



Informe

Costa Rica: El Gasto Tributario (GT) 2022, Metodología y Estimación

Impuesto sobre la Renta, Impuesto al
Valor Agregado y Otros

Dirección General de Hacienda
División de Política Fiscal
Abril, 2024



MINISTERIO
DE HACIENDA

GOBIERNO
DE COSTA RICA



El presente estudio es elaborado por la División de Política Fiscal de la Dirección General de Hacienda (DGH)¹, bajo la dirección y supervisión de Willy Henry Chaves Sánchez. Compendio y apartados a cargo de Xenia Fuentes Ramírez. Revisado por Juan Carlos Brenes Brenes, Margarita Ramos Méndez, Jorge Richard Muñoz Núñez y Susana Berríos Fallas.

Estadísticas a cargo de:
Evelio Quesada Naranjo, Karen María Brenes Moya, Oscar Guillermo Fonseca Villalobos, Emerson Núñez Alvarado, José Andrés Araya Mayo.



**Rudolf Lücke Bolaños, Director
Dirección General de Hacienda**

<i>Juan Carlos Brenes Brenes Subdirector Dirección General de Hacienda</i>	<i>Susana Berríos Fallas Subdirectora Subdirección de Estudios Económicos</i>	<i>Xenia Fuentes Ramírez Funcionaria Subdirección de Estudios Económicos</i>

Abril 2024/Dirección archivo directora PF/Costa Rica. Estudio de Gasto Tributario 2022.Final

¹ Consultas sobre el presente documento se pueden dirigir al correo institucional politicafiscal@hacienda.go.cr.
www.hacienda.go.cr



Índice

ÍNDICE	3
CUADROS	4
TABLAS	5
GRÁFICOS.....	5
LISTADO DE SIGLAS	6
RESUMEN EJECUTIVO	7
I. INTRODUCCIÓN	10
II. COMPORTAMIENTO DE LA ECONOMÍA 2022	12
III. JUSTIFICACIÓN	14
IV. LIMITACIONES	14
V. OBJETIVOS	15
5.1 OBJETIVO GENERAL	15
5.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	15
VI. ASPECTOS METODOLÓGICOS GENERALES	15
6.1. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	16
6.2. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	17
6.3. DATOS UTILIZADOS COMO INFORMATIVOS.....	19
6.4. OTROS TRIBUTOS	19
6.5. GASTO TRIBUTARIO CON INCIDENCIA AMBIENTAL.....	20
6.6. FUENTES DE INFORMACIÓN	21
PARTE I	22
VII. EL GASTO TRIBUTARIO (GT) EN EL AÑO 2022.....	22
7.1. GASTO TRIBUTARIO POR LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	22
7.1.1. GASTO TRIBUTARIO IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES	22
7.1.2. GASTO TRIBUTARIO OTRAS RENTAS CEDULARES	25
7.2. GASTO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	36
7.2.1. GASTO TRIBUTARIO EN IVA CONSUMO BIENES Y SERVICIOS.....	36
7.2.2.GASTO TRIBUTARIO POR LEY FORESTAL.....	37
7.3. GASTO TRIBUTARIO EN OTROS TRIBUTOS	38
7.3.1. GASTO TRIBUTARIO EN VARIOS TRIBUTOS EN IMPORTACIONES	38
7.3.2.GASTO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO ÚNICO A LOS COMBUSTIBLES.....	39
VIII. ESTIMACIÓN INTEGRADA DEL GASTO TRIBUTARIO 2022	41
PARTE II	46
IX. GASTO TRIBUTARIO AMBIENTAL 2022	46
9.1. CLASIFICACIÓN DEL GASTO TRIBUTARIO EN FUNCIÓN DE SU INCIDENCIA AMBIENTAL	47
9.2. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS	49
9.2.1. DATOS GENERALES	49
9.2.2. INCIDENCIA AMBIENTAL NEGATIVA	55
9.2.3. INCIDENCIA AMBIENTAL NEUTRA	56
9.2.4. INCIDENCIA AMBIENTAL POSITIVA.....	57
X. CONCLUSIONES	60
XI. RECOMENDACIONES	64
XII. BIBLIOGRAFÍA.....	66
ANEXOS	67



Cuadros

Cuadro 1: Gasto Tributario del Impuesto sobre las Utilidades, 2022	24
Cuadro 2: Gasto Tributario por las Rentas del Trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales, 2022	27
Cuadro 3: Gasto Tributario Renta de Capital Mobiliario, 2022	31
Cuadro 4: Gasto Tributario para las Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital, 2022	33
Cuadro 5: Gasto Tributario Rentas Varias, 2022	34
Cuadro 6: Gasto Tributario Remesas al Exterior, 2022	35
Cuadro 7: Gasto Tributario por la Ley del Impuesto sobre la Renta, 2022	36
Cuadro 8: Gasto Tributario en el Impuesto al Valor Agregado, 2022	38
Cuadro 9: Gasto Tributario en el Impuesto Único sobre los Combustibles, Beneficiarios según revisión documental, 2022	40
Cuadro 10: Gasto Tributario por Otros Tributos, 2022	41
Cuadro 11: Gasto Tributario Total, 2022	42
Cuadro 12: Evolución de los principales rubros del Gasto Tributario como porcentaje del PIB, 2018-2022	43
Cuadro 13: Gasto Tributario con incidencia ambiental, 2022	50
Cuadro 14: Gasto Tributario Ambiental 2022, clasificado según MEDEA	51
Cuadro 15: Gasto Tributario Ambiental por incidencia ambiental y código CIU, 2022	52
Cuadro 16: Gasto Tributario Ambiental, por tipo de beneficio, 2022	53
Cuadro 17: Gasto Tributario Ambiental, por propósito de creación, 2022	54
Cuadro 18: Gasto Tributario Ambiental, por beneficiario, 2022	54
Cuadro 19: Gasto Tributario Ambiental por incidencia negativa y por Ley, 2022	55
Cuadro 20: Gasto Tributario Ambiental con incidencia negativa, por sector económico y tipo de impuesto, 2022, en millones de colones	56
Cuadro 21: Gasto Tributario Ambiental Neutro, por sector económico y tipo de impuesto, 2022, en millones de colones	57
Cuadro 22: Gasto Tributario Ambiental positivo, por Ley y tipo de Impuesto, 2022, en millones de colones	58
Cuadro 23: Gasto Tributario Ambiental positivo, por sector económico y por tipo de impuesto, 2022, en millones de colones	59

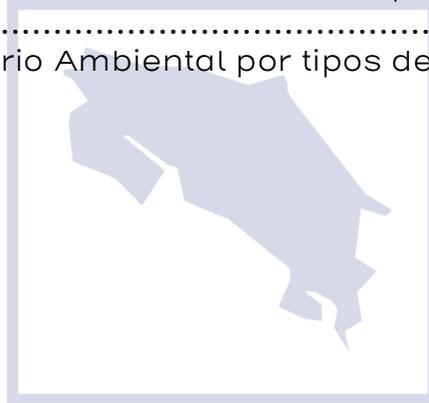


Tablas

Tabla 1: Tipos de incidencia utilizados para la clasificación de Gasto Tributario Ambiental, 2022.....	48
Tabla 2: Criterios de clasificación de la incidencia ambiental, 2022.....	49

Gráficos

Gráfico 1: Componentes de Otras Rentas Cedulares, GT 2022, como porcentaje del PIB.....	25
Gráfico 2: Evolución de los principales rubros del Gasto Tributario, como porcentaje del PIB, 2018-2022	44
Gráfico 3: Tipos de incidencia ambiental, como porcentaje del PIB, 2020-2022.....	50
Gráfico 4: Gasto Tributario Ambiental por tipos de impuestos, 2022	53





Listado de Siglas

ATV:	Administración Tributaria Virtual
BANHVI:	Banco Hipotecario de la Vivienda
BCCR:	Banco Central de Costa Rica
CBT:	Canasta Básica Tributaria
CCSS:	Caja Costarricense del Seguro Social
CIIU:	Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas
CN	Contabilidad Nacional
CNFL:	Compañía Nacional de Fuerza y Luz
DAI:	Derechos Arancelarios de Importación
DGA:	Dirección General de Aduanas
DGH:	Dirección General de Hacienda
DLCG	Deposito Libre Comercial de Golfito
ENAH0:	Encuesta Nacional de Hogares
ENIGH:	Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos
GT:	Gasto Tributario
GTA:	Gasto Tributario con Incidencia Ambiental
ICE:	Instituto Costarricense de Electricidad
IGV:	Impuesto General sobre las Ventas
INEC:	Instituto Nacional de Estadística y Censos
INS:	Instituto Nacional de Seguros
IPM:	Informe de Política Monetaria.
ISU:	Impuesto sobre la Renta
IUSC:	Impuesto Único sobre los Combustibles
IVA:	Impuesto al Valor Agregado
JPS:	Junta de Protección Social
MEDEA:	Marco para el Desarrollo de Estadísticas Ambientales
PIB:	Producto Interno Bruto
PROCOMER:	Promotora de Comercio Exterior
SIIAT:	Sistema de Información Integral de la Administración Tributaria.
SUGEF:	Superintendencia General de Entidades Financieras
TN:	Tesorería Nacional



Resumen Ejecutivo

La estimación del Gasto Tributario (GT)² total para Costa Rica, para el año 2022 es de **¢ 2 072 429,58** millones, lo que representa un **4,63%** del Producto Interno Bruto (PIB) 2022³, de los cuales el **2,23%** corresponde al GT por el Impuesto sobre la Renta (ISR), el **2,23%** al GT por el Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) y el **0,17%** a GT por Otros Tributos. El Gasto Tributario pasó del **4,48%** del PIB en el 2021 a **4,63%** del PIB para el año 2022.

Gasto Tributario 2021-2022

Categoría	2021		2022	
	Monto –millones colones–	% PIB	Monto –millones colones–	% PIB
ISR	927 072,10	2,30%	998 801,08	2,23%
IVA	809 811,50	2,01%	999 508,63	2,23%
CBT 3/	398 020,09	0,99%	518 781,13	1,16%
Otros Tributos	69 055,35	0,17%	74 119,87	0,17%
Total, GT	1 805 938,96	4,48%	2 072 429,58	4,63%
PIB	40 326 625,94		44 810 030,57	

Nota:

1/El monto por concepto de CBT está contenido dentro del monto total de GT por IVA.

El GT del ISR para el año 2022 asciende a **¢ 998 801,08** millones (**2,23%** del PIB), de éste, el GT por el Impuesto a las Utilidades es de **1,64%** del PIB (**¢ 733 787,69** millones) donde las Zonas Francas representan el **1,48%** del PIB (**¢ 664 517,49** millones). El rubro de Otras Rentas Cedulares, representan el **0,59%** del PIB (**¢ 265 013,39** millones); de éstas, las Rentas del Trabajo representan el **0,37%** del PIB, las Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital el **0,12%**, Otras Rentas Varias el **0,05%** del PIB y la Renta de no residentes un **0,05%** del PIB.

En el caso del IVA el GT asciende a **¢ 999 508,63** millones, un **2,23%** del PIB, que corresponde al GT por Consumo Total, compuesto por **¢ 571 620,23** millones en Bienes (**1,28%** del PIB) y **¢ 426 028,56** millones en Servicios (**0,95%** del PIB). Se calcula un monto por concepto de Canasta Básica Tributaria (CBT) de **¢ 518 781,13** millones que representa

² El GT es referido a un sistema tributario de referencia (Benchmark).

³ Los porcentajes del PIB están actualizados de la página del Banco Central de Costa Rica al 02 de Febrero de 2024.



un **1,16%** del PIB. Además **₡ 1 859,84** millones (**0,00%** del PIB) por concepto de la GT por Ley Forestal N° 7575.

En Otros Tributos, el GT se estimó en un **0,17%** del PIB (**₡ 74 119,87** millones), del cual el Impuesto Único a los Combustibles (IUSC), aporta el **0,10%** (**₡ 45 184,55** millones) y Otros Impuestos a la Importación el **0,06%** (**₡ 28 935,32** millones)⁴.

Se continúa con el apartado “Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022”⁵ (GTA), cuya metodología⁶ fue desarrollada con el apoyo de Cooperación Alemana para el Desarrollo (GIZ), en el marco del proyecto Green Economy Transformation (GET) con base en el Estudio de Gasto Tributario 2019.

El objetivo de este apartado es identificar, clasificar, cuantificar y dar seguimiento al GT con incidencia ambiental, que permita mejorar la efectividad de las políticas públicas y que pueda ser utilizada como insumo para la elaboración de estrategias en el corto, mediano y largo plazo, en concordancia con el Plan Nacional de Descarbonización 2018–2050.

Para el año 2022, el GTA se calcula en **₡ 184 869,41** millones (**0,41%** del PIB), distribuido en: **₡ 6 688,03** millones de GT (**0,01%** del PIB) por incidencia ambiental positiva, **₡ 69 429,13** millones de GT (**0,15%** del PIB) asociado a una incidencia ambiental neutra y **₡ 108 752,25** millones de GT (**0,24%** del PIB) por incidencia ambiental negativa.

Nuestro país continúa realizando esfuerzos por mejorar y hacer más transparentes las finanzas públicas, de ahí la implementación de la Ley N°. 9635 “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, que trajo consigo un cambio en la metodología de cálculo del GT⁷. En el siguiente Gráfico se puede apreciar cómo se ha venido comportando el GT en relación con el PIB del 2018 al 2022.

⁴ Corresponden a DAI, Consumo, Ley N°. 6946 y Otros menores.

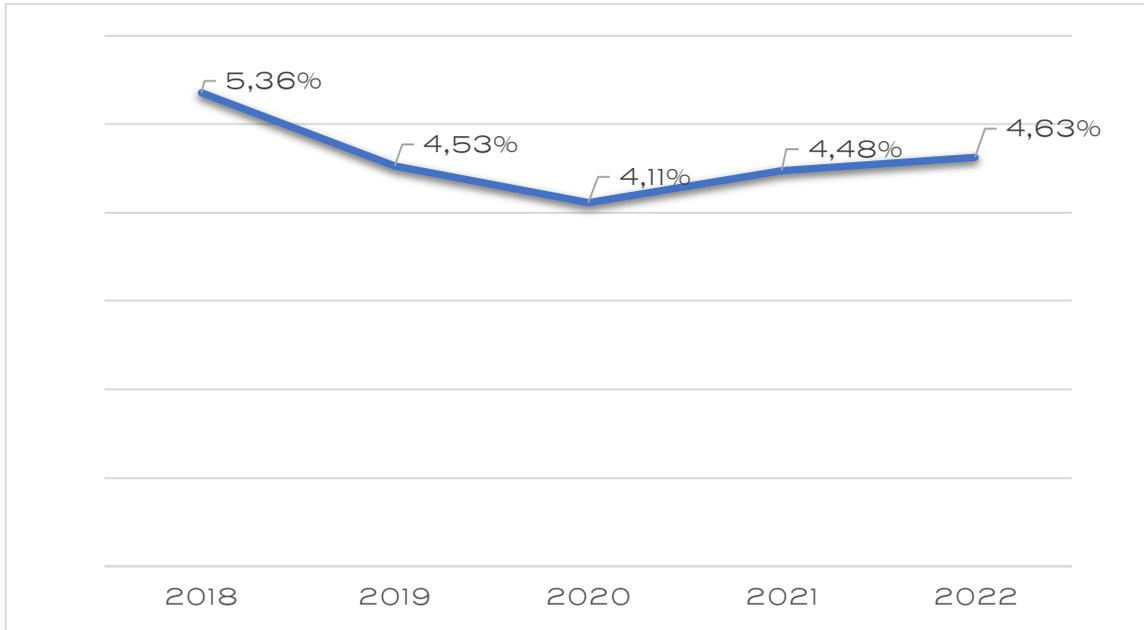
⁵ El estudio fue elaborado por la Consultora María Dolores Almeida, con datos del Estudio de GT 2019.

⁶ En concordancia con metodología recomendada por el FMI y la OCDE, buscando que los datos puedan ser comparables (en lo que corresponda) con los estudios de otros países y por transparencia en las finanzas públicas.

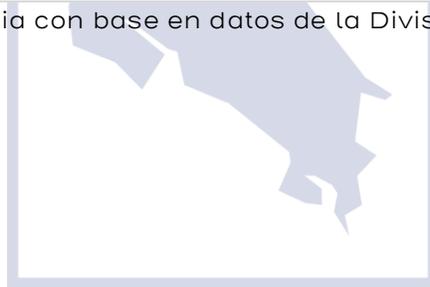
⁷ De año 2010 al 2018 se utiliza la misma metodología para el cálculo del Gasto Tributario. Con la implementación de la Ley N°. 9635 “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, que empezó a regir en el segundo semestre de 2019 ya hay un cambio metodológico.



Costa Rica: Evolución del Gasto Tributario, 2018-2022, como porcentaje del PIB



Fuente: Elaboración propia con base en datos de la División de Política Fiscal. DGH.





I. Introducción

El presente documento recopila la información disponible para el año 2022, sobre las diferentes líneas que componen el estudio de GT para Costa Rica. Para ello se recaba información tanto a lo interno del Ministerio de Hacienda, como a lo externo con las diferentes instituciones relacionadas.

Para los efectos de este estudio, el documento está dividido en dos apartados, el primero contiene información del GT en el Impuesto sobre la Renta, el GT en el Impuesto al Valor Agregado y el GT en Otros Tributos. El segundo Apartado corresponde al *“Gasto Tributario con incidencia Ambiental 2022 (GTA)⁸”*. El objetivo de este es tener identificadas las líneas de gasto tributario que estén relacionadas con el ambiente, así como los beneficiarios y los montos, lo que facilite la toma de decisiones.

Para todos los años, se revisa la información histórica por lo que pueden presentarse ajustes en años anteriores tanto por actualizaciones en las bases de datos como por cambios en el PIB, dando como resultado, que este estudio cuente con los datos más actualizados. Además, se revisa la legislación vigente, para que en caso de que corresponda, se apliquen los cambios respectivos.

Como ejemplo de lo anteriormente mencionado, es importante señalar que se realizó una revisión y actualización de los datos contenidos en la herramienta “Simulador de Impuestos Indirectos”⁹, que es utilizado para el cálculo del Gasto Tributario en IVA. Con esta herramienta se ajusta el consumo total a la variable macroeconómica de las cuentas nacionales, con lo que se alimenta las diferentes cédulas que compone el simulador para así obtener datos que sirvan para explicar la situación actual y para la generación de posibles escenarios según se solicite.

⁸El estudio inicial fue elaborado por la Consultora María Dolores Almeida, desarrollado con el apoyo de la Cooperación Alemana para el Desarrollo, GIZ, en el marco del proyecto Green Economy Transformation (GET).

⁹ Esta herramienta fue diseñada por el Licenciado Oscar Guillermo Fonseca Villalobos. Funcionario de la Dirección General de Hacienda.



Antecedentes

Como parte de nuestro sistema tributario, se cuenta con una serie de beneficios fiscales (en adelante Gastos Tributarios), sin embargo, no existía una identificación de los beneficiarios ni una cuantificación del monto de dicho beneficio. Es así, como en el año 2011¹⁰ se elabora el primer estudio de Gasto Tributario (GT) para Costa Rica, con base en datos del año 2010 y hasta la fecha se realiza un estudio para cada año, lo que permite ver su evolución a la luz de los cambios en la economía, así como en modificaciones legales.

No existe una definición rigurosa de GT, pero en general se puede definir como los ingresos que el Gobierno deja de percibir, al otorgar un tratamiento impositivo distinto (permite disminuir la base imponible) al que se aplica de carácter general.

Los GT se generan por la introducción en la legislación tributaria de elementos como: exenciones, deducciones, diferimientos tributarios, créditos fiscales o tasas reducidas. El objetivo es el de beneficiar o promover determinadas actividades, sectores, regiones o grupos de contribuyentes y este debe ser evaluado en términos de su contribución al desarrollo del país.

Se puede hablar de tres enfoques ¹¹ para definir el impuesto de referencia necesario para calcular los GT, ellos son, el enfoque conceptual, enfoque legal y enfoque de subsidio análogo. En el caso de Costa Rica se utiliza el enfoque legal.

El método que se utiliza calcula ex post la magnitud del GT y supone que la conducta del contribuyente no varía ante una posible eliminación de la exención.

El apartado “*Gasto Tributario con incidencia Ambiental*”¹², busca generar la información necesaria para la toma de decisiones orientadas a alinear la política fiscal del país con sus metas ambientales, siendo una herramienta más para el logro de la reforma fiscal verde, pensada como respuesta a los compromisos ambientales internacionales y como eje transversal del Plan Nacional de Descarbonización 2018–2050.

¹⁰ Este primer estudio fue elaborado por la Dirección General de Hacienda en conjunto con El Proyecto de Estudios Fiscales de la Escuela de Economía de la Universidad Nacional.

¹¹ Para más referencias ver Craig, J. y Allan, W. (2001). “Fiscal Transparency, Tax expenditures, and Budget Processes: An International Perspective”. NT A Papers and Proceedings.

¹² Entre el año 2020 y 2021, se formó una comisión¹² para participar en la elaboración de dicho estudio, éste se trabajó con los datos de GT 2019.



II. Comportamiento de la Economía 2022

La aprobación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (Ley N°. 9635) en diciembre de 2018 constituyó un avance fundamental para la búsqueda de la sostenibilidad de las finanzas del Gobierno Central, sin embargo, sus efectos apenas iniciaban cuando el país fue azotado por la pandemia (COVID-19). Los ingresos tributarios bajaron por la contracción del PIB y aumentaron los gastos asociados a la atención de la crisis sanitaria.

Para el año 2020, como consecuencia de la contracción económica (cierre de sectores económicos como los de diversión y entretenimiento: hoteles, restaurantes, bares, cines, que vieron sus ingresos abruptamente disminuidos) los ingresos tributarios disminuyeron, aunado a la aplicación de la moratoria tributaria, establecida en la Ley N°. 9830 “Ley de alivio fiscal ante el COVID-19” y la incertidumbre de los agentes económicos sobre la prolongación de la pandemia, que comprometió el cumplimiento de obligaciones tributarias. Los gastos también fueron afectados, por el incremento en las transferencias al sector salud y el otorgamiento de subsidios (Bono Proteger) para dar alivio a los sectores vulnerables afectados por el COVID-19.

El año 2022, de acuerdo con datos del Informe de Política Monetaria del Banco Central de Costa Rica (IPM), se caracterizó por un marcado contraste entre el alto dinamismo registrado en la primera mitad del año y la desaceleración observada durante el segundo semestre. Este comportamiento es el resultado, entre otras causas, de un entorno externo menos favorable, tanto por los choques de precios internacionales como por los efectos del conflicto entre Rusia y Ucrania sobre el crecimiento de los socios comerciales y los volúmenes de comercio de mercancías. Sin embargo, aun así, nuestro país registró un crecimiento del PIB del 4,3% (para el 2021 fue de 7,8%¹³).

Se presentó una desaceleración del consumo de los hogares (comparada con el año anterior) como consecuencia del efecto de las mayores presiones inflacionarias sobre el ingreso disponible real y de una mayor cautela en cuanto a sus decisiones de consumo, dados los bajos niveles de confianza del consumidor, sin embargo, se registró una mejoría a lo

¹³ Este elevado crecimiento del 2021 es asociado a un efecto base, en vista de la contracción económica del 2020 provocada por la pandemia. Banco Central de Costa Rica (IPM), 2023.



largo del año, según la encuesta de confianza del consumidor de la Universidad de Costa Rica, el consumo pasó de 7% en 2021 a 3,3% en 2022.

Las exportaciones pasan de un 15,9% a un 12,2%, siendo que en los regímenes especiales destacaron las exportaciones de implementos médicos, así como los servicios informáticos y empresariales, que se aceleraron por la entrada de nuevas empresas a las zonas francas y el aumento en los ingresos de las ya establecidas en este régimen.

El comportamiento indicado de la actividad económica también se manifestó en el mercado laboral, en el cuarto trimestre del 2021 la tasa de desempleo finalizó en 13,68% mientras que para el mismo periodo en el 2022 fue de 11,7%. Pese a ello, el desempleo continúa por encima de los niveles históricos (9,9% entre el 2010 y el 2019). Si se mantiene la participación laboral constante, se requerirían alrededor de 50 mil nuevos puestos de trabajo para lograr reducir la tasa de desempleo por debajo de dicho promedio histórico.

En el caso de las importaciones también se mostró un comportamiento acorde con la evolución de la actividad económica, en especial por las compras de empresas del régimen especial (materias primas de la industria eléctrica, electrónica y química además de equipo industrial), mientras que en el régimen definitivo destacan las compras de petróleo, vehículos y productos alimenticios, las cuales mostraron una desaceleración, pasando de un 16,9% en 2021, a 3,5% en 2022.

Los ingresos totales presentan una tasa de aumento de 16,0%, inferior a la presentada en el mismo periodo del año anterior (32,4%). En general, los ingresos tributarios crecieron a una tasa de 13,4%, aunque resulta menor al 28,2% de crecimiento de diciembre 2021 (STAP,2022).

Aunque se presentó una menor tasa de crecimiento que en el 2021, ésta mejora en la economía para el 2022 impacta directamente el comportamiento del GT en la medida en que se realizan más transacciones y esto hace que aumente dicho monto. Además, hay que tomar en cuenta el efecto en el nivel general de precios de los bienes y servicios, donde para el año 2021 el país cerró con una inflación de 3,3%, mientras que en el año 2022 fue de 7,9%.



III. Justificación

Se considera de suma relevancia hacer una revisión de los GT en los que incurre nuestro país, tomando en cuenta que los recursos que no se perciben son fuentes viables de ingresos, sobre todo en épocas de crisis y de procesos estructurales que atraviesa la economía, donde los gobiernos deben darse a la tarea de buscar recursos frescos.

Los informes de GT contribuyen a la transparencia que debe tener el sistema tributario costarricense, ya que se identifica quienes son los beneficiarios, el monto y el sector al que se están dirigiendo los beneficios fiscales. Dicha estimación es útil para el análisis de costo/beneficio de los regímenes y su impacto en la actividad económica del país, lo que se convierte en un insumo muy importante para la toma de decisiones en materia de Política Fiscal.

IV. Limitaciones

- ✓ Una limitación que se continúa presentando, como consecuencia del Ciberataque al Ministerio de Hacienda (ataque informático) iniciado el 17 de abril de 2022, es el hecho de que pueda que haga falta contabilizar datos, sobre todo en el caso de los montos de exoneraciones por Aduana.
- ✓ Por el momento no se está contabilizando el monto de Exoneraciones Genéricas, por estar en análisis este cálculo¹⁴.

¹⁴ Este dato es suministrado por la Unidad de Sistemas Informáticos para la Toma de Decisiones de la Dirección de Tecnologías de Información y Comunicación (DTIC).



V. Objetivos

5.1 Objetivo General

- ✓ Estimar la magnitud y dirección del Gasto Tributario costarricense, tanto total como aquel que tenga alguna incidencia ambiental, en vista de que son ingresos dejados de percibir que se constituyen en fuentes potenciales de recaudación y por transparencia fiscal. Para que sean utilizados en la toma de decisiones en materia de Política Fiscal.

5.2 Objetivos Específicos

- ✓ Determinar quiénes son los mayores beneficiarios de los diferentes beneficios fiscales y el monto de ese beneficio.
- ✓ Determinar las principales líneas de GT con Incidencia Ambiental, los beneficiarios y el monto del beneficio.
- ✓ Fomentar la transparencia y la información sobre el manejo de las finanzas públicas.

VI. Aspectos metodológicos generales

A raíz de la implementación de la Ley N° 9635 denominada “Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, del 3 de diciembre de 2018¹⁵, que modificó íntegramente la Ley N°. 6826 “Ley de Impuesto al Valor Agregado” y parcialmente la Ley N°. 7092 “Ley del Impuesto sobre la Renta”, se da una serie de cambios en la legislación costarricense, que inciden en la metodología utilizada para el cálculo del GT a partir del año 2019 (Cuadro resumen GT 2019 Anexo N°. 1).

A continuación, se detallan algunos aspectos importantes sobre los componentes utilizados para el estudio¹⁶.

¹⁵ Publicada en la Gaceta N° 225 del 4 de diciembre de 2018, Alcance 202.

¹⁶ Aspectos teóricos metodológicos con más detalle se abordan en el primer estudio sobre GT (2010).



6.1. El Impuesto sobre la Renta

Para el año 2022, se trabaja con un periodo del 1 de enero al 31 de diciembre, sin embargo, la Administración Tributaria está facultada para determinar de oficio períodos especiales (artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

Con la Ley N°. 9635, las tasas del mercado financiero que estaban al 5%, 7% y 8% inician una equiparación hasta llegar al 15% y que ahora se denominan rentas de capital mobiliario. Se dan variaciones en los tramos de renta y tasas impositivas tanto para el impuesto al salario y el impuesto a las utilidades, se presentan cambios en la tasa impositiva de distribución de dividendos de cooperativas y asociaciones solidaristas. Se dan incrementos en la tasa por honorarios, comisiones, dietas y otras prestaciones de servicios personales ejecutados sin que medie relación de dependencia, por lo cual se pagará una tarifa del veinticinco por ciento (25%)¹⁷.

Para efectos de este estudio se realiza el cálculo de GT desglosado de la siguiente forma:

- Impuesto sobre las Utilidades (personas jurídicas y personas físicas)
- Otras Rentas Cedulares (Rentas del Trabajo, Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital, Otras Rentas Varias, Remesas al Exterior).

Las Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital están reguladas en la Ley N°. 7092 “Ley del Impuesto sobre la Renta”, reformada mediante el Capítulo XI de la Ley N°. 9635 “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, siendo que en el artículo 28 bis- están señaladas todas las exenciones respectivas.

¹⁷ Para mayor detalle ver: Decreto N°. 41818-H “Reforma al Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en:

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NR_TC&nValor1=1&nValor2=89075&nValor3=116743&strTipM=TC



6.2. El Impuesto al Valor Agregado

A partir de la reforma integral introducida por la Ley N°. 9635 “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas” a la Ley N°. 6826 “Ley de Impuesto al Valor Agregado”, se cuenta con una base imponible en la que están gravados bienes y servicios, con una Canasta Básica Tributaria (CBT) gravada al 1%, así como bienes y servicios sujetos a una tasa general del 13%, exentos y tasas reducidas (2%, 4%, según los nuevos lineamientos) (Anexo N°. 2).

El cálculo de GT para los bienes y servicios (Incluidos los de la CBT) consumidos dentro del país se determina a partir de:

- ✓ La lista de bienes y servicios de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos 2018 (ENIGH 2018) que realiza el Instituto Nacional de Estadística y Censos de Costa Rica (INEC). Como son datos del 2018, se ajusta el consumo total a la variable macroeconómica de las cuentas nacionales¹⁸, al realizar este ajuste se obtiene un dato actualizado de los montos de consumo por nivel de ingreso. Además, de que se incorporan a un modelo de simulación para efectos más prácticos y robustos.
- ✓ De la lista de la ENIGH 2018, se excluye el dato del **consumo eléctrico** y se utiliza como fuente de información para realizar el cálculo de GT, el monto que declaran en el Formulario D-104-2 “Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado”, casilla 034100 – Suministro de energía eléctrica residencial no mayor a 280 kw/h. Este monto de GT por consumo eléctrico está contenido en el monto por GT por Servicios¹⁹. En este caso la Ley N°. 6826 “Ley de Impuesto al Valor Agregado”, artículo 8, inciso 11, señala que está exento:

“11. El suministro de energía eléctrica residencial, siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 280 kw/h; cuando el consumo mensual exceda de los 280 kw/h, el impuesto se aplicará al total de kw/h consumido.”

¹⁸ Se utiliza un Simulador de Impuestos desarrollado por el Lic. Oscar G. Fonseca Villalobos, de la Subdirección de Estudios Económicos de la Dirección General de Hacienda.

¹⁹ El monto de suministro de energía eléctrica se venía agregando al monto total de Bienes, sin embargo, a partir de la implementación del Catálogo de Bienes y Servicios (CABYS) en el año 2019, el dato de “Distribución de energía eléctrica, residencial, consumo mensual igual o inferior a 280 kW/h”, es ubicado en la Categoría: Servicios de venta y distribución; alojamiento; servicios de suministro de comidas y bebidas; servicios de transporte; servicios de distribución de electricidad, gas y agua. Por lo tanto, para estar acorde con dicha clasificación el dato a partir de 2019 se ubica en Servicios.



- ✓ También se excluye de la lista de la ENIGH 2018, el dato por **suministro de agua**. El GT se calcula a partir del monto que declaran en el del Formulario D-104-2 “Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado”, casilla 034200 – Venta o entrega de agua residencial no mayor a 30 m³. Este monto de GT por suministro de agua²⁰ está contenido en el monto de GT por Servicios. Al respecto, señala el artículo 8, inciso 12, de la Ley N°. 6826 “Ley de Impuesto al Valor Agregado”, que está exenta:

“12. La venta o la entrega de agua residencial, siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 30 metros cúbicos; cuando el consumo mensual exceda de los 30 metros cúbicos, el impuesto se aplicará al total de metros cúbicos consumidos.”

- ✓ La Canasta Básica Tributaria (CBT), (vigente para el año 2022), con base en el Decreto 41615-MEIC-H “Reglamento de Canasta Básica Tributaria” que rige a partir del 19 de abril de 2019 y sus reformas²¹. Además, se incluye los señalado en el Transitorio III del Decreto N°. 41615-MEIC-H Reglamento de canasta básica tributaria²², que considera parte de la Canasta Básica Tributaria los pescados frescos, enteros y en filete de las especies Atún, Dorado, Vela, Marlín, Espada, Bonito, Bolillo y Pargo, siempre que no tengan ninguna preparación, o sean congelados sazonados, marinados, adobados, condimentados, o empanizados. También se considerará parte de la Canasta Básica Tributaria el pescado fresco y entero de la especie Corvina, siempre y cuando no tengan ninguna preparación, o sea congelado, sazonado, marinado, adobado, condimentado, o empanizado. Mientras el Ministerio de Agricultura en conjunto con el Ministerio de Economía Industria y Comercio elaboran un estudio donde se determine cuáles son los productos que consumen el 20% de la población de menores ingresos.

²⁰ El suministro de agua no estaba gravado, es a partir del segundo semestre de 2019 y con la implementación de la Ley N°. 9635 que reforma íntegramente la Ley N°. 6926, que pasa a estar gravado. Para el estudio de GT 2019 se incluyó el monto de GT por suministro de agua en Servicios, y en concordancia con el Catálogo de Bienes y Servicios (CABYS) está en la Categoría “Servicios de venta y distribución; alojamiento; servicios de suministro de comidas y bebidas; servicios de transporte; servicios de distribución de electricidad, gas y agua”.

²¹ Gaceta N°. 54 del 18 de marzo de 2019, Alcance 58.

²² Adicionado por el artículo 1° del decreto ejecutivo N° 41861 del 19 de julio de 2019) y re reformado posteriormente por el artículo 1° del decreto ejecutivo N° 42322 del 23 de abril del 2020)



- ✓ Para este año también, como mejora en la depuración de los datos, se está incluyendo un monto en GT por primas de seguros personales (Tasa reducida del 2%), también se está calculado un GT por servicios turísticos (Tasa reducida del 6%), además de estar utilizando una tasa reducida de 5% en Honorarios para arquitectos, Ingenieros y topógrafos.

6.3. Datos utilizados como informativos

Ante los cambios efectuados en la metodología del cálculo del estudio de GT, se consideran para el consumo intermedio en la elaboración de bienes y servicios, los siguientes elementos:

- ✓ IVA exonerados por importaciones por Aduanas.
- ✓ Exoneraciones concretas.
- ✓ El GT por mercancías en el Depósito Libre Comercial de Golfito (DLCG).

Por lo tanto, los datos anteriores, no se suman al total de GT, sino que se suponen consumidos dentro del proceso de producción (Anexo N°. 3).

6.4. Otros Tributos

Se excluye de los datos contenidos en la ENIGH 2018, la línea que corresponde al consumo en combustibles, porque no están gravados con el IVA. Con la promulgación de la Ley N°. 8114, en el año 2001, se creó el Impuesto Único a los Combustibles (IUSC), el cual de acuerdo con el artículo 9, inciso 12 de la Ley N°. 6826 “Ley de Impuesto al Valor Agregado”, no está sujeto al IVA:

“12. La venta de combustibles a los que se les aplica el capítulo I de la Ley N°. 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, de 4 de julio de 2001; las materias primas e insumos utilizados en los procesos de refinación y fabricación, incluso la mezcla y el combustible consumido en el proceso productivo para la obtención de los productos listos para la venta que expende la Refinadora Costarricense de Petróleo (Recope).”



El dato de consumo de combustibles se obtiene directamente de la información que presentan los beneficiarios en el Formulario D-114-Declaración Jurada del Impuesto Único por tipo de Combustible y su Anexo (IUSC).

6.5. Gasto Tributario con Incidencia Ambiental

Para la contabilización del GTA a diferencia del GT tradicional, se toma en cuenta toda la información relacionada, esto implica que se contabiliza la información utilizada de referencia con respecto a: IVA por Aduanas, Exoneraciones Concretas y mercancías adquiridas en el DLCG.

Para este apartado GTA se utiliza la misma información del apartado de GT general, por lo que se utiliza la misma legislación, beneficios y tasas.

Se realiza una clasificación por: incidencia ambiental positiva, incidencia ambiental neutra e incidencia ambiental negativa, considerando seis objetivos ambientales²³:

- Mitigación al cambio climático.
- Adaptación al cambio climático.
- Uso sostenible y la protección de los recursos hídricos y marinos.
- La transición hacia una economía circular.
- La prevención y control de la contaminación.
- La protección y restauración de la biodiversidad y los ecosistemas.

Así mismo la información se analiza de acuerdo con:

- Ley N°. 7092 “Ley del Impuesto sobre la Renta”.
- Ley N°. 6826 “Ley del Impuesto al Valor Agregado”.
- Otras leyes que otorguen beneficios fiscales.
- Por Código CIU.
- Por tipo de beneficio (Exoneración, tasas reducidas, deducciones, diferimientos tributarios).
- Por personas físicas y jurídicas.

²³ Información detallada se encuentra disponible en el documento: Propuesta de metodología de identificación y clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental para Costa Rica. Elaborado por la consultora María Dolores Almeida Sánchez.



6.6. Fuentes de Información

Para la estimación del GT se accede a diversas fuentes de datos, tales como:

- Ministerio de Hacienda: La Contabilidad Nacional (Unidad de Registro Presupuestario), Tesorería Nacional (Unidad de Control y Servicio de Operaciones de Deuda), División de Incentivos Fiscales, el Departamento de Estadísticas Fiscales de la DGH. La Dirección General de Aduanas, la Dirección General de Tributación, en esta última mediante la revisión de los diversos formularios de declaraciones de los impuestos de Renta, Ventas y Retenciones.
- El Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).
- La Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF).
- El Banco Central de Costa Rica (BCCR).
- La Junta de Protección Social (JPS).
- La Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS).

Se consulta la normativa vigente en materia tributaria, como tasas, tramos, créditos fiscales, deducciones y exenciones, entre otros elementos. Así como los diferentes formularios de declaraciones.



PARTE I

VII. El Gasto Tributario (GT) en el año 2022

A continuación, se presentan los resultados del estudio de GT 2022, desagregado por impuesto (Resumen GT 2020-2022 Anexo 4).

7.1. Gasto Tributario por la Ley del Impuesto sobre la Renta

El GT por la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR) se estima por fuente de ingreso o cédula ya que cada una tiene sus propias alícuotas, créditos fiscales, deducciones y exenciones.

7.1.1. Gasto Tributario Impuesto sobre las Utilidades

a. Impuesto sobre las utilidades de las personas jurídicas

El GT sobre las utilidades de las personas jurídicas es por la exoneración al régimen de Zonas Francas,²⁴ las Cooperativas, las Asociaciones²⁵, Fundaciones y otras sociedades sin fines de lucro; así como los créditos fiscales que incluyen las donaciones a la Catedral Metropolitana. La fuente de información es el Formulario D101- Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta.

El monto de exoneraciones de las empresas de zonas francas se obtiene de la base de datos del ISR, por su número de cédula jurídica, proporcionado por la Promotora de Comercio Exterior (PROCOMER) y las otras entidades como cooperativas y asociaciones ²⁶ se establecen por los primeros cuatro dígitos de la cédula jurídica que les asigna el Registro Nacional.

Se incluye lo que señala el artículo 15 de la Ley N°. 8130, que faculta al Instituto Nacional de Seguros (INS), para que, por medio de los recursos generados por sus utilidades anuales, cancelen las indemnizaciones de las

²⁴ Lo anterior según la Ley N°. 7092 del ISR, artículo 3 y artículos 20 y 21 ter de la Ley N°. 7210, "Ley de Régimen de Zonas Francas.

²⁵ Se estaba usando el termino Asociaciones Solidaristas sin embargo revisados los datos se determina que se refiere a Asociaciones en general, no solamente las solidaristas.

²⁶ En el caso particular de las asociaciones se debe tomar en consideración, que a partir del año 2013 se ajustaron algunas de ellas, teniendo que recalcular el monto exonerado a partir de una errónea forma de declarar, lo que conllevó un incremento en la exoneración, en relación con el dato de años anteriores.



personas afectadas por el "DBCP"²⁷. Ello implica que se le autoriza para que, del monto a pagar anualmente por concepto de impuesto sobre la renta, deduzca los recursos destinados al pago de estas indemnizaciones. En el 2022 el INS aplicó en dicha casilla como crédito fiscal un monto de **₡ 3,30 millones**²⁸. Este monto se suma a la línea Otros Créditos del apartado de Personas Jurídicas.

También está el GT por las utilidades netas de la Junta de Protección Social de San José (JPS), según el artículo 16 de la Ley N°. 8718, porque están afectas a la tasa reducida del 10%, calculándose un aproximado del GT sobre el 20% que deja de pagar (diferencia con la tasa general).

Para las donaciones a entidades autorizadas y las deducciones de las pérdidas diferidas²⁹, en caso de contar con datos, se determinan los contribuyentes según la tarifa impositiva que les correspondía, y luego se tomó el monto de la casilla de la donación, deducción o aporte que disminuye la base imponible y se multiplica por la tasa respectiva.

Asimismo, desde el año 2014 fue posible identificar y cuantificar un nuevo rubro de gasto tributario para el caso de aquellas personas jurídicas que fueron creadas bajo la figura de una ley especial.

b. Impuesto sobre las utilidades de las personas físicas con actividad lucrativa

El GT lo constituyen los créditos familiares por concepto de cónyuge e hijos y Otros Créditos de la casilla 58 y 59 del Formulario D101-Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta y el Aporte al Régimen Voluntario de Pensiones. En este caso se realizó una depuración en la base de datos correspondiente a los Créditos Familiares por lo que los datos de 2021 se ajustan por la nueva revisión.

Es importante señalar que, también, por revisión en las bases de datos de los años 2020-2022, se determinó que la línea de GT que se refiere a: **Aporte régimen voluntario de pensiones**³⁰ contiene información de solamente personas físicas por lo que se mueve el dato de las personas jurídicas a las personas físicas, de ahí un cambio en la distribución de los montos del 2021-2022, sin variación en los totales.

²⁷ 1,2 Dibromo, 3 Cloropropano

²⁸ Monto que está incluido en el apartado de Otros Créditos de las Personas Jurídicas.

²⁹ Para el caso de las donaciones a entidades autorizadas y la deducción de pérdidas diferidas se recopiló solamente para los contribuyentes registrados en Tributación Digital.

³⁰ Revisión efectuada por los compañeros del Departamento de Estadísticas Fiscales de la DGH.



▪ Gasto Tributario Total Impuesto sobre las Utilidades

El GT por el Impuesto sobre las utilidades para el 2022 asciende a **₡ 733 787,69 millones**, lo que representa un **1,64%** del PIB. De este monto, **₡ 730 743,16 millones** corresponde al GT de personas jurídicas con un **1,63%** del PIB, siendo importante resaltar que un **1,48%** es por la participación de las Zonas Francas. Además, se incluye **₡ 3 044,53 millones** de GT de las personas físicas con Actividad Lucrativa (**0,01%** del PIB), como se observa en el siguiente Cuadro:

Cuadro 1: Gasto Tributario del Impuesto sobre las Utilidades, 2022

Categoría	Monto -millones colones-	% PIB
Personas Jurídicas	730 743,16	1,63%
Exoneraciones		
Zonas Francas	664 517,49	1,48%
PJ creadas con ley especial	22 123,27	0,05%
Cooperativas	27 969,31	0,06%
Asociaciones 1/	6 153,44	0,01%
Imp. a las utilidades de la Junta de Protección Social (10%)	6 217,99	0,01%
Mutuales	3 175,56	0,01%
Fundaciones	383,88	0,00%
Donaciones	0,00	0,00%
Deducción de pérdidas diferidas	0,00	0,00%
Créditos Fiscales		
Otros Créditos 2/	202,22	0,00%
Personas Físicas Actividad Lucrativa		
Créditos Familiares	1 710,09	0,00%
Aporte régimen voluntario de pensiones	768,48	0,00%
Otros Créditos	565,96	0,00%
Total, Impuesto sobre las Utilidades	733 787,69	1,64%

Nota:

1/ Se venía utilizando en esta línea Asociaciones Solidarista, cuando en realidad se refiere a Asociaciones en general.

2/ Este monto incluye **₡ 3,30 millones** por concepto de Indemnizaciones del INS.

Fuente: Datos de la División de Política Fiscal de la DGH.



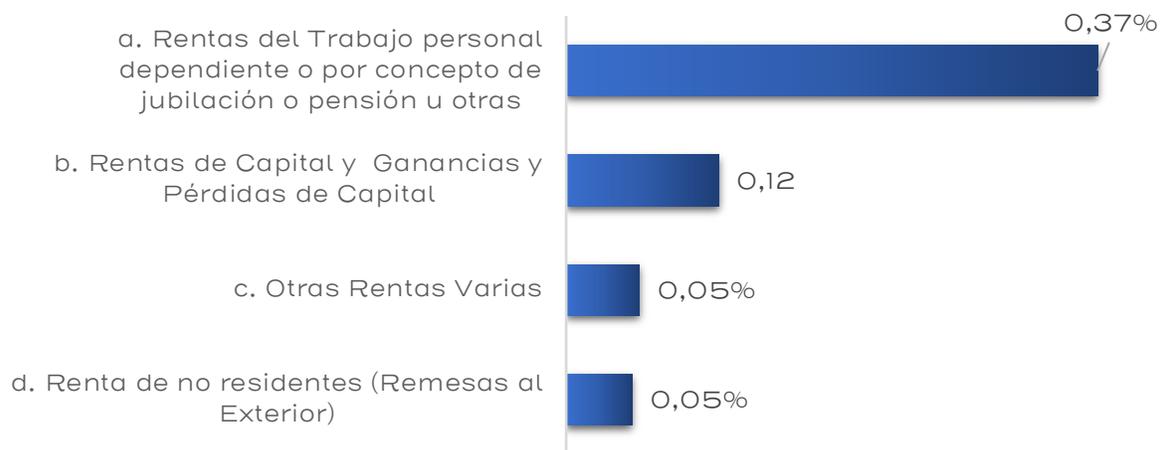
7.1.2. Gasto Tributario Otras Rentas Cedulares

La estimación del GT en otras rentas cedulares, considera como tasa de referencia el 15%, que es la máxima aplicada a la distribución de dividendos, a los intereses sobre los títulos valores, a las dietas y gratificaciones y al impuesto sobre el salario y pensiones.³¹

Este apartado, para efectos del estudio está compuesto por: a) Rentas del Trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales, b) Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital (Capital mobiliario y ganancias y pérdidas de capital), c) Otras Rentas Varias, d) Renta de Remesas al Exterior. Los beneficiarios pueden ser personas físicas o jurídicas según cada caso.

La participación de cada rubro dentro del GT se puede observar en el siguiente Gráfico:

Gráfico 1: Componentes de Otras Rentas Cedulares, GT 2022, como porcentaje del PIB



Fuente: Datos de la División de Política Fiscal. DGH.

³¹ Este último antes de la Ley N°. 9635, que reformó parcialmente mediante el Título II, artículo 2) la Ley N°. 7092, denominada Ley del Impuesto sobre la Renta.



a. Rentas del Trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales

El rubro de GT Rentas del Trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales, está compuesto por: el aguinaldo, regulado en el Art. 35, inciso b) y el salario escolar regulado en el Art. 35 inciso f) ambos de la Ley N°. 7092, y los créditos fiscales por el cónyuge e hijos, regulados en el Art. 34 de la misma Ley. Es importante anotar que tanto los asalariados como los pensionados tienen derecho al aguinaldo y a los créditos fiscales.

Las estadísticas de la masa salarial y de pensiones son suministradas por la Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS), según rango de ingreso y sector laboral (empresa privada, domestico, pública y autónoma)³².

Con base en la Encuesta Nacional de Hogares 2022 (ENAH0), se determina que el número promedio de miembros por hogar ronda en 3,01, compuesto por un jefe de hogar y un promedio de cónyuges de 0,54, hijos de 1,10 y otros miembros de 0,36.

Para el cálculo de los créditos familiares se multiplica la suma mensual establecida por la Administración Tributaria, vía resolución anual, correspondiente al promedio de hijos y cónyuge respectivamente, luego se multiplica por la cantidad de trabajadores que están sujetos al pago del Impuesto sobre la Renta y luego por 12, para obtener el monto anual de los créditos. En el caso de las personas pensionadas sólo se aplica el crédito por cónyuge.

Se realizan los cálculos con los rangos de ingresos y tasas pertinentes a cada semestre y al final se unen para tener la totalidad de GT en Rentas de Trabajo para el año 2022.

El GT en el año 2022 por las Rentas del Trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales se estimó en **¢ 167 238,16** millones, lo que representa un **0,37%** del PIB 2022, como se puede observar en el siguiente Cuadro:

³² La diferencia entre la estimación de la recaudación con datos de la CCSS y la registrada por Contabilidad Nacional, se utiliza para ajustar el GT de las Rentas del Trabajo, de tal manera que no se subestime.



Cuadro 2: Gasto Tributario por las Rentas del Trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales, 2022

Categoría	Monto -millones colones-	% PIB
Aguinaldo	109 402,42	0,24%
Salario Escolar	44 766,80	0,10%
Créditos Familiares ³³	13 068,94	0,03%
Total, Rentas del Trabajo	167 238,16	0,37%

Fuente: Datos de la División de Política Fiscal. DGH.

b. Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital

Con la implementación de la Ley N°. 9635 “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, que reformó parcialmente la Ley N°. 7092 “Ley de Impuesto sobre la Renta” se da un cambio en lo que se denominaba Rentas Pasivas del Mercado Financiero y se pasa a Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital, regulado en el Capítulo XI de la Ley. En el artículo 27 ter se señala en lo que nos interesa las, Rentas de capital mobiliario, Ganancias y pérdidas de capital y en el artículo 28 bis están señaladas las exenciones al impuesto.

Artículo 31 ter- Tarifa del impuesto- de la Ley N°. 7092 “Ley del Impuesto sobre la Renta”, señala que la tarifa aplicable a la renta imponible de las rentas de capital y a la de las ganancias de capital será del quince por ciento (15%). El GT se origina en la diferencia de las alícuotas existentes con respecto al 15%, que es la tasa de referencia, por lo que la recaudación efectiva se lleva a su base imponible y se multiplica por el 15%, la diferencia es por lo tanto el GT estimado. El GT surge de la diferencia entre la tasa general del 15% y el 8% o 7% según corresponda.

El GT en conjunto para las Rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital asciende a **¢ 54 016,24 millones**, un **0,12%** del PIB.

³³ Este dato se actualizó para todos los años del 2010 al 2018, por contar con mejor información y ajuste en el número de personas por familia.



b.1. Rentas de Capital Mobiliario

Comprenden básicamente intereses, pago de regalías, fondos de pensión y dividendos.

✓ GT Devoluciones sobre títulos gravados, inversiones no afectas

Además de las exenciones indicadas en el artículo 28 bis de la Ley N° 7092 “Ley del Impuesto sobre la Renta”, existen entidades que invierten en títulos de deuda soberana, como la CCSS³⁴, que al amparo de la Constitución Política no se gravan sus inversiones, así tampoco las inversiones de las operadoras de pensiones con los recursos de los fondos que administran³⁵ (artículo 28bis: apartados 1 y 12), que se fundamentan en la Ley de Protección al Trabajador³⁶. Dicha información corresponde a personas jurídicas del sector público o privado.

En el año 2022, según datos de la Contabilidad Nacional (CN) el GT por conceto de devoluciones fue de **₡ 875,33 millones**.

✓ GT Títulos de Deuda Individualizada (Rendimientos de certificados de inversión y bonos de gobierno)

Se trata de los rendimientos de las colocaciones en títulos valores exentos del impuesto de renta, de acuerdo con el artículo 31 ter de la Ley N°. 7092 “Ley del Impuesto sobre la Renta³⁷, sean estas por colocaciones directas, títulos deuda individualizada o cualquier otra colocación que no esté afecto al pago del impuesto.

De acuerdo con los datos facilitados por la Tesorería Nacional, para el año 2022 el GT por lo no percibido en Títulos en Deuda Individualizada fue de **₡ 1358,07 millones**.

³⁴ Aunque aumentó la tasa al 15%, las inversiones de instituciones como la CCSS y los Fondos de Pensión no fueron afectadas.

³⁵ Información N.D.

³⁶ Entidades no sujetas o inversiones no gravadas con el 8%.

³⁷ Ley N°. 9635 “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas” señala: TRANSITORIO XXIII. Los contribuyentes, que con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley hayan adquirido instrumentos financieros gravados con el impuesto establecido en el artículo 31 ter, continuarán teniendo el tratamiento tributario vigente al momento de realizar la respectiva inversión o adquirir la obligación contractual. Las renovaciones que se realicen de dichos instrumentos se considerarán como un nuevo contrato y deberán tributar de conformidad con lo establecido en el artículo 31 ter.



- ✓ GT de títulos valores de Cooperativas de ahorro y crédito, Títulos valores del Banco Popular³⁸, Mutuales y el Banhvi³⁹

De acuerdo con lo establecido en el artículo 31 ter de la Ley N°. 7092 “Ley de Impuesto sobre la Renta”, reformada parcialmente por el Transitorio XXII de la Ley N°. 9635 la tarifa del quince por ciento (15%) aplicado a los títulos valores emitidos por las cooperativas⁴⁰, tendrán una tarifa del ocho por ciento (7%), hasta tanto estos no sean bursátiles; en cuyo caso, después de obtenida esta condición, la tarifa aumentará cada año un punto porcentual hasta alcanzar el quince por ciento (15%).

Además, en el caso de los rendimientos generados por títulos valores emitidos por el Banco Popular y de Desarrollo Comunal, durante el primer año de vigencia, tendrán una tarifa del siete por ciento (7%) y aumentarán un punto porcentual cada año, hasta alcanzar el quince por ciento (15%).

Los rendimientos generados por títulos valores en moneda nacional emitidos por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, al amparo de la Ley N.º 7052, Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda y Creación del Banco Hipotecario de la Vivienda, de 13 de noviembre de 1986, estarán sujetos a una tarifa del ocho por ciento (7%).

En el caso de las mutuales la Ley N°. 7052 “Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda y Creación del BANHVI (Banco Hipotecario de la Vivienda) en el artículo 75 plantea que, para la mejor realización de sus fines, las mutuales gozarán de exención, de tributos de toda clase, presentes y futuros.

Con la implementación de la Ley N°. 9635 “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, que modifico parcialmente la Ley N°. 7092 “Ley del Impuesto sobre la Renta”, estas entidades deben declarar en Formulario *D-103 “Declaración Jurada Retenciones en la Fuente Renta de Capital Mobiliario”*.

³⁸ Inciso c), artículo 23, Ley N°. 7092 y artículo 39 de la Ley Orgánica del Banco Popular y de Desarrollo Comunal, que establece que los intereses que se pagarán por los títulos valores emitidos por el Banco estarán exentos del pago de impuesto sobre la renta.

³⁹ El BANHVI y las Mutuales al amparo de la Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, artículo 38 y 69 están exentos de pago de todo tributo, así como el inciso c) del artículo 23 de la Ley del ISR.

⁴⁰ Para este 2022 se usó un 10%.



La estimación del GT para el año 2022 es de **¢14182,09** millones (**0,03%** del PIB).

✓ **Rendimientos de ahorros de Cooperativas de Ahorro y Crédito y Asociaciones Solidaristas**

En el artículo 31 ter, de la Ley N°. 7092 “Ley del Impuesto sobre la Renta” (adicionado por la Ley N.º 9635 “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”), se plantea que... tendrán un límite anual exento equivalente al 50% de un salario base; sobre el exceso retendrá y aplicará la tarifa del 8%". Para el año 2022 el GT asciende a **¢ 854,70** millones.

Esta información se obtiene del formulario “*D-103- Declaración Jurada del Impuesto de Retenciones en la Fuente por Dividendos y Otras Participaciones*”.

✓ **Excedentes de Cooperativas y similares**

Se aplica lo señalado en el artículo 31 ter de la Ley N°. 7092 “Ley del Impuesto sobre la Renta”, que señala: los excedentes o utilidades pagados por cooperativas u otras similares a sus asociados estarán sujetos a una tarifa del diez por ciento (10%). Para el año 2022 el GT es de **¢ 2 263,13** millones (**0,01%** PIB).

Esta información se obtiene del formulario “*D-103- Declaración Jurada del Impuesto de Retenciones en la Fuente por Dividendos y Otras Participaciones*”.

✓ **Excedentes de Asociaciones Solidaristas**

El Art. 31 ter de la Ley N°. 7092 “Ley del Impuesto sobre la Renta”, señala que "Los excedentes o utilidades pagadas por las asociaciones solidaristas a sus asociados estarán sujetas a la siguiente escala:

- 1) 5% hasta un equivalente de un salario base.
- 2) Sobre el exceso de un salario base y hasta dos salarios base, pagarán un 7%.
- 3) Sobre el exceso de dos salarios base, se pagará el 10%".



Esta información se obtiene del formulario “D-103- Declaración Jurada del Impuesto de Retenciones en la Fuente por Dividendos y Otras Participaciones”.

Este GT para el año 2022 es estimado en **¢ 20 008,26** millones para un **0,04%** del PIB.

En total el GT por Rentas de Capital Mobiliario es **¢ 39 541,58** millones para un **0,09%** del PIB, según se muestra a continuación:

Cuadro 3: Gasto Tributario Renta de Capital Mobiliario, 2022

Categoría	Monto –millones de colones–	(%) PIB
Dev. s/Tít. Grav.a Invers. no afectos (CCSS, F. Pension, etc.).	875,33	0,00%
Títulos de Deuda Individualizada (Rendimientos de certificados de inversión y bonos de gobierno).	1 358,07	0,00%
Títulos Valores del Banco Popular y de Desarrollo Comunal.	7 878,38	0,02%
Títulos emitidos por Cooperativas de Ahorro y Crédito.	4 830,27	0,01%
Títulos Valores Sistema Nacional para la Vivienda (Ley N°. 7052).	1 473,44	0,00%
Rendimientos de Ahorros de Coop. Ahorro y Crédito y Asoc. Solidaristas.	854,70	0,00%
Excedentes de Cooperativas y similares.	2 263,13	0,01%
Excedentes de Asociaciones Solidaristas.	20 008,26	0,04%
Total, Rentas de Capital Mobiliario	39 541,58	0,09%

Fuente: Datos de la División de Política Fiscal. DGH.



b.2. Ganancias y Pérdidas de Capital⁴¹

✓ Ganancias por traspasos de bienes inmuebles

Las ganancias de capital derivadas de los traspasos de bienes inmuebles no constituyen renta bruta según el inciso d) del artículo 6 de la Ley del ISR, siempre que la actividad no sea habitual.

Por la reforma introducida en la Ley N°. 7092, con la entrada en vigor de la Ley N°. 9635, a partir del 1 de julio de 2019 las ganancias de capital por la transmisión o venta de bienes inmuebles están gravadas con el *impuesto sobre las ganancias y pérdidas de capital*. Para la declaración y pago de esta obligación se debe utilizar el formulario “*D-162 -Declaración de Ganancias y Pérdidas de Capital*”.

Cuando se trate de primera venta de los bienes adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley N°. 9635, se puede optar por aplicar una tarifa del 2,25% al valor total de transmisión.

En este caso el GT será el monto resultante de aplicar la diferencia de la tasa de 2,25% a 15%. Lo que da como resultado que el GT en traspaso de bienes inmuebles para el año 2022 fuera de **₡ 14 474,66 millones (0,03% PIB)**.

▪ Gasto Tributario Total de Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital

El GT para las Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital asciende a **₡ 54 016,24 millones (0,12% PIB)**.

⁴¹ Ley N°. 7092 “Ley del Impuesto sobre la Renta”, Ganancias y pérdidas de capital: a) Serán ganancias y pérdidas de capital, gravadas de conformidad con lo dispuesto en este título, las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se realicen con motivo de cualquier alteración en la composición de aquel, incluidas las derivadas de la venta de participaciones en fondos de inversión. No se incluyen las utilidades que tributen, según el artículo 8, inciso f), de esta ley.



Cuadro 4: Gasto Tributario para las Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital, 2022

Categoría	Monto –millones de colones–	% PIB
b.1. Rentas de Capital Mobiliario	39 541,58	0,09%
b.2. Ganancias y Pérdidas de Capital	14 474,66	0,03%
Total, Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital	54 016,24	0,12%

Fuente: Datos de la División de Política Fiscal. DGH.

c. Otras Rentas Varias⁴²

En este apartado se ubican los premios de lotería y los bonos de deuda política.

✓ Premios de lotería

El inciso f) del artículo 6 de la Ley N°. 7092, establece que no son parte de la renta bruta los premios de la lotería nacional y en este caso son considerados como GT.

La fuente de información es la Junta de Protección Social de San José (JPS), la cual indica que los montos por los premios ganados y del plan de premios⁴³ en el 2022 fue de **₡ 142 385,77** millones, a la cual se le aplica una tarifa del 15% dando como resultado un GT de **₡ 23 030,42** millones, (0,05% del PIB).

✓ Bonos de Deuda política

Corresponde a los impuestos dejados de percibir (exentos de acuerdo con el artículo 109 de la Ley N°. 8765 Código Electoral) pagados en intereses en cesiones de derechos por deuda política⁴⁴. El cálculo se realiza a partir

⁴² De este informe se excluye el monto por Retenciones del 3% de transporte, comunicación y películas, por analizar que no corresponde a Gasto Tributario y también se actualizan en los montos hacia atrás.

⁴³ Los premios ganados son aquellos premios efectivamente acertados por los jugadores, en el caso de los juegos electrónicos que se refleja el plan de premios: es el porcentaje para cubrir el pago a los ganadores de los distintos juegos.

⁴⁴ Ley N°. 4794 “Reforma al Código Electoral”, artículo 180.



de la cancelación de intereses por deuda política en 2022 a una tasa del 15%.

La fuente de información es Tesorería Nacional, Unidad de Control y Servicio de Operaciones de Deuda, con datos de control de pagos por cesiones de derecho. Para el año 2022, no se reporta ningún monto.

▪ Gasto Tributario Total por Otras Rentas Varias

El GT por Otras Rentas Varias es de **₡ 23 030,42** millones, el cual representa un **0,05%** del PIB, como se muestra en el siguiente Cuadro:

Cuadro 5: Gasto Tributario Rentas Varias, 2022

Categoría	Monto -millones colones-	% PIB
Premios de Lotería	23 030,42	0,05%
Deuda Política	0,00	0,00%
Total, GT Otras Rentas Varias	23 030,42	0,05%

Fuente: Datos de la División de Política Fiscal, DGH.

d. Remesas al Exterior

El GT que corresponde a las rentas de no residentes, es estimado a partir de la información del Formulario “*D-103- Declaración Jurada de Retenciones en la Fuente por Remesas al Exterior*”⁴⁵, el cual considera: transporte y comunicaciones (casilla 30), reaseguradoras y reafianzamientos (casilla 31), pensiones, jubilaciones, salarios y otros (casilla 37), así como otras retenciones diferentes a las señaladas (casilla 44), y su cuantificación será la diferencia de la tasa general del 15% y el que corresponde a la tasa que hoy mantiene cada concepto de renta mencionado anteriormente.

El GT estimado de las rentas de los no residentes es de **₡ 20 728,57** millones, **0,05%** del PIB 2022 como se muestra en el siguiente Cuadro:

⁴⁵ Las remesas al exterior con tasas superiores al 15%, no se consideran para estimar el GT.



Cuadro 6: Gasto Tributario Remesas al Exterior, 2022

Categoría	Tasa	Monto -millones colones-	% PIB
Reaseguradoras y Reafianzamientos	5,5%	13 694,34	0,03%
Transporte y comunicaciones	8,5%	6 188,33	0,01%
Pensiones, jubilaciones, salarios y otros	10%	845,90	0,00%
Total, GT Remesas al Exterior		20 728,57	0,05%

Fuente: Datos de la División de Política Fiscal. DGH.

▪ Resumen Gasto Tributario Total para el Impuesto sobre la Renta

El GT 2022 en ISR fue de **₡ 998 801,08** millones, lo que representó un **2,23%** del PIB, del cual, el impuesto sobre las utilidades significó la suma de **₡ 733 787,69** millones (**1,64%** PIB). Las personas jurídicas representaron un **1,63%** del PIB (**₡ 730 743,16** millones) y dentro de las personas jurídicas, las Zonas Francas representan un **1,48%** del PIB. En el caso de las personas físicas, el GT 2022 ascendió a **₡ 3 044,53** millones un **0,01%** del PIB.

En el rubro “Otras Rentas Cedulares” el GT ascendió a **₡ 265 013,39** millones (**0,59%** del PIB). Las Rentas del Trabajo representan un **0,37%** del PIB, las Rentas de Capital con un **0,12%** del PIB, Otras Rentas Varias con un **0,05%** del PIB y las Remesas al Exterior con un **0,05%** del PIB, como se aprecia en el siguiente resumen:



Cuadro 7: Gasto Tributario por la Ley del Impuesto sobre la Renta, 2022

Categoría	Monto -millones colones-	% PIB
GT Impuesto a las utilidades	733 787,69	1,64%
Personas Jurídicas	730 743,16	1,63%
Personas Físicas con Actividad Lucrativa	3 044,53	0,01%
GT Otras Rentas Cedulares	265 013,39	0,59%
Rentas del Trabajo	167 238,16	0,37%
Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital	54 016,24	0,12%
Otras rentas varias	23 030,42	0,05%
Renta de no residentes (Remesas al Exterior)	20 728,57	0,05%
Total, GT ISR	998 801,08	2,23%

Fuente: Datos de la División de Política Fiscal. DGH.

7.2. Gasto Tributario en el Impuesto al Valor Agregado

El GT en el IVA para el 2022, se calcula a partir de los siguientes rubros:

- GT IVA Consumo en Bienes y Servicios y dentro de este monto se contabiliza lo correspondiente de la CBT.
- El GT en IVA por Ley Forestal N°. 7575.

7.2.1. Gasto Tributario en IVA Consumo Bienes y Servicios

Con la implementación de la Ley N°. 9635, que vino a reformar íntegramente la Ley N°. 6826, la canasta básica tributaria (CBT) pasó de estar exenta (bienes y servicios) a ser gravada⁴⁶ a una tasa del 1%. Además, se amplía la lista de los servicios gravados y se establecen tarifas reducidas a ciertos bienes y servicios.

Con respecto a la tarifa del 1% de los bienes que componen la CBT, es importante anotar que el Reglamento⁴⁷ señala:

⁴⁶ Según transitorio IV de la Ley N°. 9635, a partir del 01/07/2020.

⁴⁷ N°. 41615-MEIC-H.



“IV. Que la tarifa reducida indicada, responde a parámetros técnicos que establecen que una forma de compensar la regresividad del IVA es a partir de criterios de progresividad, así como a través de la protección de diferentes sectores vulnerables de la población, como lo son las personas en condición de pobreza, las personas con discapacidad y el sector agrícola, entre otros.”

Además de que:

“... Para cada bien o servicio se analizó el gasto en consumo de los dos primeros deciles y su participación en el consumo total de cada clasificación, los productos que tenían un consumo relativo significativo en la población que conforma el 20% de la población de menor ingreso fueron considerados para incluirse en la CBT.”

Está contemplado dentro del GT IVA-Servicios, el GT por suministro de electricidad por un monto de **¢ 23 975,36** millones (**0,05%** PIB), y el GT por suministro de agua por **¢ 13 558,69** millones, un **0,03%** del PIB.

Así, el GT en bienes y servicios, para el 2022 es de **¢ 997 648,79** millones, un **2,23%** del PIB, distribuido en **¢ 571 620,23** millones en bienes (**1,28%** del PIB) y **¢ 426 028,56** millones en servicios (**0,95%** del PIB), con un monto de **¢ 518 781,13** (**1,16%** del PIB) por concepto de CBT.

7.2.2. Gasto Tributario por Ley Forestal

Según lo establece la Ley Forestal N°. 7575, en el artículo 42, La madera pagará un impuesto de ventas igual al impuesto general de ventas, establecido en la Ley No. 6826, del 8 de noviembre de 1982, menos tres puntos porcentuales (paga un 10%), por lo que el GT es la diferencia (3%) entre la tasa general del 13% y la reducida del 10%. Para ello se considera como aproximada la recaudación registrada del 3%, así el GT correspondiente a la madera en troza fue de **¢ 1 859,84⁴⁸** millones en el año 2022. El dato se obtiene de los informes de la Contabilidad Nacional.

⁴⁸ Se revisa la Ley N°. 9635, así como la Ley N°. 6826 vigente para verificar algún posible cambio y se determina que no hay mención expresa a este GT. Y en concordancia con el Dictamen C-185-2019 de la Procuraduría General de la República de fecha 4 de julio de 2019, el cálculo para dicho GT se mantiene igual hasta que no haya un señalamiento sobre el mismo.



Resumen Total Gasto Tributario en el Impuesto al Valor Agregado

El GT total en el IVA para el 2022 se estima en un **2,23%** del PIB, del cual un **1,28%** corresponde a bienes y **0,95%** a servicios. Del porcentaje de bienes se estima que la CBT representa un **1,16%** del PIB. Además, el monto por GT por Ley Forestal N°. 7575, que asciende a **¢ 1859,84** millones.

Cuadro 8: Gasto Tributario en el Impuesto al Valor Agregado, 2022

Categoría	Monto -millones colones-	% PIB 1/
Consumo B y S	997 648,79	2,23%
Bienes (B)	571 620,23	1,28%
Servicios (S)	426 028,56	0,95%
<i>CBT (Bienes)</i>	<i>518 781,13</i>	<i>1,16%</i>
IVA por Ley Forestal	1 859, 84	0,00%
Total, GT Consumo	999 508,63	2,23%

Nota:

1/ PIB 2022: 40 810 030,57.

Fuente: Datos de la División de Política Fiscal. DGH.

7.3. Gasto Tributario en Otros Tributos

En este apartado se incluye el GT por varios tributos dejados de cobrar, en la importación de mercancías a nivel de Aduanas y por el IUSC.

7.3.1. Gasto Tributario en Varios Tributos en Importaciones

De la Dirección General de Aduanas (DGA) se obtienen el monto de exoneraciones que no sea IVA⁴⁹ y corresponden a importaciones definitivas, con las que se estimó el GT 2022 en **¢ 28 935,32** millones (**0,06%** del PIB).

⁴⁹ Estos corresponden a: DAI, Consumo, Ley N°. 6946, Caldera Ley N°. 5582 art. 8, Golfito Ley N°. 7012 art 9, Licores Ley N°. 7972 art 16, Forestal N°. 7575 art 17, Bebidas no alcohólicas art 18, Puestos Fronterizos art 20, Hidrocarburos Ley N°. 8114 art 32, Jabones art 33, Ley 8461 art 15 (38), art 17 (39), art 17 (40), Incofer Ley N°. 6975 art 11, art 41, Banano Ley N°. 7147 art 12, Banano Ley N°. 5515 art 45, Servi Cuarentenarios art 46, Nacional de Semillas art 47, Tabaco Ley N°. 9028 art 48.
www.hacienda.go.cr



7.3.2. Gasto Tributario en el Impuesto Único a los Combustibles

La Ley N°. 8114 del IUSC, exceptúa de su pago “el producto destinado a abastecer las líneas aéreas comerciales y los buques mercantes o de pasajeros en líneas comerciales, todas de servicio internacional; asimismo, la Asociación Cruz Roja CR, el combustible que utiliza la flota de pescadores nacionales para la actividad de pesca no deportiva, de conformidad con lo establecido en la Ley N°. 7384”. También se exceptúa del pago de este impuesto el producto destinado a la exportación.

El dato de GT para el IUSC se obtiene del Formulario del IUSC (casillas 68 y 72), el monto exonerado para el año 2022 asciende a **₡ 45184,55 millones (0,10% del PIB)**.

Para poder determinar la distribución por beneficiario del GT por IUSC, se recurre a la revisión documental de los informes presentados ante la Refinadora Costarricense de Petróleo (RECOPE)⁵⁰, ya que el sistema de las declaraciones no permite esta desagregación. Sin embargo, como los beneficiarios pueden realizar algún tipo de rectificación, el monto final total de las declaraciones puede en algunos casos no coincidir con el monto total de los informes presentados. Para el estudio de GT se utiliza el monto definitivo presentado en el Formulario de IUSC, pero para el análisis de la distribución por beneficiario se utilizan los informes presentados ante RECOPE, el siguiente Cuadro muestra la distribución por beneficiarios para el 2022:

⁵⁰ Los beneficiarios presentan los informes ante RECOPE, esta los comunica ante la DGT y está se los facilita al Departamento de Estadísticas Fiscales de la DGH.



Cuadro 9: Gasto Tributario en el Impuesto Único sobre los Combustibles, Beneficiarios según revisión documental, 2022

Beneficiario	Monto -millones de colones-	% Total IUSC	% PIB 1/
Aerolíneas	43 531,00	83,64%	0,10%
Pescadores	5 082,72	9,77%	0,01%
Constructoras	1 801,67	3,46%	0,00%
Zonas Francas	1 150,48	2,21%	0,00%
Embajadas	48,89	0,09%	0,00%
Cruz Roja Costarricense	289,89	0,56%	0,00%
Cuerpo de Bomberos	134,04	0,26%	0,00%
Instituciones	4,10	0,01%	0,00%
Comercio de Combustible	0,00	0,00%	0,00%
Marítimo	0,00	0,00%	0,00%
Total, GT IUSC Documental	52 042,79	100,00%	0,12%

Nota:

1/ PIB 2022: 40 810 030,57.

Fuente: Datos facilitados por el Departamento de Estadísticas de la DGH.

Los datos del Cuadro anterior muestran que el combustible a las aerolíneas es el que tiene el peso más alto en el GT, este representa el 83,64% del total de GT por IUSC. Aquí hay que tener presente que Costa Rica firmó la Ley N° 877 “Convenio de Aviación Civil Internacional” donde se plantean los beneficios mutuos a que tienen derecho los países que suscriben, señala que:

“Los gobiernos que suscriben esta Convención, por haber convenido en ciertos principios y acuerdos a fin de que la aviación civil internacional se desarrolle de manera segura y sistemática y de que los servicios de transporte aéreo internacional se establezcan sobre base de igualdad de oportunidades y funcionen eficaz y económicamente, celebran la presente Convención con ese objeto.”

Relacionado con lo anterior, la Ley N°. 6227 “Ley General de la Administración Pública”, en su artículo 6, se refiere a la jerarquía de las fuentes del ordenamiento jurídico administrativo, señalando que los tratados internacionales tienen supremacía respecto a las leyes nacionales, es decir, todos los convenios internacionales a partir de su aprobación y ratificación legislativa tienen rango superior a la ley, por lo que sus disposiciones no pueden ser modificadas por leyes nacionales.



Resumen Gasto Tributario para Otros Tributos

El GT 2022 estimado por concepto de “Otros Tributos” fue del **0,17%** del PIB (¢ **74119,87**), donde Otros por impuestos a la importación es del **0,06%** del PIB y el IUSC aporta el **0,10%**, como se aprecia en el siguiente Cuadro:

Cuadro 10: Gasto Tributario por Otros Tributos, 2022

Categoría	Monto -millones colones-	% PIB
Otros por impuestos a la importación	28 935,32	0,06%
Impuesto Único sobre los Combustibles	45 184,55	0,10%
Total, GT Otros Tributos	74 119,87	0,17%

Fuente: Datos de la División de Política Fiscal, DGH.

VIII. Estimación Integrada del Gasto Tributario 2022

El GT 2022 para Costa Rica ascendió a la suma de ¢ **2 072 429,58** millones (**4,63%** del PIB), del cual el **2,23%** corresponde al GT ISR, el **2,23%** al GT en el IVA, de este el **1,16%** corresponde a la CBT y el **0,17%** a Otros tributos. El resumen se puede observar en el siguiente Cuadro:



Cuadro 11: Gasto Tributario Total, 2022

Categoría	Monto -millones colones-	% PIB 1/ -
Gasto Tributario ISR		
1. Impuesto a las utilidades	733 787,69	1,64%
a. Persona jurídicas	730 743,16	1,63%
b. Personas Físicas con Actividad Lucrativa	3 044,53	0,01%
2. Otras Rentas Cedulares	265 013,39	0,59%
a. Rentas del Trabajo	167 238,16	0,37%
b. Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital	54 016,24	0,12%
c. Otras Rentas Varias	23 030,42	0,05%
d. Renta de no residentes (Remesas al Exterior)	20 728,57	0,05%
Subtotal GT ISR	998 801,08	2,23%
Gasto Tributario IVA		
Consumo B y S	997 648,79	2,23%
Bienes	571 620,23	1,28%
Servicios	426 028,56	0,95%
<i>CBT</i>	<i>518 781,13</i>	<i>1,16%</i>
IVA Ley Forestal	1 859,84	0,00%
Subtotal GT IVA	999 508,63	2,23%
Gasto Tributario Otros Tributos		
Impuesto Único a los Combustibles	45 184,55	0,10%
Otros por impuestos a la importación	28 935,32	0,06%
Subtotal GT Otros Tributos	74 119,87	0,17%
Gasto Tributario Total Costa Rica		
GT ISR	998 801,08	2,23%
GT IVA	999 508,63	2,23%
GT Otros Tributos	74 119,87	0,17%
Total, Gasto Tributario 2022	2 072 429,58	4,63%
PIB 2022	40 810 030,57	

1/ PIB al 02022024

Fuente: Datos de la División de Política Fiscal. DGH.



IX. Evolución de los principales rubros del Gasto Tributario en Costa Rica, del año 2018 al 2022

Como se ha señalado, Costa Rica ha venido realizando acciones en busca de mejoras en las finanzas públicas, aumento de recaudación y mayor transparencia, así como mejoras tanto a nivel de revisión de beneficios fiscales, como de identificar los montos y beneficiarios de los diferentes incentivos. Y sobre todo a partir del año 2019 con la implementación de la Ley N°. 9635 “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas” y su reforma integral a la Ley N°. 6826 y parcial a la Ley N°. 7092.

En GT pasó de 5,36% del PIB en 2018, a 4,63% del PIB en 2022, el GT en IGV-IVA pasa de 2,77% (PIB) en 2018 a 2,23% (PIB) en 2022, el GT ISR de 2,35% (PIB) en 2018 a 2,23% (PIB) en el 2022 y para el rubro de Otros Tributos pasa de 0,23% (PIB) en 2018 a 0,17% (PIB) en 2022, como se puede apreciar en el siguiente Cuadro:

Cuadro 12: Evolución de los principales rubros del Gasto Tributario como porcentaje del PIB, 2018-2022

Categoría	2018	2019	2020	2021	2022
GT-ISR	2,35%	2,20%	1,69%	2,30%	2,22%
GT-IVA 1/	2,77%	2,13%	2,27%	2,01%	2,23%
Otros Tributos	0,23%	0,20%	0,15%	0,17%	0,17%
Total, Gasto Tributario % PIB	5,36%	4,53%	4,11%	4,48%	4,63%

Nota:

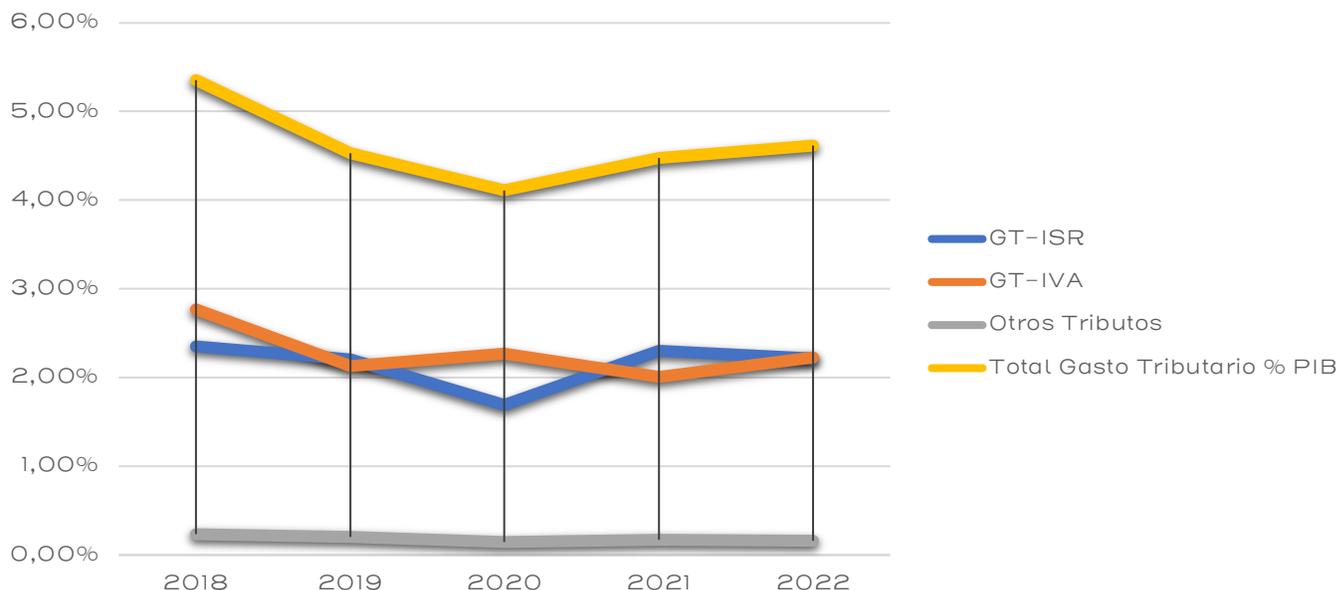
1/ Todavía en el año 2018 y primer semestre de 2019 se trabajó con Impuesto General sobre las Ventas (IGV).

Fuente: Estudios de Gasto Tributario.

Gráficamente se puede observar de la siguiente manera:



Gráfico 2: Evolución de los principales rubros del Gasto Tributario, como porcentaje del PIB, 2018-2022



Fuente: Estudios de Gasto Tributario.

✓ Comparación GT total 2021-2022

El GT total paso de **₡ 1 805 938,96** millones en 2021, a **₡ 2 072 429,58** millones en 2022. Se dio un aumento de **₡ 266 490,63** millones, explicado en un **71,18%** por un aumento en el GT IVA y un **26,92%** por un aumento en GT ISR.

El GT en el ISR pasó de **2,30%** del PIB (**₡ 927 072,10** millones) en 2021 a **2,23%** del PIB (**₡ 998 801,08** millones) en 2022. El aumento en términos nominales de GT en ISR es de **₡ 71 728,98** millones, explicado en un **93%** por un aumento en el GT de las Zonas Francas (**₡ 67 793,17** millones).

En el caso del GT en IVA, pasa de un **2,01%** del PIB (**₡ 927 072,10** millones en 2021) a un **2,23%** del PIB (**₡ 998 801,08** millones en 2022), hay un aumento en el GT tanto en bienes como en servicios por un monto de **₡ 189 697,13** millones, el **63,69%** de este aumento es explicado por el aumento en el GT de los productos de la CBT, monto que pasó de **₡ 398 020,09** millones en 2021 a **₡ 518 781,13** millones en 2022,



aumentaron de precio bienes como: café molido, aceite de soya, aceite de girasol, Bistec, leche, pan, huevos, arroz, entre otros.

El rubro Otros Tributos, mantiene su participación en un **0,17%** del PIB tanto en el 2021 como en el 2022 y el componente de mayor peso es el GT por concepto de IUSC (**¢ 45184,55 millones**).

Hay que recordar que además de la actualización de la base de datos, también se debe considerar un crecimiento de la economía del 4,3% así como una inflación de 7,9%.





PARTE II

IX. Gasto Tributario Ambiental 2022

En este apartado, se presentan los resultados del análisis de Gasto Tributario Ambiental (GTA) 2022, La metodología completa se encuentra en el documento denominado “Propuesta de Metodología de Identificación y Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental para Costa Rica” (GTA), elaborada por la consultora María Dolores Almeida⁵¹, con el apoyo de la Cooperación Alemana para el Desarrollo, GIZ.

En términos generales:

- El GTA, se define como los incentivos tributarios introducidos en impuestos para fomentar la conservación, protección y restauración del medio ambiente, especialmente en áreas relacionadas con la energía, transporte, contaminación y extracción de recursos naturales (Almeida, 2021).
- Los GTA funcionan siempre y cuando el ahorro tributario que le genera al sector productivo sea mayor a la inversión que deben hacer en actividades responsables ambientalmente, buscando generar un cambio de comportamiento hacia un consumo o producción sostenible. Tomando en cuenta que, los incentivos tributarios pueden degenerar en mecanismos de evasión y elusión, deben ser temporales, focalizados, evaluables y económicamente viables⁵² (Almeida, 2021).
- El GTA se enfrenta a los mismos retos que los incentivos tributarios en general, pero tiene desafíos adicionales y únicos en el contexto de la política ambiental como son su efectividad para internalizar las externalidades versus los instrumentos basados en mercado vía precios (impuestos ambientales, esquemas de permisos, etc.); la compatibilidad de los gastos tributarios con el principio de quién contamina paga; entre otros. Otra preocupación es que, con el GTA, no solo incentive los nuevos procesos no contaminantes, sino que se recompense a agentes económicos que, para tener acceso a mercados, igual hubieran tenido que llevar a cabo incluso sin la presencia del incentivo tributario (Almeida, 2021).

⁵¹ Plan Nacional de Descarbonización 2018–2050.

⁵² Informe: Propuesta de Metodología de Identificación y Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental para Costa Rica.



- Existen estudios que muestran que los incentivos fiscales junto con la regulación apropiada e impuestos verdes pueden contribuir a acelerar la transición hacia un crecimiento sostenible (Almeida, 2021).

9.1. Clasificación del gasto tributario en función de su incidencia ambiental

El introducir incentivos tributarios, puede provocar impactos observables o presumibles en el medio ambiente. Para efectos de este estudio, dichos impactos se clasifican en tres tipos: positivo, negativo o neutro⁵³, mismos que se definen en la siguiente Tabla 2 (Almeida, 2021):



⁵³ Informe: Propuesta de Metodología de Identificación y Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental para Costa Rica.



Tabla 1: Tipos de incidencia utilizados para la clasificación de Gasto Tributario Ambiental, 2022

Incidencia	Descripción
GT incidencia ambiental positiva	Desgravaciones tributarias a actividades económicas que tienen impactos observables o presumibles sobre la política ambiental.
Propósito principal	Son las desgravaciones tributarias a actividades económicas que fueron creadas por el tomador de decisiones con el propósito principal o cuyo objetivo final está orientado a políticas ambientales. Se considerarán como gasto tributario de incidencia ambiental positiva aquellos que en su norma legal de creación lo establezcan de manera explícita.
Propósito secundario	Son las desgravaciones tributarias a actividades económicas cuya motivación o propósito principal no es una acción ambiental pero que debido a la naturaleza de las actividades que ejecutan tienen impactos positivos observables o presumibles sobre el medio ambiente.
incidencia positiva en el corto plazo	Son las desgravaciones tributarias a actividades económicas que tienen impactos positivos controversiales porque tienen riesgos ambientales en el largo plazo.
GT incidencia ambiental negativa ⁵⁴	<p>Son desgravaciones tributarias a actividades económicas que fueron creadas con otros objetivos de políticas públicas no ambientales que tienen un perjuicio significativo observable, presumible o potencialmente negativos sobre el medio ambiente; o que incita a comportamientos desfavorables. Algunas actividades que se pueden considerar son:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dé lugar a considerables emisiones de gases de efecto invernadero • Provoque un aumento de los efectos adversos de las condiciones climáticas actuales y de las previstas en el futuro, sobre sí misma, o en las personas, la naturaleza o los activos; • Vaya en detrimento de: i) buen estado o del buen potencial ecológico de las masas de agua, incluidas las superficiales y subterráneas; o, ii) del buen estado ecológico de las aguas marinas. • Genere importantes: i) ineficiencias en el uso de materiales o en el uso directo o indirecto de recursos naturales; ii) la actividad dé lugar a un aumento significativo de la generación, incineración o eliminación de residuos, excepto la incineración de residuos peligrosos no reciclables; o, iii) la eliminación de residuos a largo plazo que pueda causar un perjuicio significativo y a largo plazo para el medio ambiente. • Dé lugar a un aumento significativo de las emisiones contaminantes a la atmósfera, el agua o el suelo. • Vaya en gran medida en detrimento de las buenas condiciones y la resiliencia de los ecosistemas o vaya en detrimento del estado de conservación de los hábitats y las especies.
GT incidencia ambiental neutro	Sin efecto significativo en el medio ambiente o sin información disponible o suficiente para determinar su impacto ambiental.

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.

⁵⁴ Informe: Metodología para la elaboración para Costa Rica de GT con incidencia ambiental 2021.
www.hacienda.go.cr



Así mismo para clasificar los impactos se utiliza la siguiente tabla:

Tabla 2: Criterios de clasificación de la incidencia ambiental, 2022

Incidencia Ambiental	Calificación
Positivo/Propósito principal	3
Positivo/Propósito secundario	2
Positivo/En el corto plazo	1
Impacto Neutro	0
Impacto Negativo	-1

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.

9.2. Presentación de Resultados

9.2.1. Datos Generales

Para la elaboración de los resultados se realizó una revisión de 40 Leyes y 63 líneas de GT, ya que existen leyes que exoneran por medio de varios artículos. Con base en dicha revisión, se determina que para el año 2022, Costa Rica presenta un gasto tributario asociado a algún aspecto ambiental (GTA) de **₡ 184 869,41 millones**, esto es un **0,41%** del PIB.

De este GTA, el **58,83%** del total (₡ 108 752,25 millones), se asocia con alguna incidencia negativa, el **37,56%** (₡ 69 429,13 millones) a una incidencia neutra y el **3,62%** (₡ 6 688,03 millones) con alguna incidencia positiva, como se puede observar en el Cuadro 13:



Cuadro 13: Gasto Tributario con incidencia ambiental, 2022

Calificación	Incidencia	Gasto Tributario Ambiental -millones de colones-	% GTA	% PIB 1/
3	Positivo principal en el largo plazo	3 437,56	1,86%	0,01%
2	Positivo secundario	23,28	0,01%	0,00%
1	Positivo principal en el corto plazo	3 227,19	1,75%	0,01%
0	Neutro	69 429,13	37,56%	0,15%
-1	Negativo	108 752,25	58,83%	0,24%
Total		184 869,41	100,00%	0,41%

Nota:

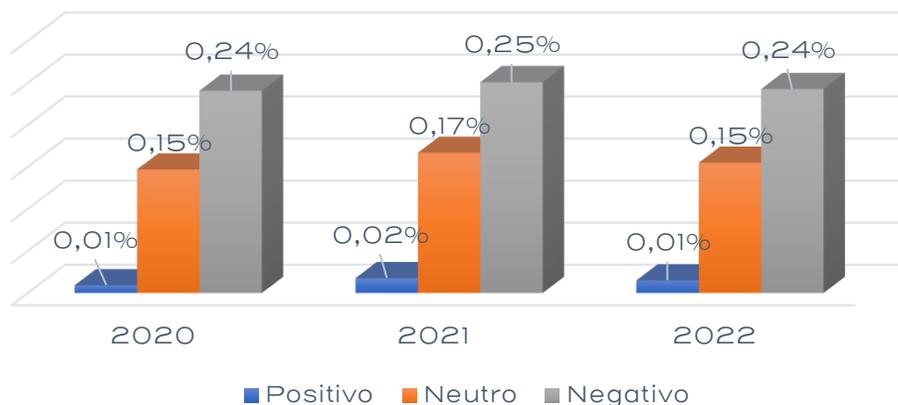
1/ PIB 2022: 44 810 030,57

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.

Como porcentaje del PIB, del total de GTA para el 2022, el **0,24%** es asociados a una incidencia negativa, el **0,15%** a una incidencia neutra y la incidencia positiva con un **0,01%**.

En el siguiente gráfico se puede observar la evolución del GTA del 2020 al 2022 como porcentaje del PIB (Anexo N°. 5):

Gráfico 3: Tipos de incidencia ambiental, como porcentaje del PIB, 2020-2022



Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2020-2022.



Si se analizan los datos de GTA 2022 en función de la clasificación del Marco para el Desarrollo de Estadísticas Ambientales (MEDEA)⁵⁵ y que es utilizado por Costa Rica para las cuentas ambientales, se tiene que el **61,49%** del GTA está relacionado con Recursos ambientales y su uso, seguido de Residuos con un **38,38%**, según se observa en el Cuadro 14:

Cuadro 14: Gasto Tributario Ambiental 2022, clasificado según MEDEA

MEDEA	Gasto Tributario Ambiental -millones de colones-	% GTA	% PIB
1: Condiciones y Calidad Ambiental	0,00	0,00%	0,00%
2: Recursos Ambientales y su uso	113 674,34	61,49%	0,25%
3: Residuos	70 948,68	38,38%	0,16%
4: Eventos Extremos y Desastres	38,93	0,02%	0,00%
5: Asentamientos Humanos y Salud Ambiental	207,46	0,11%	0,00%
6: Protección, Gestión y Participación/Acción Ambiental	0,00	0,00%	0,00%
Total	184 869,41	100,00%	0,41%

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.

Al realizar el análisis por incidencia ambiental y código sector económico (CIU), se observa que el mayor porcentaje de participación es en el sector Agricultura, Ganadería, Silvicultura y Pesca con un **39,53%**, y con el mayor monto de incidencia negativa (C **63 567,70** millones), seguida de Transporte y Almacenamiento con una participación del **38,55%** del total, según se puede observar en el Cuadro 15:

⁵⁵ Es un marco conceptual y estadístico de usos múltiples que ofrece una estructura organizadora que guía la recopilación y compilación de estadísticas ambientales a nivel nacional.



Cuadro 15: Gasto Tributario Ambiental por incidencia ambiental y código CIU, 2022

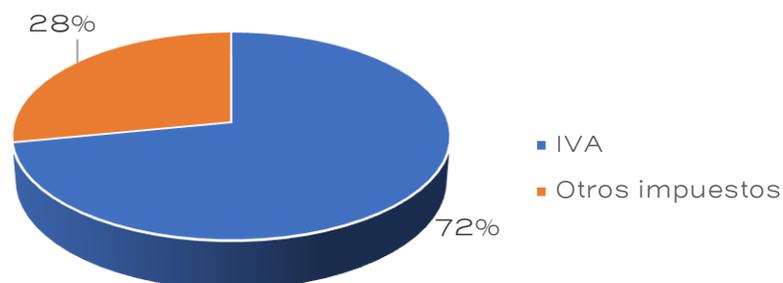
Sector Económico	Incidencia negativa	Incidencia neutra	Incidencia positiva	Gasto Tributario Ambiental - millones de colones-	% GTA	% PIB
Actividades de servicios administrativos y de apoyo.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%	0,00%
Actividades profesionales, científicas y técnicas.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%	0,00%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria.	0,00	38,93	0,00	38,93	0,02%	0,00%
Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.	63 567,70	7 633,12	1 883,12	73 083,94	39,53%	0,16%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas.	0,00	187,97	0,00	187,97	0,10%	0,00%
Distribución de agua; alcantarillado, gestión de desechos y actividades de saneamiento.	0,00	13 627,62	250,54	13 878,16	7,51%	0,03%
Explotación de minas y canteras.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%	0,00%
Industrias manufactureras.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%	0,00%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado.	0,00	25 442,64	975,11	26 417,75	14,29%	0,06%
Transporte y almacenamiento.	45 184,55	22 498,84	3 579,26	71 262,65	38,55%	0,16%
Total	108 752,25	69 429,13	6 688,03	184 869,41	100,00%	0,41%

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.

Del total de monto de GTA revisado para este apartado (C\$ 184 869,41 millones), el impuesto de mayor representatividad sigue siendo el IVA con un **72%** seguido por Otros Tributos con un **28%**, como se observa en el siguiente Gráfico:



Gráfico 4: Gasto Tributario Ambiental por tipos de impuestos, 2022



Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.

Por tipo de beneficio, se determina que el **85,31%** corresponde a exoneraciones y un **14,68%** a tasas reducidas, como se observa en el siguiente Cuadro:

Cuadro 16: Gasto Tributario Ambiental, por tipo de beneficio, 2022

Tipo de Beneficios	Gasto Tributario Ambiental -millones de colones-	% GTA	% PIB
Crédito tributario	0,00	0,00%	0,00%
Deducción	19,49	0,01%	0,00%
Exención	157 703,43	85,31%	0,35%
Tasa reducida	27 146,50	14,68%	0,06%
Total	184 869,41	100,00%	0,41%

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.



Al analizar el propósito de creación de la ley con respecto al medio ambiente, se determina que el **97,69%** han sido creadas con un propósito secundario en relación con el medio ambiente, aquí hay que tomar en cuenta que hay leyes creadas hace muchos años, por lo que se esperaría que la creación de nuevas leyes vaya tendiendo a crecer teniendo como propósito principal la protección del medio ambiente, datos en el Cuadro 17:

Cuadro 17: Gasto Tributario Ambiental, por propósito de creación, 2022

Propósito de Creación	Gasto Tributario Ambiental -millones de colones-	% GTA	% PIB
Principal	4 272,03	2,31%	0,01%
Secundario	180 597,38	97,69%	0,40%
Total	184 869,41	100,00%	0,41%

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.

Además, se determina que, del total de GT con algún tipo de incidencia ambiental, el **78,10%** está asociado tanto a personas físicas como jurídicas, según se puede observar en el Cuadro 18:

Cuadro 18: Gasto Tributario Ambiental, por beneficiario, 2022

Tipo de Beneficiario	Gasto Tributario Ambiental -millones de colones-	% GTA	% PIB
Persona física con actividad lucrativa	561,18	0,30%	0,00%
Persona física sin actividad lucrativa	37 728,99	20,41%	0,08%
Persona jurídica y física	144 377,71	78,10%	0,32%
Personas jurídicas privadas no financiera	53,88	0,03%	0,00%
Personas jurídicas públicas no financiera	2 147,66	1,16%	0,00%
Total	184 869,41	100,00%	0,41%

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.



9.2.2. Incidencia Ambiental Negativa

Para el año 2022 el GTA con incidencia ambiental negativa suma **₡ 108 752,25** millones de GT (**0,24%** del PIB). De este monto, la mayor participación la tiene la Ley N°. 7293 con un **58,45%** del total (₡ **63 567,70** millones), que autoriza exoneraciones por medio de varios artículos y sobre todo en su artículo 5° mediante el cual se exonera maquinaria, equipo e insumos para la actividad agropecuaria (Códigos de Liberación 2027 y 2028). Seguida en importancia esta la Ley N°. 8114 “Ley del Impuesto Único sobre los Combustibles” con **₡ 45 184,55** millones (**41,55%**) del total. Los datos más relevantes se anotan en el siguiente Cuadro 19. (Anexo N°. 6)

Cuadro 19: Gasto Tributario Ambiental por incidencia negativa y por Ley, 2022

Ley	Norma	Gasto Tributario Ambiental -millones de colones-	% GTA	% PIB
7293	Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones	63 567,70	58,45%	0,14%
	<i>Artículo 5, Código de Liberación 2027: Maquinaria, equipo e insumos para la actividad agropecuaria.</i>	29 227,40	46,09%	0,11%
	<i>Artículo 5, Código de Liberación 2028: Materias primas para la elaboración de insumos para la actividad agropecuaria y empaque del banano.</i>	13 440,30	12,36%	0,03%
8114	Impuesto Único sobre los Combustibles	45 184,55	41,55%	0,10%
Total		108 752,25	100,00%	0,24%

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.

Al analizarlo por sector, el sector Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca representa el **58,45%** asociado a la incidencia negativa junto con el sector Transporte y almacenamiento con un **41,55%**, como se puede observar en el Cuadro 20:



Cuadro 20: Gasto Tributario Ambiental con incidencia negativa, por sector económico y tipo de impuesto, 2022, en millones de colones

Sector Económico	IVA	IUSC	Total	% Total	% PIB
Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.	63 567,70	0,00	63 567,70	58,45%	0,14%
Transporte y almacenamiento.	0,00	45 184,55	45 184,55	41,55%	0,10%
Total	63 567,70	45 184,55	108 752,25	100,00%	0,24%

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.

9.2.3. Incidencia Ambiental Neutra

En el caso de la incidencia ambiental neutra, se determina un monto de **₡ 69 429,13** millones de GT (**0,15%** del PIB). La mayor participación es de la Ley N°. 9635 en lo que corresponde a la exoneración en IVA por el suministro de energía eléctrica residencial con un **34,53%**, seguida de la Tarifa reducida del 4% del IVA para la compra de boletos o pasajes aéreos con un **31,95%**, así como el GT en IVA por la entrega de agua residencia con un **19,53%**. Estos tres componentes suman el **86,01%** del total del monto de GTA Neutro (Anexo N°. 7).

Por sector económico, el sector Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado es el que representa el mayor porcentaje en exoneraciones con un **36,65%**, datos que se pueden observar en el siguiente Cuadro 21:



Cuadro 21: Gasto Tributario Ambiental Neutro, por sector económico y tipo de impuesto, 2022, en millones de colones

Sector Económico	IVA	Otros Menores	Total	% Total	% PIB
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria.	0,00	38,93	38,93	0,06%	0,00%
Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.	7 243,65	389,47	7 633,12	10,99%	0,02%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas.	93,82	94,15	187,97	0,27%	0,00%
Distribución de agua; alcantarillado, gestión de desechos y actividades de saneamiento.	13 587,34	40,28	13 627,62	19,63%	0,03%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado.	24 842,74	599,90	25 442,64	36,65%	0,06%
Transporte y almacenamiento.	22 245,87	252,97	22 498,84	32,41%	0,05%
Total	68 013,42	1 415,71	69 429,13	100,00%	0,15%

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.

9.2.4. Incidencia Ambiental Positiva

Para la incidencia ambiental positiva el monto determinado es de **₡ 6 688,03** millones de GT (**0,01%** del PIB). El mayor porcentaje de participación le corresponde a la Ley N°. 9518 “Incentivos y Promoción para el Transporte Eléctrico” con un **29,93%** del total, (Anexo N°. 8).



Cuadro 22: Gasto Tributario Ambiental positivo, por Ley y tipo de Impuesto, 2022, en millones de colones

Ley	Norma	DAI	IVA	Otros 1/	GTA	% Total	% PIB
449	Ley de Creación del Instituto Costarricense de Electricidad (ICE)	496,62	64,56	0,00	561,18	8,39%	0,00%
5889	Ley Constitutiva de Empresa de Servicios Públicos de Heredia	0,78	0,24	0,61	10,63	0,16%	0,00%
7044	Creación de EARTH (Escuela Agricultura Región Tropical Húmeda)	0,01	18,33	4,94	23,28	0,35%	0,00%
7447	Ley Del Uso Racional De La Energía N° 7447 del 3 de noviembre de 1994.	31,35	1371,34	175,04	1577,72	23,59%	0,00%
7575	Ley Forestal N° 7575.	0,00	1859,84	0,00	1859,04	27,81%	0,00%
8559	Contrato préstamo costa rica-banco japonés para la cooperación internacional (JBIC). Proyecto mejoramiento medio ambiente del área metropolitana-instituto costarricense de acueductos y alcantarillados	8,75	112,00	119,15	239,91	3,59%	0,00%
9254	Convenio de Cooperación para un préstamo sectorial para el desarrollo de la geotermia en Guanacaste con la agencia de Cooperación Internacional de Japón y del Contrato de financiación para el proyecto Geotérmico Las Pilas II con el Banco Europeo	8,85	50,68	194,54	254,07	3,80%	0,00%
9518	Incentivos y Promoción para el Transporte Eléctrico. 25 de enero de 2018 2/	0,00	1880,53	121,00	2 001,53	29,93%	0,01%
9573	Convenio de cooperación BID-ICE para financiar un programa de energía renovable, transmisión y distribución de electricidad.	0,18	148,90	10,79	159,87	2,39%	
Total		546,54	5 506,42	635,07	6 688,03	100,00%	0,01%

Nota:

1/ Consumo, Ley N°. 6946, Otros menores por Aduanas, Exoneraciones Concretas, Exoneraciones Genéricas.

2/El monto podría variar, dado el ataque informático sufrido por el Ministerio de Hacienda el 17 de abril de 2022.

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.

Por participación en el sector económico, el mayor porcentaje se encuentra en el sector de Transporte y Almacenamiento con un **53,52%**, como se aprecia en el Cuadro 23:



Cuadro 23: Gasto Tributario Ambiental positivo, por sector económico y por tipo de impuesto, 2022, en millones de colones

Sector	DAI	IVA	Otros 1/	GTA	% Total	% PIB
Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.	0,01	1 878,17	4,94	1 883,12	28,16%	0,00%
Distribución de agua; alcantarillado, gestión de desechos y actividades de saneamiento.	9,53	112,24	128,77	250,54	3,75%	0,00%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado.	505,65	264,14	205,33	975,11	14,58%	0,00%
Transporte y almacenamiento.	31,35	3 251,87	296,04	3 579,26	53,52%	0,01%
Total	546,54	5 506,42	635,07	6 688,03	100,00%	0,01%

Nota:

1/ Consumo, Ley N°. 6946, Otros menores por Aduanas, Exoneraciones Concretas.

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.





X. Conclusiones

- I. Se mantiene la necesidad de seguir en la búsqueda de medidas adicionales a las ya introducidas por la Ley N°. 9635, que permitan la sostenibilidad de las finanzas públicas y que sean técnica, política y socialmente viables.
- II. La importancia de la realización de los estudios de GT radica en la búsqueda de una mayor transparencia en materia de política fiscal, sobre todo por la existencia de concesiones tributarias para la atracción de inversiones. Además, de ser una herramienta fundamental para evaluación previa a reformas tributarias, tanto cuando se busca aumentar la recaudación, simplificar procedimientos o mejorar la equidad tributaria.
- III. Los estudios de Gasto Tributario constituyen un insumo relevante para realizar análisis de costo-beneficio, para que las autoridades puedan valorar el otorgamiento, la permanencia o eliminación de beneficios fiscales en favor de una mejor distribución de los ingresos nacionales.
- IV. Con el desarrollo del Estudio GTA, nuestro país persigue alinear la política fiscal con la política ambiental haciendo cada vez más transparentes las finanzas públicas y además contar con insumos para la elaboración de políticas de corto, mediano y largo plazo.
- V. Para el año 2021 el principal efecto en el GT se dio por un aumento de **¢ 305 422,06** millones, que se explica en un **83%** por un incremento en el GT en Zonas Francas, que pasó de **¢ 344 002,03** millones (**0,95%** del PIB) (2020) a **¢ 597 592,06** millones (**1,49%** del PIB) millones.
- VI. En el año 2021, el GT fue de **¢ 1 805 938,96** millones (**4,48%** del PIB), para el 2022 este monto asciende a **¢ 2 072 429,58** millones, hay un aumento de **¢ 266 490,63** millones (**4,63%** del PIB), que se explica en un **71,18%** por el aumento en el GT en IVA por bienes y Servicios, que pasa de **¢ 808 050,26** millones (**2,00%** del PIB) a **¢ 997 648,79** millones (**2,23%** del PIB).



- VII. El Gasto Tributario estimado para el año 2022 en Costa Rica asciende a **₡ 2 072 429,58** millones, un **4,63%** del PIB, que corresponde a la suma de tres apartados, a saber: a) GT en el ISU un **2,33%** (₡ **998 801,08** millones), b) GT IVA un **2,23%** (₡ **999 508,63** millones) y c) en Otros Tributos Menores **0,17%** (₡ **74 119,87** millones).
- VIII. El GT total del ISU (₡ **998 801,08** millones) **2,23%** del PIB, comprende, el GT en impuesto sobre las utilidades por **₡ 733 787,69** millones (**1,64%** del PIB) más **₡ 265 013,39** millones (**0,59%** del PIB) por concepto de Otras Rentas Cedulares.
- IX. En el GT por impuesto a las utilidades, el mayor peso relativo le corresponde a la línea de las empresas de zonas francas con un monto de **₡ 664 517,49** millones (**1,48%** del PIB). Para el 2021 el GT por Zonas Francas fue de **₡ 597 592,06** millones (**1,48%** del PIB).
- X. Para Otras Rentas Cedulares, el mayor peso es en la línea de Rentas del Trabajo con **₡ 167 238,16** millones (**0,37%** del PIB).
- XI. El GT total por IVA, es de **₡ 999 508,63** millones (**2,23%** del PIB). En este apartado el rubro de mayor peso es por el GT por consumo en bienes y servicios con un **2,23%** del PIB, que se divide en GT en Bienes de **1,28%** del PIB y GT en Servicios de **0,95%**. Este aumento en GT en IVA por bienes y servicios está asociado a una actualización en la herramienta “Simulador de Impuestos”, pero sobre todo por un aumento en la inflación, que pasó de un **3,3%** en el 2021 a un **7,9%** en el 2022, lo que provocó un aumento en los precios de bienes y servicios.
- XII. Dentro del rubro de GT por IVA Consumo, se determina que lo que corresponde a la Canasta Básica Tributaria asciende a **₡ 518 781,13** millones (**1,16%** del PIB), aquí se identifica un aumento en el GT en bienes como: café molido, aceite de soya, aceite de girasol, Bistec, leche, pan, huevos, arroz, entre otros. Hay que señalar que, si bien el GT en CBT ha aumentado, este va dirigido a la población que conforma el **20%** de la población de menor ingreso.
- XIII. El tercer rubro corresponde a Otros Tributos, con **₡ 74 119,87** millones (**0,17%** del PIB), donde el GT para Otros impuestos a la importación fue de **₡ 28 935,32** millones (**0,06%** del PIB), y el rubro de mayor peso le corresponde al Código 2027 sobre exoneraciones



a maquinaria, equipos e insumos para la actividad agropecuaria que representa un **0,03%** del PIB.

- XIV. El GT por Impuesto Único sobre los Combustibles asciende a **¢ 45184,55** millones (**0,10%** del PIB). Y de acuerdo con la revisión documental, la mayor participación es sobre el combustible exonerado a las aerolíneas con **83,64%** de participación del total. En este caso Costa Rica debe cumplir con lo establecido en la Ley N° 877 “Convenio de Aviación Civil Internacional”. Y tomando en cuenta que la Ley N°. 6227 “Ley General de la Administración Pública”, en su artículo 6, plantea que los tratados internacionales tienen supremacía respecto a las leyes nacionales, no se puede realizar modificaciones a menos que se modifique el Convenio firmado.
- XV. Para el año 2022 se determina un GT con incidencia ambiental por un monto de **¢ 184 869,41** millones (**0,41%** del PIB). De este, **¢ 6 688,03** millones (**0,01%** del PIB) se identifica con incidencia ambiental positiva, con incidencia ambiental neutra **¢ 69 429,13** millones (**0,15%** del PIB) y con una incidencia ambiental negativa **¢ 108 752,25** millones (**0,24%** del PIB).
- XVI. Se calcula que el **85,31%** del incentivo en el GT identificado con alguna incidencia ambiental está asociado al otorgamiento de exoneraciones por medio de diferentes leyes.
- XVII. El monto de GTA con incidencia negativa se calcula en **¢ 108 752,25** millones (**0,24%** del PIB). En este caso el mayor peso recae en la Ley N°. 7293 en su artículo 5 y Códigos de Liberación 2027 y 2028, mediante el cual exonera maquinaria, equipo e insumos y materias primas para la actividad agropecuaria, éste representa el **58,45%** del total del GTA con incidencia negativa (**0,14%** del PIB). Seguido de la Ley N°. 8114 Ley del IUSC con un **41,55%** de participación y un **0,10%** del PIB.
- XVIII. El monto de GTA con incidencia positiva se calcula en un **¢ 6 688,03** millones y la mayor participación recae en la Ley N°. 9518 “Ley de Incentivos y Promoción para el Transporte Eléctrico” con un **29,93%**.



- XIX. El monto de GTA con incidencia neutra se calcula en **₡ 69 429,13 millones (0,15% del PIB)**. La mayor participación es de la Ley N°. 9635 en lo que corresponde a la exoneración en IVA por el suministro de energía eléctrica residencial con un **35,46%**, GT por boletos aéreos con un **32,81%** y GT por suministro de agua residencia con un **20,05%**.
- XX. Se determina la existencia de leyes con montos de exoneraciones o muy bajas o en cero.





XI. Recomendaciones

- I. Por la transparencia de las finanzas públicas y la importancia de la información que este brinda, se debe continuar con la realización de los estudios de Gasto Tributario y Gasto Tributario con Incidencia Ambiental, identificando los montos y principales beneficiarios de los diferentes incentivos. Información que es utilizada como insumo para la implementación de medidas de política Fiscal-Ambiental.
- II. Se recomienda que se realice un análisis de las principales líneas de GT, para identificar los rubros que incidan en mayor medida en éste, dicha información servirá de insumo para determinar la pertinencia de realizar estudios de Costo/Beneficio. Priorizando el hecho de que los estudios de GT no deben de ser evaluados por el costo, sino por el beneficio que aportan.
- III. Que se continúe con la depuración de la legislación tributaria asociada al estudio de GT, a través de un comparativo de un quinquenio para valorar su pertinencia, ya que se encuentran leyes con montos mínimos de GT o inclusive en cero, además de verificar posibles nuevas fuentes de información, así como cambios en la legislación.
- IV. Dado que los beneficios que se otorgan por el artículo 5 de la Ley N°. 7293 (Códigos de Liberación 2027 y 2028), representan el 58,45% del monto asociado al GTA con incidencia negativa, se recomienda la implementación de un Plan Piloto para evaluar que mercancías están influyendo en mayor grado, así como identificar el sector económico y los beneficiarios, para así tener elementos que faciliten la toma de decisiones.
- V. Se recomienda que se conforme una comisión con personeros del sector ambiental, con el fin de evaluar periódicamente (puede ser cada dos años, o el plazo que se considere pertinente) las leyes que se identifican con alguna incidencia ambiental y así verificar algún cambio que afecte la clasificación, así como valorar la inclusión de nuevas leyes.



- VI. Siendo que los temas fiscales y ambientales son relevantes para el país, dada la suscripción de convenios y adhesiones a acuerdos internacionales, se recomienda que los proyectos de ley que se sometan a discusión en la Asamblea Legislativa incluyan un apartado sobre su potencial impacto fiscal, así como su incidencia ambiental.





XII. Bibliografía

1. Almeida, María Dolores. Metodología de Estudio de Gasto Tributario con incidencia ambiental 2019. CR.
2. Banco Central de Costa Rica (BCCR). Informe de Política Monetaria. Enero 2022.
3. Ley N°. 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta.
4. Ley N°. 9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.
5. Ley N°. 6826, Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA).
6. Ministerio de Hacienda. Costa Rica. Estudio de Gasto Tributario 2021.
7. Ministerio de Hacienda. Costa Rica. Cifras Fiscales, Gobierno Central. Diciembre 2022. Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria. 2022.







Anexo N°. 1: Costa Rica. Gasto Tributario 2019
-En millones de colones-

Categoría	2019	
	Millones colones	% PIB
Gasto Tributario ISR		
1. Impuesto a las utilidades	457 865,94	1,21%
a. Persona jurídicas	454 252,17	1,20%
b. Personas Físicas con Actividad Lucrativa	3 613,77	0,01%
2. Otras Rentas Cedulares	375 806,99	0,99%
a. Rentas del Trabajo	141 451,37	0,37%
b. Rentas pasivas del mercado financiero	102 574,31	0,27%
c. Otras rentas varias	89 804,84	0,24%
d. Renta disponible y participaciones	29 499,60	0,08%
e. Renta de no residentes	12 476,87	0,03%
Subtotal ISR	833 672,93	2,20%
Gasto Tributario IGV-IVA		
Consumo B y S 1/	806 654,55	2,13%
Bienes 2/	376 097,60	0,99%
Servicios 3/	430 556,95	1,14%
<i>CBT</i>	328 000,00	0,87%
IVA Ley Forestal	1 237,50	0,00%
Subtotal IVA	807 892,05	2,13%
Gasto Tributario Otros Tributos		
Impuesto Único a los Combustibles	46 012,60	0,12%
Otros por impuestos a la importación	29 014,37	0,08%
Subtotal Otros	75 026,97	0,20%
Gasto Tributario Total Costa Rica		
ISR	833 672,93	2,20%
IGV-IVA	807 892,05	2,13%
Otros Tributos	75 026,97	0,20%
Total, Gasto Tributario 2019	1 716 591,95	4,53%
PIB 2019 /4	37 832 149,80	

Notas:

1/ Para el estudio de GT 2019 y por la implementación de la Ley N°. 9635, el primer semestre del año se utilizó el Impuesto General sobre las Ventas (IGV) y para el segundo semestre ya se aplicó el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

2/ Para los Estudios de Gasto Tributario de 2019 hacia atrás, el monto por concepto de GT en Suministro de Electricidad se sumaba a Bienes. Para este 2019 y los estudios posteriores este monto será sumado a Servicios para estar en concordancia con Catálogo de Bienes y Servicios (CABYS) implementado por el Ministerio de Hacienda y el Banco Central de Costa Rica.

3/ El monto por concepto de Gasto Tributario en Suministro de Agua es sumado a el monto correspondiente a Servicios. Para estar en concordancia con el Catálogo de Bienes y Servicios (CABYS) implementado por el Ministerio de Hacienda y el Banco Central de Costa Rica.

4/ Se actualizan los porcentajes con respecto al PIB el 02/02/2024.

Fuente: Estudio Gasto Tributario 2019.



Anexo N°. 2: Costa Rica: Tasas Reducidas y Exoneración en IVA, Ley N°. 9635

Descripción	% Gravado	Legislación
Implementos médicos y artículos ortopédicos [1]	0%	[1] Ley N°. 9635. Capítulo 3 artículo 8 - Exenciones.
Canasta básica tributaria [2]	1%	[2] Decreto N° 41615 - MEIC - Hacienda.
Insumos agropecuarios [3]	1%	[3] Ley N°. 9635, Título I, art. 11, inciso 3. d.
Medicamentos [4]	2%	[4] Ley N°. 9635, artículo 11.
Servicios de educación privada [5]	2%	[5] Se grava con el 2% solo aquellos servicios de educación privada no exentos que se establecen en los incisos f) y g) numeral 6) del artículo 11 del Reglamento. En particular, como indica el artículo 23 del Reglamento, están sujetos a la tarifa del 2% los servicios de educación que no requieren para su prestación de la autorización del MEP, del CONESUP o ente público competente en la materia educativa, y que implica un proceso no sistematizado en el que las personas adquieren y acumulan conocimientos, capacidades y actitudes. Entre ellos, la prestación de servicios cuyo fin sea la constante actualización de los agremiados de los colegios profesionales, así como la prestación de servicios de docencia a modo de lecciones particulares o grupales. No constituyen servicios de educación, cualquier práctica deportiva o de esoterismo.
Primas de seguros personales [6]	2%	[6] Ley N°. 9635, artículo 11.
Compra y la venta de bienes y servicios que hagan las instituciones estatales de educación superior [7]	2%	[7] Son fundaciones, las instituciones estatales, el Consejo Nacional de Rectores (Conare) y el Sistema Nacional de Acreditación de la Educación Superior (Sinaes), siempre y cuando sean necesarios para la realización de sus fines.
Boletos aéreos [8]	4%	[8] Tratándose del transporte aéreo internacional, el impuesto se cobrará sobre la base del diez por ciento (10%) del valor del boleto.
Servicios de salud [9]	4%	[9] Los servicios de salud privados prestados por centros de salud autorizados, o profesionales en ciencias de la salud autorizados. Los profesionales en ciencias de la salud deberán, además, encontrarse incorporados en el colegio profesional respectivo. Si el pago se realiza con tarjeta crédito o débito el impuesto se devuelve al tarjetahabiente.
Servicios de ingeniería, arquitectura, topografía y construcción civil [10]	4%	[10] Ley N°. 9635, Transitorio V bis - Todos los servicios de ingeniería, arquitectura, topografía y construcción de obra civil, prestados a proyectos registrados y/o visados por el Colegio Federado de Ingenieros y de Arquitectos de Costa Rica, independientemente de la fecha de registro y visado, estarán sujetos a los siguientes beneficios tributarios del impuesto sobre el valor agregado: Exención del 100% a partir del día siguiente de la vigencia de la presente ley al 31 de agosto de 2021, inclusive. Tarifa del 4%, del 1 de setiembre de 2021 al 31 de agosto de 2022, inclusive. Tarifa del 8%, del 1 de setiembre de 2022 al 31 de agosto de 2023, inclusive. A partir del 1 de setiembre de 2023 todos estos servicios pasarán a estar gravados con la tarifa general prevista en el artículo 10 de la Ley N°. 6826, Impuesto sobre el Valor Agregado, de 8 de noviembre de 1982.
Servicios de recolección, clasificación y almacenamiento de bienes reciclables [11]	4%	[11] Exento del 1 de julio de 2019 al 30 de junio de 2020. Tarifa del 4% del 1 de julio de 2020 al 30 de junio de 2021. Tarifa del 8% del 1 de julio de 2021 al 30 de junio de 2022. Tarifa del 13% a partir del 1 de julio del 2022 y en adelante. Deben estar inscritos ante la DGT, Ministerio de Salud y cumplir las condiciones (requisitos) del MINAE, de lo contrario la tarifa a aplicar es del 13% a partir de 1 de julio de 2019. Esto fue por el transitorio XVII de Ley N°. 9635.
Prestación de servicios turísticos [12]	4%	[12] Los servicios turísticos estarán sujetos a una tarifa reducida del cuatro por ciento (4%) durante el tercer año de vigencia de esta ley, sea a partir del 1° de julio del año 2021, y a una tarifa reducida del ocho por ciento (8%) durante el cuarto año de vigencia de esta ley, sea a partir del 1° de julio del año 2022. A partir del quinto año de vigencia de esta ley, sea a partir del 1° de julio del año 2023, estarán sujetos a la tarifa general del impuesto sobre el valor agregado. (Así reformado el párrafo anterior por el artículo 2° de la ley N° 9882 del 10 de agosto del 2020; "Atención al sector turismo debido a la emergencia nacional por covid-19").

Fuente: Ley 9635: Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.



Anexo N°. 3: Costa Rica. GT en Datos de Referencia –consumo intermedio, 2020–2022
–En millones de colones–

Categoría	2020		2021		2022	
	Monto –millones colones–	% PIB	Monto –millones colones–	% PIB	Monto –millones colones–	% PIB
IVA de Aduanas	141 465,23	0,39%	193 017,05	0,48%	198 115,35	0,44%
Exenciones Compras Locales (Genéricas)/1	133 930,37	0,37%	N.D. 2/		N.D.	N.D.
Depósito Libre Golfito/3	10 880,69	0,03%	18 390,20	0,05%	16 374,69	0,04%
Exenciones Compras locales (Concretas)	360,84	0,00%	4 162,63	0,01%	5 339,13	0,01%
Total	286 637,13	0,79%	215 569,88	0,53%	219 829,17	0,49%
PIB	36 495 246,10		40 326 625,94		44 810 030,57	

Notas:

1/ Este dato es suministrado por la Unidad de Sistemas Informáticos para la Toma de Decisiones de la Dirección de Tecnologías de Información y Comunicación (DTIC). Con base en el Cubo de Comprobantes Electrónicos. Información facilitada el 10 de setiembre de 2020. Hace falta aquí, la parte que corresponde a las exoneraciones por IVA del Colegio Federado de Ingenieros y Arquitectos (CFIA), dato que lleva el Departamento de Exenciones de la DGH ya que en este momento se está en un proceso de migración de datos.

2/ Para el año 2021–2022 no se cuenta con este dato.

3/ De acuerdo con la Ley N°. 9356, cada año se debe aplicar una tarifa que gradualmente se irá reduciendo con respecto a la del año anterior, así, del 13 de junio del 2016 al 13 de junio del 2017 corresponde una tarifa de 14% y del 13 de junio del 2017 al 13 de junio del 2018 fue de 12%, y a partir del 13 de junio del 2018 es de 10%, como se indica en el transitorio VI.

Fuente: Con base en datos suministrados tanto por la DGA como por el Departamento de Exenciones de la DGH.



Anexo N°. 4: Costa Rica. Gasto Tributario 2020-2022
-En millones de colones-

Categoría	2020		2021		2022	
	Monto -millones colones-	% PIB	Monto -millones colones-	% PIB	Monto -millones colones-	% PIB
Gasto Tributario ISR						
1. Impuesto a las utilidades	402 387,72	1,10%	665 994,52	1,65%	733 787,69	1,64%
a. Persona jurídicas	399 881,59	1,09%	663 381,64	1,65%	730 743,16	1,63%
b. Personas Físicas con Actividad Lucrativa	2 506,13	0,01%	2 612,88	0,01%	3 044,53	0,01%
2. Otras Rentas Cedulares	215 276,72	0,59%	261 077,58	0,65%	265 013,39	0,59%
a. Rentas del Trabajo	153 813,20	0,42%	160 893,91	0,40%	167 238,16	0,37%
b. Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital	24 280,22	0,07%	59 838,64	0,15%	54 016,24	0,12%
c. Otras Rentas Varias	21 334,29	0,06%	21 366,20	0,05%	23 030,42	0,05%
d. Renta de no residentes (Remesas al Exterior)	15 849,01	0,04%	18 978,83	0,05%	20 728,57	0,05%
Subtotal ISR	617 664,44	1,69%	927 072,10	2,30%	998 801,08	2,23%
Gasto Tributario IVA						
Consumo B y S	828 615,30	2,27%	808 050,26	2,00%	997 648,79	2,23%
Bienes (B)	436 349,79	1,20%	458 146,44	1,14%	571 620,23	1,28%
Servicios (S)	392 265,51	1,07%	349 903,82	0,87%	426 028,56	0,95%
<i>CBT</i>	<i>375 110,31</i>	<i>1,03%</i>	<i>398 020,09</i>	<i>0,99%</i>	<i>518 781,13</i>	<i>1,16%</i>
IVA Ley Forestal	1 225,42	0,00%	1 761,24	0,00%	1 859,84	0,00%
Subtotal IVA	829 840,72	2,27%	809 811,50	2,01%	999 508,63	2,23%
Gasto Tributario Otros Tributos						
Impuesto Único a los Combustibles	24 479,08	0,07%	37 951,98	0,09%	45 184,55	0,10%
Otros por impuestos a la importación	28 901,23	0,08%	31 103,37	0,08%	28 935,32	0,06%
Subtotal Otros	53 380,31	0,15%	69 055,35	0,17%	74 119,87	0,17%
Gasto Tributario Total Costa Rica						
ISR	617 664,44	1,69%	927 072,10	2,30%	998 801,08	2,23%
IVA	829 840,72	2,27%	809 811,50	2,01%	999 508,63	2,23%
Otros Tributos	53 380,31	0,15%	69 055,35	0,17%	74 119,87	0,17%
Total, Gasto Tributario 2020	1 500 885,47	4,11%	1 805 938,96	4,48%	2 072 429,58	4,63%
PIB 1/	36 495 246,08		40 326 625,94		44 810 030,57	

Nota:

1/ PIB al 02022024.

Fuente: Datos de la División de Política Fiscal. DGH.



Anexo N°. 5. Costa Rica: Evolución del Gasto Tributario con incidencia ambiental 2019–2022, en millones de colones

GTA	2019		2020		2021		2022	
	Monto – Millones de Colones–	% PIB	Monto – Millones de Colones–	% PIB	Monto – Millones de Colones–	%/ PIB	Monto – Millones de Colones–	%/ PIB
GT Incidencia Ambiental Negativa	99 410,60	0,26%	87 829,03	0,24%	101 169,84	0,25%	108 752,25	0,24%
GT Incidencia Ambiental Neutra	37 144,80	0,10%	53 619,94	0,15%	67 266,93	0,17%	69 429,13	0,15%
GT Incidencia Ambiental Positiva	2 350,10	0,01%	3 332,33	0,01%	7 122,63	0,02%	6 688,03	0,01%
Total, GTA	138 905,50	0,37%	144 781,30	0,40%	175 559,40	0,44%	184 869,41	0,41%
PIB 1/	37 832 149,78		36 495 246,08		40 326 625,94		44 810 030,57	

1/PIB actualizado al 02/02/2024.

Fuente: Datos de la División de Política Fiscal de la DGH.





Anexo N°. 6. Costa Rica: Gasto Tributario con incidencia ambiental negativa, 2022, en millones de colones

Ley	Norma	Descripción	Total, GT	% Total	% PIB
7092	Ley del Impuesto sobre la Renta	Gastos deducibles de la renta bruta: La parte proporcional por concepto de agotamiento de los bienes explotables de recursos naturales no renovables, incluidos los gastos efectuados para obtener la concesión, cuando corresponda.	0,00	0,00%	0,00%
7200	Autoriza la generación eléctrica autónoma o paralela. La energía eléctrica, independiente de su fuente, está gravada con el 13% de impuesto de ventas, con excepción del consumo residencial que tiene una tarifa del 5% y no está gravado el consumo residencial hasta 280 kwh.	Las empresas productoras de energía eléctrica autónoma o paralela gozaran de las mismas exoneraciones que el ICE, en la importación de maquinaria y equipo para conducción de agua, así como para turbinar, generar, controlar, regular, transformar y transmitir energía eléctrica.	0,00	0,00%	0,00%
7293	Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones.	Artículo 5: Actividad pesquera. exención de todo tributo de las mercancías que requiera la actividad pesquera, excepto la pesca deportiva. departamento de protección y registro de Puntarenas.	0,00	0,00%	0,00%
		Artículo 5, Código de Liberación 2027: Maquinaria, equipos e insumos para la actividad agropecuaria.	50 127,40	46,09%	0,11%
		Artículo 5, Código de Liberación 2028: Materias primas para la elaboración de insumos para la actividad agropecuaria y empaque del banano.	13 440,30	12,36%	0,03%
		Artículo 5, Código de Liberación 2107: Exención para los productos veterinarios y los insumos agropecuarios incluidos en las listas de bienes del decreto N°41015-MAG-MEIC-H Reglamento al artículo 5 de la ley N°7293, que no están incluidos en las listas del Decreto N°41824-H-MAG: Exención de todo tributo excepto IVA modificado.	0,00	0,00%	0,00%
		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.	0,00	0,00%	0,00%
		Actividad pesquera. Exención de todo tributo de las mercancías que requiera la actividad pesquera, excepto la pesca deportiva. Oficina regional golfito. Ley 9635 establece tarifa reducida 1% tributo 2) IVA.	0,00	0,00%	0,00%



Ley	Norma	Descripción	Total, GT	% Total	% PIB
		Actividad pesquera. exención de todo tributo de las mercancías que requiera la actividad pesquera, excepto la pesca deportiva. Oficina regional Quepos. Ley 9635 establece tarifa reducida 1% tributo 2) IVA.	0,00	0,00%	0,00%
		Actividad pesquera. exención de todo tributo de las mercancías que requiera la actividad pesquera, excepto la pesca deportiva. Dirección regional guanacaste. Ley 9635 establece tarifa reducida 1% tributo 2) IVA.	0,00	0,00%	0,00%
		Actividad pesquera. exención de todo tributo de las mercancías que requiera la actividad pesquera, excepto la pesca deportiva. Dirección regional de Limón. Ley 9635 establece tarifa reducida 1% tributo 2) IVA.	0,00	0,00%	0,00%
		Actividad pesquera. exención de todo tributo de las mercancías que requiera la actividad pesquera, excepto la pesca deportiva. Sede subregional Nicoya. Ley 9635 establece tarifa reducida 1% tributo 2) IVA.	0,00	0,00%	0,00%
		Actividad pesquera. exención de todo tributo de las mercancías que requiera la actividad pesquera, excepto la pesca deportiva. Sede subregional la cruz. Ley 9635 establece tarifa reducida 1% tributo 2) IVA.	0,00	0,00%	0,00%
7399	Ley de Hidrocarburos	Los contratistas gozarán de exoneración total de tributos, generales y locales, incluidas las sobretasas para la importación de equipos, la maquinaria, los vehículos para el trabajo de campo, los instrumentos, los repuestos, los materiales y otros bienes y servicios, estrictamente necesarios para ejecutar correctamente el contrato	0,00	0,00%	0,00%
8114	Impuesto Único sobre los Combustibles	Se exceptúa del pago de este impuesto, el producto destinado a abastecer las líneas aéreas y los buques mercantes o de pasajeros en líneas comerciales, todas de servicio internacional; asimismo, el combustible que utiliza la Asociación Cruz Roja Costarricense, así como la flota de pescadores nacionales para la actividad de pesca no deportiva, de conformidad con la Ley N° 7384. Exención a misiones diplomáticas y organismos internacionales. De conformidad con lo anterior, se exonera a la Refinadora Costarricense de Petróleo (RECOPE), como sujeto pasivo de la obligación tributaria del pago del impuesto a los combustibles	45 184,55	41,55%	0,10%
	Total		108 752,25	100,00%	0,24%

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.



Anexo N°. 7. Costa Rica: Gasto Tributario con incidencia ambiental neutra, 2022, en millones de colones

Ley	Norma	Descripción	Total, GT	% Total	% PIB
4521	Creación de los Centros Agrícolas Cantonales	Los centros agrícolas gozarán de las exoneraciones previstas en el artículo 5 de la Ley reguladora de todas las exoneraciones vigentes.	0,00	0,00%	0,00%
6995	Ley 6995 del 22/7/1985	Las cooperativas de electrificación rural, la Junta Administrativa del Servicio Eléctrico Municipal de Cartago y la Empresa de Servicios Públicos de Heredia, gozarán de exención de toda clase de impuestos respecto de todas sus compras de bienes y servicios necesarios en la realización de sus fines normales.	1 359,01	1,96%	0,00%
7092	Ley del Impuesto sobre la Renta	Gastos deducibles de la renta bruta: Las primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos, contratados con el Instituto Nacional de Seguros o con otras instituciones aseguradoras autorizadas.	0,00	0,00%	0,00%
7231	Convenio OIRSA (Organismo Internacional Regional de Sanidad Agropecuaria)	El OIRSA estará exento en los Estados miembros, siempre que sus respectivas disposiciones constitucionales no lo impidan, del pago de impuestos directos o indirectos sean éstos nacionales o municipales, así como de toda clase de derechos o cargas.	34,39	0,05%	0,00%
7293	Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones N° 7293 3/4/1992 Asamblea Legislativa	Exonérase 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.	0,00	0,00%	0,00%
7293	Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones N° 7293 3/4/1992 Asamblea Legislativa	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.	0,00	0,00%	0,00%
7384	Creación del Instituto Costarricense de Pesca y Acuicultura (INCOPECA)	El Instituto estará exento del pago de toda clase de impuestos, directos o indirectos, nacionales o municipales, ordinarios o extraordinarios.	0,00	0,00%	0,00%



Ley	Norma	Descripción	Total, GT	% Total	% PIB
7969	Ley N°7969 Ley Reguladora del Servicio Público de Transporte Remunerado de Personas en modalidad de Taxi (28/01/2000 Asamblea Legislativa)	Los vehículos nuevos comprados para el transporte remunerado de personas en la modalidad de taxi, tendrán derecho a una exoneración del sesenta por ciento (60%) de la totalidad de los impuestos de todo tipo que se pagan por la importación o con ocasión de ella...Las personas beneficiadas con una concesión de taxi que compren vehículos nuevos de tecnología limpia, quedan exentas totalmente del pago de aranceles y otros derechos de importación para la adquisición de vehículos nuevos eléctricos, de gas LP o con otra posibilidad de tecnología limpia, así como los destinados al transporte de discapacitados.	19,49	0,03%	0,00%
8345	Ley de Participación de las Cooperativas de Electrificación Rural y de las Empresas de Servicios Públicos Municipales en el Desarrollo Nacional.	Para las asociaciones cooperativas y los consorcios cooperativos formados por ellas y establecidos según la presente Ley, los beneficios fiscales y las exoneraciones de impuestos de toda clase, que puedan pesar sobre los bienes y servicios para la construcción, administración y operación general de sus sistemas, serán los mismos concedidos por el Estado a sus empresas de servicios eléctricos y a las empresas de servicios públicos municipales.	108,28	0,16%	0,00%
8436	Ley de Pesca y Acuicultura	Exonérase a la flota pesquera nacional, excepto a la dedicada a la pesca deportiva, de todo tipo de impuestos nacionales para la importación de embarcaciones, repuestos, motores, implementos de navegación, de pesca y sus respectivos accesorios.	0,00	0,00%	0,00%
8488	Ley Nacional de Emergencias y Prevención del Riesgo	La Comisión Nacional de Prevención de riesgos y atención de emergencias estará exenta del pago de impuestos de toda clase, de todo tipo de tasa, timbre o derecho fiscal y no pagará los derechos del Registro Público.	38,93	0,06%	0,00%
8724	Fomento del Turismo Rural Comunitario	Fomento del turismo rural comunitario: exonerar de todo tributo y sobretasas que se aplique a la importación o compra local para las agrupaciones del TRC que cuenten con declaratoria turística y contrato turístico, aprobado por el ICT y que califiquen dentro de las actividades enunciadas en los incisos a) b) c) y d) del artículo 4.	0,00	0,00%	0,00%
8776	Exoneración a las Asociaciones Administradoras de Sistemas de Acueductos y Alcantarillados Comunes (ASADAS)	Exonéransen a las Asadas del pago de timbres y derechos, impuesto de ventas, canon, impuesto selectivo de consumo e impuestos a la importación de vehículos, equipo y materiales de trabajo.	61,96	0,09%	0,00%



Ley	Norma	Descripción	Total, GT	% Total	% PIB
9036	Transforma el Instituto de Desarrollo Agrario (IDA) en el Instituto de Desarrollo Rural (INDER) y Crea Secretaría Técnica de Desarrollo Rural	Exoneración del pago de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones especiales directas o indirectas, nacionales o municipales, que incluyan aquellas que suponen la adquisición o posesión de bienes muebles e inmuebles.	0,00	0,00%	0,00%
9078	Ley de Tránsito MOPTN ^o 9078 su valor. 26/10/2012	Estarán exentos del pago de impuestos, excepto del impuesto de ventas, los implementos de seguridad de los ciclistas, así como las bicicletas cuyo valor sea inferior a mil dólares moneda de los Estados Unidos de América (US \$1.000,00).	187,97	0,27%	0,00%
9635	Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas	La base imponible determinada se reducirá en el importe de los envases y los embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución	0,00	0,00%	0,00%
9635	Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas	En todos los casos de los servicios de transporte aéreo internacional, incluidos en el artículo 11 punto 1), el contribuyente tendrá derecho a crédito fiscal pleno en la compra de bienes y servicios vinculados con la prestación del servicio con tarifa reducida.	0,00	0,00%	0,00%
9635	Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas	Tarifa reducida del 4% del IVA para la compra de boletos o pasajes aéreos, cuyo origen o destino sea el territorio nacional, para cualquier clase de viaje. Tratándose del transporte aéreo internacional, el impuesto se cobrará sobre la base del diez por ciento (10%) del valor del boleto.	22 184,87	31,95%	0,05%
9635	Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas	Exención del IVA al suministro de energía eléctrica residencial, siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 280 kW/h; cuando el consumo mensual exceda de los 280 kW/h, el impuesto se aplicará al total de kW/h consumido.	23 975,36	34,53%	0,05%
9635	Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas	Exención del IVA La venta o la entrega de agua residencial, siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 30 metros cúbicos; cuando el consumo mensual exceda de los 30 metros cúbicos, el impuesto se aplicará al total de metros cúbicos consumidos.	13 558,69	19,53%	0,03%
9635	Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas	Exención del IVA os servicios y los bienes comprados o adquiridos por las asociaciones administradoras de los sistemas de acueductos y alcantarillados comunales en Costa Rica, también conocidas como Asadas, siempre y cuando sean necesarios para la realización de sus fines y en beneficio de las comunidades o zonas que les corresponda atender.	6,97	0,01%	0,00%



Ley	Norma	Descripción	Total, GT	% Total	% PIB
9635	Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas	Proveedor de Insumos para Canasta Básica: Estarán exentas las ventas, así como las importaciones o internaciones, de los bienes agropecuarios incluidos en la canasta básica definida en el inciso anterior, incluyendo las transacciones de semovientes vivos, la maquinaria, el equipo, las materias primas, los servicios e insumos necesarios, en toda la cadena de producción, y hasta su puesta a disposición del consumidor final. LEY 9635 ESTABLECE TARIFA REDUCIDA 1% TRIBUTO 2) IVA.	294,49	0,42%	0,00%
9635	Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas	Tarifa reducida del 1% para las ventas, así como las importaciones o internaciones, de los bienes agropecuarios incluidos en canasta básica definida en el inciso anterior, incluyendo las transacciones de semovientes vivos, la maquinaria, el equipo, las materias primas, los servicios e insumos necesarios, en toda la cadena de producción y hasta su puesta a disposición del consumidor final. -100%	1 524,07	2,20%	0,00%
9635	Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas	Exención para los productos veterinarios y los insumos agropecuarios incluidos en las listas de bienes del Decreto N°41824-H-MAG, que no están incluidos en la lista del Decreto N°41015-MAG-MEIC-H Reglamento al artículo 5 de la ley N°7293: Exención del IVA	6 074,66	8,75%	0,01%
Total			69 429,13	100,00%	0,15%

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.



Anexo N°. 8. Costa Rica: Gasto Tributario con incidencia ambiental positiva, 2022, en millones de colones

Ley	Norma	Total, GT	% Total	% PIB
449	Ley de Creación del Instituto Costarricense de Electricidad (ICE)	561,18	8,39%	0,00%
2726	Ley Constitutiva Instituto Costarricense Acueductos y Alcantarillados	0,00	0,00%	0,00%
5889	Ley Constitutiva de Empresa de Servicios Públicos de Heredia	10,63	0,16%	0,00%
6877	Crea SENARA (Servicio Nacional Aguas Subterráneas Riego y Avenamiento)	0,00	0,00%	0,00%
7044	Creación de EARTH (Escuela Agricultura Región Tropical Húmeda)	23,28	0,35%	0,00%
7293	Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones N° 7293 3/4/1992 Asamblea Legislativa (Art. 2, literal e)	0,00	0,00%	0,00%
7447	Ley Del Uso Racional De La Energía N° 7447 del 3 de noviembre de 1994.	1 577,72	23,59%	0,00%
7575	Ley Forestal N° 7575, 16/4/1996 Asamblea Legislativa	1 859,84	27,81%	0,00%
7779	Ley 7779 Ley de uso, manejo y conservación de suelos. Decretos N°, 29375 MAG-MINAE-SHACIENDA-MOPT. De 21 de mayo de 1998.	0,00	0,00%	0,00%
7788	Ley de Biodiversidad	0,00	0,00%	0,00%
8559	Contrato préstamo costa rica-banco japonés para la cooperación internacional (JBIC). Proyecto mejoramiento medio ambiente del área metropolitana-instituto costarricense de acueductos y alcantarillados	239,91	3,59%	0,00%
8591	Ley de Desarrollo, Promoción y Fomento de la Actividad Agropecuaria Orgánica	0,00	0,00%	0,00%
8639	Aprobación del contrato de préstamo y sus anexos entre la República de Costa Rica y el Banco Interamericano de desarrollo para financiar el programa de desarrollo sostenible de la cuenca binacional del Río Sixaola	0,00	0,00%	0,00%
8828	Ley Reguladora de la Actividad de las Sociedades Públicas de Economía Mixta	0,00	0,00%	0,00%
8932	Exoneración del pago de tributos de sistemas de tratamiento de aguas residuales para contribuir a mitigar la contaminación del recurso hídrico y mejorar la calidad del agua	0,00	0,00%	0,00%
9254	Convenio de Cooperación para un préstamo sectorial para el desarrollo de la geotermia en Guanacaste con la agencia de Cooperación Internacional de Japón y del Contrato de financiación para el proyecto Geotérmico Las Pilas II con el Banco Europeo.	254,07	3,80%	0,00%
9518	Incentivos y Promoción para el Transporte Eléctrico. 25 de Enero de 2018.	2 001,54	29,93%	0,00%



Ley	Norma	Total, GT	% Total	% PIB
9573	Convenio de cooperación al financiamiento de proyectos de inversión CR-X1014 entre Costa Rica, el Instituto Costarricense de Electricidad (ICE) el BID, para financiar un programa de energía renovable, transmisión y distribución de electricidad.	159,87	2,39%	0,00%
9635	Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.	0,00	0,00%	0,00%
9703	Ley para la prohibición del poliestireno expandido, reforma a la Ley para la gestión integral de residuos.	0,00	0,00%	0,00%
9786	Ley para combatir la contaminación por plástico y proteger el ambiente.	0,00	0,00%	0,00%
9825	Reforma a la Ley para la Gestión Integral de Residuos, Ley Orgánica del Ambiente y el Código Municipal.	0,00	0,00%	0,00%
10031	Reforma Ley para la Gestión Integral de Residuos.	0,00	0,00%	0,00%
		6 688,03	100,00%	0,01%

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2022.

