



ANÁLISIS DE EXENCIONES VIGENTES EN EL MARCO DEL ARTICULO 42 LEY N° 10.286 “LEY DE REGÍMENES DE EXENCIONES DEL PAGO DE TRIBUTOS, SU OTORGAMIENTO Y CONTROL SOBRE USO Y DESTINO”

Dirección General de Hacienda
División de Política Fiscal
Mayo, 2023

Este trabajo fue realizado por la División de Política Fiscal y la División de Incentivos Fiscales, ambas de la Dirección General de Hacienda, supervisado por la Directora de la División, el Subdirector General de Hacienda y el Director General de Hacienda. Consultas adicionales respecto a este estudio debe ser remitido al correo politicafiscal@hacienda.go.cr

Contenido

Introducción	1
Antecedentes	1
Objetivo	2
Análisis de Regímenes de Exenciones	2

Introducción

Los incentivos fiscales, como las exenciones de impuestos, son un tratamiento tributario preferencial otorgado a ciertos bienes, grupos o actividades sociales y económicas particulares.

El propósito de estas es convertirse en un mecanismo de política tributaria y económica, que beneficie o promueva determinadas actividades, sectores, regiones o grupos de contribuyentes.

Así, es deber del Estado velar porque estos tratamientos ayuden a mantener las condiciones de desarrollo humano económico y social. De ahí la necesidad de revisar periódicamente el impacto y beneficio que estas generaran y de sus aportes al desarrollo del país.

Antecedentes

La Contraloría General de la República recomendó al Ministerio de Hacienda tener un rol más activo en la evaluación de las exoneraciones tributarias. Dicha institución sugirió la realización de evaluaciones del impacto social y patrimonial de los beneficios fiscales a fin de valorar su continuidad, además de la verificación de si estas cumplen los fines para los cuales fueron creados y justificar el gasto tributario a través de inversiones en diversos sectores y si se requirieren, eventuales ajustes o reformas a estas.

De igual manera, el Estado de la Nación emitió diversos informes relacionados con exenciones tributarias. Las principales conclusiones de estos reportes destacan que la política fiscal en esta materia ha sido contradictoria con el objetivo de desarrollo del país, ya que se ha abusado de este recurso como mecanismo de estímulo a diversas actividades, en razón de que cada vez que se aprueban nuevos regímenes de exención, se abren peligrosos portillos para que otras organizaciones se basen en los argumentos expuestos por los beneficiarios de un régimen y soliciten las mismas concesiones. También se concluyó que, en un alto porcentaje de las exenciones otorgadas, se han limitado a indicar el objeto de las mismas con un contenido muy general, sin que se señalen controles o regulaciones, plazo de las mismas o tributos a exonerar.

La revisión y sistematización de las exenciones adquiere una importancia significativa con la aprobación de la Ley de Regímenes de exenciones del pago de tributos, su otorgamiento y control sobre uso y destino. Esta Ley establece la necesidad de que el Estado cuente con mecanismos efectivos de autorización y fiscalización, para garantizar que las exenciones se otorguen adecuada y justificadamente. Además, es esencial realizar evaluaciones periódicas que permitan cuantificar el impacto y contribución de estas exoneraciones al desarrollo de Costa Rica.

En razón de lo anterior, se procede al análisis de algunos regímenes de exenciones vigentes. Esto con el objetivo de valorar su permanencia, modificación o derogatoria, en concordancia con el artículo 42 de la Ley N°10286 “Ley de Regímenes de exenciones del pago de tributos, su otorgamiento y control sobre uso y destino”.

Objetivo

Objetivo general: Iniciar con la atención de lo establecido en el artículo 42 de la Ley N°10286 “Ley de Regímenes de exenciones del pago de tributos, su otorgamiento y control sobre uso y destino”, con respecto a la revisión de los regímenes de exenciones, a través de la evaluación de algunas exoneraciones para determinar si existe necesidad de mantener, modificar, reducir o eliminar, parcial o totalmente, las mismas, buscando progresividad y justicia tributaria.

Análisis de Regímenes de Exenciones

En un primer aspecto, es importante tener claro que existen dos conceptos jurídicos aplicables en relación a los incentivos fiscales. Las no sujeciones se definen como el no nacimiento de la obligación tributaria al no realizarse el presupuesto de hecho previsto por la norma para tal nacimiento¹. No existe la obligación por parte del ciudadano de contribuir con el pago de los impuestos, así al no haber obligatoriedad de pago, tampoco existe el deber por parte del Estado de fiscalizar las actividades económicas no sujetas al impuesto.

Las exoneraciones son la dispensa legal de la obligación tributaria, contenida en el artículo 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT). Estas nacen, se modifican y se eliminan por medio de una ley, todos los ciudadanos tienen una obligación, pero una ley específica hace que algunos de estos, no tengan que pagarlo totalmente o con alguna disminución, tal es el caso de las tarifas reducidas establecidas en el impuesto al valor agregado.

Existe una diferenciación entre ambos conceptos. Las exoneraciones son un eximente a la obligatoriedad de tributar y en razón de ello, se debe de fiscalizar el correcto uso y destino de este incentivo fiscal, mientras que, en la no sujeción, no surge la obligación de contribuir y por ende no se fiscaliza.

Por otra parte, el artículo 64 de CNPT, establece que, en cuanto a la vigencia de la exención, que aun cuando fuera concedida en función de determinadas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado, como ya ha ocurrido en varias ocasiones que el Poder Legislativo decide modificarlas.

Las exenciones son un tratamiento tributario preferencial otorgado a una serie de bienes, grupos o actividades sociales y económicas particulares. Su propósito principal es convertirse en un mecanismo de política tributaria y económica que permita beneficiar o promover determinadas actividades, sectores, regiones o grupos de contribuyentes. Este fin convierte a las exoneraciones tributarias en una inversión estatal. Por lo tanto, es deber del Estado velar porque estos tratamientos preferenciales, ayuden a mantener las condiciones de desarrollo humano, económico y social.

De ahí la necesidad de revisar periódicamente el impacto y beneficio que estas generaran y de sus aportes al desarrollo del país. Por ello, se promulgó la Ley N°10.286, del 18 de agosto 2022, denominada “Ley de Regímenes de exenciones del pago de tributos, su otorgamiento y control sobre uso y destino”, la cual en su artículo 42 establece la obligatoriedad de efectuar revisiones a las exoneraciones otorgadas en cada régimen vigente, al efecto la norma señala:

¹ Monárrez, C. (2022). “No sujeción”. *Ley y Derecho*. España. Julio 4, 2022. Recuperado de <https://espana.leyderecho.org/no-sujecion>

“ARTÍCULO 42- Revisión de exenciones

*El Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección General de Hacienda, **evaluará la eficacia, pertinencia y validez de las exoneraciones otorgadas en cada régimen vigente, y deberá analizar la necesidad de mantener, modificar, reducir o eliminar, parcial o totalmente, la exoneración correspondiente.** Los estudios realizados a este efecto deberán ser publicados en el sitio de internet del Ministerio de Hacienda y por otros medios que se valoren pertinentes y ponerse en conocimiento del ministro de Hacienda, de la Contraloría General de la República, del sector sobre el que recae el estudio y de la Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y el Gasto Público de la Asamblea Legislativa.*

A partir de los resultados arrojados, el Poder Ejecutivo presentará el proyecto de ley derogando aquellas exoneraciones que se consideró ya cumplieron su objetivo y estableciendo un plazo de vigencia máximo de cinco años para aquellas respecto de las cuales se recomendó su continuidad.

El procedimiento establecido en este artículo también será de aplicación para aquellas exoneraciones que se aprueben de forma posterior a la entrada en vigencia de la presente ley, las cuales deberán ser evaluadas dentro de los cinco años posteriores a su entrada en vigencia”. (Subrayado no es del original).

Así, se han seleccionado, para esta primera revisión, cuatro regímenes exoneratorios a analizar y, posteriormente, convertirse en el insumo principal de un proyecto de ley que buscará modificar, eliminar o derogar las exenciones que estén vigentes y que ya cumplieron con su cometido, con la finalidad de ejecutar lo establecido en el artículo 42 de la Ley N°10286.

A continuación, se detallan los incentivos fiscales, los cuales se han seleccionado para efectos del análisis respectivo:

1. Equipo médico

Este incentivo fiscal se origina en el párrafo IV del artículo 4 de la Ley 7293, de 31 de marzo de 1992, denominada “Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones”, la exoneración va dirigida a la importación y la compra local de equipo médico.

Las estimaciones de gasto tributario para esta exoneración ascienden a **¢15.418 millones**. Siendo este beneficio fiscal aprovechado principalmente por los hogares de mayores ingresos, ya que, el 58% del total del gasto en equipo médico, se concentra en los dos deciles de mayores ingresos, esto según la Encuesta Nacional de Ingresos y Gasto de los Hogares 2018 (ENIGH).

Al analizar los principales bienes actualmente exentos y consumidos por los hogares, se observa que, en el caso de los anteojos con graduación, bien de mayor consumo en todos los deciles de ingreso, se encuentra que el gasto de los dos deciles de mayores ingresos es 6,75 veces mayor que el gasto de los dos deciles de menores ingresos.

Esto implica que los hogares de mayores ingresos son los que obtienen el mayor beneficio de la tarifa reducida del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en los anteojos con graduación. Además, se observa que el aumento en el gasto promedio mensual para los primeros deciles es inferior a ₡350, mientras que para los tres deciles de mayores ingresos el incremento en el gasto mensual va desde los ₡831, hasta los ₡1.056².

Al considerar la cantidad de hogares beneficiados por esta exención, se estima que 52.000 hogares de los dos deciles de mayores ingresos se benefician de la exención, mientras que cerca de 20.000 hogares de menores ingresos se benefician de ella.

El segundo bien de mayor importancia en el gasto de los hogares son los lentes de contacto con graduación. Se observa que este tiene un comportamiento más uniforme entre deciles. Sin embargo, el gasto de los dos deciles de mayores ingresos supera en más de tres veces el gasto de los dos deciles de menores ingresos, lo que nuevamente genera una mayor regresividad del gasto tributario. Se destaca que la cantidad de hogares de mayores ingresos que compran este bien es más del doble que la cantidad de hogares de menores ingresos que los adquieren.

De reducir la exoneración de 100% a 85%, 11% del incremento sería pagado por los tres deciles de menores ingresos, mientras que 57% sería absorbido por los hogares de mayores ingresos.

El siguiente bien en importancia de consumo dentro del grupo de equipo médico son las camas ortopédicas. Se observa que, el decil de mayor ingreso gasta hasta 35 veces más que los primeros tres deciles de menores ingresos. Esto implica que por cada ₡100 que se otorgan como beneficio fiscal hacia las camas ortopédicas, ₡78 son direccionados a los grupos más adinerados.

Esta situación se repite en la gran mayoría de bienes relacionados con el equipo médico consumidos por hogares. En promedio, por cada ₡100 de beneficio fiscal otorgado, cerca de ₡57 van hacia los tres deciles de mayores ingresos, mientras que tan solo ₡11 van hacia los tres deciles de menores ingresos. Esto muestra que el enfoque del gasto tributario en este tipo de bienes es regresivo y debe ser revisado.

La tarifa reducida vista como un aumento en el gasto, implica una transferencia de todos los contribuyentes hacia un pequeño grupo de la población, principalmente hogares de mayores ingresos, que adquieren en este caso equipos médicos.

Uno de los elementos más importantes al implementar el Impuesto sobre Valor Agregado (IVA) es la posibilidad de acreditar el impuesto en las etapas intermedias de producción, lo cual requiere la emisión de facturas. Esto proporciona mayor trazabilidad y permite a la administración tener una visión más clara de las transacciones en la economía, lo que ayuda a combatir la evasión de manera más efectiva.

Por lo tanto, no solo debe enfocarse en el efecto de este fenómeno en hogares, que ya se ha demostrado que es altamente regresivo, sino que también es importante considerar el impacto que tiene en la evasión y elusión fiscal, aunado al hecho de que dentro de esta exoneración, se incluyen equipos que no se pueden clasificar en los deciles establecidos en la ENIGH, como son los equipos de radioscopia, radioterapia, rayos X y resonancia magnética, ya que su adquisición se destina a fines comerciales y estatales y que en términos de gasto tributario, generan un alto costo fiscal al momento de aplicar la exoneración, con lo cual se está favoreciendo a un sector que en el espíritu del legislador, no lo tenía considerado como beneficiario del incentivo fiscal

² Estimaciones realizadas usando la información de consumo de los hogares de la última Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos (ENIGH) del 2018.

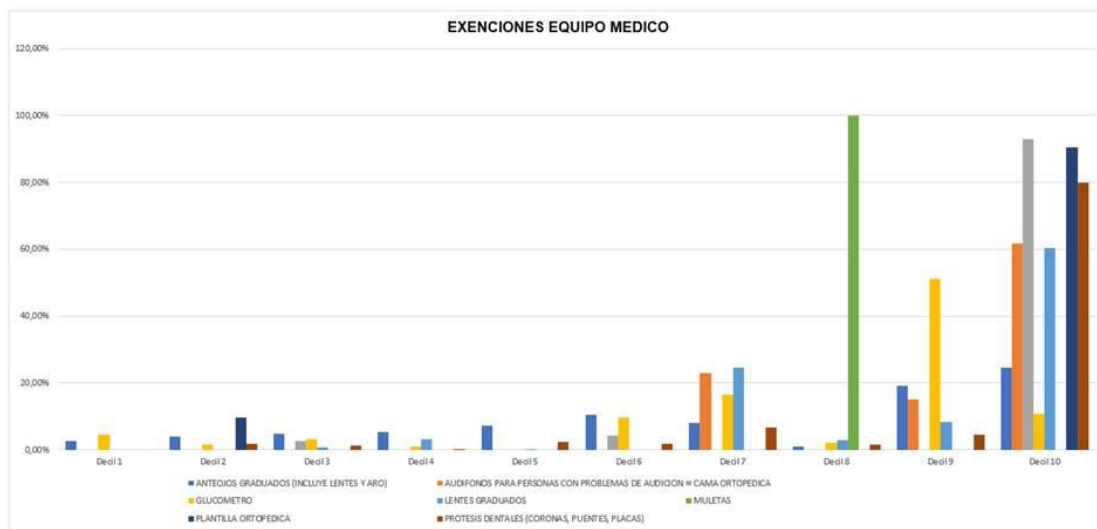
En relación a esto último, un breve análisis del valor de las importaciones de equipo médico muestra que el valor CIF de estos, supera aproximadamente, en cuatro veces el consumo de los hogares. Destacan bienes como aparatos para masajes, aparatos de electrodiagnóstico, equipos de rayos X y agujas tubulares, entre otros, que no parecen ser de consumo directo de los hogares.

Estos bienes gozan actualmente de una exoneración total, pero como se indicó anteriormente estos equipos son adquiridos por los deciles de mayor ingreso. Por lo que se recomienda la posibilidad de gravarlos por medio de una tarifa reducida, es decir, un cambio en el beneficio fiscal, brindando uno nuevo.

No se cobraría la tarifa general del 13%, sino una tarifa reducida del 2% al momento de la compra o la importación de estos bienes. Esto significaría la aplicación de la tarifa reducida, rebajando la exención de 100% a 85%, permitiendo la trazabilidad del tributo, ayudando a mejorar el control en las diferentes etapas en la cadena de distribución y fortaleciendo la fiscalización, desde que la mercancía ingresa a territorio nacional o sale de la fábrica en caso de la producción nacional, hasta el momento que es adquirido por el consumidor final, además de que el contribuyente intermedio tendría derecho a créditos fiscales.

Además, con la aplicación de la tarifa reducida propuesta, se estarían generando nuevos recursos a ser destinados para poder cumplir con los objetivos de política social del país, tales como brindar servicios de salud, educación y seguridad entre otros y consecuentemente permitiendo una mejor calidad de vida para los costarricenses.

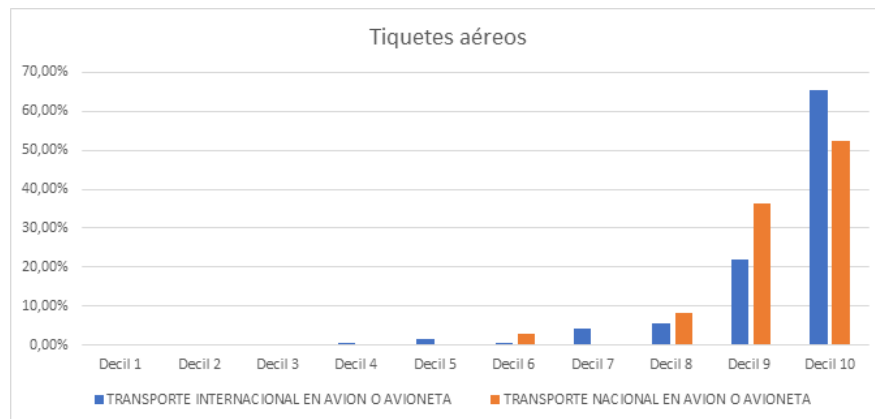
A continuación, se muestra un gráfico con algunos bienes que están cubiertos por la exención a equipo médico, en la que se puede observar como son adquiridos en mayor proporción por los deciles de mayores ingresos, según la ENIGH 2018.



2. Tiquetes Aéreos

Con la entrada en vigencia de la Ley N°9635, “Ley de Fortalecimiento de las finanzas públicas”, que reformó íntegramente la Ley N°6826, denominada Ley del Impuesto al Valor Agregado, estableció algunos beneficios fiscales dentro de los cuales se puede citar las tarifas reducidas, en la que interesa, la establecida en el subinciso a. del inciso 1 del artículo 11, referente a una tarifa del 4% del IVA a 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.

Este beneficio fiscal se concentra principalmente en hogares de mayores ingresos, ya que el 87% del gasto en boletos aéreos, es realizado por los dos deciles de mayores ingresos según la ENIGH. Esto significa que la tarifa reducida está beneficiando principalmente a hogares con mayores recursos económicos tal y como se observa en el siguiente gráfico.



La exención fiscal a boletos aéreos mediante la tarifa reducida, contribuye claramente a una mayor inequidad tributaria. Por cada ¢100 de exoneración en boletos aéreos, ¢87 se dirigen a los dos deciles de mayores ingresos, mientras que los cinco deciles de menores ingresos apenas reciben menos de ¢3 de este beneficio fiscal.

En cuanto a la cantidad de hogares beneficiados, menos de 500 hogares de los primeros dos deciles son beneficiados por esta exoneración, mientras que los hogares beneficiados son, aproximadamente, 50.000.

Esto evidencia una mala asignación de los recursos al destinar parte del gasto tributario hacia grupos de mayores ingresos.

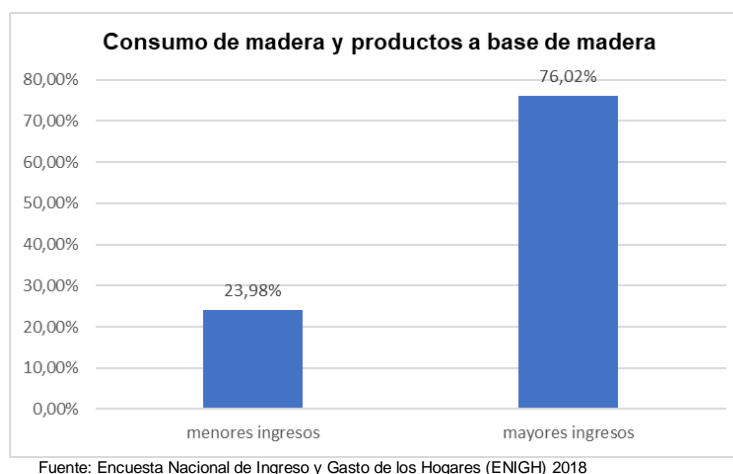
Por lo tanto, se recomienda eliminar el incentivo de tarifas reducidas sobre estos servicios y gravarlos con la tarifa general del IVA del 13%.

3. Madera

Este beneficio fiscal nace con la Ley N°7575, de fecha 13 de febrero de 1996, denominada “Ley Forestal”, en su artículo 42, que establece que la madera pagará un impuesto de ventas igual al impuesto general de ventas, establecido en la Ley N° 6826, del 8 de noviembre de 1982, menos

tres puntos porcentuales. Actualmente y dada la reforma a la Ley N°6826, que introduce el IVA, la tarifa reducida es del 10% en la comercialización de madera en troza, lo que genera un gasto tributario de aproximadamente **¢1.700 millones**³, según la última estimación para el informe de gasto tributario del Ministerio de Hacienda, en su apartado de gasto tributario con incidencia ambiental, lo cual tiene, además, un impacto ambiental negativo al incentivar la deforestación. Al homogenizar la tasa al 13%, se busca desincentivar la deforestación y promover prácticas más sostenibles. Los dos objetivos principales son establecer tasas más uniformes de IVA y reducir al máximo el gasto tributario con impacto ambiental negativo.

El objetivo de homologar la tasa del 10% al 13%, es reducir el impacto ambiental negativo del gasto tributario. No hay evidencia clara de que este beneficio sea percibido por los hogares de menores ingresos. De hecho, según los datos de consumo de los hogares, la madera y los productos a base de madera son consumidos en un 50% por los dos deciles de mayor ingreso.



Ahora bien, es importante indicar que la utilización de tributos con objetivos extrafiscales ambientales, es una actividad que se encuentra contenida en nuestra Constitución en el artículo 50, el cual establece el derecho que tiene toda persona a disfrutar de un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, así como el deber del Estado de garantizar, defender y preservar dicho derecho. Este artículo, engloba también otra serie de principios medioambientales dentro de los cuales se encuentran: el principio de mínima afectación de los recursos naturales, la efectiva tutela del medio ambiente y el interés público ambiental.

De acuerdo a lo anterior y en cumplimiento del mandato Constitucional de actuar preventivamente evitando actos que lesionan el medio ambiente, es que se recomienda gravar la madera en trozas con la tarifa general del IVA del 13% y de esta forma generar recursos que se pueda utilizar para preservar el medio ambiente.

³ Información de conformidad con los datos provenientes de la liquidación definitiva para 2021 de la Contabilidad Nacional

4. Alquiler de vehículos.

Este incentivo fiscal nace con la Ley N°6990, del 15 de julio de 1985, propiamente en el inciso c) del artículo 7, mismo que fue reformado por la Ley 7293 “Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones”, del 31 de marzo de 1992, que establece lo siguiente:

“(…) c) Arrendamiento de vehículos a turistas extranjeros y nacionales.

i) Exoneración de todo tributo y sobretasa para la importación o compra local de vehículos automotores de hasta mil seiscientos c.c., destinados exclusivamente para arrendarlos a los turistas”.

En la actualidad, la importación de vehículos para el alquiler turístico goza de un porcentaje de exoneración de todos los tributos. Sin embargo, en los últimos años, de conformidad con estadísticas emanadas de la División de Incentivos Fiscales, no se ha solicitado este tipo de exoneraciones, lo que ha llevado a que el gasto tributario sea nulo.

Dado que es necesario por mandato de ley, revisar la legislación que otorga beneficios fiscales y valorar su pertinencia, con el fin de adaptarla a las necesidades cambiantes del país y contar con una normativa actualizada en materia de incentivos fiscales y debido a la evidencia que demuestra que en la actualidad este incentivo no está siendo utilizado por los beneficiarios del mismo, es por ello que se plantea la derogatoria del inciso d) del artículo 7 de la Ley 6990.

En el cuadro siguiente, emitido por la Subdirección de Supervisión y Operación de la División de Incentivos Fiscales de la Dirección General de Hacienda, se aprecian los datos referentes a las exenciones otorgadas al sector desde 2012 a la fecha y como desde 2015, no existen autorizaciones de exención a las importaciones de vehículos:

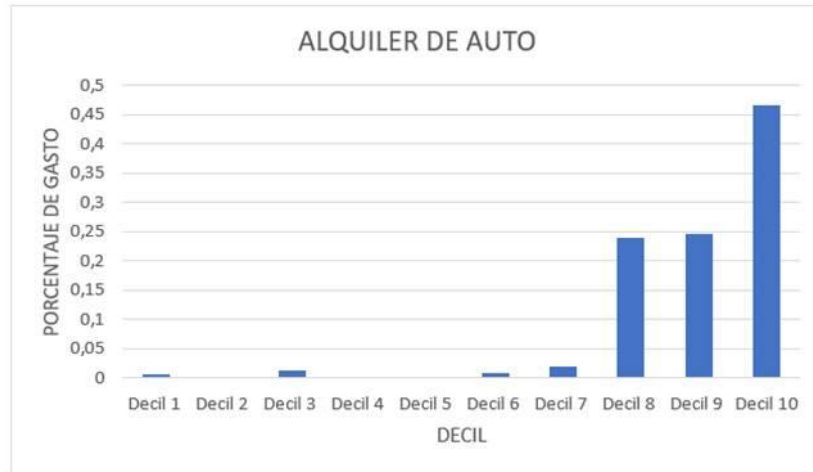
Datos de exenciones autorizadas a través de EXONET

Año	Autorizaciones para importaciones exentas	Cantidad de registros en autorizaciones para importaciones
2012	Si	1207
2013	Si	362
2014	Si	42
2015	No	NA
2016	No	NA
2017	No	NA
2018	No	NA
2019	No	NA
2020	No	NA
2021	No	NA
2022	No	NA
2023	No	NA

Fuente: EXONET, DGH

Otro aspecto importante, es que, a nivel nacional de acuerdo a la ENIGH, el 70% del gasto total de los hogares en alquiler de vehículos proviene de los dos deciles de mayores ingresos. Es por ello, que, si esta exención se hubiera generado un gasto tributario significativo, se habría beneficiado principalmente a los hogares de mayores ingresos.

DESCRIPCIÓN EN LA ENIGH	PORCENTAJE DE GASTO									
	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
ALQUILER DE AUTO	0,68%	0,00%	1,26%	0,00%	0,00%	0,83%	2,04%	23,96%	24,60%	46,62%



Con respecto al IVA a los servicios de arrendamiento de vehículos están gravados, por la Ley N°6826, razón por la cual en el caso de cancelarse el 100% del IVA a nivel de importaciones, el mismo es acreditado en las respectivas declaraciones de dicho impuesto.

Elaborado por:

Evelio Quesada Naranjo Asesoría Fiscal División de Política Fiscal	Alejandra Hernández García Asesoría Fiscal División de Política Fiscal

Autorizado y supervisado por:

Margarita Ramos Méndez, directora División Política Fiscal Dirección General de Hacienda	Juan Carlos Brenes Brenes, Subdirector General Dirección General de Hacienda

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