



**ESTADO  
DE LA NACIÓN**

**Informe Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible 2019**

## **Investigación de base**

# Reforma fiscal: Cambios efectivos y propuestas de la reforma

### **Investigadores**

Daniel Ortiz Álvarez

Natalia Carvajal Sancho

San José | 2019



## Tabla de Contenido

<b>Descarga de responsabilidad .....</b>	<b>3</b>
<b>Introducción .....</b>	<b>3</b>
<b>Problemas y distorsiones identificados en la literatura antes de la aprobación .....</b>	<b>3</b>
<b>Principales aspectos incorporados en la Ley N.9635 .....</b>	<b>7</b>
<b>Título I: Ley del Impuesto al Valor Agregado .....</b>	<b>8</b>
<b>Título II: Ley de Impuesto a Los Ingresos y Utilidades .....</b>	<b>9</b>
<b>Título III: Modificación de la ley N.º 2166, Ley de Salarios de la Administración Pública .....</b>	<b>11</b>
<b>Título IV: Responsabilidad Fiscal de la República .....</b>	<b>12</b>
<b>Título V: Disposiciones Transitorias .....</b>	<b>13</b>
<b>Debilidades y problemas atendidos por la Ley 9635 .....</b>	<b>15</b>
<b>Debilidades o problemas atendidos por la Ley N.9635 .....</b>	<b>15</b>
Ingresos .....	15
Gastos.....	15
Administración Tributaria .....	16
<b>Problemas no atendidos .....</b>	<b>16</b>
Ingresos .....	16
Gastos.....	17
<b>Resultados de la amnistía .....</b>	<b>19</b>
<b>Amnistía en la Ley N.9635.....</b>	<b>19</b>
<b>Efectos durante los primeros 3 meses asociados a este beneficio.....</b>	<b>20</b>
<b>Regla Fiscal .....</b>	<b>20</b>
<b>Generalidades en la ley N.9635.....</b>	<b>20</b>
<b>Escenario planteado por BCCR y Ministerio de Hacienda previo a la aprobación .....</b>	<b>21</b>
<b>Escenarios planteados en Julio 2019 por BCCR y Ministerio de Hacienda .....</b>	<b>22</b>
<b>Bibliografía.....</b>	<b>23</b>

## **Descarga de responsabilidad**

Esta Investigación se realizó para el capítulo Oportunidades, Estabilidad y Solvencia Económicas, del *Informe Estado de la Nación 2019*. Las cifras de esta investigación pueden no coincidir con las consignadas en el *Informe Estado de la Nación 2019* en el capítulo respectivo, debido a revisiones posteriores. En caso de encontrarse diferencia entre ambas fuentes, prevalecen las publicadas en el Informe.

## **Introducción**

El presente documento tiene el objetivo de contrastar los cambios identificados en la literatura con los cambios implementados mediante la ley 9635. La comparación realza los problemas que eran popularmente conocidos y permite visualizar las áreas a las cuales la reforma fiscal brinda una mayor atención.

En la primera parte se explican los principales problemas o distorsiones identificados en la literatura previo a la aprobación de la ley 9635. Las distorsiones se centran en tres grandes temas: ingresos, gastos y administración tributaria. Posteriormente, en la segunda sección se mencionan los principales cambios implementados en la ley de acuerdo con su respectivo título. En la tercera parte, se identifican los problemas que fueron atendidos con la nueva ley, así como las soluciones que la literatura proponía que para ser implementadas. Es importante mencionar que el presente documento, si bien ahonda en los problemas que fueron atendidos, no verifica si realmente logran corregirlos.

Posteriormente, la cuarta sección se explican las generalidades de la amnistía tributaria, en qué consiste y los efectos en el corto plazo. Por último, la quinta sección se exponen los detalles de la regla fiscal, así como posibles escenarios dado el comportamiento de la deuda.

## **Problemas y distorsiones identificados en la literatura antes de la aprobación**

En la revisión de la literatura realizada por Carvajal y Ortiz (2016), los principales desafíos identificados por los autores en materia tributaria se clasifican en tres grandes áreas: ingresos fiscales, gasto público y administración tributaria. La ley 9635, aprobada en diciembre 2018, vino a reformar aspectos identificados en cada una de ellas, no obstante, antes de detallar los cambios incorporados se recapitulan los principales problemas listados por los autores en los siguientes cuadros.

### Cuadro 1

#### Debilidades de la Ley 7092 respecto al tema impuesto general de ventas (IGVV)

Debilidad	Detalle
I. Las exoneraciones en los servicios	Importante cantidad de servicios exentos en una economía donde el Sector Servicios tiene un peso importante en la producción del país.
II. Las exoneraciones en los bienes de la canasta tributaria	Diferencias entre la canasta básica alimentaria y la canasta básica tributaria beneficiaba a las personas de mayores ingresos.
III. La acreditación física	Únicamente se pueden aceptar para deducciones los insumos físicos utilizados en el proceso productivo lo que le resta trazabilidad al impuesto
IV. La baja tasa del impuesto	Baja tasa del impuesto en comparación con otros países latinoamericanos.

Fuente: Elaboración propia.

A nivel del impuesto sobre la renta (ISR) se habían identificado siete grandes debilidades de la ley 7092.

### Cuadro 2

#### Debilidades de la Ley 7092 respecto al tema impuesto sobre la Renta (ISR)

Debilidad	Detalle
I. Carácter cédular y las tasas de cobro diferenciadas	Las diferentes tasas impositivas que se aplican sobre los ingresos de una misma persona, además de la existencia de diferentes tasas impositivas relacionadas con el origen de los ingresos.
II. Carácter territorial	Solamente se gravan los ingresos generados dentro del territorio nacional, lo que deja fuera de la base imponible las rentas generadas en el exterior.
III. Exoneraciones del pago del impuesto de renta	Exoneraciones en cuatro principales grupos: las personas físicas con un salario inferior al mínimo no imponible, las personas jurídicas, rentas pasivas del capital y el resto de las exoneraciones
IV. Concepto de renta restringido	Al definir la renta gravable se deja por fuera todas aquellas ganancias que no sean derivadas del uso de factores productivos, por ejemplo ganancias de capital.
V. Gastos deducibles	Existencia de diferentes sistemas de deducción y distintas bases imponibles para los trabajadores independientes y las personas físicas con actividades lucrativas.
VI. Percepción de injusticia en la contribución	Percepción de injusticia tanto en la contribución como en el cobro, lo cual desincentiva a la población a cumplir con sus responsabilidades tributarias

Debilidad	Detalle
VII. Informalidad del empleo	Problema de incumplimiento tributario por la cultura de la informalidad y prevalencia de la evasión, lo cual afecta directamente la recaudación tributaria.

Fuente: Elaboración propia.

Por otra parte, en materia de otros impuestos y exoneraciones, la mayor mención de problemas se enfocaba en torno a cuatro grandes distorsiones:

### Cuadro 3

#### Debilidades de la Ley 7092 respecto al tema Otros Impuestos y Exoneraciones

Debilidad	Detalle
I. Baja carga tributaria	Baja recolección tributaria respecto al gasto del sector público.
II. Distorsiones en el impuesto selectivo de consumo (ISC)	Distorsiones generadas por el impuesto selectivo al consumo
III. Tributos con alto costo administrativo	Existencia de impuestos con un alto costo administrativo o mayor a los ingresos generados por estos impuestos.
IV. Fallas en la normativa aduanera	Normativa aduanera como un terreno propicio para la corrupción y la evasión por ser una normativa laxa y con condenas escasas

Fuente: Elaboración propia.

En el caso del Gasto Público los principales desafíos identificados por los autores también se clasificaron en tres grandes áreas: remuneraciones, transferencias y otros gastos.

### Cuadro 4

#### Debilidades de la Ley 7092 respecto al tema de Gastos y Transferencias

Debilidad	Detalle
I. Rigideces presupuestarias en materia de gastos	Anualidades, los pluses salariales y los derechos otorgados por las convenciones colectivas restan flexibilidad al gasto como consecuencia de su aumento sin control
II. Falta de asociación entre la productividad y las remuneraciones	Disparidad entre los salarios del sector público y el privado dada la ausencia de una adecuada vinculación entre la productividad de los empleados y el pago recibido
III. Aumento del gasto público entre 2008 y 2010	Política anticíclica adoptada en el 2008 para contrarrestar los efectos de la crisis que aceleró el crecimiento del gasto a una tasa inmanejable
IV. Rigideces presupuestarias a nivel de transferencias	Multiplicidad de mandatos legales y constitucionales entorpecían la reducción del gasto por concepto de transferencias

Debilidad	Detalle
V. Gasto en pensiones	El rubro de gasto en pensiones con carga al presupuesto nacional y sus aumentos generan presiones a nivel presupuestario
VI. Falta de evaluación del gasto	No existe una adecuada evaluación del gasto.
VII. Duplicidades en los gastos	En ocasiones dos o más instituciones se dedican a la misma función, duplicando así las erogaciones.
VIII. Fallas en el diseño institucional	El diseño institucional con más de 300 instituciones complica darle seguimiento a los gastos y contribuye a que haya duplicidades

Fuente: Elaboración propia.

### Cuadro 5 Debilidades de la Ley 7092 respecto a Otros Gastos

Debilidad	Detalle
I. Servicio de deuda	Aumento en el rubro de intereses como consecuencia del incremento en el nivel de deuda del Gobierno
II. Fragmentación del presupuesto	Fragmentación de presupuestos de Gobierno, Sector Decentralizado y Municipalidades dificultan un control total y estándar de los gastos.
III. Destinos específicos	Existencia de destinos específicos dificultan y/o imposibilitan la reasignación de gastos.
IV. Baja inversión pública	Bajos niveles de inversión pública limitan el crecimiento del país e implican necesidades de gasto cada vez más altas para lograr la modernización.
V. Capacidad limitada de ejecución de la obra pública	Capacidad limitada de ejecución de obra pública encarecen los costos de las obras de infraestructura.
VI. Falta de una adecuada vinculación entre el presupuesto y la planificación	No existe una adecuada vinculación entre el presupuesto y los proyectos a mediano y largo plazo, incidiendo así en un gasto poco ordenado.

Elaboración propia.

En materia de administración tributaria, con base en la revisión realizada, se habían identificado cuatro distorsiones:

**Cuadro 6**  
**Debilidades de la Ley 7092 respecto a Administración Tributaria**

Debilidad	Detalle
I. Sistemas informáticos incompletos y limitados	Sistemas incompletos y limitados, tanto a nivel de captura de información como al momento de realizar cruces de bases de datos
II. Falta de integración de los sistemas	Sistemas de aduanas no se integran con otros como los de Impuestos de Ventas o Impuesto Sobre la Renta
III. Sistema de compras deficiente	Sistemas de compra en ocasiones generan gastos extraordinarios.
IV. Deficiencias en el registro de usuarios y automatización de la información	Registro de usuarios es complejo y desincentiva que el contribuyente se formalice. Falta de automatización en algunos procesos.

Fuente: Elaboración propia.

## Principales aspectos incorporados en la Ley N.9635

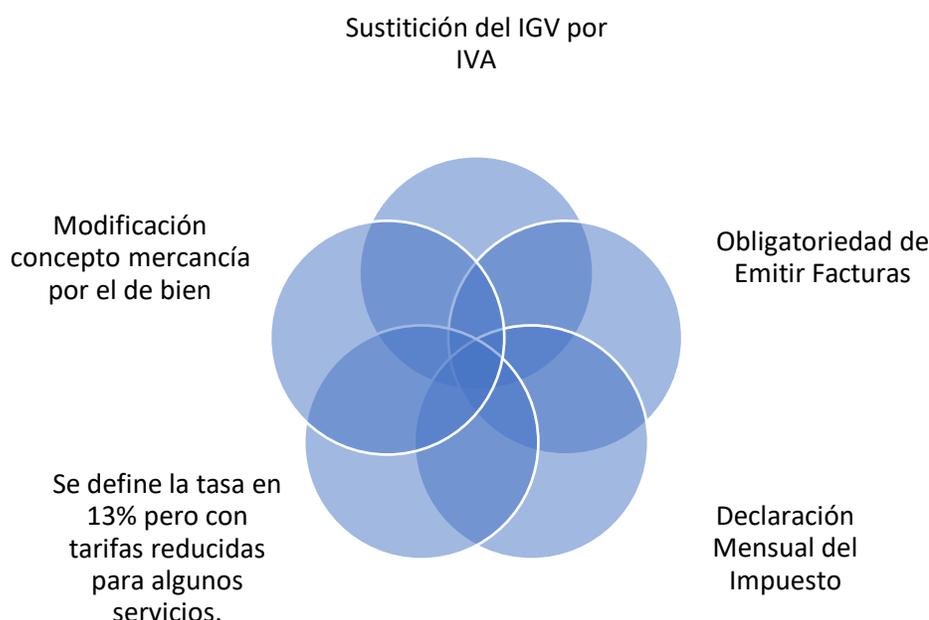
La Ley N.9635 se compone de cinco títulos donde se detallan las reformas a nivel de ingresos, gastos y sus respectivas disposiciones transitorias. A continuación, se detalla una breve síntesis de cada uno de estos:



## Título I: Ley del Impuesto al Valor Agregado

### Infografía 1

#### Principales cambios del Título I de la Ley 9635



Fuente: Elaboración propia.

El primero reforma la Ley N.6826, Ley de Impuesto General Sobre las Ventas, sustituyéndolo por el Impuesto Sobre el Valor Agregado en la venta de bienes y la prestación de servicios dentro del territorio nacional. La tasa del impuesto se mantuvo en un 13% con ciertas tarifas reducidas para servicios como salud, compras de bienes y servicios realizadas por entes estatales, seguros, medicamentos, importaciones de algunas mercancías, entre otros.

Con la incorporación de este tipo de impuesto cada etapa del proceso productivo se gravó, permitiendo así que el productor pueda deducir el impuesto pagado en cada una de las etapas donde se agregue valor al bien o servicio que se comercialice. Este es uno de los principales cambios es la trazabilidad de las cadenas productivas a través del nuevo sistema de deducción financiera producto de la modificación de las normas de acreditación.

Por otra parte, se redefinió el concepto de mercancía sustituyéndolo por el de bien y se incorporaron todos los servicios extendiendo así la base imponible respecto al impuesto anterior. Al modificar el concepto de mercancía por bien, se obtiene un mayor control ya que se consideran tanto los bienes tangibles como intangibles. Anteriormente, las mercancías solo se incluían dentro del primer grupo.

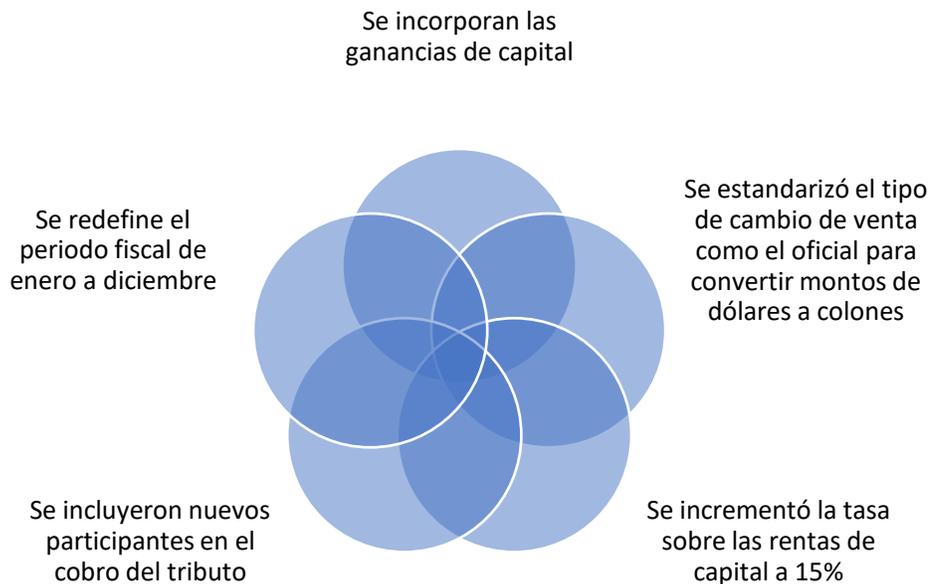
Adicionalmente, en la ley se establece la obligatoriedad de emitir facturas y en vez de rendir declaraciones anuales o trimestrales, con lo cual, ahora los contribuyentes deberán realizar la declaración del IVA todos los meses a más tardar el décimo quinto día del mes siguiente. De

igual forma, al momento de presentar la declaración se deberá realizar el pago por el impuesto respectivo obteniendo el neto respectivo de la diferencia entre el débito y crédito fiscal.

## Título II: Ley de Impuesto a Los Ingresos y Utilidades

### Infografía 2

#### Principales cambios del Título II de la Ley 9635



Fuente: Elaboración propia.

El segundo título reformó la Ley N.7092, Ley del Impuesto Sobre la Renta, al incorporar el cobro de impuestos sobre las ganancias de capital. No obstante, mantuvo la estructura anterior de impuesto cedular, gravando así cada renta por separado. Un cambio adicional, fue la redefinición del periodo fiscal que anteriormente era de octubre a setiembre<sup>1</sup>, cambiándolo ahora de enero a diciembre de cada año.

Se incorporaron nuevas participantes dentro del cobro del tributo como las asociaciones solidaristas y se mantuvieron exentas las cooperativas y zonas francas. A nivel contable, se definió el tipo de cambio de venta publicado por el Banco Central de Costa Rica (BCCR) como el oficial a la hora de convertir montos de dólares a colones para el pago del impuesto, indicador que no se encontraba bien definido anteriormente.

A nivel de rentas de capital, se aumentó la tasa impositiva de un 8% a un 15%, gravando así los intereses obtenidos por inversiones y unificándolos respecto a los excedentes o dividendos

<sup>1</sup> Se utilizaba este periodo debido a que el periodo fiscal se encontraba marcado por las cosechas de café.

obtenidos por empresas y cooperativas. Se incorporan además las rentas de capital inmobiliario y mobiliario.

Dentro de las primeras (rentas de capital inmobiliario) se incluyen:

- I. Ganancias por arrendamientos
- II. Ganancias por subarrendamientos
- III. Ganancias por constitución, cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles

Entre tanto, dentro del segundo grupo (rentas de capital mobiliario) se incluyen:

- I. Rentas de dinero por operaciones de reportos
- II. Rentas obtenidas por constitución, cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes muebles, derechos de llave, regalías u otros derechos de propiedad intelectual
- III. Planes de beneficio a los que se acojan beneficiarios del régimen obligatorio de pensiones, FCL y planes voluntarios de pensión
- IV. Distribuciones de beneficios en forma de dividendos, excedentes de cooperativas, asociaciones solidaristas o cualquier clase de beneficio asimilable a dividendos

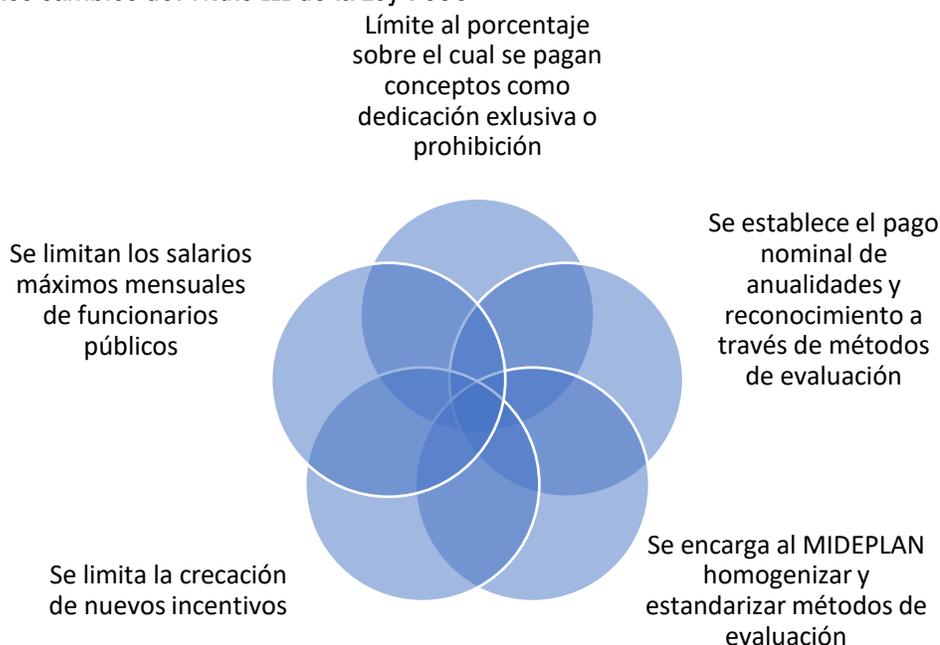
Algunas rentas anteriormente no se encontraban gravadas y es posible que producto de la reforma puedan generar cierto margen de ingresos frescos para la Hacienda Pública. No obstante, existe el riesgo de que las autoridades no logren tener un control efectivo sobre algunas de estas, lo que podría contribuir en alguna forma de evasión. Por ejemplo, una persona que alquile un apartamento, pero no emita factura y un arrendatario que no solicite la factura con tal de lograr un alquiler más bajo.

Para evitar lo anterior es necesario tener muy bien definido como se van a controlar los alquileres, así como las ganancias de capital por ejemplo de venta de títulos valores, donde los mismos contribuyentes serán los que deben declarar cuanto ganaron por este concepto.

## Título III: Modificación de la ley N.º 2166, Ley de Salarios de la Administración Pública

### Infografía 3

#### Principales cambios del Título III de la Ley 9635



Fuente: Elaboración propia.

En el tercer título, se introducen las reformas asociadas a contención del gasto público mediante la modificación de la Ley de Salarios de la Administración Pública.

Como principales cambios se limitan los porcentajes sobre los cuales se pagan los conceptos de dedicación exclusiva y prohibición, se establece además el pago nominal de anualidades siempre y cuando estas sean otorgadas como reconocimiento a través de métodos de evaluación. Estos últimos bajo la rectoría del Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica quien a Ley indica que sería el nuevo encargado de definir las políticas generales, las condiciones, la coordinación, la asesoría y los lineamientos respectivos.

Para los salarios de los funcionarios públicos, se limita el salario máximo mensual percibido a 20 salarios base de la categoría más baja de la escala de sueldos de la Administración Pública<sup>2</sup>. Para el presidente el máximo será de 25, mientras que 30 para funcionarios y directores de instituciones de competencia. Se prohíbe además los gastos de representación y gastos confidenciales.

A nivel de incentivos, estos solo se podrán crear a través de Ley y no por disposiciones administrativas. Entre tanto, las instituciones públicas estarán en la obligación de denunciar las

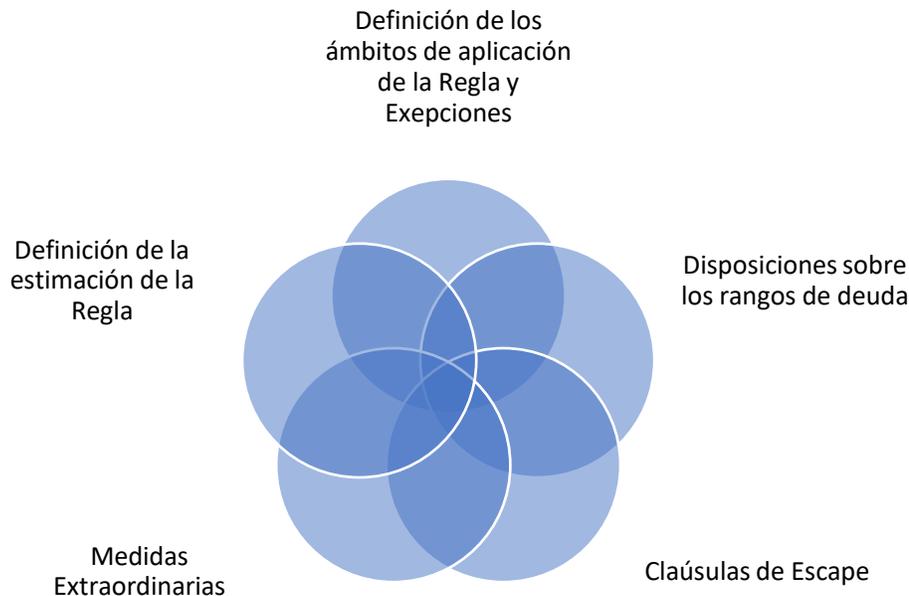
<sup>2</sup> Por Administración Pública se define la Administración Central y la Administración Descentralizada

convenciones colectivas que no se ajusten a las condiciones estipuladas en la Ley N.9635 de manera que se readecuen a esta.

## Título IV: Responsabilidad Fiscal de la República

### Infografía 4

#### Principales cambios del Título IV de la Ley 9635



Fuente: Elaboración propia

Este título delimita las condiciones de la Regla Fiscal aplicable a los presupuestos de los entes y órganos del sector público no financiero, exceptuando a la Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS) en lo relacionado a recursos del régimen de invalidez, vejez y muerte (IVM) y el régimen no contributivo, las empresas públicas que participen en régimen de competencia, en lo relativo a dicha actividad y la Refinadora Costarricense de Petróleo (RECOPE) en lo referente a factura petrolera. En el capítulo 5 se ahondará con mayor detalle sobre la Regla Fiscal

El crecimiento del Gasto Corriente se encontrará sujeto a una proporción promedio del crecimiento del PIB nominal para los últimos cuatro años y a la relación de deuda del Gobierno Central a PIB. Se establecen, además, los rangos de deuda que deben ser considerados para determinar el crecimiento del gasto y los casos en que aplicarán medidas extraordinarias

En esta sección también se incorporan herramientas adicionales donde el Gobierno se faculta para girar y presupuestar los destinos específicos legales considerando la disponibilidad de recursos. Es decir, donde este no se encuentre obligado a transferir si no cuenta con los recursos necesarios. A su vez, las instituciones que generen excedentes y cuenten con pasivos, deberán utilizar estos para pagar sus propias deudas y también realizar obra pública.

## Título V: Disposiciones Transitorias

### Infografía 5

#### Principales cambios del Título V de la Ley 9635



Fuente: Elaboración propia

En el último título se incluyen las Disposiciones Transitorias de la Ley N.9635, para la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las modificaciones a la Ley N.2166 y la responsabilidad Fiscal. En este se incluyen elementos como la entrada en vigencia, los sujetos al cobro, definiciones, los servicios con tarifas reducidas y modificaciones a realizar.

Este título es importante además porque en el se establecen las condiciones y los plazos a los que deben acogerse los contribuyentes que opten por el beneficio de la Amnistía Tributaria. La definición y los resultados de esta última se detallan en el capítulo 4 del presente documento.

En el título V, se establecen también los plazos máximos para la publicación de reglamentos necesarios para la aplicación de la ley. Es importante resaltar que a través de estos las autoridades esperan aclarar las consultas y dudas que varios de los sectores han planteado entorno a la operativa que iba a regir a partir del primero de junio del presente año.



## Debilidades y problemas atendidos por la Ley 9635

### Debilidades o problemas atendidos por la Ley N.9635

#### **Ingresos**

Con la aprobación de la Ley N.9635, se lograron atender varios aspectos en el tema de ingresos. Respecto a los problemas identificados en la literatura asociados a la Ley General del Impuesto de Ventas y la Ley de Impuesto Sobre la Renta se incorporaron los siguientes cambios ya sea de manera parcial o total:

#### Cuadro 7

#### Cambios en la Ley 9635 para la Ley General del Impuesto de Ventas y La Ley de Impuestos sobre Renta

Impuesto Sobre Ventas	Impuesto Sobre la Renta
Se incluye una amplia gama de servicios que anteriormente estaban excluidos del IGV. El IVA además incorpora un elemento de trazabilidad que antes no se tenía.	Reducir la cantidad de exoneraciones asociadas al impuesto
Bienes que antes se encontraban exentos anteriormente se incorporaron dentro del IVA. Por ejemplo, Educación o Servicios de Salud.	Se amplió el concepto de renta gravable con la introducción del impuesto sobre las Ganancias de Capital
Mejóro del sistema de acreditación, de manera que ya no solo las mercancías físicas incorporadas en el proceso productivo son las únicas permitidas	Se reduce o desincentiva la informalidad en el empleo (profesionales liberales), en particular por la entrega de facturas y al gravarse las ganancias de capital

Fuente: Elaboración propia.

Es importante destacar, que en materia de otros ingresos y exoneraciones la reforma atiende temas como los impuestos a las propiedades en el caso donde se subvalúan los terrenos. Esto particularmente ya que en el caso donde se venda una propiedad sea necesario realizar el pago por concepto ganancias de capital o acreditar las pérdidas de capital. Estas deberán realizarse por el valor declarado.

Si bien a nivel de cultura tributaria tampoco hay un párrafo explícito que haga mención que se incentiva esta, es esperable que, con temas como la factura electrónica, el pago del IVA mensual, el nuevo año tributario y otros cambios esta se vea afectada indirectamente e inclusive haya una mejora en la percepción sobre la injusticia tributaria.

#### **Gastos**

Respecto al tema del gasto público la ley atiende el tema de las remuneraciones con los siguientes cambios:

## Cuadro 8

### Cambios con la Ley 9635 para el Gasto Público y las transferencias

Gasto Público	Transferencias
Se limitan los porcentajes como la prohibición y la dedicación exclusiva y se derogan incentivos como la confidencialidad y discrecionalidad.	Se reducen las rigideces presupuestarias asociadas a las transferencias por mandatos legales o constitucionales.
Se liga la productividad a remuneraciones ya que ahora los empleados deberán ser evaluados anualmente y aprobar estas para recibir beneficios como las anualidades	Se evalúa el crecimiento del gasto con base en la situación del país y los parámetros definidos en la regla fiscal
Rigideces presupuestarias se reducen con las limitaciones a los altos salarios, el plazo máximo de cesantía, la modificación en los mecanismos automáticos de aumento en los salarios	Regla Fiscal como herramienta para regular las transferencias y presupuestos

Fuente: Elaboración propia.

A nivel de otros gastos, el proyecto se queda limitado ya que deja por fuera varias de las debilidades mencionadas por los autores anteriormente.

### **Administración Tributaria**

Es importante mencionar que, si bien la literatura plantea problemas alrededor del área de la administración tributaria, la ley no ataca directamente las dificultades de la administración, sin embargo, el sistema fiscal costarricense se encuentra en proceso de digitalización lo cual permite realizar controles cruzados, y por ser un sistema digital, aumenta el margen de fiscalización dada la manera de recaudación tributaria.

### **Problemas no atendidos**

#### **Ingresos**

De las propuestas no incorporadas en la ley, la primera es relacionada al Impuesto General Sobre las Ventas. Específicamente, al cuarto problema con mayor mención en la literatura (aumentar la tasa del impuesto). La tasa del IVA no presentó cambio y se ubicó en el mismo nivel que el del IGV (13%).

A nivel de impuesto Sobre la Renta, no se atendieron las debilidades asociadas a la territorialidad del impuesto y al carácter cédular. En este aspecto la reforma mantuvo la estructura anterior y lo que hizo fue introducir una nueva cédula que lo que grava son las rentas y las ganancias de capital, tema que se excluía en la anterior legislación.

En materia de otros impuestos no se implementaron cambios en otros tributos como el Impuesto Selectivo al Consumo o en la eliminación de impuestos con alto costo administrativo. Tampoco hubo modificaciones en las cargas tributarias o los aranceles.

## **Gastos**

A nivel de remuneraciones no se atiende a nivel total el tema de un adecuado sistema de rendición de cuentas que sea vinculante y permita ligar de una mejor forma las remuneraciones a la productividad.

A nivel de transferencias la Ley no atiende directamente el tema de las duplicidades en el gasto. Por ejemplo, no unifica el gasto de todas las instituciones dedicadas a combatir la pobreza ni tampoco unifica las listas de beneficiarios de los programas.

Tampoco incorpora una evaluación del gasto, omite incorporar mecanismos que permitan evaluar si el gasto en transferencias es eficaz y eficiente.

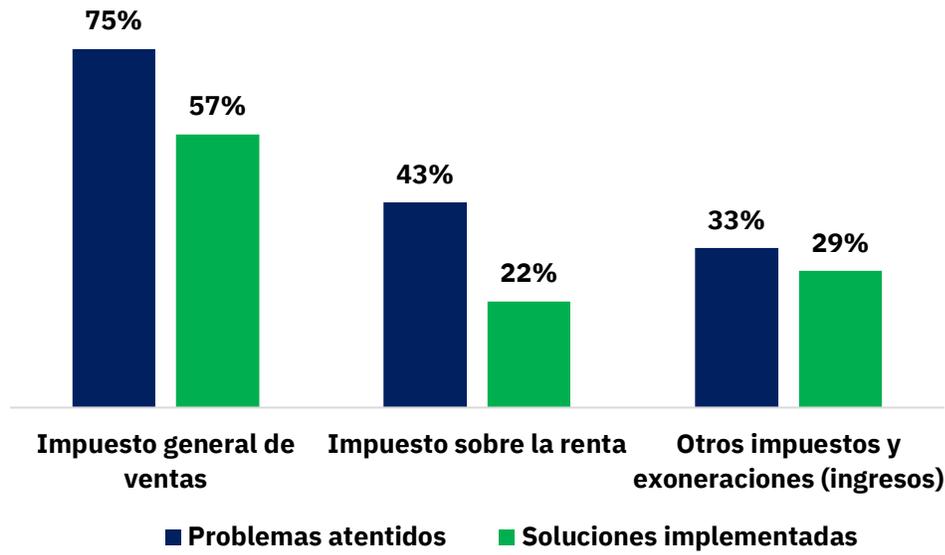
A nivel de otros gastos el estudio deja por fuera o sin atender directamente los siguientes problemas:

- I. El elevado servicio de deuda
- II. La fragmentación de los presupuestos
- III. Las pérdidas del BCCR
- IV. El tema de la baja inversión en infraestructura pública
- V. El alquiler de edificios por parte de instituciones públicas
- VI. El tema de la cultura tributaria en la reducción de gastos
- VII. La capacidad limitada para la ejecución de obras de infraestructura pública
- VIII. El sistema de compras únicas del estado
- IX. La indiferencia por parte de la población

De los problemas identificados previamente en la literatura por Carvajal y Ortiz (2016) y los cambios implementados en la ley 9635, surgen diferencias entre lo implementado y atendido con lo no implementado y no atendido.

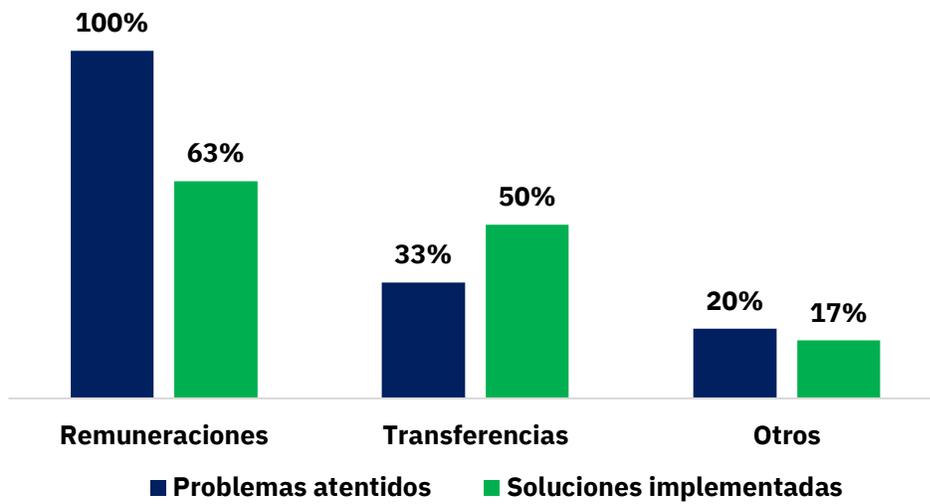
Es importante destacar que si bien los problemas se atienden en la teoría esto no implica un "grado de atención" en la práctica debido a que no se analizan reglamentos ni resultados como cifras de recaudación.

Gráfico 1  
Ingresos fiscales: problemas y soluciones



Fuente: Elaboración propia de Carvajal y Ortiz (2016), y Gobierno de Costa Rica (2018).

Gráfico 2  
Gastos: problemas y soluciones



Fuente: Elaboración propia con información de Carvajal y Ortiz (2016), y Gobierno de Costa Rica (2018).

## **Resultados de la amnistía**

### **Amnistía en la Ley N.9635**

Como se mencionaba anteriormente, La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, establece en sus transitorios una amnistía para que los contribuyentes puedan regularizar su situación con la autoridad tributaria. La ley N.9635 les brinda la posibilidad de que en los primeros tres meses de vigencia se acojan a este beneficio, de forma que puedan gozar de una reducción en las sanciones asociadas a sus obligaciones tributarias.

Por ejemplo:

- I. En caso de acogerse el primer mes de vigencia, la reducción en el monto de las sanciones sería de hasta un orden del 80%
- II. En caso de realizar el pago durante el segundo mes, la reducción en el monto de las sanciones sería de hasta un orden del 70%
- III. En caso de realizar el pago durante el tercer mes, la reducción en el monto de las sanciones sería de hasta un orden del 60%

El texto también incorpora una posibilidad adicional en caso de que se acoja a la amnistía durante los primeros tres meses, pero sea necesario llegar a un arreglo de pago. En este último caso la reducción de la sanción sería de un 40% y el plazo de cancelación no debe superar los 6 meses.

La amnistía incorpora los tributos administrados por la Dirección General de Tributación, la Dirección General de Aduanas, el Instituto de Desarrollo Rural (INDER), Instituto de Desarrollo Agrario (IDA), el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal y el Instituto Mixto y de Ayuda Social (IMAS). Durante el periodo mencionado se pueden cancelar las deudas correspondientes con una exoneración total de intereses.

Dicho beneficio será aplicable para los siguientes:

- I. Contribuyentes que hayan presentado las declaraciones respectivas, pero no cancelaron el monto total correspondiente
- II. Contribuyentes que presenten declaraciones que hayan omitido con anterioridad
- III. Contribuyentes que rectifiquen declaraciones anteriores
- IV. Contribuyentes que se encuentren con causas abiertas en los tribunales y que todavía no hayan sido pagadas. Deben de previo aceptar los cargos
- V. Contribuyentes que tengan deudas producto de procesos administrativos
- VI. Contribuyentes que se inscriban ante la Administración Tributaria y registren incrementos no justificados en el patrimonio
- VII. Contribuyentes con deudas en el Departamento de Cobro Judicial, que no tengan demanda presentada

Una vez realizado el pago al haberse acogido a la amnistía, se dará por extinta cualquier obligación en cuanto a ese tributo, sus intereses, sanciones y multas.

En conclusión, la amnistía es un beneficio que la ley otorga a los contribuyentes para regularizar su situación fiscal cuya ventaja se traduce en una condonación de los intereses y una reducción en las sanciones. Es útil para el Gobierno ya que el incentivo le permite captar recursos rápidamente sin tener que agotar las vías legales y administrativas.

### **Efectos durante los primeros 3 meses asociados a este beneficio**

La amnistía tributaria estuvo vigente entre 4 de diciembre de 2018 y el 4 de marzo de 2019. De acuerdo a los datos oficiales del Ministerio de Hacienda, durante este periodo se recaudaron ₡232.193 millones de colones, que representó un 0,7% PIB y superó la expectativa que se tenía de recaudar un 0,5% del PIB. En total, 223 mil contribuyentes fueron los que cumplían con las condiciones para acogerse a este beneficio.

Al analizar el monto recaudado por tipo de impuesto, un 88% del monto recaudado estuvo asociado al Impuesto Sobre la Renta, mientras que un 7% estuvo asociado al rubro de sanciones. Por concepto de Impuesto General Sobre las Ventas, se recaudó una suma cercana al 3% mientras que el restante estuvo distribuido entre 13 impuestos.

## **Regla Fiscal**

### **Generalidades en la ley N.9635**

La Regla Fiscal definida en la Ley N.9635 establece un límite al crecimiento del gasto corriente, de manera que está determinada por dos factores:

- I. El crecimiento promedio del PIB nominal de los últimos 4 años anteriores
- II. La relación deuda del Gobierno Central respecto al PIB

El crecimiento del gasto corriente estará determinado entonces por la multiplicación del promedio de crecimiento del PIB nominal por el porcentaje definido por el nivel de deuda respecto al PIB.

Ahora bien, es importante resaltar que existen rangos de deuda que deben ser considerados para determinar el crecimiento del gasto. A continuación, se detallan:

- Cuando la deuda al cierre del ejercicio presupuestario del año anterior no supere el 30% del PIB o la relación gasto corriente-PIB sea 17%, el crecimiento interanual del gasto corriente no podrá superar el promedio de crecimiento del PIB nominal
- Cuando la deuda al cierre del ejercicio presupuestario del año anterior no supere el 45% pero sea mayor al 30% del PIB, el crecimiento interanual del gasto corriente no podrá ser superior al 85% del promedio de crecimiento del PIB nominal
- Cuando la deuda al cierre del ejercicio presupuestario del año anterior no supere el 60% pero sea mayor al 45% del PIB, el crecimiento del gasto corriente no podrá ser superior al 75% del promedio de crecimiento del PIB nominal
- Cuando la deuda al cierre del ejercicio presupuestario del año anterior supere el 60%, el crecimiento interanual del gasto total no podrá ser superior al 65% del promedio de crecimiento del PIB nominal

Por lo tanto, conforme mayor sea la deuda, menor será la autorización para el crecimiento del gasto. En el caso de superar el umbral del 60%, es importante destacar que el ajuste será mayor ya que la regla tendrá efecto también sobre la formación bruta de capital, lo anterior por aplicar límites de crecimiento al gasto total.

Para el presente año, el Ministerio de Hacienda estima que el nivel de deuda del Gobierno Central alcanzará un 59,3% del PIB, según las cifras más recientes. De cumplirse esta proyección, el límite sobre crecimiento del gasto total no se aplicaría para el presupuesto del 2021, ya que para el cálculo del presupuesto se utilizaría el nivel de deuda al mes de diciembre del año anterior al cálculo del proyecto de intenciones de gasto del Gobierno.

Ahora bien, si se no se cumple esa proyección, al presupuesto del 2021 se le estaría aplicando una Regla Fiscal más severa lo cual se traduciría en un impacto mayor sobre el nivel de gasto. Adicionalmente se estarían aplicando medidas extraordinarias como:

1. Congelamiento de salarios y pluses
2. Ajuste de las pensiones únicamente por el costo de vida
3. El Gobierno solo podrá suscribir préstamos o créditos "paliativos"
4. El poder ejecutivo no podrá ejecutar rescates financieros, otorgar subsidios o cualquier otro movimiento que implique erogaciones de recursos a sectores productivos.

También se cuenta con otras herramientas como el hecho de que en una coyuntura como la que se está viviendo actualmente (Deuda superior al 50%) el Gobierno tiene la facilidad de presupuestar y girar los recursos para los destinos específicos considerando la disponibilidad que tenga, es decir no está obligado a girarlos como anteriormente lo establecía la ley.

La Ley 9635 considera cláusulas de escape o suspensiones a la Regla en caso de:

1. Bajo declaratoria de emergencia nacional y con erogaciones corrientes – para la atención de la misma – de 0,3% del PIB o más. Esto se podría realizar máximo 2 ejercicios presupuestarios
2. En caso de recesión económica (dos trimestres consecutivos de caída en el PIB real) o se proyecte un crecimiento del PIB real menor al 1%. Igualmente se podría realizar por un máximo 2 ejercicios presupuestarios

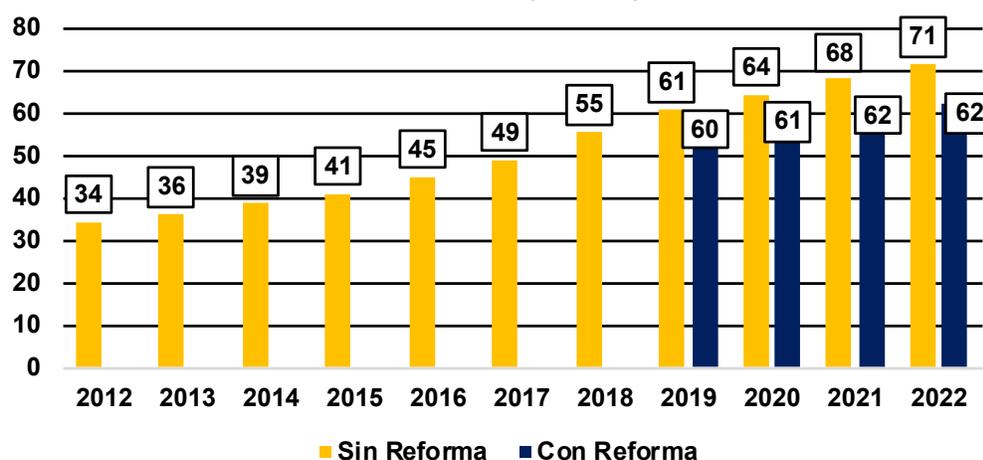
Además, es necesario garantizar un retorno a regla fiscal gradual en un plazo no mayor a 3 años.

### **Escenario planteado por BCCR y Ministerio de Hacienda previo a la aprobación**

Previo a la aprobación de la reforma fiscal, tanto el Ministerio de Hacienda como el BCCR presentaron pronósticos del crecimiento de la deuda como proporción del PIB en dos escenarios, uno con reforma y otro sin la aprobación. Dichas proyecciones fueron expuestas en la presentación del plan de endeudamiento del segundo semestre de 2018.

Gráfico 3

Escenarios de la evolución de la deuda, como porcentaje del PIB



Fuente: Ministerio de Hacienda, Plan de Endeudamiento II-2018.

En ambos casos la deuda superaba el umbral del 60% en 2019, sin embargo, con la aprobación la evolución se estabilizaría en los próximos tres años alrededor del 62%, mientras que en caso de no contar con la reforma el nivel de endeudamiento continuaría con una tendencia al alza hasta alcanzar una razón respecto a la producción del 71%.

### Escenarios planteados en Julio 2019 por BCCR y Ministerio de Hacienda

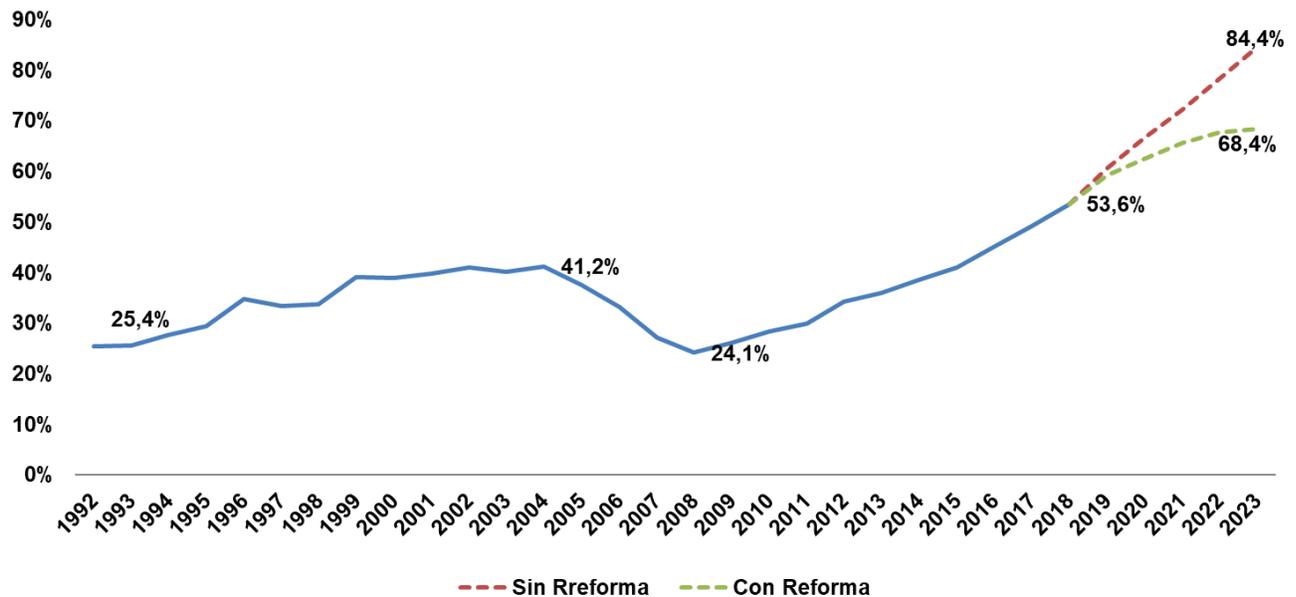
Durante el primer semestre de 2019, el bajo nivel de la actividad económica produjo una caída en la producción y un aumento en el desempleo. Esto incidió en que el Banco Central de Costa Rica y el Ministerio de Hacienda revisaran las estimaciones del crecimiento del PIB a la baja ubicándolos en 2,2% en 2019 y 2,6% en 2020.

Con estas nuevas condiciones la evolución de la deuda continuaría aumentando, pero tendería a estabilizarse en el mediano plazo, siempre y cuando se logren realizar emisiones anuales de Eurobonos. Es importante resaltar la diferencia entre las proyecciones planteadas por las autoridades ya que en la primera la deuda tendía a estabilizarse en torno al 62% mientras que ahora se estaría estabilizando en torno al 68,4%.

Ahora bien, en la coyuntura actual con la desaceleración de la economía, el nivel al que se estabilizaría el crecimiento de la deuda podría ser inclusive mayor al 70%, y también en buena medida dependerá de aplicación de la Regla Fiscal.

Gráfico 4

Escenarios de la evolución de la deuda, como porcentaje del PIB julio 2019



Fuente: Dirección de Crédito Público Julio 2019.

Es importante resaltar también que las proyecciones realizadas inicialmente por las autoridades contemplaban una reforma fiscal con mayor alcance que la que efectivamente se aprobó con la Ley N.9635. Debido a esto y a lo mencionado anteriormente, es que se explican las diferencias entre ambas proyecciones.

## Bibliografía

BCCR. (26 de 01 de 2016). BCCR - Cuentas Nacionales Periodo de Referencia 2012. Obtenido de Sistema de Cuentas Nacionales de Costa Rica en el marco del Cambio de Año Base 2012:

[https://activos.bccr.fi.cr/sitios/bccr/proyectocambioannyobase/DocProyectoCambioAnnyoBase/documentoscnadocpresentaciones/Presentacion\\_CAB.pdf](https://activos.bccr.fi.cr/sitios/bccr/proyectocambioannyobase/DocProyectoCambioAnnyoBase/documentoscnadocpresentaciones/Presentacion_CAB.pdf)

Carvajal, N., & Ortiz, D. (2016). Situación fiscal de Costa Rica en los últimos 21 años y propuestas de reforma. San José: Programa Estado de la Nación.

Cisneros, M. F. (18 de Octubre de 2018). El Financiero . Obtenido de Presidente del Banco Central: plan fiscal sí restablece la estabilidad de las finanzas públicas en el corto plazo: <https://www.elfinancierocr.com/finanzas/presidente-del-banco-central-plan-fiscal-si/CRPWB4LJXNCK3OAZAX23IIMA64/story/>

Deloitte. (2018). El otro lado de la reforma fiscal: las medidas relacionadas con el gasto. Costa Rica.

Deloitte. (2018). La reforma fiscal del 2018: un repaso a los cambios en impuestos Preguntas frecuentes. Costa Rica.

Deloitte. (2018). Plazos de entrada en vigencia del Proyecto de Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. Costa Rica.

Gobierno de Costa Rica. (2018). Ley N.9635 Fortalecimiento de la Finanzas Públicas. San José, Costa Rica: Imprenta Nacional.

Ministerio de Hacienda. (01 de 7 de 2019). Ministerio de Hacienda. Obtenido de Noticias: <https://www.hacienda.go.cr/noticias/15009-recaudacion-por-amnistia-tributaria-supero-la-expectativa-de-05-del-pib>