursos extra FODESAF acercaban los montos

presupuestados a la referencia que fijaba la Ley 6414, pues para el caso del año 2007 lo presupuestado con respecto a la referencia era de 30,6%, para el año 2008 fue de 39% y para el año 2009 fue de 72,2%.

El otro destino específico al que se le dio seguimiento es el del DINADECO, que ha tenido un comportamiento muy similar al de FODESAF con la salvedad de que a partir del 2008 los recursos presupuestados y ejecutados crecieron de forma sostenida. La brecha, no obstante, no se ha cerrado como en el caso del destino de FODESAF para los años 2010 y 2011.

Gráfico 6
DINADECO: Recursos presupuestados, ejecutados y monto que debió transferirse según Ley 6963
(colones corrientes)



Fuente: Ministerio de Hacienda y elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda.

El siguiente cuadro resume la información presentada en los gráficos anteriores:

Cuadro 7

Recursos presupuestados, ejecutados y montos que debieron transferirse según destino específico

CONAVI	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Presupuestado	34.685	34.510,8	42.000	33.658,6	70.429,5	92.138,3	101.796,1	109.197,5	119.949,2
Ejecutado	27.700	31.270	30.500	33.658,6	70.429,5	89.431,6	101.796,1	109.197,5	119.949,2
Referencia	43.722,9	49.470,5	54.165	65.891,2	82.635,3	92.454,8	105.984	115.026,1	120.751,2
Municipalidades	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Presupuestado	6.068,8	11.300	12.760,5	9.910,5	16.739,9	19.627	20.615	23.239,1	25.256,4
Ejecutado	5.682,7	10.769,7	12.183,9	9.597,2	16.739,9	19.627	20.615	23.239,1	25.256,4
Referencia	10.792,1	11.841,4	12.902,1	15.732,5	18.793,3	19.435,1	22.349,9	23.246,2	26.058,3
FODESAF	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Presupuestado	19.387,8	2.550	25.000	2.269,5	11.186,4	10.907,6	12.570	161.737,4	173.986,2
Ejecutado	12.045,3	2.550	-	2.269,5	-	10.907,6	9.000	159.985,4	173.986,2
Referencia	66.291,9	79.475,3	97.033,5	125.341,4	159.570,1	187.344,2	166.107,6	184.059,5	205.962,2
DINADECO	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Presupuestado	270	5.000	1.770	288,9	288,9	5.030,9	8.443,3	5.088,1	6.610,4
Ejecutado	270,0	195,7	1.534,2	286,8	288,9	5.028,1	8.442,2	5.086,3	6.532,5
Referencia	4.678,6	5.348,9	6.484,5	7.881,9	10.631,0	13.784,5	13.748,4	14.961,9	16.573,8

FUENTE: Ministerio de Hacienda y elaboración propia con información del Ministerio de Hacienda.

Varios aspectos pueden explicar la evolución de los destinos específicos en Costa Rica. En primer lugar, en cuanto a su creación, no existe conciencia entre la clase política del impacto del gasto en las finanzas públicas y de la importancia de crear recursos para darle contenido a ese gasto. Eso tiende a crear la falsa idea de que un mandato legal puede resolver un dilema de gestión presupuestaria, pues sin recursos, aunque existan obligaciones de gasto de rango legal, no es posible financiar programas o partidas de gasto.

Redistribuir recursos existentes puede ser posible en una etapa temprana de madurez fiscal de una sociedad, en la que se pueden tomar decisiones con muy poco efecto perjudicial (en el tanto las asignaciones obligatorias sean muy pequeñas dentro del presupuesto), pero crea una enorme rigidez que inclusive podría sobrepasar el monto de los recursos disponibles. En la Exposición de Motivos del Proyecto de Presupuesto del 2008, el Gobierno señalaba que los cumplimientos cabales de los destinos específicos incrementarían inicialmente el déficit en un 2% del PIB²⁸, lo que debe considerarse como un aspecto central en la discusión de este tema.

Segundo, la creación de destinos debe considerar los recursos que verdaderamente se requieren para la atención de un programa de gasto, así como la capacidad de ejecución de la entidad responsable del programa que se pretenda beneficiar. Esto pues los mecanismos automáticos de asignación de recursos, como el de FODESAF, pueden crear ineficiencias en la asignación de gasto, sin que esto implique mayores resultados positivos de asignar más recursos a algunos programas particulares.

Tercero, con respecto a la evolución del presupuesto y la ejecución de esos destinos específicos, en general ha habido una mejora en la asignación de gasto para esos programas, que obliga ahora a evaluar más detenidamente la eficiencia de ese gasto, en consideración de lo anterior. Todavía se mantiene una importante brecha en el presupuesto para DINADECO, con la salvedad de que los recursos para las asociaciones de desarrollo implican un seguimiento complicado y un análisis difícil en cuanto a la eficiencia en la ejecución de esos recursos.

Considerando que los 4 destinos analizados anteriormente sumaron un 1,6% del PIB en el 2011, estos rubros de gasto sin fuente de financiamiento o fuente insuficiente se vuelven muy susceptibles de reducción en los próximos años, en un contexto de crecimiento del déficit y de necesidad de reducción del gasto (si no se alcanza una carga tributaria mayor que reduzca la presión del faltante de recursos).

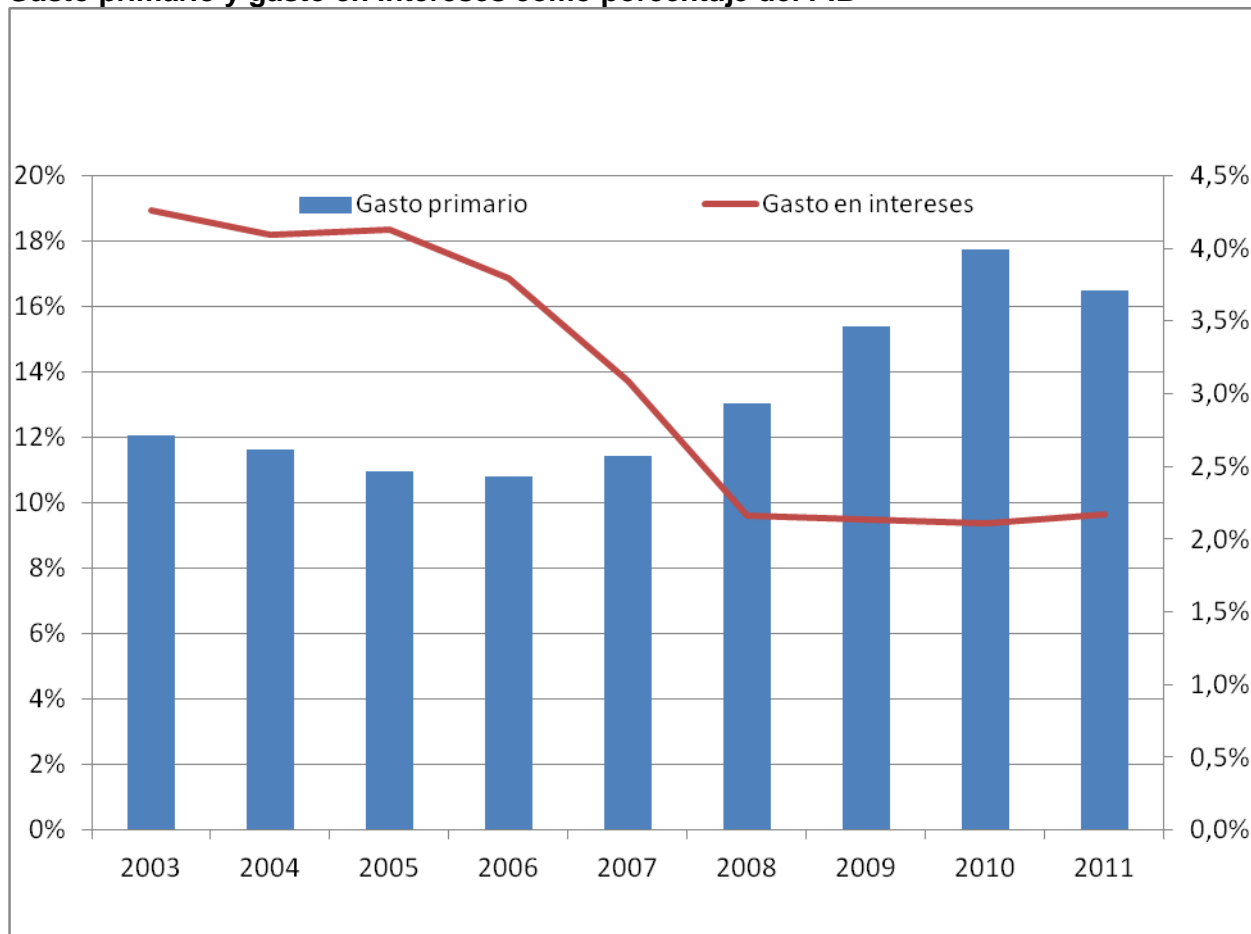
Es claro que el incumplimiento de los destinos específicos puede tener un efecto perjudicial, como en el caso del CONAVI y las municipalidades en cuanto a los recursos de la Ley 8114, que contribuyó con el rezago de inversión pública y que durante mucho tiempo no nos ha permitido como país alcanzar un nivel aceptable de inversión pública en infraestructura²⁹. De igual manera se puede considerar el destino de FODESAF, para el cual habría que analizar cuál hubiese sido el impacto en los programas de mitigación de la pobreza si hubiese sido posible asignar esos recursos, casi el 1% del PIB en promedio desde mediados de la década del 90.

Sin embargo, habría que analizar paralelamente el efecto sobre las finanzas públicas de asignar esos recursos adicionales de gasto, cuánto se hubiese incrementado el déficit, qué impacto hubiese tenido esto en la evolución de la deuda y cuál hubiese sido el impacto de esa situación en las tasas de interés. Precisamente el gasto que se hizo en la Administración Arias Sánchez en los rubros aquí señalados, no solo surgió del aumento de los ingresos tributarios, sino además de un ahorro de casi dos puntos porcentuales del PIB en gasto en intereses de la deuda, lo que evitó una presión adicional sobre el nivel de gasto agregado.

Conforme el gasto primario (gasto sin intereses) creció en el cierre de esa administración y el inicio de la presente, al tiempo que la carga tributaria cayó en el 2009 debido a la crisis, empezó a crecer el déficit y con eso ha aumentado la presión por revisar algunas partidas de gasto. Siendo que estas partidas son básicamente transferencias, que no implican obligaciones ineludibles por su naturaleza (no son salarios, pensiones o intereses de la deuda), son las más susceptibles de reducción.

Gráfico 7

Gasto primario y gasto en intereses como porcentaje del PIB



Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda y Banco Central.

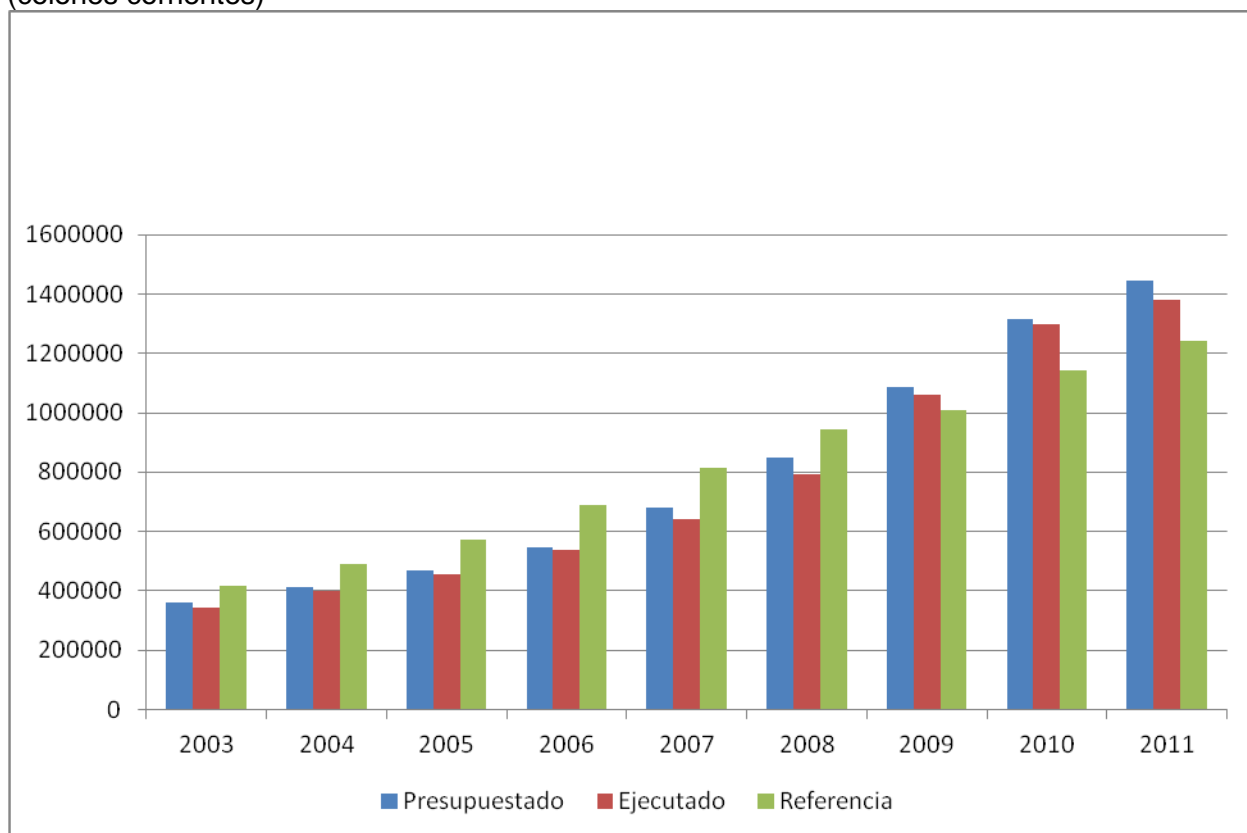
Considerando que el gasto primario ha aumentado, por diversos factores entre ellos aumento del gasto social y el pago de remuneraciones, y que ese nivel históricamente alto del gasto primario contrasta con el históricamente bajo nivel de gasto en intereses, podría esperarse que el aumento del déficit (y por ende del nivel de deuda del gobierno) al tiempo que suben los intereses, haga que el gasto en intereses empiece a aumentar y con ello aumente más aceleradamente el déficit, presionando por una mayor reducción del gasto. Las perspectivas futuras para sostener el avance en la cobertura de los destinos específicos analizados son poco halagüeñas, en el tanto el problema del déficit no se resuelva en el corto plazo.

Los Destinos Constitucionales de Gasto

Aunque este trabajo se enfoca en los destinos legales de gasto, los más importantes destinos específicos tienen rango constitucional, dos de ellos en plena vigencia y otro a la espera de la aprobación de la ley respectiva para ponerlo en ejecución. El más importante de estos destinos es el que establece el artículo 78 de la Constitución Política, creado mediante la Ley No. 7676 y aprobada en 1997, que le otorga a la educación estatal, incluida la educación superior, el equivalente de al menos un 6% del PIB en el presupuesto nacional.

Gráfico 8

Educación: Recursos presupuestados, ejecutados y monto que debió transferirse según artículo 78 de la Constitución Política
(colones corrientes)

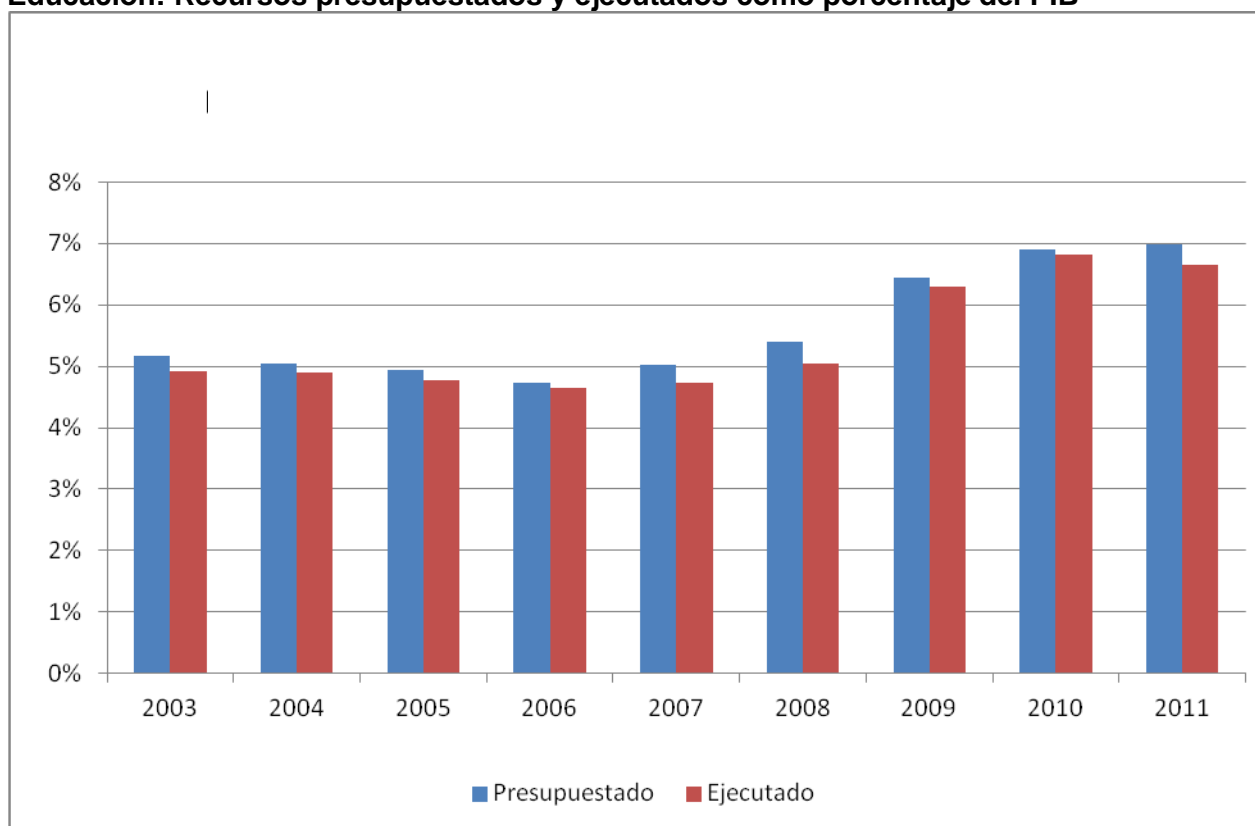


Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda y Banco Central.

La historia reciente con este destino muestra una transferencia menor de recursos que la referencia del 6% del PIB, hasta el año 2009 cuando los recursos presupuestados y ejecutados fueron excedentes y se han mantenido por encima de la referencia del 6% del PIB. Vale la pena aclarar que al momento de la elaboración del presupuesto se utiliza una estimación del PIB para el año de ejecución del gasto, estimación que no es certera y que puede variar hacia abajo o hacia arriba, modificando lo presupuestado en relación con la referencia. Entre el año 2009 y el año 2011 el proceso de reducción de la inflación y un crecimiento de la economía menor a lo proyectado, ha contribuido con que los recursos utilizados en el financiamiento a la educación sean mayores a la referencia.

Gráfico 9

Educación: Recursos presupuestados y ejecutados como porcentaje del PIB



Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda y Banco Central.

En términos del PIB el gasto en educación tuvo un repunte primero en el año 2007, que creció en el 2008, pero que fue en el 2009 que tuvo un importante repunte, llevando el presupuesto hasta casi el 7% del PIB en el 2011. No obstante sí hay que hacer notar que en términos del PIB, la ejecución de recursos para educación fue menor en el 2011 a lo que se había alcanzado en el 2010.

En el año 2011 mediante la Ley No. 8954, “Reforma del artículo 78 de la Constitución Política para el Fortalecimiento del Derecho a la Educación”, se aprobó una reforma

para que el gasto en educación alcance el 8% del PIB en el año 2014. Previo a ese año el gasto en educación podrá ser menor al 8% del PIB, en ningún caso en un año el gasto será menor al gasto del año anterior, aspecto que no se cumplió en el año 2011. Como en otros casos, este destino se incrementó sin considerar la fuente de los recursos para financiarlo.

El segundo destino específico en importancia es el establecido en el artículo 170 de la Constitución Política, creado mediante la Ley No. 8106 del 2001, que establece que *“en el Presupuesto Ordinario de la República, se les asignará a todas las municipalidades del país una suma que no será inferior a un diez por ciento (10%) de los ingresos ordinarios calculados para el año económico correspondiente.”* Ese destino aprobado mediante Ley No. 8106 del año 2001, estaba pendiente de una ley que fijara los traslados de competencias del gobierno central hacia las municipalidades. Mediante la Ley No. 8801, *“Ley General de Transferencia de Competencias del Poder Ejecutivo a las Municipalidades”* del año 2010, se aprobó el marco legal para el traslado de competencias, sin que esta normativa determinara específicamente el traslado de cada ministerio a los gobiernos legales, por lo que se mantiene pendiente este requerimiento para hacer el traslado efectivo de los recursos.

El tercer destino específico en monto es el del Poder Judicial, cuyo financiamiento no será inferior al 6% de los ingresos ordinarios estimados para el periodo económico en cuestión. Este destino está establecido en el artículo 177 de la Constitución Política, y en los últimos años se ha cubierto de forma excedente, o sea, los recursos girados han excedido ese 6% de los ingresos.

Finalmente, existe otro destino específico pero que tiene la particularidad de no ser anual, es la obligación del artículo 96 de la Constitución Política para destinar el 0,19% del PIB al financiamiento de los partidos políticos. Esa reforma, introducida por la Ley No. 7675 del año 1997, dejaba abierta la posibilidad de variar esa asignación de forma temporal mediante modificación legal, lo que se hizo para las elecciones del año 2010, reduciendo la asignación al 0,12% del PIB, a lo que ahora la Administración Chinchilla Miranda pretende reducir mediante ley al 0,08% del PIB para las elecciones del 2014.

Bibliografía

- Banco Interamericano de Desarrollo y Banco Mundial. 2009. Informe sobre el Gasto Público: Hacia una mayor eficiencia en el gasto. Buenos Aires: Grupo Galleries Review.
- Coelho, Isaías. 2011. Incentivos tributarios a las zonas francas en Centroamérica, Panamá y República Dominicana. Estudio preparado para el CAPTAC-DR y el Grupo de Trabajo de Política Tributaria. Guatemala.
- García, Enrique. 2003. La Economía de los Impuestos. Madrid: Minerva Ediciones, primera edición.
- Mendoza, Alfonso. 2007. Condiciones para el Desarrollo del Mercado de Reporto y Préstamo de Valores. Banco Interamericano de Desarrollo y Secretaría de Hacienda Pública de México.
- Programa de Estudios Fiscales de la Escuela de Economía de la Universidad Nacional (PEF-ESEUNA) y Dirección General de Hacienda del Ministerio de Hacienda (DGH-MH). 2011. Estimación del Gasto Tributario para Costa Rica en el 2010: Impuesto de Ventas, Impuesto de Renta y otros tributos. San José: Universidad Nacional y Ministerio de Hacienda.
- PROCOMER. 2010. Compendio de Leyes de Comercio Exterior.
- OECD. 2010. Tax Expenditures in OECD Countries. Paris: OECD
- OECD. 2011. Revenue Statistics 1965-2010. Paris: OECD.
- Saxton, Jim. 1999. Tax Expenditures: A Review and Analysis. Washington: Joint Economic Committee, United States Congress.

Notas

¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

² El salario escolar es un caso particular, pues su exoneración se estableció por ley a pesar de que este beneficio existe al amparo de un decreto de 1994.

³ Las exoneraciones a la Junta de Protección Social se incluyeron en la Ley No. 8718, "Autorización para el Cambio de Nombre de la Junta de Protección Social y Establecimiento de la Distribución de las Rentas de las Loterías Nacionales". Esta es una forma muy común de incluir exoneraciones, introduciendo este elemento en leyes que regulan actividades o entidades particulares, práctica que se ha hecho al amparo de cualquier regulación sobre la naturaleza de la exoneración en sí o sobre la necesidad de compensar los recursos perdidos.

⁴ La Ley 7293 mantuvo sin modificaciones importantes las exoneraciones del impuesto de ventas, que alcanzan el 3,68% del PIB.

⁵ No existen estadísticas consolidadas sobre el tratamiento del MNI entre países, que permita comparar el caso costarricense con otras naciones. Sin embargo, por el monto del MNI en relación con el salario mínimo y el salario promedio del país, así como por la cantidad de personas que deja por fuera del impuesto, se supone que nuestro MNI es alto. Además, las naciones de la OCDE recaudaron por impuestos al ingreso personal un 8,7% del PIB en el año 2009, mientras que Costa Rica recaudó 0,94% del PIB en ese mismo año, lo que hace suponer una fuerte erosión de la base imponible en renta personal a causa del MNI.

La existencia del MNI beneficia a todos los contribuyentes, sin importar su nivel de renta, por lo que se reduce el tipo impositivo medio. Además, en un esquema progresivo de renta personal un MNI alto beneficia más a las personas de mayores ingresos (García, 2003).

⁶ Los sindicatos, las fundaciones y las asociaciones no deberán pagar impuesto si son declaradas de utilidad pública, "siempre y cuando los ingresos que obtengan, así como su patrimonio, se destinen en su totalidad, exclusivamente para fines públicos o de beneficencia y que, en ningún caso, se distribuyan directa o indirectamente entre sus integrantes" (LISR).

⁷ Esta exoneración se incorporó mediante dos normas diferentes, el artículo 35 de la ley N° 8542 del 27 de setiembre del 2006 y el artículo 35 de la ley N° 8591 del 28 de junio del 2007 (LISR).

⁸ Incorporado a la LISR mediante el artículo 2° de la Ley 8788 del 18 de noviembre del 2009.

⁹ "Gobierno pule agenda alterna ante ausencia de plan fiscal", La Nación, 14 de abril de 2010.

¹⁰ Hay que considerar que si bien la LISR se aprobó en 1988, el proyecto ingresó a la corriente legislativa mucho tiempo antes, en un contexto de crisis económica, un Banco Central con pocas reservas internacionales e incluso reservas negativas en algún momento de esa década, y un altísimo nivel de deuda pública externa. La coyuntura de ese decenio pudo haber propiciado la emisión de títulos en dólares en condiciones ventajosas para atraer inversores extranjeros.

¹¹ A pesar de la importancia de la eliminación de la exoneración en un contexto de alta dolarización, la exoneración de los títulos valores en dólares no se eliminó en función del alto grado de dolarización, sino que se hizo con un fin meramente recaudatorio.

¹² La actividad de reportos es supervisada en muchos casos por los bancos centrales (caso británico y español), además de que se constituye en un instrumento de transmisión de la política monetaria (Mendoza, 2007).

¹³ La única variación importante que ha sufrido la Ley de Impuesto General Sobre las Ventas es la modificación de su tarifa en dos ocasiones en la década de los 90.

¹⁴ La lista se transcribe en el orden que se encuentra en la IGSV, que incluye en el listado los incisos ch) y ll), que no se considera letras como tales hoy día y en el presente ya no se usan en los listados numerados de esta forma.

¹⁵ En la actualidad existe una controversia sobre si la palabra “similares” en el inciso g) permite el cobro de otros servicios existentes en la actualidad, debate que se ha suscitado en torno al gravamen del servicio de internet.

¹⁶ En la actualidad la Comisión Técnica de Exoneraciones está conformada por un representante del Ministerio de Agricultura y Ganadería, un representante del Ministerio de Hacienda, un representante del Ministerio de Economía, Industria y Comercio, por el sector privado un representante de la Cámara Nacional de Agricultura y un representante de la Cámara de Exportadores. Su secretaría técnica se ubica en el MAG.

¹⁷ Véase el Dictamen C-052-2004, del 4 de febrero del 2004, con respecto a este tema.

¹⁸ No se conocen estudios formales previos en esta materia para el caso de Costa Rica. No existen trabajos publicados por organismos multilaterales, ni la inclusión de Costa Rica en trabajos regionales que hayan tenido como finalidad la estimación del gasto tributario.

¹⁹ Solo incluye el gasto tributario del gobierno federal.

²⁰ Esto además justificaría la revisión de la base imponible del impuesto, antes que pensar en un aumento de la tasa actual.

²¹ Se entiende el error de exclusión como el resultado de una decisión que evita que la población meta de una medida de política pública se vea beneficiada en los términos deseados.

²² Análogamente al error de exclusión, se entiende el error de inclusión como el resultado de una decisión que produce un beneficio para un grupo de población no incluido en la población meta de una medida de política pública.

²³ Las participaciones de los fondos de desarrollo inmobiliario pueden tener valores mínimos de \$50.000, mientras que las participaciones de fondos inmobiliarios tienen valores mínimos de \$5000.

²⁴ Para profundizar en el análisis de los incentivos tributarios a las zonas francas y a la inversión extranjera, pueden revisarse los siguientes estudios: Roca, Jerónimo. 2010. Evaluación de la efectividad y eficiencia de los beneficios tributarios. BID, documento de debate #IDP-DP-136; y Gómez Sabaini, Juan Carlos y Pedro Velasco. 2010. Gastos tributarios para la promoción de inversiones en el impuesto a la renta de empresas. BID, documento de debate #IDP-DP-137.

²⁵ Si bien los recursos saldrán del mismo impuesto, según la letra de la ley, por la característica de fungibilidad del dinero finalmente no importa de dónde salgan los recursos, lo trascendental de la reforma fue eliminar la indexación del destino con respecto a la recaudación del impuesto de ventas y crear una indexación relacionada con la evolución de los salarios. Dado que la recaudación del impuesto puede crecer por efecto inflación y por efecto crecimiento real, el cambio en la ley le restó dinámica al crecimiento de esta partida, que básicamente seguirá creciendo por efecto del aumento de los salarios.

²⁶ Es importante aclarar que en el momento en que se hacen los presupuestos, previo al año de ejecución, se estiman los recursos para el año siguiente con el fin de determinar las referencias con que se fijarán los montos a presupuestar. Esta estimación la hace la Contraloría General de la República, con cuya certificación se presenta el Presupuesto de la República a la Asamblea Legislativa. Debido a que lo que se hace inicialmente es una estimación, los montos presupuestados pueden posteriormente no coincidir con el monto final recaudado del impuesto de referencia del destino específico, por lo que son entendibles variaciones pequeñas en esos rubros.

²⁷ En la información gráfica y la información de los cuadros se mantiene para los años 2010 y 2011 la referencia del 20% del impuesto de ventas, aunque ésta ya no sería válida, no obstante se incluye para comparar cuánto hubiese sido el monto a trasladar de mantener la referencia anterior.

²⁸ El déficit creado por esta situación se iría haciendo mayor conforme el faltante se financie con deuda.

²⁹ Según un estudio del Banco Interamericano de Desarrollo y del Banco Mundial (BID-BM, 2009) el país necesita un gasto promedio anual de al menos 1,1% del PIB para solventar el rezago acumulado en los últimos años.