



Informe

Costa Rica: Estimación del Gasto Tributario 2023

Impuesto sobre la Renta, Impuesto al
Valor Agregado y Otros

Dirección General de Hacienda
División de Política Fiscal
Febrero, 2025



MINISTERIO
DE HACIENDA

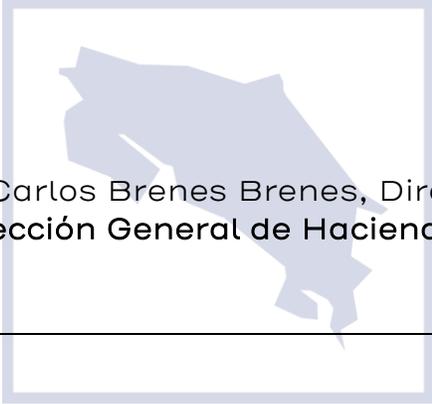
GOBIERNO
DE COSTA RICA



El presente estudio es elaborado por la División de Política Fiscal de la Dirección General de Hacienda (DGH)¹, Compendio y apartados a cargo de Emerson Núñez Alvarado. Revisado por Juan Carlos Brenes Brenes y Jorge Richard Muñoz Núñez.

Estadísticas a cargo de:

Karen María Brenes Moya, Oscar Guillermo Fonseca Villalobos, Emerson Núñez Alvarado, José Andrés Araya Mayo, Natalia Mora Escalante, Xenia Fuentes Ramírez.



**Juan Carlos Brenes Brenes, Director
Dirección General de Hacienda**

*Jorge Muñoz Núñez
Subdirector
Subdirección de Estadística Fiscales*

Realizado por Emerson Núñez Alvarado, Analista Económico.

Febrero 2025/Dirección archivo DPF/Costa Rica. Estudio de Gasto Tributario 2023.Final

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



Índice

ÍNDICE	3
CUADROS	4
TABLAS	5
GRÁFICOS	5
RESUMEN EJECUTIVO	6
I. INTRODUCCIÓN	8
II. ANTECEDENTES	9
III. EVOLUCIÓN DEL GASTO TRIBUTARIO.....	10
IV. COYUNTURA Y EVOLUCIÓN ECONÓMICA DE COSTA RICA	11
V. JUSTIFICACIÓN.....	12
VI. OBJETIVOS.....	13
6.1 OBJETIVO GENERAL	13
6.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	13
VII. ASPECTOS METODOLÓGICOS GENERALES.....	14
PARTE I	15
VIII. ... ANÁLISIS DEL GASTO TRIBUTARIO (GT)	15
8.1 GASTO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	17
<i>8.1.1 Gasto Tributario Impuesto sobre las Utilidades</i>	<i>19</i>
<i>8.1.2 Gasto Tributario Otras Rentas Cedulares.....</i>	<i>21</i>
8.2 GASTO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	30
<i>8.2.1 Gasto Tributario en IVA del consumo de Bienes y Servicios.....</i>	<i>32</i>
<i>8.2.2 Gasto Tributario por Ley Forestal.....</i>	<i>37</i>
8.3 GASTO TRIBUTARIO EN OTROS TRIBUTOS	37
<i>8.3.1 Gasto Tributario en Varios Tributos en Importaciones.....</i>	<i>39</i>
<i>8.3.2 Gasto Tributario en el Impuesto Único a los Combustibles.....</i>	<i>39</i>
IX. ESTIMACIÓN INTEGRADA DEL GASTO TRIBUTARIO EN COSTA RICA, 2023.	41
PARTE II	42
X. GASTO TRIBUTARIO AMBIENTAL 2023	42
10.1 CLASIFICACIÓN DEL GASTO TRIBUTARIO EN FUNCIÓN DE SU INCIDENCIA AMBIENTAL	43
10.2 PRESENTACIÓN DE RESULTADOS	45
<i>10.2.1 Datos Generales.....</i>	<i>45</i>
<i>10.2.2 Incidencia Ambiental Negativa.....</i>	<i>49</i>
<i>10.2.3 Incidencia Ambiental Neutra.....</i>	<i>51</i>
<i>10.2.4 Incidencia Ambiental Positiva.....</i>	<i>52</i>
XI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	54
XII. BIBLIOGRAFÍA	57



Cuadros

Cuadro 1. Gasto Tributario de Costa Rica 2022-2023	6
Cuadro 2. Gasto Tributario Ambiental de Costa Rica, 2022-2023	7
Cuadro 3. Variables macroeconómicas de Costa Rica, 2019-2023	11
Cuadro 4. Gasto Tributario, variación interanual 2022-2023, según clasificación de impuestos	16
Cuadro 5. GT según la Ley del Impuesto sobre la Renta, 2022-2023	18
Cuadro 6. Gasto Tributario del Impuesto sobre las Utilidades, 2022-2023	20
Cuadro 7: GT de las Rentas del Trabajo personal dependiente, jubilación o pensión y otras remuneraciones por servicios personales, 2022-2023	23
Cuadro 8: Gasto Tributario Rentas de Capital Mobiliario, 2022-2023	26
Cuadro 9: Gasto Tributario Rentas Varias, 2022-2023	28
Cuadro 10: Gasto Tributario Remesas al Exterior, 2022-2023	29
Cuadro 11. Gasto Tributario en el Impuesto al Valor Agregado, 2022-2023	31
Cuadro 12. Análisis de la CBT con el IVA al 1% versus CBT con el IVA al 13%, según decil poblacional para Costa Rica durante el 2023	33
Cuadro 13. Análisis de indicadores distributivos de la CBT para Costa Rica durante el 2023	34
Cuadro 14. Componentes del GT del IVA 2023 de los Bienes y Servicios según tasa	36
Cuadro 15. GT en Otros Tributos, 2022-2023	38
Cuadro 16: Gasto Tributario en el Impuesto Único sobre los Combustibles, Beneficiarios según revisión documental, 2022-2023	40
Cuadro 17: Gasto Tributario Total de Costa Rica, 2023	41
Cuadro 18: Gasto Tributario con incidencia ambiental, 2023	45
Cuadro 19: GTA 2023 según clasificación del MEDEA	46
Cuadro 20: GTA por incidencia ambiental y código CIU, 2023	47



Cuadro 21: Gasto Tributario Ambiental según tipo de beneficio, 2023	48
Cuadro 22: GTA con incidencia negativa según Ley, 2023	49
Cuadro 23: GTA con incidencia negativa según sector económico, 2023	50
Cuadro 24. GTA con incidencia neutra según Ley, 2023.....	51
Cuadro 25: GTA con incidencia neutra según sector económico, 2023	52
Cuadro 26: GTA con incidencia positiva según Ley, 2023.....	52
Cuadro 27: GTA con incidencia positiva según sector económico, 2023	53

Tablas

Tabla 1: Tipos de incidencia utilizados para la clasificación de Gasto Tributario Ambiental, 2023	43
Tabla 2: Criterios de clasificación de la incidencia ambiental, 2023.....	44

Gráficos

Gráfico 1. Costa Rica: Evolución del Gasto Tributario, 2019–2023	10
Gráfico 2. Variación histórica del GT 2019–2023	15
Gráfico 3. Composición del GT 2023 según clasificación de impuestos	16
Gráfico 4. Composición del ISR 2023.....	17
Gráfico 5. Composición del GT Impuesto sobre las Utilidades 2023	19
Gráfico 6. Composición del GT Otras Rentas Cedulares 2023	22
Gráfico 7. Composición del IVA 2023	30
Gráfico 8. Porcentaje del Gasto Tributario por decil con respecto al Ingreso por decil	34
Gráfico 9. Composición del GT en Otros Tributos 2023	38
Gráfico 10. Evolución del GTA como porcentaje del PIB, 2022–2023	46
Gráfico 11: Gasto Tributario Ambiental por tipos de impuestos, 2022	48



Resumen Ejecutivo

Entre los años **2022** y **2023**, el Gasto Tributario (GT) en Costa Rica experimentó una leve disminución tanto en términos absolutos como relativos al Producto Interno Bruto (PIB). El GT total descendió de **¢ 2 070 973,5** millones de colones en 2022 a **¢ 2 024 039,8** millones de colones en 2023, representando una reducción del **4,63%** al **4,30%** del PIB, respectivamente, es decir, una contracción de 0,33 puntos porcentuales (pp).

Cuadro 1. Gasto Tributario de Costa Rica 2022–2023

Variables	2022		2023	
	Cifras	% PIB	Cifras	% PIB
ISR	997 345,0	2,23%	974 811,3	2,07%
IVA	999 508,6	2,23%	943 722,8	2,01%
Otros Tributos	74 119,9	0,17%	105 505,7	0,22%
Total GT	2 070 973,5	4,63%	2 024 039,8	4,30%
PIB	44 810 030,6		47 059 272,2	

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje del PIB.

Analizando los principales componentes del GT, se observa que el Impuesto sobre la Renta (ISR) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) presentan una ligera reducción en su contribución al GT. El ISR pasó de ¢ 997 345,0 millones de colones (2,23% del PIB) en 2022 a ¢ 974 811,3 millones de colones (2,07% del PIB) en 2023, mientras que el IVA descendió de ¢ 999 508,6 millones de colones (2,23% del PIB) a ¢ 943 722,8 millones de colones (2,01% del PIB) en el mismo periodo. Contrariamente, la categoría correspondiente a Otros Tributos aumentó su participación, incrementándose de ¢ 74 119,9 millones de colones (0,17% del PIB) en 2022 a ¢ 105 505,7 millones de colones (0,22% del PIB) en 2023.

Respecto al Gasto Tributario con Incidencia Ambiental (GTA) para el año 2023, se estima en **¢ 216 528,5** millones (0,46% del PIB), distribuido en: **¢ 25 803,2** millones de GT (0,05% del PIB) por incidencia ambiental positiva, **¢ 59 355,5** millones de GT (0,13% del PIB) asociado a una incidencia ambiental neutra y **¢ 131 369,8** millones de GT (0,28% del PIB) por incidencia ambiental negativa. La evolución del 2022 al 2023 se puede apreciar en el siguiente cuadro.



Cuadro 2. Gasto Tributario Ambiental de Costa Rica, 2022-2023

Impacto	2022		2023	
	Cifras	% PIB	Cifras	% PIB
Negativo	108 752,25	<i>0,24%</i>	131 369,77	<i>0,28%</i>
Neutro	69 429,13	<i>0,15%</i>	59 355,50	<i>0,13%</i>
Positivo	6 688,03	<i>0,01%</i>	25 803,22	<i>0,05%</i>
Total GT	184 869,41	<i>0,41%</i>	216 528,49	<i>0,46%</i>

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje del PIB.





I. Introducción

El Gasto Tributario en Costa Rica representa uno de los pilares fundamentales en la estructura fiscal del país, reflejando tanto la política impositiva como las prioridades económicas y sociales del gobierno. A lo largo de los años, se ha convertido en un mecanismo esencial para promover el desarrollo económico, fomentar la equidad social y estimular sectores estratégicos de la economía nacional. Este estudio se propone analizar en profundidad el impacto y la eficiencia del gasto tributario en Costa Rica, evaluando su efectividad en la consecución de los objetivos fiscales y su contribución al bienestar general de la población.

El análisis del GT reviste una importancia crucial en el contexto actual, marcado por retos económicos y sociales significativos. En particular, es vital comprender cómo las exenciones, deducciones y otros incentivos fiscales distorsionan la recaudación de los ingresos y por ende la distribución de los recursos. Este estudio pretende ofrecer una visión comprensiva del panorama del GT costarricense, identificando las fortalezas y debilidades de las políticas fiscales vigentes. Con ello, se busca no solo mejorar la eficiencia del sistema tributario, sino también asegurar un desarrollo más inclusivo y equitativo para todos los ciudadanos.

La siguiente investigación presenta cifras sobre los diversos componentes que constituyen el estudio de GT para Costa Rica durante el 2023. Para ello se recaba información tanto a lo interno del Ministerio de Hacienda, como a lo externo con las diferentes instituciones relacionadas.

Este estudio ilustra una estructura constituida por dos grandes 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 (GTA)². El objetivo de este último subyace en identificar las líneas de gasto tributario que estén relacionadas con el ambiente, así como los beneficiarios y montos, en aras de facilitar insumos técnicos y cuantificables que faciliten la toma de decisiones en la Política Pública.

²El 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).



II. 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 2011³ 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 ⁴ 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 Ambiental⁵, 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.

³ 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.

⁴ 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.

⁵ Entre el año 2020 y 2021, se formó una comisión⁵ para participar en la elaboración de dicho estudio, éste se trabajó con los datos de GT 2019.



III. Evolución del Gasto Tributario

Gráfico 1. Costa Rica: Evolución del Gasto Tributario, 2019-2023



Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje del PIB

En términos absolutos, se evidencia una evolución relativamente estable, pero con tendencia creciente sobre el GT. Esta variable muestra una fluctuación considerable, iniciando con ₡ 1 716 592,0 millones en 2019, disminuyendo a ₡ 1 500 885,5 millones en 2020 y luego experimentando un incremento sustancial a ₡ 1 805 939,0 millones en 2021. Este crecimiento continúa, alcanzando su punto más alto en 2022 con ₡ 2 070 973,5 millones, antes de reducirse ligeramente en 2023 a ₡ 2 024 039,8 millones. Esta tendencia indica una posible recuperación económica y un aumento en la eficiencia de la recaudación tributaria

Al evaluar el GT como porcentaje del PIB, se aprecia una tendencia más estable, aunque también sujeta a variaciones anuales. En 2019, el porcentaje fue de 4,53%, disminuyendo a 4,11% en 2020, lo cual coincide con la reducción en el valor absoluto del gasto tributario de ese año. Sin embargo, a partir de 2021, se aprecia una recuperación, aumentando a 4,48% y alcanzando 4,63% en 2022, lo que refleja el máximo esfuerzo fiscal en términos relativos. Para 2023, el porcentaje disminuye a 4,30%, lo que podría indicar una combinación de crecimiento del PIB y ajustes en la recaudación. Estos datos sugieren una relación dinámica entre la economía



general y el esfuerzo tributario, donde las variaciones en el PIB y las políticas fiscales tienen un impacto directo en el porcentaje del GT.

IV. Coyuntura y Evolución Económica de Costa Rica

Cuadro 3. Variables macroeconómicas de Costa Rica, 2019–2023

Variables Macroeconómicas de Costa Rica	2019	2020	2021	2022	2023
Producto Interno Bruto a precios de mercado	37 832 149,8	36 495 246,1	40 326 625,9	44 810 030,6	47 059 272,2
Inflación	1,52%	0,89%	3,30%	7,88%	-1,77%
Tasa Básica Pasiva	5,97%	4,00%	3,14%	4,27%	6,11%
Tipo de cambio promedio de cuentas nacionales	587,3	584,9	620,8	647,1	544,1
Tasa desempleo abierto 1/	12,42%	19,98%	13,68%	11,67%	7,30%
Ingresos Tributarios Totales	4 889 569,7	4 341 328,6	5 566 245,6	6 311 923,3	6 423 191,4
Carga Tributaria	12,9%	11,9%	13,8%	14,1%	13,6%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje del PIB.
Nota técnica: 1/ datos al cuarto trimestre de cada año.

Entre 2019 y 2023, Costa Rica ha demostrado una notable recuperación económica, como se evidencia en el aumento del Producto Interno Bruto (PIB), que alcanzó los 47 059 272,2 millones de colones en 2023. La inflación, sin embargo, mostró una trayectoria volátil, alcanzando un pico del 7,88% en 2022 y entrando en una atípica deflación de -1,77% en 2023.

El comportamiento de la Tasa Básica Pasiva refleja un esfuerzo continuo del Banco Central por estabilizar la economía y controlar la inflación, pasando de un mínimo de 3,14% en 2021 a un 6,11% en 2023. El tipo de cambio promedio de cuentas nacionales también muestra una apreciación del colón en 2023, beneficiando a los importadores y presentando retos para los exportadores. Esta apreciación puede tener implicaciones directas sobre la balanza comercial del país y su competitividad en el mercado internacional. En el ámbito laboral, la tasa de desempleo abierto ha mostrado una mejoría significativa después de su pico en 2020 del 19,98%, reduciéndose a 7,30% en 2023. A pesar de esta mejora, la tasa de ocupación aún no ha recuperado los niveles previos a la pandemia.

En términos de los ingresos tributarios, Costa Rica refleja una recuperación destacable. Los ingresos tributarios totales aumentaron de 4 341 328,6 millones de colones en 2020 a 6 423 191,4 millones en 2023, reflejando una mejor recaudación y una gestión fiscal más eficiente. La carga tributaria también ha mostrado un comportamiento consistente, alcanzando un 13,6% en 2023. Este incremento en la recaudación fiscal es esencial para financiar



el desarrollo económico y social del país, permitiendo a las autoridades implementar políticas y programas que impulsen la recuperación y el crecimiento sostenido; así como un mejor manejo de la deuda del país.

V. Justificación

El Gasto Tributario en Costa Rica constituye un componente crucial de la política fiscal del país, ya que engloba las exenciones, deducciones y otros beneficios fiscales otorgados a diferentes sectores económicos. Una investigación exhaustiva sobre el Gasto Tributario permitirá evaluar la eficiencia y efectividad de estos incentivos, proporcionando una visión clara de su impacto en la recaudación fiscal y en la distribución de la riqueza. Al entender mejor cómo estos mecanismos afectan las finanzas públicas, es posible identificar oportunidades para optimizar los recursos y asegurar que se destinen de manera equitativa y eficaz.

Además, analizar el Gasto Tributario es fundamental para la transparencia y la rendición de cuentas del gobierno. Una investigación detallada puede revelar si los incentivos fiscales están cumpliendo con sus objetivos propuestos, como fomentar la inversión, la creación de empleo o el apoyo a sectores estratégicos. Este análisis también puede identificar posibles áreas de mejora en la política fiscal, sugiriendo ajustes que aumenten la equidad y reduzcan distorsiones en el mercado. De esta manera, se fortalece la confianza de los ciudadanos en las instituciones y se promueve una gestión más responsable y eficiente de los recursos públicos.

Por último, esta investigación sobre el Gasto Tributario en Costa Rica contribuirá al debate público informado y a la formulación de políticas más justas y sostenibles. Los resultados de este estudio pueden servir como base para recomendaciones que mejoren la estructura tributaria, fomenten el desarrollo económico y social, así como asegurar una distribución más justa de la carga fiscal. En un contexto global donde la competencia por atraer inversiones es intensa, contar con un sistema tributario transparente y eficiente es esencial para el crecimiento y la prosperidad del país.



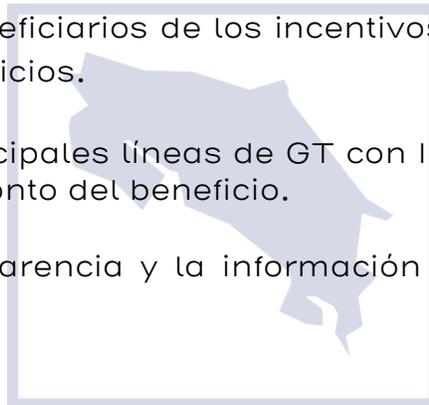
VI. Objetivos

6.1 Objetivo General

- ✓ Estimar con precisión la magnitud y dirección de los beneficios fiscales otorgados, tanto en su totalidad como aquellos con incidencia ambiental. Estos representan ingresos no percibidos y, por ende, fuentes potenciales de recaudación. Este análisis busca proporcionar mayor transparencia fiscal y fundamentar la toma de decisiones en materia de política fiscal.

6.2 Objetivos Específicos

- ✓ Identificar a los beneficiarios de los incentivos fiscales y cuantificar el valor de estos beneficios.
- ✓ 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.





VII. Aspectos metodológicos generales

La metodología implementada en Costa Rica sobre el estudio del Gasto Tributario simula o toma como referencia el concepto teórico de la modalidad del RA-GAP (Revenue Administration – Gap Analysis Program) del Fondo Monetario Internacional (FMI), está se enfoca en identificar y cuantificar las brechas tributarias, entendidas como la diferencia entre la recaudación potencial y la recaudación efectiva de impuestos. La brecha de gasto tributario se destaca por ser la que resulta de beneficios fiscales otorgados a ciertos sectores económicos o grupos específicos, con el objetivo de promover ciertos comportamientos o actividades. Estos beneficios pueden manifestarse en forma de exenciones, deducciones, reducciones de tasas impositivas, y créditos fiscales, entre otros mecanismos.

La estimación del gasto tributario costarricense constituye un compendio de diversas estimaciones, acorde a los diferentes tratamientos impositivos que regulan los tributos. Entre estos procesos podemos destacar un estudio exhaustivo donde se utilizan datos de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH) del Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC), el enfoque de este estudio fue identificar y cuantificar los productos que cuentan con algún tipo de exoneración o tarifa reducida; a través de un análisis detallado de estos datos, se pudo determinar el impacto fiscal de exoneraciones y tarifas reducidas en los ingresos tributarios del país. Las diferentes evaluaciones empleadas en cada impuesto tienen un común denominador, estimar la pérdida de ingresos fiscales según las brechas tributarias. Esta dinámica metodológica se aplica a diferentes fuentes de información.

Para el apartado GTA se utiliza la misma información del apartado de GT general, por lo que se utiliza la misma legislación, beneficios y tasas. Aplicando una clasificación por: incidencia ambiental positiva, incidencia ambiental neutra e incidencia ambiental negativa, considerando objetivos ambientales⁶: 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.

Los resultados obtenidos proporcionan una base sólida para la toma de decisiones sobre la continuación, modificación o eliminación de estas

⁶ 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.

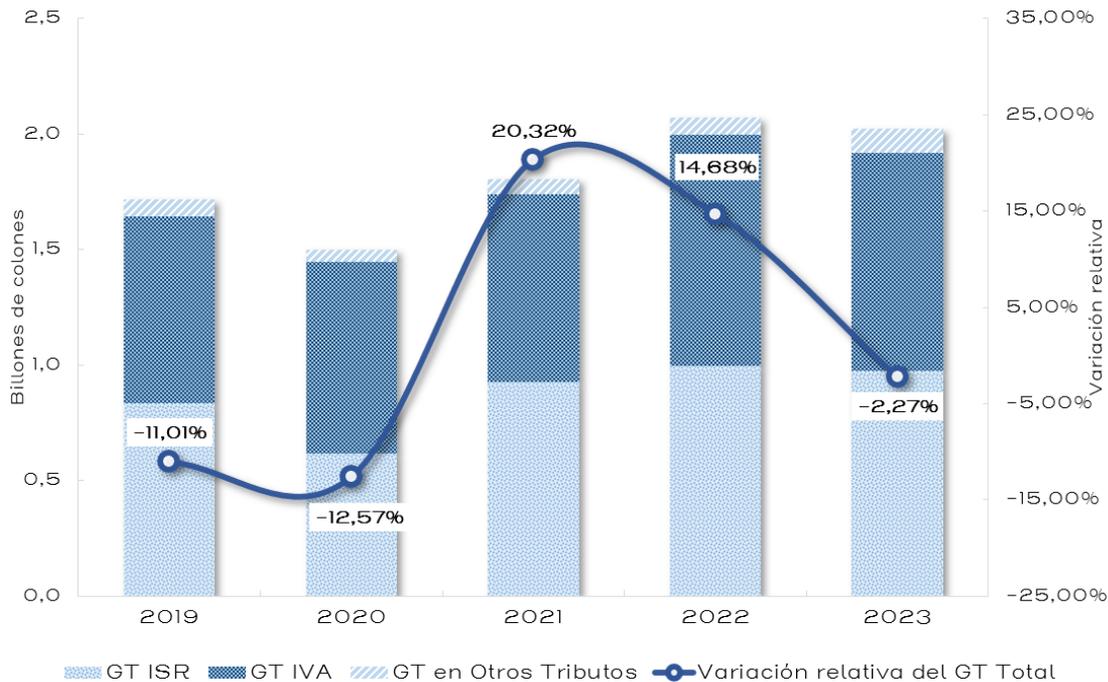


exoneraciones, tarifas reducidas, u otro tipo de beneficio fiscal; contribuyendo así a la mejora de la equidad y eficiencia del sistema tributario en Costa Rica.

PARTE I

VIII. Análisis del Gasto Tributario (GT)

Gráfico 2. Variación histórica del GT 2019-2023



Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH. Cifras en billones de colones y porcentaje del PIB

Del análisis de las variables del cuadro anterior se aprecia una fluctuación considerable en el Gasto Tributario de Costa Rica entre 2019 y 2023. Se observa una disminución en el Gasto Tributario Total en 2020, con una variación relativa del -12,57%, que se recupera en 2021 con un incremento del 20,32%. El Gasto Tributario alcanza su punto máximo en 2022 con ¢ 2 070 973,5 millones, seguido de una ligera disminución del 2,27% en 2023. Al desglosar por categorías, el Gasto Tributario del Impuesto sobre la Renta (ISR) muestra una caída notable en 2020, pero se recupera en los años siguientes, aunque con una ligera disminución en 2023. En contraste, el Gasto Tributario del Impuesto al Valor Agregado (IVA) experimenta un aumento significativo en 2022, pero disminuye en 2023. Finalmente, el Gasto Tributario en Otros Tributos, aunque menor en comparación con las dos categorías anteriores, muestra un crecimiento constante,



particularmente destacable en 2023. Este análisis refleja la variabilidad y los desafíos en la aplicación de las políticas fiscales durante el periodo estudiado.

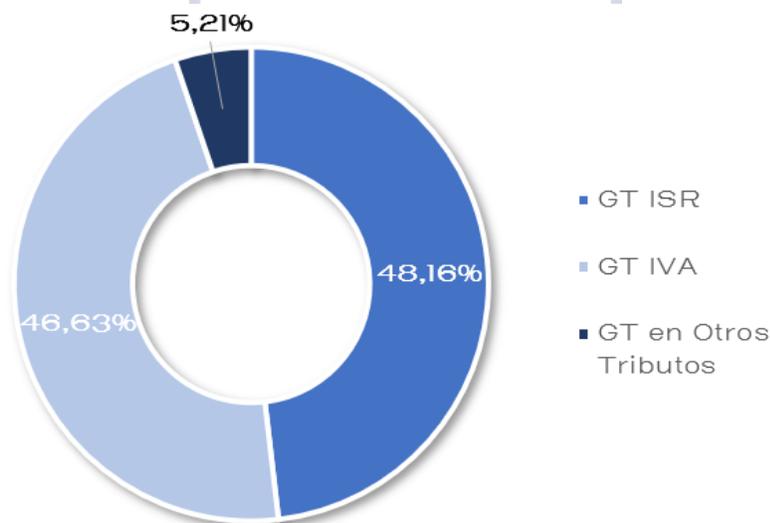
Cuadro 4. Gasto Tributario, variación interanual 2022-2023, según clasificación de impuestos

Variables	2022	2023	Variación Absoluta	Variación Relativa
ISR	997 345,0	974 811,3	-22 533,7	-2,26%
IVA	999 508,6	943 722,8	-55 785,8	-5,58%
Otros Tributos	74 119,9	105 505,7	31 385,8	42,34%
Total GT	2 070 973,5	2 024 039,8	-46 933,7	-2,27%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH. Cifras en millones de colones y porcentaje.

Se observa una disminución en el GT del ISR de ₡ 22 533,7 millones, lo que representa una reducción relativa del 2,26%. Asimismo, el GT del IVA experimenta una disminución significativa de ₡ 55 785,8 millones, equivalente a una variación relativa del -5,58%. Por otro lado, se destaca un incremento sustancial en el Gasto Tributario en Otros Tributos, con un aumento absoluto de ₡ 31 385,8 millones, lo que implica un incremento relativo del 42,34%. En conjunto, el Gasto Tributario Total **disminuyó en ₡ 46 933,7 millones**, reflejando una variación relativa del **-2,27%**, respecto al año anterior.

Gráfico 3. Composición del GT 2023 según clasificación de impuestos



Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.

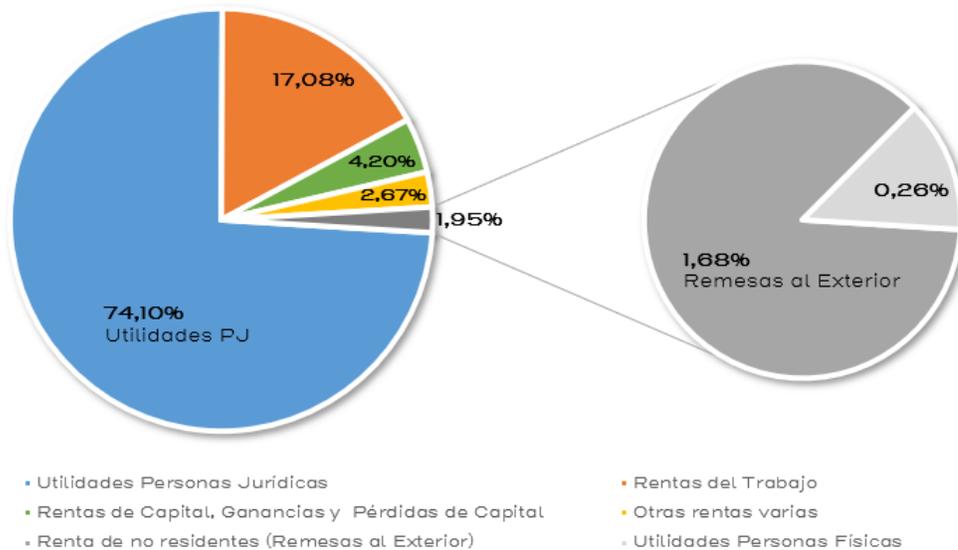


La composición del GT revela que el ISR constituye la mayor proporción con un 48,16%, seguido muy de cerca por el IVA, que representa el 46,63%. Los Otros Tributos, aunque menos significativos en comparación, contribuyen con un 5,21% del GT total. Esta distribución refleja un sistema tributario donde los beneficios fiscales están mayoritariamente concentrados en el ISR y el IVA, indicando áreas clave de intervención para futuras políticas fiscales.

8.1 Gasto Tributario en el Impuesto sobre la Renta

El ISR es el rubro con mayor peso sobre el GT 2023, explica el 48,16% del total registrado. A continuación, su composición.

Gráfico 4. Composición del ISR 2023



Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.

El gráfico anterior revela una composición dominada por las Utilidades de las Personas Jurídicas, que constituyen casi tres cuartas partes del total (74,10%). Este predominio sugiere el destacable GT asumido por las empresas en comparación con otras categorías. En segundo lugar, las Rentas del Trabajo aportan un 17,08%, destacando la relevancia del GT en los ingresos laborales en la estructura fiscal. Las Rentas de Capital, representan el 4,20%, evidenciando un papel más modesto pero esencial. Otras rentas varias alcanzan un 2,67%, lo que indica una diversidad del GT. La Renta de no residentes, que incluye las Remesas al Exterior, se sitúa en el 1,68. Finalmente, las Utilidades de Personas Físicas aportan un mínimo 0,26%, subrayando una participación individual limitada en comparación



con las demás categorías. En conjunto, este panorama ofrece una visión clara de cómo se distribuye el Gasto Tributario del ISR, con una significativa participación de las entidades jurídicas en el gasto tributario del país.

Cuadro 5. GT según la Ley del Impuesto sobre la Renta, 2022-2023

Categoría	2022	2023	Variación Absoluta	Variación Relativa	2023 % PIB
GT Impuesto a las utilidades	733 787,7	724 913,3	-8 874,4	-1,21%	1,54%
Personas Jurídicas	730 743,2	722 354,4	-8 388,8	-1,15%	1,53%
Personas Físicas con Actividad Lucrativa	3 044,5	2 558,9	-485,6	-15,95%	0,01%
GT Otras Rentas Cedulares	263 557,3	249 898,0	-13 659,3	-5,18%	0,53%
Rentas del Trabajo	167 238,2	166 466,3	-771,8	-0,46%	0,35%
Rentas de Capital	54 016,2	40 953,0	-13 063,2	-24,18%	0,09%
Otras rentas varias	23 030,4	26 053,9	3 023,4	13,13%	0,06%
Renta de no residentes (Remesas al Exterior)	19 272,5	16 424,8	-2 847,7	-14,78%	0,03%
Gasto Tributario Total ISR	997 345,0	974 811,3	-22 533,7	-2,26%	2,07%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

El análisis del Gasto Tributario del Impuesto sobre la Renta entre el 2022 y 2023 muestra una disminución notable en diversas categorías.

El Gasto Tributario relacionado con el Impuesto a las Utilidades disminuyó en ¢ 8 874,4 millones, lo que equivale a una variación relativa del -1,21%. Esta reducción se fundamenta principalmente en la caída del Gasto Tributario de las Personas Jurídicas, que disminuyó en ¢ 8 388,8 millones (-1,15%). Las Personas Físicas con Actividad Lucrativa también experimentaron una disminución de ¢ 485,6 millones, lo que representa una variación relativa del -15,95%. Estas cifras explican la desaceleración en el GT de las utilidades empresariales y personales en comparación con el año anterior.

En cuanto al Gasto Tributario de Otras Rentas Cedulares, hubo una disminución general de ¢ 13 659,3 millones, equivalente a una variación relativa del -5,18%. Esta reducción se evidencia en las Rentas del Trabajo, que presentaron una disminución de ¢ 771,8 millones (-0,46%), y en las Rentas de Capital Mobiliario que disminuyeron en ¢ 13 063,2 millones (-24,18%). No obstante, se observa un aumento en Otras Rentas Varias de ¢ 3 023,4 millones, equivalente a una variación interanual positiva del 13,13%. Finalmente, la Renta de no residentes también disminuyó en ¢ 2 847,7 millones (-14,78%). En conjunto, el Gasto Tributario Total del ISR experimentó una disminución de ¢ 22 533,7 millones, lo que representa una variación relativa del -2,26%, equivalente al 2,07% del PIB en 2023.



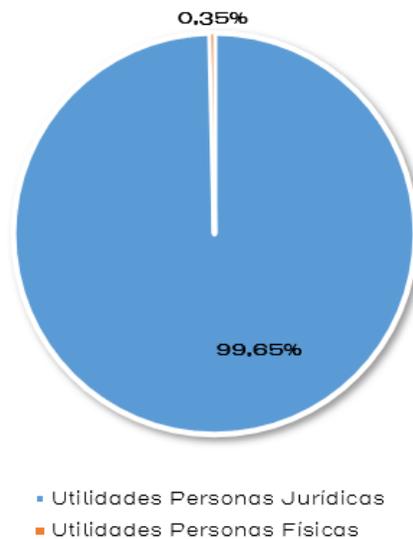
El Gasto Tributario según la Ley del Impuesto sobre la Renta se estima por fuente de ingreso o cédula ya que cada una tiene sus propias alícuotas, créditos fiscales, deducciones y exenciones.

A continuación, se procede a estimar las brechas tributarias de estas categorías planteadas anteriormente.

8.1.1 Gasto Tributario Impuesto sobre las Utilidades

Es necesario destacar que esta categoría explica en un 74,36% el total de la composición registrada para el ISR durante el 2023, siendo uno de los elementos con mayor repercusión sobre el ISR y por ende sobre el total del GT.

Gráfico 5. Composición del GT Impuesto sobre las Utilidades 2023



Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.

La composición de las utilidades muestra un marcado dominio de las Utilidades de Personas Jurídicas, que representan el 99,65% del total. En contraste, las Utilidades de Personas Físicas con actividad lucrativa constituye solo el 0,35%, señalando una contribución marginal en comparación con las empresas.



a. Impuesto sobre las utilidades de las personas jurídicas

El Gasto Tributario sobre las utilidades de las personas jurídicas subyace en todas aquellas exoneraciones otorgadas al régimen de Zonas Francas,⁷ las Cooperativas, las Asociaciones, Fundaciones y otras sociedades sin fines de lucro; así como los diversos créditos fiscales que estipula la ley. La fuente de información es el Formulario D101- Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta.

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

Este Gasto Tributario 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.

A continuación, las cifras que sintetizan el GT del Impuesto sobre las utilidades para el período 2022-2023 con sus respectivas variaciones interanuales.

Cuadro 6. Gasto Tributario del Impuesto sobre las Utilidades, 2022-2023

Categoría	2022	2023	Variación Absoluta	Variación Relativa
1) Personas Jurídicas	730 743,16	722 354,41	-8 388,76	-1,15%
1.1) Exoneraciones				
Zonas Francas	664 517,5	660 874,0	-3 643,5	-0,55%
PJ creadas con ley especial	22 123,3	19 016,1	-3 107,2	-14,04%
Cooperativas	27 969,3	24 013,9	-3 955,4	-14,14%
Asociaciones	6 153,4	5 292,0	-861,4	-14,00%
Imp. a las utilidades de la JPS	6 218,0	9 156,6	2 938,6	47,26%
Mutuales	3 175,6	2 980,6	-195,0	-6,14%
Fundaciones	383,9	151,0	-232,8	-60,65%
Donaciones	0,0	0,0	0,0	0,00%
Deducción de pérdidas diferidas	0,0	0,0	0,0	0,00%
1.2) Créditos Fiscales				
Otros Créditos	202,2	870,1	667,9	330,25%
2) Personas Físicas con Act., Lucrativa	3 044,5	2 558,9	-485,6	-15,95%
2.1) Créditos Familiares	1 710,1	1 288,7	-421,4	-24,64%
2.2) Aporte régimen voluntario de pensiones	768,5	532,3	-236,2	-30,73%
2.3) Otros Créditos	566,0	737,9	171,9	30,38%
Total Impuesto sobre las Utilidades	733 787,7	724 913,3	-8 874,4	-1,21%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

⁷ 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."



El análisis del Gasto Tributario del **Impuesto sobre las Utilidades en 2023** revela una ligera disminución respecto al año anterior. Las **Personas Jurídicas**, que representan la mayor parte de este gasto, mostraron una **reducción de ₡ 8 388,76 millones**, equivalente a una **variación relativa del -1,15%**. Las exoneraciones en Zonas Francas se redujeron en ₡ 3 643,5 millones (-0,55%), mientras que las exoneraciones para Personas Jurídicas creadas con ley especial, Cooperativas y Asociaciones también registraron disminuciones significativas del -14,04%, -14,14% y -14,00% respectivamente. Por otro lado, el Impuesto a las Utilidades de la Junta de Protección Social (JPS) aumentó en 2 938,6 millones (47,26%), destacándose entre el comportamiento de las exoneraciones. Los Créditos Fiscales mostraron un notable incremento, bajo la categoría de Otros Créditos.

En cuanto a las **Personas Físicas con Actividad Lucrativa**, el **Gasto Tributario disminuyó en ₡ 485,6 millones (-15,95%)**. Dentro de esta categoría, los Créditos Familiares y el Aporte al Régimen Voluntario de Pensiones también experimentaron reducciones importantes del -24,64% y -30,73% respectivamente, mientras que Otros Créditos aumentaron en ₡ 171,9 millones (30,38%). **En conjunto, el Gasto Tributario Total del Impuesto sobre las Utilidades disminuyó en ₡ 8 874,4 millones**, lo que representa una **variación relativa del -1,21%**, señalando una tendencia general de reducción en las exoneraciones y créditos fiscales a lo largo del período analizado.

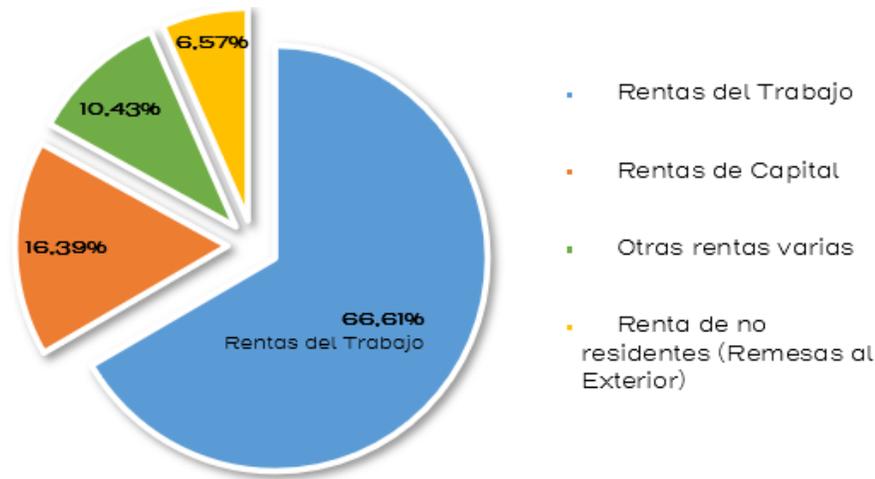
8.1.2 Gasto Tributario Otras Rentas Cedulares

El compendio de estimaciones del GT en Otras Rentas Cedulares considera como tasa de referencia el 15%, para la mayoría de las estimaciones de las brechas tributarias de este apartado, esto porque es la tarifa máxima aplicada a la distribución de dividendos, a los intereses sobre los títulos valores, a las dietas y gratificaciones, entre otras. La categoría de Otras Rentas Cedulares explican en un 25,64% el GT del ISR para el 2023.

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



Gráfico 6. Composición del GT Otras Rentas Cedulares 2023



Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.

El análisis del Gasto Tributario de Otras Rentas Cedulares revela una composición dominada por las Rentas del Trabajo, que representan el 66,61% del total, subrayando su crucial contribución al GT de esta categoría. Las Rentas de Capital Mobiliario, con un 16,39%, destacan como la segunda fuente más significativa, reflejando gastos tributarios derivados de inversiones financieras. Otras rentas varias constituyen el 10,43%, indicando una diversidad en las fuentes del gasto. Finalmente, la Renta de no residentes, que incluye remesas al exterior, aporta el 6,57%.

a. Rentas del Trabajo personal dependiente, jubilación o pensión y otras remuneraciones por servicios personales

Este apartado 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 la cantidad de individuos son suministradas por la Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS), según rango de ingreso y sector laboral. Además, con base en la Encuesta Nacional de Hogares 2023 (ENAH0), se determina que el número promedio de miembros por hogar es de 2,94, compuesto por un jefe de hogar y un promedio de cónyuges de 0,54, hijos de 1,06 y otros miembros de 0,34. Estos datos son empleados para determinar la brecha tributaria en variables como el aguinaldo, salario escolar y los créditos familiares.



Cuadro 7: GT de las Rentas del Trabajo personal dependiente, jubilación o pensión y otras remuneraciones por servicios personales, 2022–2023

Categoría	2022	2023	Variación Absoluta	Variación Relativa
Aguinaldo	109 402,4	109 661,7	259,3	0,24%
Salario Escolar	44 766,8	43 469,7	-1 297,1	-2,90%
Créditos Familiares	13 068,9	13 334,9	265,9	2,03%
Total Rentas del Trabajo	167 238,2	166 466,3	-771,8	-0,46%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

El análisis del gasto tributario en relación con las rentas del trabajo para los años 2022 y 2023 revela diversas fluctuaciones en sus componentes. El aguinaldo mostró un aumento marginal del 0,24%, pasando de ¢ 109 402,4 millones en 2022 a ¢ 109 661,7 millones en 2023. En contraste, el salario escolar disminuyó en un 2,90%, reduciéndose de ¢ 44 766,8 millones a ¢ 43 469,7 millones en el mismo período. Los créditos familiares registraron un incremento del 2,03%, al pasar de ¢ 13 068,9 millones en 2022 a ¢ 13 334,9 millones en 2023. **De manera global, las rentas del trabajo experimentaron una ligera disminución del 0,46%, reflejada en una variación absoluta de ¢ -771,8 millones, resultando en un total de 166.466,3 millones en 2023 comparado con los 167.238,2 millones del año anterior.** Esta variación general sugiere una estabilidad moderada en el comportamiento de las rentas del trabajo dentro del gasto tributario, con ligeras alteraciones en los componentes individuales.

b. Rentas del Capital

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%). La brecha o estimación del GT de este apartado se origina mediante la diferencia de las alícuotas existentes con respecto a este 15%, que es la tasa de referencia.

Es importante destacar que este apartado se encontraba constituido por dos subapartados, uno referente a Rentas del Capital Mobiliario y el otro sobre las Ganancias y Pérdidas de Capital. Este último, posterior a una revisión exhaustiva, se concluyó que no debe ser contemplado como Gasto Tributario, lo cual tiene una repercusión implícita sobre el total del GT⁸.

⁸ Durante el GT del 2022 este subapartado reportó ¢ 14 474,7 millones. Por tanto, al amputarlo para este GT



Concretamente sobre este tema, se estaba estimando el GT de las Ganancias por Traspasos de Bienes Inmuebles, basándose en el artículo 31 ter donde indica que cuando se trata de la primera venta de los bienes adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley N°. 9635 (julio, 2019), se puede optar por aplicar una tarifa del 2,25% al valor total de transmisión o venta (este precio de enajenación sería la base imponible para este caso).

Sin embargo, al analizar a fondo el marco legal, se aprecia que de no tratarse de la primera venta o en su efecto un bien inmueble que se haya adquirido posterior a la entrada en vigor de la Ley N°. 9635, el obligado tributario deberá pagar una tarifa del 15% (tarifa general) sobre la ganancia (esta sería la base imponible en estos otros casos donde se debería de aplicar la tarifa general del 15%), es decir, la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de enajenación. Del análisis se concluye que las bases imponibles son disimiles y debido a la falta de criterio de homogenización entre estas, no existe un sustento normativo u económico que evidencie la existencia de una brecha tributaria, debido a esta particularidad de tratamientos impositivos diferenciados.

A continuación, se procede a explicar brevemente el contenido legal que explica cada categoría que conforma las rentas de capital mobiliario. Esta información se obtiene del formulario D-103- Declaración Jurada del Impuesto de Retenciones en la Fuente por Dividendos y Otras Participaciones.

b.1. Rentas del Capital Mobiliario

✓ 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 CCSS⁹, 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 administran¹⁰ (artículo 28bis: apartados 1 y 12), que se fundamentan en la Ley de Protección al Trabajador¹¹. Dicha información corresponde a personas jurídicas del sector público o privado.

2023, en términos generales esta modificación promueve una leve desaceleración.

⁹ Aunque aumentó la tasa al 15%, las inversiones de instituciones como la CCSS y los Fondos de Pensión no fueron afectadas.

¹⁰ Información N.D.

¹¹ Entidades no sujetas o inversiones no gravadas con el 8%.



✓ **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 Renta”¹², sean estas por colocaciones directas, títulos deuda individualizada o cualquier otra colocación que no esté afecto al pago del impuesto.

✓ **GT de títulos valores de Cooperativas de ahorro y crédito, Títulos valores del Banco Popular¹³, Mutuales y el Banhvi¹⁴**

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 cooperativas¹⁵, tendrán una tarifa del 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%).

En lo que respecta a otras categorías como los rendimientos generados por títulos valores emitidos por el Banco Popular y de Desarrollo Comunal, los rendimientos generados por títulos valores en moneda nacional emitidos por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda y Creación del Banco Hipotecario de la Vivienda, en el caso de las mutuales y otras categorías, algunas amparadas en la Ley N°. 7052; contienen tarifas con un tratamiento diferenciado que varían año con año, estas tarifas se encuentran por debajo del 15%, por lo cual en cada categoría se estima la brecha de GT con base al monto de la tarifa potencial versus la tasa efectiva acorde al marco legal del 2023 que les corresponda.

¹² 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.

¹³ 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.

¹⁴ 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.

¹⁵ Para este 2022 se usó un 10%.



✓ 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.° 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%”.

✓ 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%).

✓ 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 (SB).
- 2) Sobre el exceso de un SB y hasta dos SB, pagarán un 7%.
- 3) Sobre el exceso de dos SB, se pagará el 10%”.

Una vez detallada cada categoría que conforma las Rentas de Capital Mobiliario, se procede a ilustrar sus resultados.

Cuadro 8: Gasto Tributario Rentas de Capital Mobiliario, 2022–2023

Categoría	2022	2023	Variación Absoluta	Variación Relativa
Dev. s/Tit. Grav.a Invers. no afectos (CCSS, F. Pensión,etc.) 8%	875,3	1 098,3	222,9	25,47%
Títulos de Deuda Individualizada (Rendimientos de certificados de inversión y bonos de gobierno)	1 358,1	498,6	-859,5	-63,29%
Títulos Valores del Banco Popular y de Desarrollo Comunal	7 878,4	9 462,6	1 584,2	20,11%
Títulos emitidos por Cooperativas de Ahorro y Crédito	4 830,3	5 057,3	227,0	4,70%
Títulos Valores Sistema Nacional para la Vivienda (Ley 7052)	1 473,4	3 900,8	2 427,4	164,74%
Rendimientos de Ahorros de Coop. Ahorro y Crédito y Asoc. Solidaristas	854,7	1 002,2	147,5	17,25%
Excedentes de Cooperativas y similares	2 263,1	2 349,7	86,6	3,83%
Excedentes de Asociaciones Solidaristas	20 008,3	17 583,6	-2 424,6	-12,12%
Mutuales	0,0	0,0	0,0	0,00%
BANHVI	0,0	0,0	0,0	0,00%
Total Rentas del Capital Mobiliario	39 541,6	40 953,0	1 411,4	3,57%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

El análisis de las variables relacionadas con el gasto tributario en las rentas del capital mobiliario para los años 2022 y 2023 revela interesantes



fluctuaciones y tendencias. Un componente destacado es la categoría de "Títulos Valores Sistema Nacional para la Vivienda (Ley 7052)", que experimentó un notable aumento con una variación absoluta de ₡ 2 427,4 y una variación relativa de 164,74%. Por el contrario, los "Títulos de Deuda Individualizada (Rendimientos de certificados de inversión y bonos de gobierno)" registraron una disminución considerable con una variación absoluta de ₡ -859,5 y una variación relativa de -63,29%, lo cual puede reflejar una menor demanda o emisión de estos instrumentos financieros.

En términos generales, el comportamiento de las rentas del capital mobiliario presenta tanto aumentos como disminuciones en distintas categorías, lo que indica un escenario dinámico y complejo. Por ejemplo, los "Excedentes de Asociaciones Solidaristas" disminuyeron en ₡ -2 424,6 con una variación relativa de -12,12%, mientras que los "Títulos Valores del Banco Popular y de Desarrollo Comunal" y los "Rendimientos de Ahorros de Coop. Ahorro y Crédito y Asoc. Solidaristas" mostraron incrementos de 20,11% y 17,25% respectivamente. Estos movimientos sugieren una reconfiguración de las inversiones y los rendimientos dentro del ámbito del capital mobiliario, reflejando las condiciones cambiantes del mercado y las decisiones estratégicas de los inversores en respuesta a diversos factores económicos y regulatorios.

En resumen, **el total de las rentas del capital mobiliario experimentó un aumento global**, pasando de ₡ 39 541,6 en 2022 a ₡ 40 953,0 en 2023, **con una variación absoluta de ₡ 1 411,4 y una variación relativa del 3,57%**. Este incremento refleja un comportamiento general positivo dentro de las diferentes categorías, a pesar de las fluctuaciones individuales observadas, indicando un entorno dinámico y una adaptabilidad en las decisiones de inversión en el capital mobiliario.

c. Otras Rentas Varias

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.



✓ **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 política¹⁶. El cálculo se realiza a partir de la cancelación de intereses por deuda política en 2023 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.

Cuadro 9: Gasto Tributario Rentas Varias, 2022–2023

Categoría	2022	2023	Variación Absoluta	Variación Relativa
Premios de Lotería	23 030,4	25 962,9	2 932,4	12,73%
Deuda Política	0,0	91,0	91,0	-
Total GT Otras Rentas Varias	23 030,4	26 053,9	3 023,4	13,13%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

En el apartado en relación con Otras Rentas Varias para los años 2022 y 2023 revela un aumento significativo en todas las categorías. Los premios de lotería aumentaron de ₡ 23 030,4 en 2022 a ₡ 25 962,9 en 2023, con una variación absoluta de ₡ 2 932,4 y una variación relativa de 12,73%. Este incremento puede reflejar una mayor participación en juegos de lotería o cambios en la estructura de premios. Por otro lado, la categoría de deuda política, que no tuvo registro en 2022, presentó una variación absoluta de ₡ 91,0 en 2023, lo cual indica una nueva entrada en este rubro. **En conjunto**, el total de **Otras Rentas Varias aumentó** de ₡ 23 030,4 en 2022 a ₡ 26 053,9 en 2023, con una variación absoluta de **₡ 3 023,4** y una variación relativa de **13,13%**, demostrando un comportamiento positivo en estas fuentes de ingreso tributario.

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”¹⁷, 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

¹⁶ Ley N°. 4794 “Reforma al Código Electoral”, artículo 180.

¹⁷ Las remesas al exterior con tasas superiores al 15%, no se consideran para estimar el GT.



la diferencia de la tasa general del 15% y el que corresponde a la tasa que hoy mantiene cada concepto de renta mencionado anteriormente.

Cuadro 10: Gasto Tributario Remesas al Exterior, 2022-2023

Categoría	Tasa	2022	2023	Variación Absoluta	Variación Relativa
Reaseguradoras y Reafianzamientos	5,50%	13 694,3	13 278,2	-416,1	-3,04%
Transporte y comunicaciones	8,50%	4 732,3	2 338,4	-2 393,8	-50,59%
Pensiones, jubilaciones, salarios y otros	10%	845,9	808,1	-37,8	-4,47%
Total Remesas al Exterior		19 272,5	16 424,8	-2 847,7	-14,78%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

El análisis sobre las remesas al exterior en el gasto tributario muestra una tendencia descendente en todas las categorías durante los años 2022 y 2023. Las reaseguradoras y reafianzamientos, con una tasa del 5,50%, experimentaron una ligera disminución de 3,04%, mientras que el sector de transporte y comunicaciones, con una tasa del 8,50%, sufrió una significativa reducción del 50,59%. Las pensiones, jubilaciones, salarios y otros, con una tasa del 10%, también vieron una disminución del 4,47%. En conjunto, el total de las remesas al exterior disminuyó en un 14,78%, pasando de ₡ 19 272,5 en 2022 a ₡ 16 424,8 en 2023, indicando una contracción de ₡ 2 847,7 millones menos de forma interanual, para una desaceleración relativa de 14,78%. Esta tendencia es generalizada en las remesas enviadas al exterior, lo que podría estar relacionado con cambios económicos y políticas fiscales en el contexto internacional.

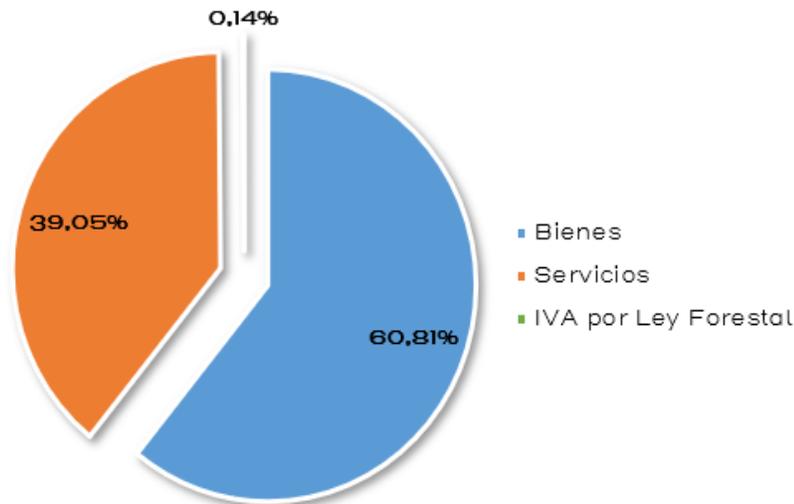


8.2 Gasto Tributario en el Impuesto al Valor Agregado

El GT en el IVA explica el 46,63% del GT total para el 2023, esta categoría se estima a partir de los siguientes rubros:

- GT en el IVA sobre el consumo de Bienes y Servicios, dentro de esta cifra se contabiliza lo correspondiente a Canasta Básica Tributaria (CBT).
- El GT en IVA por Ley Forestal N°. 7575.

Gráfico 7. Composición del IVA 2023



Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.

Del gráfico anterior, se aprecia que la mayor parte del gasto tributario del IVA pertenece con un 60,81% a bienes, lo cual indica un significativo GT en productos tangibles que impulsan la economía. Por otro lado, los servicios representan un 39,05%, destacando también la importancia de los sectores de servicio en la estructura económica. Además, una pequeña fracción, el 0,14%, corresponde al IVA por Ley Forestal. Este desglose no solo proporciona una visión clara de las áreas prioritarias de gasto, sino que también sirve como una herramienta clave para la formulación de políticas económicas estratégicas y la optimización del uso de los recursos fiscales.

Es importante destacar que este apartado, propiamente el concerniente a los bienes y servicios, la brecha de GT se estima con base al Simulador de Impuestos. El simulador de impuestos creado y utilizado por la División de Política Fiscal (DPF) es una herramienta que articula cifras oficiales sobre los ingresos tributarios, comportamiento económico del país mediante la



matriz del Cuadro de Oferta y Utilización (COU) del BCCR, así como la ENIGH del INEC. Estas tres bases de datos calibran coeficientes específicos sobre el consumo intermedio y valor agregado por tipo de actividad económica. Este simulador es un instrumento que desde su origen respetó los coeficientes originales (factores estáticos estipulados por el consultor del organismo internacional quién asesora a la DPF en la creación de la herramienta), sin embargo, para este estudio se realizó un esfuerzo por actualizar dichos coeficientes a la coyuntura económica costarricense, esto en aras de poseer parámetros más reales que se ajusten a la dinámica económica nacional. Estos ajustes, implican potenciales variaciones en las estimaciones de escenarios asociados al IVA para el GT del 2023.

Cuadro 11. Gasto Tributario en el Impuesto al Valor Agregado, 2022–2023

Categoría	2022	2023	Variación Absoluta	Variación Relativa	2023 % PIB
Consumo B y S	997 648,8	942 440,3	-55 208,5	-5,53%	2,00%
Bienes	571 620,2	573 905,4	2 285,2	0,40%	1,22%
<i>CBT-1</i>	518 781,1	523 594,1	4 813,0	0,93%	1,11%
Servicios	426 028,6	368 534,9	-57 493,6	-13,50%	0,78%
IVA por Ley Forestal	1 859,8	1 282,5	-577,3	-31,04%	0,00%
Gasto Tributario Total IVA	999 508,6	943 722,8	-55 785,8	-5,58%	2,01%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

El análisis del Gasto Tributario sobre el Impuesto al Valor Agregado para los años 2022 y 2023 revela una serie de cambios significativos en las principales variables. En la categoría de Consumo de Bienes y Servicios (B y S), se observa una disminución notable en el gasto tributario, pasando de ¢ 997 648,8 en 2022 a ¢ 942 440,3 en 2023, lo que representa una variación absoluta de ¢ -55 208,5 y una variación relativa de -5.53%. Dentro de esta categoría, los Bienes muestran un ligero aumento, de ¢ 571 620,2 en 2022 a ¢ 573 905,4 en 2023, con una variación absoluta de ¢ 2 285,2 y una variación relativa de 0.40%. Sin embargo, los Servicios presentan una disminución considerable, pasando de ¢ 426 028,6 en 2022 a ¢ 368 534,9 en 2023, con una variación absoluta de ¢ -57 493,6 y una variación relativa de -13.50%. Este descenso en los servicios podría indicar una menor demanda de servicios o bien una reestructuración de las políticas fiscales en este sector.

En cuanto al IVA por Ley Forestal, se observa una reducción significativa de ¢ 1 859,8 en 2022 a ¢ 1 282,5 en 2023, con una variación absoluta de ¢ -577,3 y una variación relativa de -31.04%. Finalmente, **el GT Total del IVA refleja una disminución general**, pasando de ¢ 999 508,6 en 2022 a ¢ 943 722,8 en 2023, con una variación absoluta de ¢ -55 785,8 y una



variación relativa de **-5.58%**. Este análisis integral sugiere que las autoridades fiscales están adoptando medidas para optimizar la estructura de gastos y posiblemente redirigir los recursos hacia áreas de mayor impacto económico.

8.2.1 Gasto Tributario en IVA del consumo de 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 gravada¹⁸ 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 Reglamento¹⁹ señala:

“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.”

Propiamente, analizando las cifras más relevantes de este apartado, específicamente dentro del GT IVA-Servicios, se registra que el GT por suministro de electricidad fue de ₡ 24 060,1 millones (0,05% PIB) y el GT por suministro de agua por ₡ 13 472,8 millones (0,03% del PIB). Adicional a estas cifras, es fundamental destacar que la contracción registrada por el IVA Servicios de ₡ -55 785,8 del 2022 al 2023 responde a ajustes y depuraciones metodológicas con base a la normativa legal que regula a los sectores de educación, así como a los boletos de avión.

¹⁸ Según transitorio IV de la Ley N°. 9635, a partir del 01/07/2020.

¹⁹ N°. 41615-MEIC-H.



Del GT del IVA 2023, como se ilustró anteriormente, los bienes explican un 60,81% la cifra estimada para este apartado. Dentro de la categoría de Bienes, a su vez, la CBT explica un 90,76% esta categoría. Por lo tanto, procedemos a analizar el impacto socioeconómico de la CBT mediante dos enfoques de análisis, en primera instancia el de deciles poblacionales, así como un apartado de distribución de la desigualdad.

Cuadro 12. Análisis de la CBT con el IVA al 1% versus CBT con el IVA al 13%, según decil poblacional para Costa Rica durante el 2023

Decil Nacional	Recaudación del IVA al 1%	Recaudación del IVA al 13%	Gasto Tributario por decil	Composición % del impacto	Ingreso Total por decil	Gasto Tributario por decil / Ingreso Total Decil
01	3 683,6	47 887,4	44 203,8	8,44%	539 041,2	8,2%
02	4 181,5	54 359,9	50 178,3	9,58%	838 854,8	6,0%
03	4 271,1	55 524,1	51 253,0	9,79%	1 063 636,6	4,8%
04	4 370,9	56 821,5	52 450,6	10,02%	1 300 897,9	4,0%
05	4 555,3	59 218,6	54 663,3	10,44%	1 571 812,4	3,5%
06	4 424,0	57 511,9	53 087,9	10,14%	1 868 365,6	2,8%
07	4 302,5	55 932,7	51 630,2	9,86%	2 203 916,0	2,3%
08	4 445,8	57 794,9	53 349,2	10,19%	2 964 900,3	1,8%
09	4 727,9	61 463,3	56 735,3	10,84%	4 249 770,7	1,3%
10	4 670,2	60 712,7	56 042,5	10,70%	8 124 283,4	0,7%
Total general	43 632,8	567 226,9	523 594,1	100,00%	24 725 479,0	2,1%

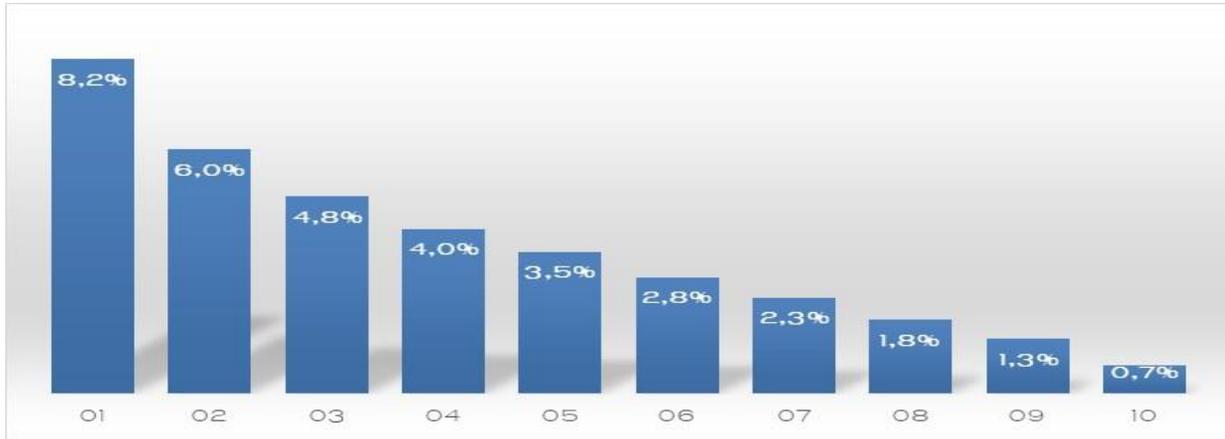
Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

El cuadro sobre el Gasto Tributario del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de la Canasta Básica Tributaria (CBT) del 2023 revela aspectos críticos sobre la estructura fiscal y su impacto en la población de Costa Rica. Bajo la tarifa vigente del 1%, la recaudación del IVA es notablemente menor en comparación con un escenario hipotético donde la tasa se incrementaría al 13%. La recaudación del IVA al 1% permite que los hogares costarricenses, especialmente aquellos en los primeros deciles, mantengan un acceso más asequible a bienes esenciales.

A través del análisis detallado de los deciles, se observa que, aunque el Gasto Tributario por decil es relativamente homogéneo, su impacto en los primeros deciles es sustancialmente mayor. Esto subraya la importancia de la tarifa reducida como una medida esencial para mitigar la desigualdad económica y proteger a los más vulnerables, como se puede observar en el siguiente gráfico.



Gráfico 8. Porcentaje del Gasto Tributario por decil con respecto al Ingreso por decil



Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en porcentaje.

En conjunto, los datos del cuadro demuestran que la tarifa reducida del IVA al 1% desempeña un papel crucial en la economía costarricense, actuando como un mecanismo de alivio para los hogares con ingresos más bajos. Por lo tanto, la tarifa reducida del IVA para la CBT no solo es fiscalmente importante por la trazabilidad de los bienes y sus respectivas cadenas productivas, sino también socialmente necesaria para garantizar una distribución más equitativa de los recursos y evitar el deterioro de las condiciones de vida de la población más vulnerable.

Cuadro 13. Análisis de indicadores distributivos de la CBT para Costa Rica durante el 2023

Indicador	Recaudación del IVA al 1%	Recaudación del IVA al 13%	Variación
Gini de Ingresos	0,5094	0,5094	0,0000
Gini despues de Impuestos	0,5070	0,5206	0,0135
Gini de Impuestos	0,5375	0,4891	-0,0484
Reynolds-Smolensky	0,0023	-0,0112	-0,0135
Kakwani	0,0282	-0,0203	-0,0484

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.



El cuadro presentado muestra cinco indicadores clave relacionados con el Gasto Tributario sobre el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de la Canasta Básica Tributaria (CBT) del año 2023. Estos indicadores se comparan en dos escenarios: uno con la recaudación del IVA al 1% (tarifa vigente de la CBT) y otro con la recaudación del IVA al 13% (tarifa estándar sin reducción). A continuación, se definen brevemente cada uno de estos indicadores:

Gini de Ingresos: Este indicador mide la desigualdad en la distribución de ingresos antes de impuestos. Un valor más alto indica mayor desigualdad.

Gini después de Impuestos: Similar al coeficiente de Gini, pero considerando el ingreso disponible después de impuestos. Refleja cómo los impuestos afectan la desigualdad de ingresos.

Gini de Impuestos: Indica la progresividad del sistema tributario. Un aumento en este indicador sugiere que los individuos con mayores ingresos están pagando una proporción mayor de impuestos.

Reynolds-Smolensky: Este indicador mide el cambio en la desigualdad de ingresos debido a impuestos y transferencias. Un valor positivo indica una reducción en la desigualdad, mientras que un valor negativo indica un incremento en la desigualdad.

Kakwani: Este índice mide la progresividad del sistema tributario en relación con la distribución de ingresos. Un valor positivo indica un sistema tributario progresivo, mientras que un valor negativo indica un sistema regresivo.

El análisis de los datos del cuadro revela varias observaciones importantes. En primer lugar, es importante mencionar que el Gini de Ingresos se mantiene constante en ambos escenarios, lo que indica que la desigualdad de ingresos no se ve afectada por la variación en la tasa del IVA (esto porque los ingresos de los hogares básicamente siguen siendo los mismos). Sin embargo, el Gini después de Impuestos muestra un aumento cuando la tasa del IVA se incrementa al 13%.

En cuanto al Gini de Impuestos, se observa una disminución significativa cuando la tasa del IVA se incrementa al 13%. Esto indica que un aumento en la tasa del IVA podría reducir la progresividad del sistema tributario, ya que los hogares de mayores ingresos estarían pagando una proporción menor de impuestos en relación con sus ingresos. El índice de Reynolds-Smolensky también muestra una variación negativa, lo que sugiere una redistribución regresiva de ingresos con un aumento en la tasa del IVA. El índice de Kakwani también disminuye, indicando que un aumento en la tasa



del IVA podría hacer que el sistema tributario sea más regresivo, afectando desproporcionadamente a los hogares de menores ingresos.

El cuadro del GT sobre el IVA de la CBT del 2023 pone en evidencia las implicaciones económicas y sociales de mantener una tarifa reducida del IVA al 1% frente a una tarifa estándar del 13%. El análisis de los cinco indicadores (Gini de Ingresos, Gini después de Impuestos, Gini de Impuestos, Reynolds-Smolensky y Kakwani) muestra cómo la tasa del IVA actual contribuye a la igualdad económica y a la progresividad del sistema tributario.

En conclusión, el cuadro destaca la importancia de la tarifa reducida del IVA al 1% para mitigar la desigualdad y proteger a los más vulnerables. Por lo tanto, mantener la tarifa reducida del IVA para la CBT es fundamental para garantizar una distribución más equitativa de los recursos y promover el bienestar de la población costarricense.

Finalmente, a modo de cierre de este apartado, mostramos un cuadro que resume la dinámica del GT del IVA total por componente, según su tasa.

Cuadro 14. Componentes del GT del IVA 2023 de los Bienes y Servicios según tasa

Componente del GT IVA 2023 (B & S)	Tasa	Gasto Tributario	Composición %
Canasta Básica Tributaria	1%	523 594,1	55,56%
Servicios de Salud	4%	177 592,2	18,84%
Alquileres	Mínimo Exento	103 006,8	10,93%
Medicamentos	2%	43 148,4	4,58%
Primas de Seguros Personales	2%	32 652,0	3,46%
Electricidad	Mínimo Exento	24 060,1	2,55%
Agua	Mínimo Exento	13 472,8	1,43%
Servicios de Educación Privada	2%	85 14,4	0,90%
Boletos Aéreos	4%-0,4%	6 201,1	0,66%
Implementos Médicos y Artículos Ortópedicos	Exento	6 248,0	0,66%
Honorarios por Obra Civil	9,67%	1 571,0	0,17%
Prestación de Servicios Turísticos	8%-13%	1 464,4	0,16%
Leña	1%	914,9	0,10%
Total GT del IVA 2023 (B & S)		942440,3	100,00%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

El cuadro sobre los componentes del GT del IVA 2023 para Bienes y Servicios ofrece una visión detallada de cómo se distribuye el gasto tributario entre diversas categorías, junto con sus respectivas tasas impositivas y su



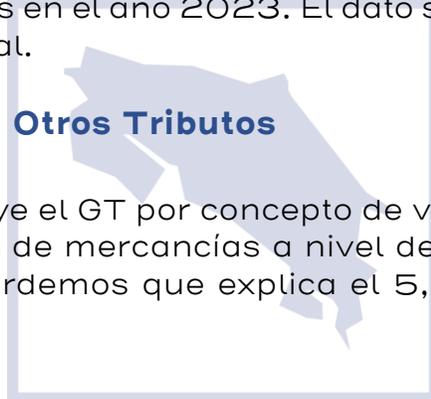
composición porcentual. La CBT representa la mayor proporción del gasto tributario total, con un 55.56%, seguida de otras categorías como Servicios de Salud y Alquileres, que también reflejan un gasto significativo. Este análisis es crucial para comprender el impacto fiscal de las políticas de tasas reducidas en la distribución del gasto tributario, destacando la necesidad de considerar los efectos redistributivos sobre los hogares de menores ingresos y la progresividad del sistema tributario en su conjunto.

8.2.2 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 de este rubro fue de **¢1282,5²⁰** millones en el año 2023. El dato se obtiene de los informes de la Contabilidad Nacional.

8.3 Gasto Tributario en Otros Tributos

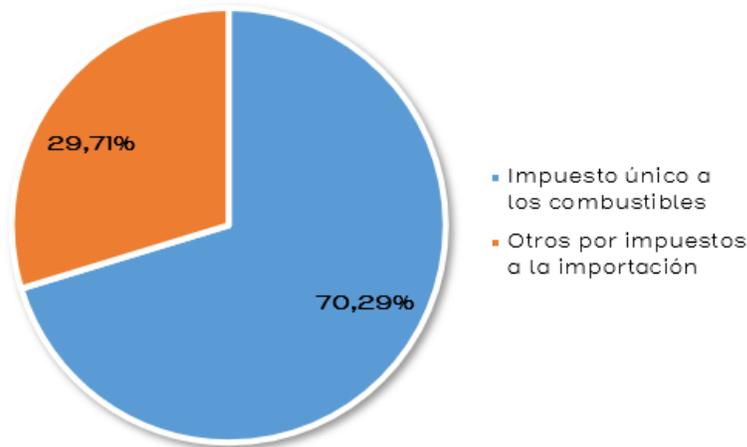
En este apartado se incluye el GT por concepto de varios tributos dejados de percibir en la importación de mercancías a nivel de Aduanas y por el IUSC. Este tercer apartado recordemos que explica el 5,21% del GT total para el 2023.



²⁰ 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.



Gráfico 9. Composición del GT en Otros Tributos 2023



Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.

El gráfico de pastel presentado muestra la composición del Gasto Tributario (GT) en Otros Tributos para el año 2023. Se divide en dos categorías principales: Impuesto único a los combustibles, que representa el 70,29% del total, y Otros por impuestos a la importación, que constituye el 29,71% restante. Es evidente el peso significativo que ejerce el impuesto único a los combustibles sobre este apartado del GT, lo que sugiere una dependencia significativa de este tipo de impuesto en la estructura tributaria del país.

Cuadro 15. GT en Otros Tributos, 2022-2023

Categoría	2022	2023	Variación Absoluta	Variación Relativa	2023 % PIB
Impuesto único a los combustibles	45 184,6	74 159,9	28 975,4	64,13%	0,16%
Otros por impuestos a la importación	28 935,3	31 345,8	2 410,4	8,33%	0,07%
GT Total en Otros Tributos	74 119,9	105 505,7	31 385,8	42,34%	0,22%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

El análisis del cuadro comparativo del Gasto Tributario en Otros Tributos para los años 2022-2023 revela una tendencia al aumento sobre este componente. En particular, el Impuesto Único a los Combustibles experimentó un notable incremento del 64,13%, pasando de ¢ 45 184,6 millones a ¢ 74 159,9 millones, lo cual representa una cifra considerable en la estructura tributaria del país, con un 0.16% del PIB en 2023. Asimismo, la categoría de Otros por Impuestos a la Importación mostró un aumento más moderado del 8.33%, pasando de ¢ 28 935,3 millones a ¢ 31 345,8 millones, representando el 0.07% del PIB en el mismo año. **El total del GT en Otros Tributos creció un 42,34%, alcanzando los ¢ 105 505,7 millones.**



8.3.1 Gasto Tributario en Varios Tributos en Importaciones

Esta categoría sobre el GT de Otros Tributos representa el 29,71% para el 2023. De la Dirección General de Aduanas (DGA) se obtienen el monto de exoneraciones que no sea IVA²¹ y corresponden a importaciones definitivas, con las que se **estimó el GT 2023 en ¢ 31 345,8 millones por el concepto de Varios Tributos en Importaciones.**

8.3.2 Gasto Tributario en el Impuesto Único a los Combustibles

Esta categoría por su parte explica el restante el 70,29% del GT para los Otros Tributos durante el 2023. 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 2023 asciende a ¢ 74 159,9 millones.

Para poder determinar la distribución según beneficiario del GT por IUSC, se recurre a la revisión documental de los informes presentados ante la Refinadora Costarricense de Petróleo (RECOPE)²², ya que el sistema de las declaraciones no permite esta desagregación²³. El siguiente Cuadro muestra la distribución por beneficiarios para el 2023:

²¹ 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.

²² 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.

²³ La cifra de la información documental es exacta a las declaraciones, mediante una distribución ponderada que respeta la cifra oficial y su respectiva estructura de composición.



Cuadro 16: Gasto Tributario en el Impuesto Único sobre los Combustibles, Beneficiarios según revisión documental, 2022-2023

Beneficiario	2022	2023	Variación Absoluta	Variación Relativa
Aerolíneas	43 531,0	62 522,9	18 991,9	43,63%
Pescadores	5 082,7	6 607,8	1 525,1	30,01%
Constructoras	1 801,7	2 623,0	821,4	45,59%
Zonas Francas	1 150,5	1 599,8	449,3	39,06%
Embajadas	48,9	86,9	38,0	77,80%
Cruz Roja Costarricense	289,9	514,1	224,2	77,33%
Cuerpo de Bomberos	134,0	201,2	67,1	50,08%
Instituciones	4,1	4,2	0,1	3,39%
Comercio de Combustible	0,0	0,0	0,0	-
Marítimo	0,0	0,0	0,0	-
GT Total IUSC	52 042,8	74 159,9	22 117,1	42,50%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

El cuadro comparativo del GT sobre el IUSC para los años 2022-2023 muestra un incremento significativo, pasando de ¢ 52 042,8 millones en 2022 a ¢ 74 159,9 millones en 2023, lo que representa un aumento del 42.50%. Las Aerolíneas y Pescadores fueron los principales beneficiarios, con incrementos absolutos de ¢ 18 991,9 millones y ¢ 1 525,1 millones de colones respectivamente.

Los datos del cuadro anterior evidencian que el combustible a las aerolíneas es el de mayor relevancia sobre el GT de este apartado, este representa el 85,87% 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.

IX. Estimación Integrada del Gasto Tributario en Costa Rica, 2023.

El GT 2023 para Costa Rica ascendió a la suma de **¢ 2 024 039,8** millones (4,30% del PIB), del cual el 2,07% corresponde al GT ISR, el 2,01% al GT en el IVA y el 0,22% a Otros tributos. El resumen se puede apreciar en el siguiente cuadro:

Cuadro 17: Gasto Tributario Total de Costa Rica, 2023

Categoría	2023	% PIB
1) Gasto Tributario ISR		
1.1 Impuesto a las utilidades	724 913,3	1,54%
a. Persona jurídicas	722 354,4	1,53%
b. Personas Físicas con Actividad Lucrativa	2 558,9	0,01%
1.2 Otras Rentas Cedulares	249 898,0	0,53%
a. Rentas del Trabajo	166 466,3	0,35%
b. Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de	40 953,0	0,09%
c. Otras Rentas Varias	26 053,9	0,06%
d. Renta de no residentes (Remesas al Exterior)	16 424,8	0,03%
Subtotal ISR	974 811,3	2,07%
2) Gasto Tributario IVA		
2.1 Consumo B y S	942 440,3	2,00%
a. Bienes	573 905,4	1,22%
CBT	523 594,1	
b. Servicios	368 534,9	0,78%
2.2 IVA Ley Forestal	1 282,5	0,00%
Subtotal IVA	943 722,8	2,01%
3) Gasto Tributario Otros Tributos		
3.1 Otros por impuestos a la importación	31 345,8	0,07%
3.2 Impuesto Único a los Combustibles	74 159,9	0,16%
Subtotal Otros Tributos	105 505,7	0,22%
Síntesis del Gasto Tributario Total de Costa Rica		
Gasto Tributario ISR	974 811,3	2,07%
Gasto Tributario IVA	943 722,8	2,01%
Gasto Tributario Otros Tributos	105 505,7	0,22%
Gasto Tributario Total 2023	2 024 039,8	4,30%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.



PARTE II

X. Gasto Tributario Ambiental 2023

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.

En este apartado, se presentan los resultados del análisis de Gasto Tributario Ambiental (GTA) 2023, La metodología²⁴ 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 Almeida²⁵, 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 viables²⁶ (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

²⁴ La metodología 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.

²⁵ Plan Nacional de Descarbonización 2018–2050.

²⁶ Informe: Propuesta de Metodología de Identificación y Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental para Costa Rica.



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).

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

10.1 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 neutro²⁷, mismos que se definen en la siguiente tabla (Almeida, 2021):

Tabla 1: Tipos de incidencia utilizados para la clasificación de Gasto Tributario Ambiental, 2023

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	Son desgravaciones tributarias a actividades económicas que fueron creadas con otros objetivos de políticas públicas no ambientales que

²⁷ Informe: Propuesta de Metodología de Identificación y Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental para Costa Rica.



<p>ambiental negativa²⁸</p>	<p>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.
<p>GT incidencia ambiental neutro</p>	<p>Sin efecto significativo en el medio ambiente o sin información disponible o suficiente para determinar su impacto ambiental.</p>

Fuente: Metodología de Cálculo de Clasificación del Gasto Tributario con Incidencia Ambiental 2023.

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

Tabla 2: Criterios de clasificación de la incidencia ambiental, 2023

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 2023.

²⁸ Informe: Metodología para la elaboración para Costa Rica de GT con incidencia ambiental 2021.



10.2 Presentación de Resultados

10.2.1 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 2023, Costa Rica presenta un gasto tributario asociado a algún aspecto ambiental (GTA) de **₡ 216 528,5 millones**, esto equivale a un **0,46%** del PIB.

De este GTA, el **60,67%** del total (₡ 131 369,8 millones), se asocia con alguna incidencia negativa, el **27,41%** (₡ 59 355,5 millones) a una incidencia neutra y el **11,92%** (₡ 25 803,2 millones) con alguna incidencia positiva, como se puede observar en el siguiente cuadro:

Cuadro 18: Gasto Tributario con incidencia ambiental, 2023

Incidencia	Impacto	Gasto Tributario Ambiental 2023	Composición % GTA	% PIB
3	Positivo principal en el largo plazo	2 607,4	1,20%	0,01%
2	Positivo secundario	21,0	0,01%	0,00%
1	Positivo principal en el corto plazo	23 174,7	10,70%	0,05%
0	Neutro	59 355,5	27,41%	0,13%
-1	Negativo	131 369,8	60,67%	0,28%
Gasto Tributario Ambiental 2023		216 528,5	100,00%	0,46%

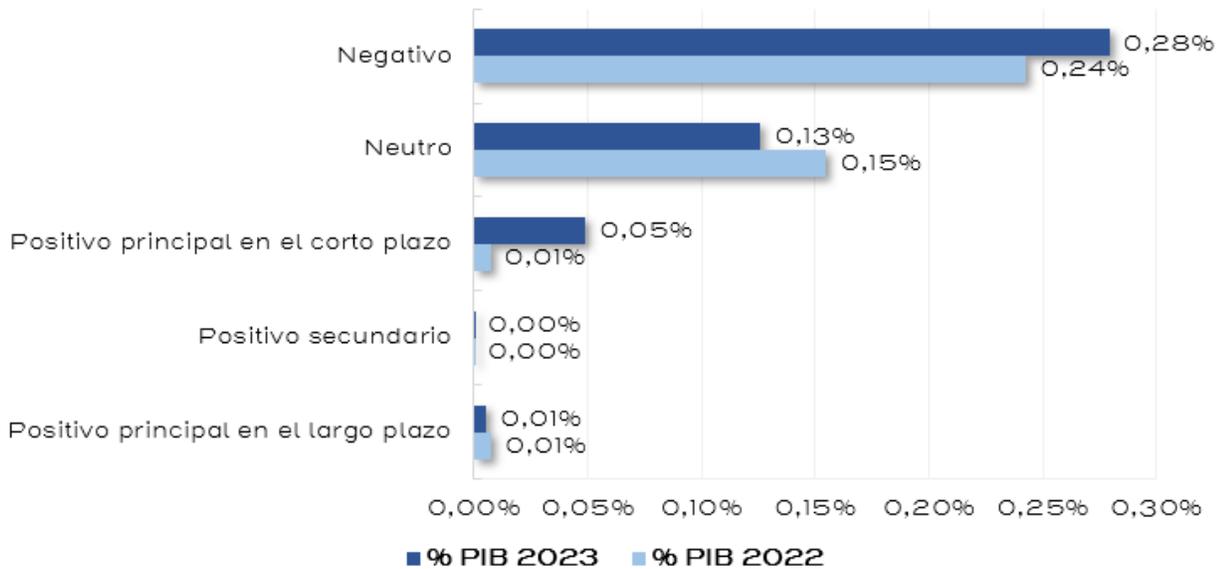
Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

Como porcentaje del PIB, del total de GTA para el 2023, el **0,28%** es asociado a una incidencia negativa, el **0,13%** a una incidencia neutra y la incidencia positiva con un **0,05%**.

En el siguiente gráfico se puede observar la evolución del GTA del 2022 al 2023.



Gráfico 10. Evolución del GTA como porcentaje del PIB, 2022-2023



Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.

El gráfico proporciona un análisis detallado del impacto del GTA como proporción del PIB para los años 2022 y 2023, segmentado en cinco categorías: negativo, neutro y tres componentes positivos desagregados. En el año 2023, se observa que el impacto negativo del gasto aumentó al 0,28%, en comparación con el 0,24% registrado en 2022. Por otro lado, el impacto neutro se redujo ligeramente del 0,15% al 0,13%. Entre los componentes positivos, el "Positivo principal en el corto plazo" mostró un incremento significativo, pasando del 0,01% en 2022 al 0,05% en 2023. Mientras tanto, el "Positivo secundario" y el "Positivo principal en el largo plazo" se mantuvieron constantes en 0,00% y 0,01%, respectivamente, para ambos años.

Cuadro 19: GTA 2023 según clasificación del MEDEA

Incidenia	GTA	Composición % GTA	% PIB
1: Condiciones y Calidad Ambiental	0,0	0,00%	0,00%
2: Recursos Ambientales y su uso	115 836,9	53,50%	0,25%
3: Residuos	100 606,1	46,46%	0,21%
4: Eventos Extremos y Desastres	10,5	0,00%	0,00%
5: Asentamientos Humanos y Salud Ambiental	75,0	0,03%	0,00%
6: Protección, Gestión y Participación/Acción Ambiental	0,0	0,00%	0,00%
Gasto Tributario Ambiental 2023	216 528,5	100,00%	0,46%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.



De acuerdo con el cuadro anterior, al analizar los datos de GTA 2023 en función de la clasificación del Marco para el Desarrollo de Estadísticas Ambientales (MEDEA)²⁹ y que es utilizado por Costa Rica para las cuentas ambientales, se tiene que el **53,50%** del GTA está relacionado con Recursos ambientales y su uso, seguido de Residuos con un **46,46%**.

Cuadro 20: GTA por incidencia ambiental y código CIIU, 2023

Sector Económico	Negativo	Neutro	Positivo	GTA	Composición % GTA	% PIB
Actividades de servicios administrativos y de apoyo.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,00%	0,00%
Actividades profesionales, científicas y técnicas.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,00%	0,00%
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria.	0,0	10,5	0,0	10,5	0,00%	0,00%
Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.	57 209,8	13 340,6	1 303,5	71 853,9	33,18%	0,15%
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,00%	0,00%
Distribución de agua; alcantarillado, gestión de desechos y actividades de saneamiento.	0,0	13 596,5	179,7	13 776,3	6,36%	0,03%
Explotación de minas y canteras.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,00%	0,00%
Industrias manufactureras.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,00%	0,00%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado.	0,0	26 131,8	4 074,9	30 206,7	13,95%	0,06%
Transporte y almacenamiento.	74 159,9	6 276,1	20 245,1	100 681,1	46,50%	0,21%
Total sector GTA 2023	131 369,8	59 355,5	25 803,2	216 528,5	100,00%	0,46%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

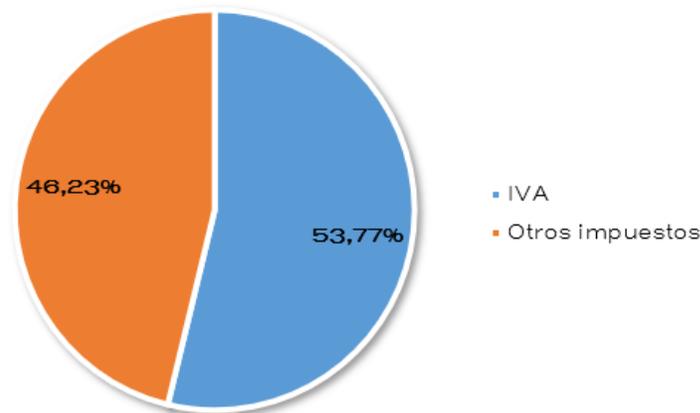
El cuadro del GTA por tipo de incidencia ambiental y código CIIU para el 2023 revela información crucial sobre cómo distintos sectores económicos impactan el medio ambiente en Costa Rica. El sector analizado con mayor protagonismo es **el sector Transporte y Almacenamiento, esto porque posee el mayor protagonismo tanto para la incidencia positiva, con ₡ 20 245,1 millones, reflejando avances significativos en energías limpias y sostenibles; así como la mayor incidencia negativa con una cifra de los ₡ 74 159,9 millones, mostrando un alto nivel de dependencia a los hidrocarburos.** El segundo sector con mayor dinamismo sería la agricultura, ganadería, silvicultura y pesca, destaca por tener la segunda mayor incidencia negativa, contribuyendo con un gasto de ₡ 57 209,8 millones. Este sector, esencial para la economía, enfrenta desafíos importantes en términos de sostenibilidad y mitigación de impactos ambientales.

²⁹ 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.



En términos de composición, el total del Gasto Tributario Ambiental asciende a ₡ 216 528,5 millones, representando un 0.46% del Producto Interno Bruto del país. Esta distribución del GTA es clave para entender cómo diferentes actividades económicas pueden tanto contribuir al deterioro ambiental como ser parte de la solución. Este análisis permite a los formuladores de políticas públicas identificar áreas críticas para intervención y promover estrategias que aseguren un equilibrio entre desarrollo económico y conservación ambiental.

Gráfico 11: Gasto Tributario Ambiental por tipos de impuestos, 2022



Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.

Del total de la cifra del GTA revisado para este apartado (₡ 116 428,4 millones), el impuesto de mayor representatividad sigue siendo el Impuesto al Valor Agregado con un **53,77%** seguido por Otros Tributos con un **46,23%**, como se observa en el siguiente anterior.

Cuadro 21: Gasto Tributario Ambiental según tipo de beneficio, 2023

Tipo de Beneficio	GTA	Composición % GTA	% PIB
Crédito tributario	0,0	0,00%	0,00%
Deducción	75,0	0,03%	0,00%
Exención	202 322,0	93,44%	0,43%
Tasa reducida	14 131,5	6,53%	0,03%
Total Beneficio GTA 2023	216 528,5	100,00%	0,46%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.



El cuadro presentado muestra el GTA desglosado según el tipo de beneficio para el año 2023. Las variables analizadas incluyen cuatro tipos de beneficios: Crédito tributario, Deducción, Exención y Tasa reducida. El total del GTA asciende a ₡ 216 528,5 millones como se indicó anteriormente (0,46% del PIB). La Exención representa la mayor parte del GTA con ₡ 202 322,0 millones, lo que equivale al 93,44% del total y al 0,43% del PIB. La Tasa reducida contribuye con ₡14 131,5 millones, representando el 6,53% del GTA y el 0,03% del PIB. La Deducción es mínima con ₡ 75 millones, constituyendo el 0,03% del GTA y el 0,00% del PIB. No se registra ningún valor para el Crédito tributario. Este análisis es relevante para entender la distribución y el impacto de los beneficios fiscales ambientales en la economía.

10.2.2 Incidencia Ambiental Negativa

Cuadro 22: GTA con incidencia negativa según Ley, 2023

Ley	Norma	IVA	IUSC	Otros	GTA	Composición % GTA	% PIB
7293	Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones N° 7293 3/4/1992 Asamblea Legislativa	45 984,9	0,0	11 225,0	57 209,8	43,55%	0,12%
	Artículo 5, Código de Liberación 2027: Maquinaria, equipos e insumos para la actividad agropecuaria.	35 360,3	0,0	10 485,3	45 845,6	34,90%	0,10%
	Artículo 5, Código de Liberación 2028: Materias primas para la elaboración de insumos para la actividad agropecuaria y empaque del banano.	10 624,6	0,0	739,6	11 364,2	8,65%	0,02%
8114	Impuesto Único sobre los Combustibles	0,0	74 159,9	0,0	74 159,9	56,45%	0,16%
	Total GTA Negativo 2023	45 984,9	74 159,9	11 225,0	131 369,8	100,00%	0,28%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

El **GTA negativo** para el año **2023** asciende a los **₡ 131 369,8 millones (0,28% del PIB)**, a continuación, se desglosa esta cifra según las diferentes leyes y normativas. La **Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones N° 7293**, junto con sus artículos específicos del Código de Liberación 2027 y 2028, se destacan por sus exoneraciones en el IVA y otros impuestos, sumando un total de **₡ 57 209,8 millones**, lo que representa un **0,12% del PIB**. Además, se incluye el Impuesto Único sobre los Combustibles bajo la **Ley 8114**, que contribuye con **₡ 74 159,9 millones** de colones al GTA negativo, representando un **0,16% del PIB**. Este análisis es relevante ya que proporciona una visión clara de cómo las exoneraciones fiscales impactan negativamente en los ingresos tributarios del país,



destacando la importancia de revisar y ajustar estas políticas para mejorar no solamente la recaudación fiscal, sino también su impacto en el medio ambiente.

En lo que respecta al Artículo 5 de la Ley N° 7293, rubro que explica en un 43,55% el total del GTA negativo, con base a datos de la Dirección General de Aduanas (DGA), podemos analizar la composición de las importaciones exoneradas que conforman parte destacable de esta ley que regula el sector agropecuario. Para el 2023, la partida 31 aliciente a los Abonos explica las importaciones en un 27,49%; por su parte la partida 38 correspondiente a Productos Diversos de las Industrias Químicas representa el 28,55% (productos agroquímicos) y finalmente un tercer rubro que engloba todas las demás partidas el restante 43,95%. Esto explica en términos generales esos ¢ 57 209,8 millones reportados durante el 2023.

En su contraparte, en lo que respecta a la Ley 8114 sobre el IUSC, segunda categoría que explica el GTA negativo en un 56,45%, siendo está la línea más influyente sobre este apartado; hay que recordar que en el cuadro 15 se pudo apreciar que las aerolíneas presentaron un crecimiento interanual del 43,63%, esto representó casi 19 mil millones de colones adicionales con respecto al 2022, justificando de esta forma el crecimiento reportado para este año.

Cuadro 23: GTA con incidencia negativa según sector económico, 2023

Sector Económico	IVA	IUSC	Otros	GTA	Composición % GTA	% PIB
Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.	45 984,9	0,0	11 225,0	57 209,8	43,55%	0,12%
Transporte y almacenamiento.	0,0	74 159,9	0,0	74 159,9	56,45%	0,16%
Total GTA Negativo 2023	45 984,9	74 159,9	11 225,0	131 369,8	100,00%	0,28%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

El cuadro 22 ofrece cifras sobre el GTA con incidencia negativa según sector económico para el año 2023. Los sectores analizados incluyen "Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca" y "Transporte y almacenamiento". En el primer sector, el IVA asciende a ¢ 45 984,9 millones, mientras que el rubro de otros impuestos reporta ¢ 11 225 millones, resultando en un GTA total de ¢ 57 209,8 millones, lo que representa un 43,55% del total del GTA negativo. Por otro lado, el sector de "Transporte y almacenamiento" muestra un IUSC de ¢ 74 159,9 millones, siendo este monto el final de este sector, equivalente al 56,45% del total del GTA negativo.



10.2.3 Incidencia Ambiental Neutra

En el caso del **GTA con incidencia ambiental neutra**, se determina un monto de **¢ 59 355,5** millones de GT (**0,13%** del PIB). La participación más significativa corresponde a la Ley N°. 9635, explicando el **96,13%** de la cifra total del GTA neutro. La categoría más relevante dentro de esta Ley corresponde a la exoneración del IVA con **¢ 50 268,3** millones, este monto se justifica por el suministro de energía eléctrica residencial que representa el **47,86%**, seguida de la Tarifa reducida del 4% del IVA para la compra de boletos o pasajes aéreos con un **12,34%**, así como el GT en IVA por la entrega de agua residencia con un **26,80%**. Estos tres componentes explican en un **87,00%** el GTA neutro del IVA y, por tanto, la dinámica del monto de GTA Neutro.

Cuadro 24. GTA con incidencia neutra según Ley, 2023

Ley	Norma	IVA	DAI	Otros	GTA	Composición % GTA	% PIB
6995	Ley 6995 del 22/7/1985	1 463,1	384,5	133,5	1 981,1	3,34%	0,00%
7231	Convenio OIRSA (Organismo Internacional Regional de Sanidad Agropecuaria)	12,3	0,5	9,9	22,7	0,04%	0,00%
7293	Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones N° 7293 3 / 4/1992 Asamblea Legislativa	49,0	2,0	10,3	61,4	0,10%	0,00%
7969	Ley N°7969 Ley Reguladora del Servicio Público de Transporte Remunerado de Personas en modalidad de Taxi (28/01/2000 Asamblea Legislativa)	5,4	0,0	8,2	13,6	0,02%	0,00%
8345	Ley de Participación de las Cooperativas de Electrificación Rural y de las Empresas de Servicios Públicos Municipales en el Desarrollo Nacional.	10,4	66,8	13,4	90,6	0,15%	0,00%
8488	Ley Nacional de Emergencias y Prevención del Riesgo	1,2	8,6	0,6	10,5	0,02%	0,00%
8776	Exoneración a las Asociaciones Administradoras de Sistemas de Acueductos y Alcantarillados Comunales (ASADAS)	56,1	3,2	58,6	117,9	0,20%	0,00%
9635	Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas	50 268,3	6 201,1	588,3	57 057,7	96,13%	0,12%
Total GTA Neutro 2023		51 865,9	6 666,8	822,8	59 355,5	100,00%	0,13%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

El cuadro 24 muestra el GTA con incidencia neutra según sector económico para el año 2023. El sector con mayor GTA con incidencia neutra es el suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado, con un total de **¢ 26 131,8** millones de colones, lo que representa el **44,03%** del total del GTA neutro y un **0,06%** del PIB. Por otro lado, el sector de administración pública y defensa presenta el menor GTA, con solo **¢ 10,5** millones, equivalente al **0,02%** del total del GTA neutro y un **0,00%** del PIB. Este análisis resalta cómo se distribuye el gasto tributario ambiental con incidencia neutra en los diferentes sectores económicos y su impacto en la economía nacional.



Cuadro 25: GTA con incidencia neutra según sector económico, 2023

Sector Económico	DAI	IVA	Otros	GTA	Composición % GTA	% PIB
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria.	8,6	1,2	0,6	10,5	0,02%	0,00%
Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.	0,5	12 747,7	592,3	13 340,6	22,48%	0,03%
Distribución de agua; alcantarillado, gestión de desechos y actividades de saneamiento.	3,2	13 528,8	64,5	13 596,5	22,91%	0,03%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado.	451,3	25 533,7	146,8	26 131,8	44,03%	0,06%
Transporte y almacenamiento.	6 203,1	54,5	18,5	6 276,1	10,57%	0,01%
Total GTA Neutro 2023	6 666,8	51 865,9	822,8	59 355,5	100,00%	0,13%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.

10.2.4 Incidencia Ambiental Positiva

Para la incidencia ambiental positiva el monto determinado es de **¢ 25 803,2** millones de GT (**0,05%** del PIB). El mayor porcentaje de participación le corresponde a la Ley N°. 10209 “Ley de incentivos al transporte verde” con un **73,32%** del total.

Cuadro 26: GTA con incidencia positiva según Ley, 2023

Ley	Norma	IVA	DAI	Otros	GTA	Composición % GTA	% PIB
449	Ley de Creación del Instituto Costarricense de Electricidad (ICE)	90,1	668,1	24,9	783,1	3,03%	0,00%
7044	Creación de EARTH (Escuela Agricultura Región Tropical Húmeda)	19,6	0,6	0,9	21,0	0,08%	0,00%
7447	Ley Del Uso Racional De La Energía N° 7447 del 3 de noviembre de 1994.	1 004,8	53,8	266,4	1 325,0	5,13%	0,00%
7575	Ley Forestal N° 7575, 16/4/1996 Asamblea Legislativa	1 282,5	0,0	0,0	1 282,5	4,97%	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	160,3	9,0	10,5	179,7	0,70%	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	174,6	26,4	186,7	387,7	1,50%	0,00%
9573	Convenio de cooperación al financiamiento de proyectos de inversión CR-X1014 entre Costa Rica, el Instituto Costarricense del Electricidad (ICE) el BID, para financiar un programa de energía renovable, transmisión y distribución de electricidad.	1 761,5	875,9	266,8	2 904,2	11,26%	0,01%
10209	Ley de incentivos al transporte verde (reforma del capítulo III de la ley N° 9518, incentivos y promoción para el transporte eléctrico, de 25 de enero de 2018)	17 732,8	0,0	1 187,2	18 920,1	73,32%	0,04%
Total GTA Positivo 2023		22 226,2	1 633,6	1 943,4	25 803,2	100,00%	0,05%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.



Por participación según sector económico, el mayor porcentaje se encuentra en el sector de Transporte y Almacenamiento con un **78,46%**, como se aprecia en el siguiente cuadro:

Cuadro 27: GTA con incidencia positiva según sector económico, 2023

Sector Económico	DAI	IVA	Otros	GTA	Composición % GTA	% PIB
Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.	0,6	1 302,0	0,9	1 303,5	5,05%	0,00%
Distribución de agua; alcantarillado, gestión de desechos y actividades de saneamiento.	9,0	160,3	10,5	179,7	0,70%	0,00%
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado.	1 570,3	2 026,3	478,3	4 074,9	15,79%	0,01%
Transporte y almacenamiento.	53,8	18 737,6	1 453,7	20 245,1	78,46%	0,04%
Total GTA Positivo 2023	1 633,6	22 226,2	1 943,4	25 803,2	100,00%	0,05%

Fuente: Subdirección de Estudios Económicos, División de Política Fiscal de la DGH.
Cifras en millones de colones y porcentaje.





XI. Conclusiones y Recomendaciones

I. El **Gasto Tributario** de Costa Rica para el **2023** es de **¢ 2 024 039,8 millones**, equivalente a un **4,30% respecto al PIB** (0,33 puntos porcentuales menos respecto al año anterior). Esto representa una variación interanual absoluta de **¢ -46 933,7 millones**, esta leve desaceleración respecto al **2022** es de **2,27%**.

II. Analizando los **principales componentes del GT**, se observa que el **ISR y el IVA** presentan una **ligera reducción en su contribución al GT total**. El **ISR** pasó de **¢ 997 345,0 millones de colones (2,23% del PIB)** en **2022** a **¢ 974 811,3 millones de colones (2,07% del PIB)** en **2023**, mientras que el **IVA** descendió de **¢ 999 508,6 millones de colones (2,23% del PIB)** a **¢ 943 722,8 millones de colones (2,01% del PIB)** en el mismo periodo. Contrariamente, la categoría correspondiente a **Otros Tributos** aumentó su participación, incrementándose de **¢ 74 119,9 millones de colones (0,17% del PIB)** en **2022** a **¢ 105 505,7 millones de colones (0,22% del PIB)** en **2023**.

III. El **GT del ISR** durante el **2023** es el **componente más destacable** sobre el GT total, **explica el 48,16%**. El **GT ISR** del **2022** al **2023** presentó una variación absoluta negativa de **¢ -22 533,7 millones**, es decir, **-2,26%**. Dentro de esta categoría, el apartado con mayor peso corresponde a las **Utilidades de las personas Jurídicas**, representa el **74,10%** del **GT ISR** (**1,53%** del **PIB**). Sin embargo, este apartado evidenció una leve desaceleración, ésta se justifica mediante una contracción de las diversas exoneraciones otorgadas a **Zonas Francas, Cooperativas**, entre otras. Finalmente, otro elemento que explica la variación negativa en el **GT ISR** es el cambio metodológico sobre las **Rentas de Capital** (perteneciente al componente de **Otras Rentas Cedulares**), para este año **2023**, posterior a un análisis exhaustivo se determinó no estimar más el **GT** de las rentas de capital referente a las **Ganancias y Pérdidas de Capital**, concretamente sobre los **Trasposos de Bienes Inmuebles**.

IV. El **segundo componente de mayor relevancia** durante el **2023** es el **GT del IVA**, **representa el 46,63%** del **GT total**. El **GT IVA** del **2022** al **2023** mostró una variación absoluta negativa de **¢ -55 785,8 millones**, es decir, **-5,58%**. Sobre este componente, se debe de subrayar que los **Bienes** explican en un **60,81%** la cifra del **GT IVA total** (**1,22%** del **PIB**). A su vez, la **CBT** explica el comportamiento de los bienes en un **90,76%** y para el **2023** reportó una cifra de **¢ 523 594,1 millones**, cifra que es muy similar a la de hace un año. Por su parte, los **Servicios** del **GT IVA**, es el segundo elemento a nivel de composición que explica el **GT IVA total**, con un **39,09%**; a su vez se debe de acotar que esta categoría es la que explica la variación negativa



observada para el GT del IVA total, debido a ajustes y depuraciones metodológicas con base a la normativa legal que regula a los sectores de educación, así como a los boletos de avión.

V. **El tercer y último componente es el GT Otros Tributos**, durante el **2023 explica el 5,21%** del GT total. El GT Otros Tributos del 2022 al 2023 presentó una variación interanual positiva de **¢31 385,8 millones**, es decir, **42,34%**. Dentro de esta categoría, el apartado con mayor peso corresponde al IUSC, representa el **70,29%** del GT Otros Tributos (**0,16%** del PIB). Este tributo en particular mostró una aceleración significativa que marca la tendencia sobre este componente. Al analizar la información documental que expliqué esta variación, se aprecia un crecimiento preponderante de las Aerolíneas.

VI. **El análisis innovador por deciles poblacionales e indicadores de distribución del GT del IVA sobre la CBT en Costa Rica revela** la importancia de la tarifa reducida al 1%. Los datos evidencian que **la tarifa reducida del 1%** no solo facilita que los **hogares costarricenses**, especialmente los de **menores ingresos**, mantengan **acceso a bienes esenciales**, sino que también actúa como un mecanismo crucial para **mitigar la desigualdad económica**. Indicadores clave como el Gini después de impuestos, el Gini de impuestos, Reynolds-Smolensky y Kakwani subrayan cómo un **sistema tributario progresivo**, con una tarifa reducida del IVA para la CBT, es **esencial para proteger a los más vulnerables y garantizar una distribución más equitativa de los recursos**.

VII. Para el año **2023 se determina un GT con incidencia ambiental** por un monto de **¢ 216 528,5 millones (0,46% del PIB)**. De este, **¢ 25 803,2 millones (0,05% del PIB)** se identifica con incidencia ambiental positiva, con incidencia ambiental neutra **¢ 59 355,5 millones (0,13% del PIB)** y con una incidencia ambiental negativa **¢ 131 369,8 millones (0,28% del PIB)**.

VIII. El análisis del **GTA** de Costa Rica para el año **2023** revela dos conclusiones significativas. Primero, el impacto del **GTA negativo**, que representa el **0,28%** del PIB, **ha aumentado con respecto al año anterior**. Esto **se debe principalmente a las exoneraciones del IVA y el IUSC** bajo las leyes 7293 y 8114, respectivamente. Dichas exoneraciones han generado un considerable gasto de **¢ 131 369,8 millones (60,67% del GTA total)**, con la mayor incidencia negativa en el **sector de Transporte y Almacenamiento**, que enfrenta importantes desafíos en términos de sostenibilidad. Este incremento subraya la necesidad de revisar y ajustar las políticas de exoneraciones fiscales para mitigar su impacto negativo tanto en los ingresos tributarios como en el medio ambiente.



IX. Segundo, la distribución de las incidencias ambientales destaca aspectos relevantes para el desarrollo sostenible, tal es el caso del **27,41% del GTA que tiene una incidencia neutra**, mientras que solo **el 11,92% presenta una incidencia positiva**. Uno de los principales protagonistas es nuevamente el sector de Transporte y Almacenamiento que mostró un avance significativo en energías limpias, contribuyendo con el 78,46% de la incidencia positiva. Esta distribución sugiere que, se están logrando avances en ciertos sectores y equidad en el sistema tributario.

X. Surge 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.

XI. Es de suma relevancia analizar y verificar que los proyectos que se presenten a la Asamblea Legislativa y que pretendan aumentar el gasto tributarios, por un lado, contengan las fuentes de ingresos que sustituyan la pérdida y además que no sean desfavorables al medio ambiente.

XII. 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.

XIII. 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. En este sentido es importante señalar la aprobación de la Ley N°. 10286 “Ley de Regímenes de exenciones del pago de tributos, su otorgamiento y control sobre uso y destino” donde se recalca la obligatoriedad de evaluar la eficacia, pertinencia y validez de las exoneraciones otorgadas en cada régimen vigente.

XIV. Con el desarrollo del apartado del 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.



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. Octubre 2023.
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. Cifras Fiscales, Gobierno Central. Diciembre 2023. Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria. 2023.

