DEPARTAMENTO ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS

AL-DEST- IIN -006-2020

INFORME DE: POROYECTO DE LEY

LEY PARA PROTEGER AL CIUDADANO CONTRA EL AUMENTO EN LOS PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES

EXPEDIENTE No 21.525

INFORME INTEGRADO
(JURÍDICO-ECONÓMICO)

ELABORADO POR:

GUSTAVO RIVERA SIBAJA
SUSANA ZÚÑIGA VAN DER LAAT
ASESORES PARLAMENTARIOS

SUPERVISADO POR:

M°MAYELA CHAVES VILLALOBOS
MAURICIO PORRAS LEÓN
JEFES DE ÁREA

REVISIÓN FINAL Y AUTORIZACIÓN
FERNANDO CAMPOS MARTÍNEZ
DIRECTOR

13 DE FEBRERO DE 2020

ASAMBLEA LEGISLATIVA
de la República de Costa Rica

TABLA DE CONTENIDO

I.- RESUMEN DEL PROYECTO: 3

II.- ASPECTOS ECONÓMICOS PRELIMINARES 4

2.1 SITUACIÓN FINANCIERA DEL GOBIERNO CENTRAL 4
2.2.- SOBRE EL GASTO TRIBUTARIO 11

III.- ANÁLISIS JURÍDICO DE FONDO 13

3.1.- AUSENCIA DE PROBLEMAS JURÍDICOS Y DISCRECIONALIDAD DE LA DECISIÓN 13
3.2.- CUESTIONES DE CONVENIENCIA Y OPORTUNIDAD 14

IV.- ANÁLISIS DEL ARTICULADO 17

4.-1 DESDE EL PUNTO DE VISTA JURÍDICO 17
4.2- ANÁLISIS ECONÓMICO DEL ARTÍCULO 1.- 18
4.2.1.- SOBRE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO 19
4.2.3 SOBRE LA CARGA TRIBUTARIA Y LA IMPORTANCIA RELATIVA DEL IVA 20
4.2.4 SOBRE LA NO SUJECIÓN PROPUESTA 21
4.2.5.- EFECTO DEL IVA EN EL PRECIO FINAL DEL COMBUSTIBLE. 23
4.2.6 EFECTO EN LA RECAUDACIÓN PRODUCTO DE LA NO SUJECIÓN PROPUESTA RELACIONADA CON EL IVA 28

V.- ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO 30

Votación 30
Delegación 30
Consultas Preceptivas 30
Consultas Facultativas 30

AL-DEST- IIN -006-2020

INFORME INTEGRADO
(JURÍDICO-ECONÓMICO)

LEY PARA PROTEGER AL CIUDADANO CONTRA EL AUMENTO EN LOS PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES

EXPEDIENTE No 21.525

I.- RESUMEN DEL PROYECTO:

El proyecto consta de un único artículo mediante el cual se propone reformar el inciso 12) del artículo 9 de la Ley del Impuesto del Valor Agregado IVA (contenida en la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas).[1]

El citado artículo 9 contiene las excepciones de no sujeción al impuesto, y el inciso 12) en particular, contiene la excepción con respecto a la venta de combustibles, incluidos todos los productos necesarios para su fabricación.

Sin embargo, servicios relacionados con la producción de combustibles, como serían los transportes y los de distribución del producto, no quedaron expresamente excepcionados del IVA, lo que en alguna medida viene a repercutir en el precio final al consumidor, en la medida que son componentes de la estructura de precios.

El proyecto propone entonces reformar la excepción de su sujeción antes dicha, para que se incluyan también los servicios relacionados que inciden como costos en el precio final de combustibles, para que la aprobación del IVA no incida al alza en los precios de los combustibles.

[1] Efectivamente, la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Ley No 9635 del 3 de diciembre de 2018, en su Título I, transformó la Ley del Impuesto General de Ventas No 6826 en la Ley del Impuesto del Valor Agregado IVA.

II.- ASPECTOS ECONÓMICOS PRELIMINARES[2]

2.1 Situación Financiera del Gobierno Central

De acuerdo con la información incluida en la revisión del Programa Macroeconómico 2019-2020 del BCCR[3], para el período 2019 y 2020 se estima que el crecimiento de la economía costarricense alcanzará una variación de 2,2% y 2,6% respectivamente, lo cual implica una baja de 1 p.p. y 0,4 p.p., en ese orden, con respecto a lo proyectado en el Programa Macroeconómico publicado en enero 2019.

Los factores que explican la desaceleración se relacionan con las condiciones internacionales producto de un menor crecimiento económico mundial, especialmente por factores como el aumento de las disputas comerciales y la desaceleración del comercio mundial. A lo anterior se agrega a nivel interno la incertidumbre y el pesimismo prevalecientes entre consumidores y empresarios, con efectos reales sobre el nivel de consumo e inversión; así como a la menor ejecución de obra pública. Por otra parte, de acuerdo con los datos de la Encuesta Continua de Empleo (ECE), al segundo trimestre de 2019 la tasa de desempleo fue de 11,9%, cifra que contrasta con el resultado observado en el periodo abril- junio de 2018 cuando el indicador fue 8,7%.

La desaceleración económica ha impactado fuertemente la recaudación tributaria, lo cual ha sido mitigado en parte con los ingresos recaudados por la amnistía tributaria contemplada en la Ley 9635. Como consecuencia, el déficit primario en el primer semestre del 2019 se mantuvo igual al observado en el 2018 (-1,1% del PIB). Sin embargo, a pesar de que la Ley 9635 introduce reformas sobre el impuesto al valor agregado y sobre el impuesto a los ingresos y utilidades, los ingresos totales como porcentaje del PIB para los años 2019 y 2020 muestran aún una desaceleración. La estimación de los ingresos tributarios en el 2019, considerado los rendimientos por la reforma, pero exceptuando la amnistía muestran una variación de 3,2% inferior en 0,8 puntos porcentuales a la del 2018; al incluir la amnistía, la tasa de variación alcanza un 6,3%, 2,3 puntos porcentuales por encima del 2018. Para el 2020 la tasa de variación se estima en 4,9% sobre el 2019 considerando la recaudación producto de la amnistía y la reforma.

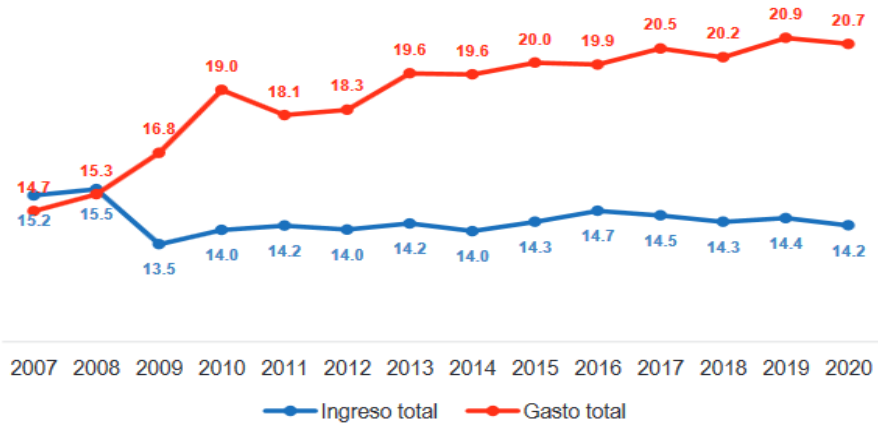
Por su parte, el gasto total como porcentaje del PIB muestra una clara tendencia al alza, sin embargo, para el 2020 se refleja una desaceleración, esto es producto de la entrada en vigencia de la Regla Fiscal y de las reformas de la Ley de Salarios de

[2] El apartado II fue realizado por el Área Económica del Departamento de Servicios Técnicos.

[3] El Banco Central de Costa Rica (BCCR) presentó la revisión del Programa Macroeconómico (PM) 2019-2020. En la sesión del 17 de julio del 2019, la Junta Directiva del BCCR ajustó la proyección de crecimiento económico para el 2019 a 2.2% (inicialmente de 3.2%), con una recuperación moderada a 2.6% para el 2020 (3.0% proyectado en enero anterior).

la Administración Pública, ambas contendidas en la Ley 9635. La gráfica siguiente muestra las tendencias indicadas tanto en ingresos como en gastos.

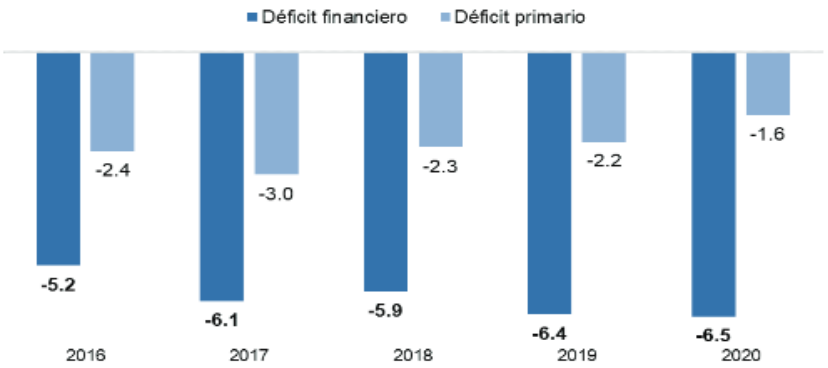
Gráfico N°1
Costa Rica: Ingresos y Gastos Totales del Gobierno Central */
(porcentaje respecto al PIB)



*/ 2019 y 2020 estimados, devengados
Fuente: Ministerio de Hacienda. Marco Fiscal Presupuestario de Mediano Plazo 2019-2023 Dirección General de Presupuesto Nacional, agosto 2019.

Para el 2019 y 2020 se proyecta una desaceleración en el déficit primario del Gobierno Central, ya que se estima pase de -2,2% a -1,6% del PIB respectivamente, en comparación con -2,3% en el 2018. No obstante, el déficit financiero del Gobierno Central se ubicaría en 6.4% del PIB en 2019 y en 6,5% en 2020, como consecuencia de la mayor carga por intereses.

Gráfico N°2
Costa Rica: Balance Financiero del Gobierno Central */
(porcentaje respecto al PIB)



*/ 2019 y 2020 estimados, devengados
Fuente: Ministerio de Hacienda. Marco Fiscal Presupuestario de Mediano Plazo 2019-2023 Dirección

Estos resultados incorporan el efecto de las medidas fiscales y también supone el ingreso de recursos por la colocación de bonos por US$1.500,0 millones en los mercados internacionales y de créditos multilaterales para apoyo presupuestario por US$850,0 millones.

Valga indicar que, el Ministerio de Hacienda ha identificado que el Gobierno está· expuesto a diversas fuentes de riesgos fiscales. Entre ellas, se destacan la exposición del presupuesto a los riesgos de deuda, las demandas contra el Estado, riesgos fiscales en los regímenes de salud y de pensiones, situación financiera de las municipalidades y empresas públicas, riesgos originados por proyectos que se financian con asociaciones público privadas, desastres por eventos climáticos, garantías de salvamento de los bancos así como aquellos riesgos económicos generales relacionados con los parámetros económicos utilizados en las proyecciones como por ejemplo, crecimiento económico, tipo de cambio o tasas de interés, entre otros.

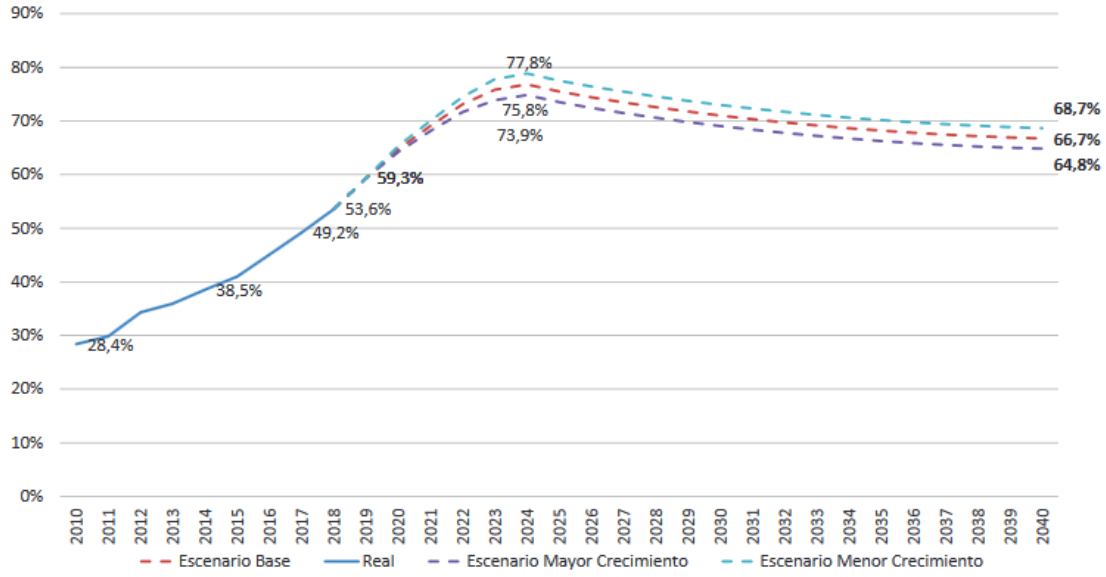
Dado el peso del servicio de la deuda y la gradualidad de la reforma fiscal, en los próximos años la razón de deuda del Gobierno Central a PIB mantendrá su tendencia creciente hasta alcanzar un máximo en el 2023. Así mismo, los requerimientos brutos de financiamiento del Gobierno continuarán altos por varios años.

Para estimar el comportamiento en la evolución de la deuda, en el estudio Marco Fiscal Presupuestario de Mediano Plazo 2019-2023 de la Dirección General de Presupuesto Nacional, se realizan tres escenarios asociados a la proyección de crecimiento de la economía, un escenario base y dos alternativos con supuestos diferentes de crecimiento económico.

Las proyecciones del escenario base se basan en los supuestos macroeconómicos suministrados por el Banco Central al Ministerio de Hacienda y suponen un crecimiento del PIB real entre 2,2% y 3,1% para el período 2019-2023, así como un nivel de inflación entre 2% y 4%, un crecimiento en importaciones promedio de 6,7% para el periodo 2019-2023. Por su parte, los escenarios alternativos suponen, por un lado, una ralentización de la actividad económica, lo que se traduce en un menor crecimiento del producto en términos reales y nominales, con su correspondiente impacto sobre el consumo y las importaciones. Este escenario supone un crecimiento real de la economía 0,5 puntos porcentuales por debajo de los datos suministrados por el BCCR para la elaboración del escenario base. Por el contrario, el segundo escenario plantea un mayor dinamismo en la economía, que se ve reflejado en una variación de la producción real de 0,5 puntos porcentuales por encima de los datos suministrados por el BCCR.

La estimación de la dinámica de la deuda, en un escenario base, prevé un comportamiento al alza de la deuda/PIB producto de la fuerte carga de intereses y la desaceleración en el crecimiento económico, al tiempo que la reforma fiscal no alcanza sus efectos máximos en los primeros años. Al año 2023 se estima que la relación deuda a PIB podría alcanzar el 75,8% en relación al PIB. Ya para el 2024, al igual que el resto de los escenarios, la deuda entraría en su punto de inflexión y tendería a la baja hacia niveles sostenibles en el largo plazo hasta alcanzar en el 2040 el 66,7% a PIB. Por su parte, en el escenario de menor crecimiento, se estima que la relación deuda a PIB alcanzaría el 77,8% al 2023 y en el escenario de crecimiento mayor al esperado, los niveles de deuda al 2023, se estiman en 73,9% del PIB. Es importante hacer notar que, en cualquiera de estos casos la relación deuda/PIB alcanza un punto máximo alrededor del año 2024 y se estabiliza en el largo plazo, pero a niveles superiores al 60%, por encima de lo que se considera una relación de deuda razonable para la economía costarricense.

Gráfico N°3
Sostenibilidad de la deuda del Gobierno Central y su impacto por el crecimiento económico con base en Resultados primarios presupuestarios



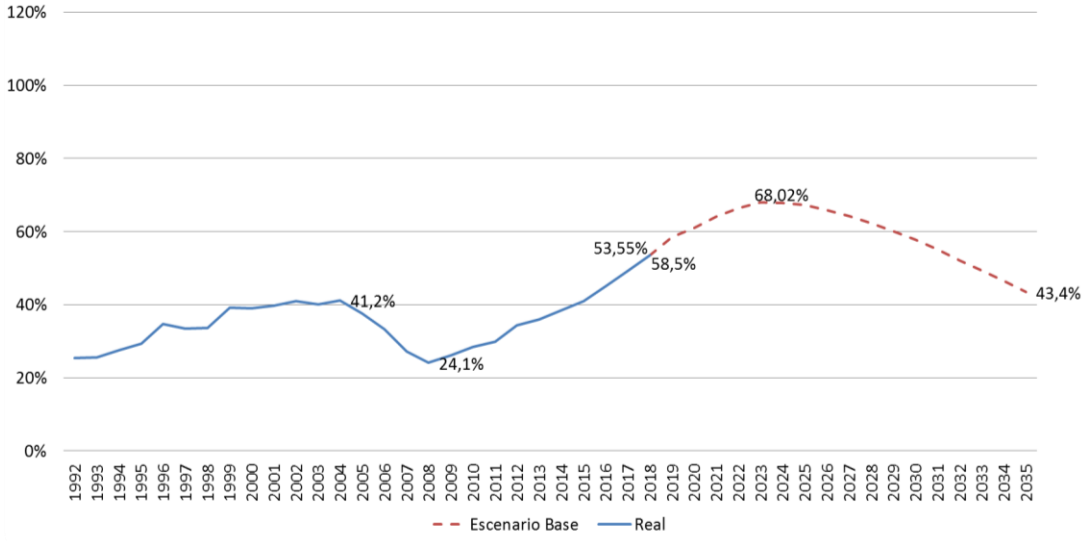
Fuente: Dirección de Crédito Público. Ministerio de Hacienda

Cabe resaltar que, los escenarios anteriores se realizan con base en resultados primarios presupuestarios (no los devengados que también se incluyen en el Marco Plurianual), por lo tanto, la estimación deuda/PIB es superior por utilizar un déficit mayor al estimado devengado. Adicionalmente es importante señalar que, los resultados primarios utilizados en el ejercicio anterior, están basados en la proyección de Ingresos que certificó la Contraloría General de la República, misma que resulta inferior a la que inicialmente había estimado el Ministerio de Hacienda y a las estimaciones actuales de ingresos.

Al respecto, el Ministerio informa[4] a esta asesoría que, cuenta con una reestimación de las expectativas de los ingresos fiscales, donde se incorporan algunos ingresos no considerados en las estimaciones anteriores, incluidas en el Marco Plurianual. Ese nuevo cálculo está basado en la experiencia de recaudación de IVA de los últimos tres meses. Tómese en consideración que, a partir de la entrada en vigencia del IVA, en dos meses se observaron incrementos en la recaudación del 48%, respecto a igual período de 2018. Ello ha conllevado a una mejora en las estimaciones de los resultados primarios, a partir de los cuales se ha reestimado la relación deuda a PIB.

Basado en lo anterior, la estimación más reciente de la dinámica de la deuda, en un escenario base (con base en resultados primarios devengado), podría alcanzar en el año 2035 el 43.4% del PIB, indicador inferior al del Límite Natural de Deuda (LND) 50% a PIB, como se muestra en el siguiente gráfico.

Gráfico N°4
Gobierno Central
Evolución (Proyección) Deuda /PIB
Estimación 2035. Devengado



Fuente: Ministerio de Hacienda, Dirección de Crédito Público

De acuerdo con el Ministerio de Hacienda, el portafolio de deuda se podría ver mayormente impactado por los riesgos de refinanciamiento, asociado a una importante participación del portafolio en instrumentos de corto plazo, riesgo de tasas de interés que tienen que ver con la composición de deuda en tasa variable,

[4] Información suministrada vía correo electrónico el día 25-10-2019 por Melvin Quirós R., Dirección de Crédito Público, Ministerio de Hacienda.

riesgo por inflación, cuya exposición nace cuando una parte del portafolio esta indexada a la inflación y se presentan incrementos significativos del Índice de precios y el riesgo cambiario, cuyo impacto sería mayor en portafolios con una importante concentración en moneda extranjera.

Cabe señalar que, en el Informe Técnico sobre el Proyecto de Ley de Presupuesto de la República para el ejercicio 2020[5] elaborado por la Contraloría General de la República (CGR), se indica que las cifras consignadas en el Presupuesto de la República revelan una leve mejoría en el resultado fiscal, producto de la Ley N° 9635, sin embargo, advierte que el país debe continuar ejecutando acciones estructurales hacia la consolidación fiscal, en virtud de la vulnerabilidad a las condiciones macroeconómicas internas y externas que actualmente no son favorables.

El proyecto de ley de presupuesto para el ejercicio económico de 2020 incorpora ingresos por un total de ¢10.509.607 millones (27,2% del PIB), de los cuales un 48,0% corresponden a financiamiento y un 51,9% a ingresos corrientes, para una carga tributaria de 13,19% del PIB. Cabe señalar que la proyección de ingresos del Ministerio de Hacienda para el ejercicio económico de 2020 incorpora los recursos esperados por la aplicación de la Ley Nº 9635.

Por el lado del gasto destaca el Servicio de la Deuda que representa el 38,2% del presupuesto de egresos 2020, 10,4% del PIB, con una asignación de ¢4.015.856 millones, en donde la amortización representa un 19,3% y los intereses y comisiones (18,9%), las cuales muestran variaciones de -30,8% y 18,8%, en ese orden, con respecto al presupuesto ajustado al 31 de agosto de 2019. El incremento del saldo de la deuda y del gasto por intereses, conlleva a que hoy en día el servicio de la deuda represente más de la tercera parte del presupuesto nacional.

Entre las principales causas del déficit fiscal en Costa Rica, que han señalado, tanto la Contraloría General de la República como el Ministerio de Hacienda, se citan las siguientes, las cuales se han atenuado en cierta medida con la aprobación de la Ley 9635:

a) Destinos constitucionales y/o legales de los recursos del Presupuesto Nacional y rigidez por la existencia de egresos tales como, pago de remuneraciones, transferencias, la atención del servicio de la deuda y el pago de pensiones con cargo al Presupuesto. (La Ley N°9635 incluye un capítulo sobre responsabilidad fiscal y el tratamiento de los destinos específicos).

b) Carga tributaria baja, de aproximadamente un 13,4% del PIB, debido entre otros aspectos al alto nivel de evasión y elusión fiscal; además del cambio en la estructura productiva del país, sobre todo en relación con el crecimiento de los

[5] Contraloría General de la República. Setiembre 2019.

servicios, los cuales con anterioridad a la Ley N°9635 no estaban sujetos a impuestos. (La Ley 9635 incluye modificaciones al impuesto sobre las ventas y al impuesto sobre la renta, con el objetivo de incrementar la recaudación).

c) Crecimiento desordenado de la institucionalidad (desconcentración) sin que ello mejore la eficiencia, además de un crecimiento acelerado de los salarios del Sector Público. (La Ley N°9635 incluye un Título III que modifica la Ley N°2166, Ley de Salarios de la Administración Pública con el objeto de reducir el costo de la planilla).

d) Aprobación de Leyes sin considerar el financiamiento requerido para atender los nuevos compromisos, y promulgación de impuestos cuyo costo administrativo es similar a su recaudación, implicando gran complejidad (alto costo administrativo) y poco rendimiento.

Los persistentes déficits fiscales y el aumento de la deuda pública, hacen a la economía costarricense vulnerable a cambios bruscos en las condiciones del mercado financiero y a la confianza de los inversionistas, lo cual queda evidenciado en la rebaja de la calificación de la deuda pública del país por parte de las agencias especializadas.

Todo lo mencionado convierte al Presupuesto de la República en un instrumento inflexible para la distribución de los recursos. Tal y como se indicó, para el año 2020 el presupuesto del Gobierno Central asciende ¢10.509.606,8 millones, donde el 96,1% de los gastos están asociados con los compromisos preestablecidos. Sólo tres grandes rubros: el “Servicio de la Deuda”, las “Transferencias” (corrientes y de capital) y las “Remuneraciones”, en los últimos 10 años han acaparado en promedio el 95,1% del total del presupuesto, lo que resta flexibilidad al manejo en el gasto del Gobierno Central.

Dicha rigidez, imposibilita financiar nuevos gastos que no tengan su propia fuente de financiamiento, en virtud de que, los recursos del Presupuesto Nacional ya se encuentran comprometidos en gran medida, para atender las múltiples obligaciones impuestas para el Estado por la Constitución Política y las leyes; las cuales de acuerdo con el Ministerio de Hacienda ya se financian en un porcentaje bastante alto con deuda.

Por lo tanto, resulta de gran relevancia valorar cualquier proyecto de ley desde la perspectiva del equilibrio en las finanzas públicas, siendo que, preferiblemente se debería de promover una mayor eficiencia en la operación del Estado, la disminución en los gastos y/o un incremento en los ingresos tributarios, donde se evite la creación de un destino específico y de cualquier gasto tributario, entre otros aspectos que deben considerarse para que las iniciativas sean avaladas por los legisladores. Específicamente, este proyecto debería definir las nuevas fuentes de ingresos para financiar la disminución de los recursos que dejaría de percibir el

Estado por concepto de la no sujeción al IVA de "los servicios de transporte, los márgenes de comercialización y cualquier otro servicio o transacción que se realice en cualquier etapa del proceso productivo que concluya con la puesta de los combustibles a disposición del consumidor final".

2.2.- Sobre el Gasto Tributario

El **gasto tributario** refleja el nivel de ingresos que el Gobierno deja de percibir, al otorgar un tratamiento impositivo distinto al que se aplica de carácter general en la legislación tributaria nacional; tiene como fin beneficiar o promover a determinadas actividades, sectores, regiones o grupos de contribuyentes. Por lo general se traduce en el otorgamiento de **"***exenciones o deducciones tributarias, alícuotas diferenciales, diferimientos y amortizaciones aceleradas, entre otros mecanismos*" (SII de Chile, 2009)[6].

De acuerdo con el Ministerio de Hacienda "*El ingreso no percibido por el Fisco se denomina Gasto Tributario (GT) y resulta equivalente a darle un apoyo por medio de una partida presupuestaria de gasto público a ese grupo*" [7]. Los gastos tributarios se generan por la introducción de disposiciones especiales en la legislación tributaria tales como:

a) **Exenciones**: cantidades excluidas de la base imponible.

b) **Deducciones**: cantidades deducibles de la norma tributaria para llegar a la base imponible.

c) **Diferimientos tributarios**: beneficio tributario que consiste en retardar el pago de los tributos.

d) **Créditos fiscales**: son montos de dinero a favor del contribuyente quien puede deducirlo al momento de calcular sus responsabilidades fiscales.

e) **Tasas preferenciales**: consiste en la aplicación de una tasa reducida, aplicable a determinados contribuyentes o a determinadas transacciones.

Cabe destacar que el MH publica desde el año 2010 un informe anual sobre el gasto tributario, siendo que el informe más reciente se publicó en agosto de 2018, abarcó el período de 2010 a 2018.

[6] Estimación del Gasto Tributario para Costa Rica en el 2010: Impuesto de Ventas, Impuesto de Renta y Otros Tributos. Ministerio de Hacienda.

[7] Presentación Proyecto de Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el Ejercicio Económico 2020, Dirección General de Presupuesto Nacional. Agosto 2019.

Dicho informe presenta la base legal que respalda las diferentes exenciones, tasas reducidas, créditos y otras disposiciones fiscales especiales, explica la metodología adoptada para elaborar las estimaciones y describe las fuentes de los datos. El informe presenta las estimaciones de los ingresos que deja de percibir el gobierno desglosado según los principales impuestos con detalle de varios componentes.

Con base en la información del Ministerio de Hacienda[8] en el siguiente cuadro se muestran las cifras correspondientes al Gasto Tributario (GT) en Costa Rica en el período 2010-2018, específicamente, se tiene que la estimación del GT total para el año 2018 es del **5,57%** del PIB, de los cuales el **2,88%** corresponde al Impuesto General sobre las Ventas (IGV), el **2,44%** al Impuesto sobre la Renta (ISR) y un **0,25%** a Otros tributos. Valga reiterar que el Impuesto General sobre las Ventas fue reformulado por la Ley N°9635 en un impuesto al Valor Agregado, el cual entró en aplicación a partir de julio del 2019.

Cuadro N°1
Gastos tributarios en Costa Rica
porcentaje del PIB

Gasto Tributario Total Costa Rica	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
IGV	2,79%	2,83%	2,89%	2,98%	2,76%	2,66%	2,72%	2,75%	2,88%
ISR	1,79%	1,73%	1,79%	1,90%	1,86%	1,83%	2,23%	2,33%	2,44%
Otros	0,31%	0,34%	0,30%	0,28%	0,26%	0,26%	0,25%	0,26%	0,25%
Total Gasto Tributario	**4,89%**	**4,90%**	**4,98%**	**5,16%**	**4,88%**	**4,75%**	**5,20%**	**5,34%**	**5,57%**
PIB En millones	19.596.936,7	21.370.733,3	23.371.405,9	24.860.943,5	27.226.883,5	29.281.373,3	31.136.210,5	33.014.818,8	34.693.417,7

Fuente: Ministerio de Hacienda

Del GT del IGV (2,88% del PIB), el 2,56% es por consumo local y de éstos el 1,19% corresponde a servicios (aspecto que se corrige en parte con la aprobación de la Ley N°9635 el 3 de diciembre del 2018) y el 1,37% restante a mercancías. En el caso del ISR (2,44% del PIB), un 1,38 % corresponde al impuesto de las utilidades, y las "Otras Rentas Cedulares" el **1,06%** del PIB, de éstas últimas las Rentas del Trabajo representan el **0,37%**, la Renta disponible y participaciones un **0,05%**, Renta de no residentes un **0,06%**, las Rentas pasivas del mercado financiero un **0,36%,** y en Otras rentas varias el **0,22%** del PIB.

En "Otros Tributos"[9] el GT se estimó en un **0,25%** del PIB 2018, del cual el Impuesto Único a los Combustibles (IUSC), aporta el **0,12%**, otros impuestos a la

[8] El Gasto Tributario, Metodología y Estimación Año 2018 Impuesto de Ventas, Impuesto de Renta y otros Tributos. Agosto 2019

[9] Son: el Impuesto Único a Combustibles, los impuestos por las mercancías que se venden en el Depósito Libre Comercial de Golfito, Derechos de Importación (DAI), Ley 6946, Selectivo de Consumo, Específico a los licores, Ley 5582, Licores, Ley Forestal, Bebidas no Alcohólicas y Jabones de Tocador.

importación el **0,09%** y sobre las ventas del Depósito Libre Comercial de Golfito el **0,04%** del PIB 2018.

Por su parte, el informe sobre "*Brecha por gastos tributarios*" del FMI [10] muestra los efectos sobre los ingresos potenciales de las decisiones discrecionales de políticas sobre **exenciones** y alícuotas reducidas. En el estudio se evidenció que "*La brecha por gastos tributarios del IGV se mantuvo estable, entre 2,9% del PIB y 3,3% del PIB, y representó la mayor parte de la brecha normativa global desde 2012***".** Lo anterior significa que la base imponible legal del IGV ha sido acotada, principalmente a causa de las grandes **exenciones** de bienes y servicios que suelen estar sujetos al IVA en otros países, además de las exenciones específicas de compras estipuladas por otras leyes. El nivel estimado de la brecha por gastos tributarios del IGV en general fue coherente con las estimaciones de gasto tributario del MH correspondientes al IGV, aunque las diferencias están aumentando gradualmente.

III.- ANÁLISIS JURÍDICO DE FONDO

3.1.- Ausencia de problemas jurídicos y discrecionalidad de la decisión

El objetivo de este proyecto es ampliar una de las excepciones de no sujeción al impuesto de valor agregado, en este caso incluyendo como tales los servicios relacionados con el transporte y la distribución final de los combustibles.

La justificación de tal decisión es que fue un error del legislador el dejar gravados tales servicios, o una consecuencia no esperada o querida en su momento. Se afirma expresamente en la exposición de motivos:

> *"En la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Ley No 9635 del 4 de diciembre de 2018, quedó claramente establecido que los combustibles no estarán sujetos al IVA, según lo dispuesto por el inciso 12) del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (…)*
>
> *Sin embargo, al no estar expresamente indicada la no sujeción del impuesto a los servicios de transporte y a los márgenes de comercialización de combustibles, se estarían gravando los combustibles más allá de lo que la propia voluntad del legislador alcanzaba en el marco de la discusión de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas y se incumpliría precisamente el espíritu protector del consumidor final, haciendo que esta deba pagar más dinero por el mismo bien, con la afectación de dicho incremento a la economía nacional…"*

De modo que el proyecto lo que vendría a hacer es excluir totalmente los combustibles de cualquier afectación del IVA, incluyendo en la excepción de no

[10] Fondo Monetario Internacional, 2018. Programa de Análisis de Brechas Tributarias en la Administración de Ingresos Públicos: Análisis de Brechas Tributarias en el Impuesto General sobre las Ventas y el Impuesto a la Renta de las Sociedades. Informe de asistencia técnica, Washington.

sujeción también los servicios relacionados que forman parte de los costos de la estructura de precios.

Sobra decir que esta justificación del proyecto es una argumentación y que como tal responde a una valoración política o discrecional, pero que no existe ninguna obligación ni ningún impedimento tampoco, para aprobar el proyecto o dejar de hacerlo.

De principio la política fiscal, la decisión sobre qué bienes o servicios se deciden gravar o no gravar es un asunto discrecional limitado tan solo por principios de razonabilidad y proporcionalidad.

En este caso, incluir los servicios relacionados con la distribución de combustibles o dejar de hacerlo es un asunto enteramente discrecional, de oportunidad o conveniencia política, y no hay ningún obstáculo jurídico para tal decisión, que tampoco se muestra como irracional, o desproporcionada.

Desde este punto de vista, la aprobación desde un punto de vista estrictamente jurídico es neutral o meramente instrumental y no presenta ningún problema de inconstitucionalidad, legalidad o cualquier otro tipo.

3.2.- Cuestiones de conveniencia y oportunidad

Dicho lo anterior, la valoración de este proyecto responde a aspectos de conveniencia y oportunidad política. Sin perjuicio de otras cuestiones, esta asesoría se permite llamar la atención en dos puntos:

a) La significación económica

En el aspecto del impacto real del proyecto -en caso de ser aprobado- remitimos al análisis Económico Preliminar (apartado II) y al análisis económico del artículo que elaboró el Área Económica de este Departamento que se incluye en este informe integrado.

Simplemente con ánimo de que los señores y señoras legisladores tengan una idea general del impacto relativo de la propuesta observamos lo siguiente:

Según la última fijación tarifaria a los combustibles aprobada por ARESEP[11], los precios de los principales combustibles por litro son los siguiente:

[11] ARESEP, fijación tarifaria aprobada mediante Resolución RE – 0008 – IE – 2020, publicada en el Alcance 12 Gaceta No 20 del 31 de enero 2020. Puede consultarse la información de precios en el portal de ARESEP en la siguiente dirección: https://aresep.go.cr/combustible/tarifas (visitada el 05 de febrero 2020).

Gasolina Super	¢ 645,00
Gasolina Plus 91	¢ 623,00
Diesel	¢ 561,00

Estos precios responden a la siguiente estructura:

Precio internacional + margen RECOPE + Rezago tarifario + subsidio a pescadores + impuesto único + ***margen de estaciones*** + ***margen de transportistas*** = **PRECIO FINAL**

Como se observa, de los siete componentes que integran la fórmula de cálculo del precio de los combustibles (al consumidor final), son los dos últimos, que hemos querido resaltar, los que tienen relación con la modificación que propone el proyecto.

En el texto propuesto de reforma, el proyecto utiliza la terminología de *"los servicios de transporte, los márgenes de comercialización y cualquier otro servicio y transacción que se realice en cualquier etapa del proceso productivo…"*

Terminología que referida a los componentes de la estructura de precios, está claro que son los denominados margen de los transportistas y de las estaciones.[12]

El margen del transportista a su vez está constituido por dos componentes que son zona básica y transporte fuera de zona básica, pero que en conjunto en la última fijación de precios representan un costo de ¢ 5,06.

Del mismo modo, esa misma fijación tarifaria estableció un costo de margen de comercialización de estaciones de servicio terrestre de ¢ 52,34 colones.

Se tiene entonces que los componentes sobre los que se quiere que no recaiga impuesto del IVA representan en conjunto un monto de ¢ 57,4 colones.

Esta cantidad representa un porcentaje del precio final, según se trata de gasolina super, regular o Diesel que oscila entre el 8,89%, el 9,21% y el 10,23%

Pero ese porcentaje representa el costo de esos servicios en la estructura de precios. Lo que el proyecto propone es que a esos porcentajes no se les aplique el IVA, o sea el 13% sobre esos montos o esos porcentajes.

De modo que el impacto económico del proyecto en el precio final rondaría entre márgenes que van desde el 1,15% hasta el 1,33% del precio final.

[12] Esta diferenciación en ambos márgenes aplica para los combustibles de uso de máquinas terrestres, mientras que en los combustibles utilizados para la navegación aeronáutica el margen de los transportistas ya está incluido en el de las estaciones.

Para una idea más simple, supongamos que, en una recarga de combustible, un vehículo que llena el tanque con un monto de ¢ 35.000,00 con la aprobación del proyecto, el margen de rebajo de 1,15% sería el equivalente a 400 colones.

Si eso es mucho o poco, si es significativo o poco relevante, es una cuestión que deben valorar los señores y señoras diputadas en uso de sus potestades discrecionales.

Remitimos en todo caso al análisis Económico que se incluye en este informe integrado de este Departamento, para mayor detalle y precisión de todos los aspectos relacionados, advirtiendo que lo anterior solo pretende ser un ejercicio de aproximación general al impacto, pero debe ser tenido como tal sin extraer mayores consecuencias.

b) La afectación a la sistematicidad e integralidad de la ley

La propuesta de excluir particulares servicios de la sujeción del impuesto de valor agregado tiene el inconveniente que atenta contra la sistematicidad de la ley.

Muchas veces se le había señalado a la antigua Ley del Impuesto de Ventas (ahora transformada en ley del IVA) que uno de los factores por los cuales se producía una altísima evasión fiscal, era la porosidad del sistema, que al incluir múltiples exenciones y exoneraciones fraccionaba de tal modo la eficacia del sistema que hacía fácil evadir el pago del impuesto.

Las excepciones son perjudiciales para el sistema como un todo, porque aparte del efecto “dominó” o cascada que desatan (si un grupo de poder consigue una excepción no tardaran en organizarse otros solicitando lo mismo) son difíciles y caras de administrar.

Téngase en cuenta además que uno de los mayores ventajas o justificaciones con que se invocó la ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, y en particular esta conversión del Impuesto de Ventas en el IVA no fue solo la ampliación de la base tributaria (los servicios) sino también las ventajas en la “trazabilidad” de los impuestos que se derivan del esquema de valor agregado.

Todos estos argumentos que en algún momento se invocaron en favor de la Ley del IVA serían ahora contrapuestos con la creación de nuevas excepciones que vienen a romper la unicidad de la que se quiso dotar al sistema, al punto que las excepciones tanto de exoneraciones como de no sujeciones, fueron revisadas una por una y se decidió incluirlas taxativamente, eludiendo las fórmulas de remisión genéricas, precisamente para dotar a la ley de un ámbito de cobertura más sistemático que tuviera el efecto adicional de combatir la evasión.

Si a estas consideraciones sobre el carácter sistemático e integral de la ley del IVA se unen las consideraciones antes expresadas del relativo impacto económico que

puede tener la aprobación del proyecto puede pensarse entonces en soluciones alternativas.

Si lo que se busca es aligerar la carga o la presión fiscal, en este caso sobre los combustibles, nada más fácil que dirigir los esfuerzos al impuesto único de los combustibles, más que al IVA de los servicios relacionados sobre componentes que integran la fórmula del precio, como ya proponen precisamente otros proyectos en este momento en la corriente legislativa. [13]

Obviamente, si la propuesta tal como lo indica la exposición de motivos está destinada sobre todo a que la ley del IVA no impacte en forma alguna el precio de los combustibles, la solución propuesta es el único camino a tal efecto.

Pero la observación de conveniencia y oportunidad que queremos dejar a la reflexión de los señores y señoras diputadas es que en este asunto puede existir una contradicción entre "blindar" absolutamente los combustibles de los efectos de la aprobación del IVA, y la necesidad de mantener el carácter sistemático e integral del ámbito de cobertura del impuesto, pues obviamente la creación de nuevas excepciones va minando su eficacia en términos reales, como se alegaba sucedía con la antigua ley del Impuesto de Ventas.

Si por el contrario, lo que se busca ante todo es aliviar la carga o la presión fiscal, entonces más efectivo puede ser enfocarse en el impuesto único de los combustibles que tiene un peso relativo mayor en la estructura de costos de la fórmula de fijación de precios de los combustibles.

IV.- ANÁLISIS DEL ARTICULADO

4.-1 Desde el punto de vista jurídico

Presentamos un cuadro comparativo para visualizar el contenido que se propone adicionar:

Ley del IVA	Proyecto
Artículo 9- No sujeción. No estarán sujetas al impuesto: (…) **12.-** La venta de combustibles a los que se les aplica el capítulo I de la Ley No 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, de 4 de julio de 2001; las materias primas e insumos utilizados en los procesos de refinación y fabricación, incluso la mezcla y el combustible consumido en el proceso productivo	**Artículo 9-** No sujeción. No estarán sujetas al impuesto: (…) **12.-** La venta de combustibles a los que se les aplica el capítulo I de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, de 4 de julio de 2001; las materias primas e insumos utilizados en los procesos de refinación y fabricación, incluso la mezcla y el combustible consumido en el proceso productivo

[13] Solo a modo de ejemplo citamos el Expediente legislativo No 21.525 *"Disminución del impuesto único a los combustibles. Ley para la reactivación económica, a la generación de empleo y la prosperidad, modificación de los artículos 1 y 3 de la Ley No 8114, Ley de Simplificación y Eficiencias Tributarias."* Asignado a la Comisión Ordinaria de Asuntos Económicos.

para la obtención de los productos listos para la venta que expende la Refinadora Costarricense de Petróleo (Recope).	para la obtención de los productos listos para la venta que expende la Refinadora Costarricense de Petróleo (Recope), **así como los servicios de transporte, los márgenes de comercialización y cualquier otro servicio o transacción que se realice en cualquier etapa del proceso productivo que concluye con la puesta de los combustibles a disposición del consumidor final.**

La propuesta es sumamente sencilla y se trata de incluir en la no sujeción los servicios relacionados incluidos en la estructura de precios, precisamente para que el IVA no impacte en el precio.

Hacemos la observación de que según el principio de legalidad tributaria[14], toda exención o no sujeción como la de este caso, en aras de la seguridad jurídica debe quedar expresamente contemplada, tal como se hace en la propuesta con los servicios de transporte y comercialización.

No cumplen ese requisito de técnica legislativa expresiones o fórmulas abiertas como la *"cualquier otro servicio o transacción que se realice en cualquier etapa del proceso productivo…"*

Teniendo en cuenta que precisamente se trata de los elementos o los componentes de la fórmula de estructura de precios, la recomendación sería identificar expresamente los componentes que se quieren excepcionar de la sujeción al impuesto, y eliminar las referencias vagas o genéricas.

Otro aspecto de técnica legislativa que debe considerarse es que la propuesta contiene un único artículo, por lo que se recomienda denominarlo Artículo Único.

4.2- Análisis económico del artículo 1.-

Como se observa, la reforma integral de la Ley N° 6826, Ley de Impuesto General sobre las Ventas (ahora Ley del Impuesto al Valor Agregado) incluye en su artículo 9 una serie de bienes y servicios **no sujetos al impuesto**: entre los que destacan, los establecidos en el inciso 12) en análisis, relacionados con la venta de combustibles, las materias primas e insumos utilizados en los procesos de refinación y fabricación, la mezcla y el combustible consumido en el proceso productivo para la obtención de los productos listos para la venta que expende la Refinadora Costarricense de Petróleo (RECOPE). Con la iniciativa se propone

[14] El principio de legalidad tributaria es una derivación o está contenido en el principio constitucional de reserva legal en la creación de impuestos (artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política) y encuentra su formulación legal expresa en el artículo 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No 4755 del 3 de mayo de 1971: *"**Artículo 62.-Condiciones y requisitos exigidos**. La ley que contemple exenciones debe especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración…"*

adicionar a dicho numeral "*los servicios de transporte, los márgenes de comercialización, así como, cualquier servicio o transacción que se realice en cualquier etapa del proceso productivo y que concluya con la puesta de los combustibles a disposición del consumidor final*".

4.2.1.- Sobre el Impuesto al Valor Agregado

La Ley Nº 9635, Ley de Fortalecimiento de la Finanzas Públicas, del 03 de diciembre de 2018 y sus reformas, reformó la Ley Nº 6826, Ley General de Impuesto sobre las Ventas, del 08 de noviembre de 1982 y sus reformas, para adoptar el concepto y aplicación del impuesto sobre el valor agregado (IVA).

El objetivo de la reforma integral a la Ley 6826, era establecer un impuesto sobre el valor agregado en la venta de bienes y en la prestación de servicios realizados en el territorio de la República, independientemente del medio por el que sean prestados. Este impuesto amplía la base tributaria, incluyendo los servicios que antes no tributaban.

> *"Artículo 1- Objeto del impuesto: //1. Se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de bienes y en la prestación de servicios, independientemente del medio por el que sean prestados, realizados en el territorio de la República. //2. A efectos de este impuesto, se entenderán realizados en el territorio de la República: //a) Las ventas de bienes en los siguientes casos: //i. Cuando los bienes no sean objeto de transporte, si los bienes se ponen a disposición del adquirente en dicho territorio.//ii. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente, si el transporte se inicia en el referido territorio.//iii. Cuando los bienes se importen.//b) Las prestaciones de servicios en los siguientes casos: //i. Cuando los servicios sean prestados por un contribuyente del artículo 4 de esta ley, ubicado en dicho territorio. //ii. Cuando el destinatario sea un contribuyente del artículo 4 de esta ley y esté ubicado en el territorio de la República, con independencia de dónde esté ubicado el prestador y del lugar desde el que se presten los servicios. //iii. Los servicios relacionados con bienes inmuebles, cuando estén localizados en el citado territorio. //iv. Los servicios de transporte, en los siguientes casos: //a. En transporte terrestre, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de la República. //b. En transporte marítimo y aéreo, cuando se origine en el territorio de la República. //c) Los siguientes servicios, cuando se presten en el territorio de la República: //i. Los relacionados con actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, así como las exposiciones comerciales, incluyendo los servicios de organización de estos y los demás servicios accesorios a los anteriores. //ii. Servicios digitales o de telecomunicaciones, de radio y de televisión, independientemente del medio o la plataforma tecnológica por medio del cual se preste dicho servicio".*

De conformidad con lo anterior, en la norma se regula los elementos del impuesto, tarifas diferenciadas, exenciones, liquidación y pagos, entre otros aspectos.

La Ley Nº 6826 establece una tarifa del 13% para todas las operaciones sujetas al pago del impuesto, pero también establece, exenciones, no sujeciones, así como, tarifas reducidas para ciertos servicios que anteriormente no tributaban. En este sentido, se define una tarifa del 4% para boletos aéreos y servicios de salud privados; del 2% para bienes o servicios como medicamentos y sus materias primas e insumos, servicios de educación privada, primas de seguros personales; del 1% para bienes y servicios agropecuarios incluidos en la canasta básica y la importación o compra local de materias primas e insumos como trigo, frijol de soya, fruta y almendra de palma aceitera y derivados de estos productos, entre otros.

4.2.3 Sobre la carga tributaria y la importancia relativa del IVA

De acuerdo con las cifras del Proyecto de Ley de Presupuesto[15], para el 2019 se estima una carga tributaria de 13,3% del PIB, para el 2020 se calcula en 13,2%. La disminución del porcentaje entre el 2019 y el 2020 se debe a que en el primer año se suman los recursos generados con la amnistía tributaria incluida en la Ley 9635 aprobada en diciembre 2018; si no se considera esta situación, la carga tributaria para el 2019 incluyendo el efecto de la reforma sería de 13,0%.

En nuestro país el 90,5% de la recaudación tributaria se concentra en cinco impuestos, destacándose el impuesto sobre el valor agregado (anteriormente impuesto sobre las ventas) con un **34,8%** del total de la recaudación, únicamente superado por el impuesto sobre los ingresos y utilidades que representa un 38,2% de la recaudación.

En el siguiente cuadro se muestran los principales impuestos, en el período 2018-2020:

Cuadro N°2
Composición porcentual por ingresos tributarios
(en millones de colones, variaciones porcentuales y como porcentaje del PIB)

Concepto	Liquidación	2019		Proyecto	Variación %	Variación %	Variación %
2018		Presupuesto	Revisión a/	2020	Pto 2019/2018	Rev 2019/2018	2020/ Rev 2019
Ingresos tributarios	**4.567.131,6**	**4.733.391,0**	**4.853.101,7**	**5.090.369,1**	**3,6%**	**6,3%**	**4,9%**
% del PIB	**13,2%**	**13,0%**	**13,3%**	**13,2%**			
Ingresos y Utilidades	1.699.258,4	1.746.980,0	1.871.901,4	1.946.966,8	2,8%	10,2%	4,0%
Ventas	**1.487.620,0**	**1.569.400,0**	**1.607.663,3**	**1.771.136,3**	**5,5%**	**8,1%**	**10,2%**
Interno	**779.416,3**	**817.100,0**	**900.291,7**	**1.042.706,4**	**4,8%**	**15,5%**	**15,8%**

[15] Presentación Proyecto de Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el Ejercicio Económico 2020. Dirección General de Presupuesto Nacional, Agosto 2019.

Aduanas	**708.203,7**	**752.300,0**	**707.371,6**	**728.429,9**	**6,2%**	**-0,1%**	**3,0%**
Combustibles (IUC)	517.665,8	530.000,0	530.000,0	535.000,0	2,4%	2,4%	0,9%
Selectivo de Consumo	221.200,1	222.292,0	192.000,0	167.000,0	0,5%	-13,2%	-13,0%
Derechos de importación	149.017,0	155.000,0	147.500,0	147.500,0	4,0%	-1,0%	0,0%
Propiedad de vehículos	171.522,6	176.000,0	177.000,0	185.000,0	2,6%	3,2%	4,5%
Otros ingresos tributarios	320.847,6	333.719,0	327.037,0	337.766,0	4,0%	1,9%	3,3%

a/ Revisión efectuada según recaudación observada y expectativas macroeconómicas.
Fuente: Dirección General de Presupuesto Nacional, Ministerio de Hacienda.

Para el 2019 el Ministerio de Hacienda estima que la recaudación del IVA alcance los ¢1.607.663,3 millones. Para el 2020 y a partir de la evaluación de los resultados mostrados por los diferentes métodos de estimación y los rendimientos esperados por la implementación de la Reforma Fiscal se espera que la recaudación alcance los ¢1.771.136,3 millones.

4.2.4 Sobre la no sujeción propuesta

Es importante establecer que el concepto de "no sujeción" se refiere a una situación en la cual el sujeto nunca estuvo obligado a pagar el tributo en razón de que el hecho generador no se ha producido, se trata entonces, de aquellos casos en que al dictarse una norma que establece un tributo de carácter y aplicación general, el legislador deliberadamente deja por fuera ciertos campos que podrían formar parte del ámbito total de acción del tributo.

El Dictamen C-294-2009 del 20 de octubre del 2009 de la Procuraduría General de la República al definir la no sujeción, señala en lo que interesa[16]:

> *"…desde el punto de vista técnico jurídico resulta diferente; por cuanto bajo el régimen de no sujeción el hecho generador del tributo ni siquiera nace a la vida jurídica y por ende no existe obligación tributaria…"*

Ahora bien, se debe tener en cuenta que los combustibles se encuentran sujetos al impuesto único a los combustibles incluido en la Ley denominada de "*Simplificación y Eficiencia Tributarias*" N° 8114 del de 4 de julio de 2001, donde se definen las características del impuesto. Establece la norma indicada:

> *"Artículo 1°-Objeto, hecho generador y sujetos pasivos. Establécese un impuesto único por tipo de combustible, tanto de producción nacional como importado, según se detalla a continuación: (…)"*

Es por esto que los combustibles no están sujetos al IVA, de ahí que el artículo 9 de la Ley N° 6826 considera que el hecho generador no nace a la vida jurídica en cuanto al IVA. De modo que el combustible, como tal, no queda gravado con ese impuesto.

[16] Según oficio DGH-489-2019 del 18 de setiembre de 2019, suscrito por Juan Carlos Brenes B., Director General de Hacienda

Sin embargo, los diferentes proveedores, dentro de la cadena de valor, sí están gravados con el IVA, tal es el caso de los que ofrecen el servicio de transporte del combustible, de igual forma que los componentes de la comercialización incluidos en el respectivo margen.

Al respecto, es importante indicar que el margen de la estación de servicio y el transportista es un componente que forma parte del precio final y éste depende de la estructura de costos y fijación de precios que son competencia de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP).

La fijación de los precios de los servicios públicos es una actividad que se encuentra estipulada en el artículo 5, capítulo III de la Ley 7593 de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos, del 09 de agosto de 1996 y sus reformas. Específicamente, según el inciso d) de ese numeral, la ARESEP fija precios, tarifas; y regula, entre otros, el servicio de suministro de combustibles derivados de hidrocarburos, dentro de los que se incluyen: los derivados del petróleo, asfaltos, gas y naftas destinados a abastecer la demanda nacional en planteles de distribución y los derivados del petróleo, asfaltos, gas y naftas destinados al consumidor final. En ese mismo inciso se establece además que, la Autoridad Reguladora debe fijar las tarifas del transporte que se emplea para el abastecimiento nacional de esos productos.

Considerando lo anterior, para el caso de los hidrocarburos, se regula el servicio que brinda el monopolio estatal a cargo de la Refinadora Costarricense de Petróleo (RECOPE) para las etapas de la importación, refinación y distribución del combustible al por mayor (granel), para lo cual, se establece el margen de operación de la empresa y el precio de venta en planteles de distribución. Adicionalmente, la Autoridad Reguladora fija el margen de comercialización para las estaciones de servicio y un margen (flete) para los transportistas de combustible.

En el caso del gas licuado de petróleo, se fija un margen compuesto por el margen envasador; más otro para los distribuidores y agencias y finalmente otro para los detallistas; siendo en términos generales, el precio final la suma del precio plantel en RECOPE, más los tres márgenes señalados.

Específicamente, para las gasolinas y diésel que constituyen los productos de mayor consumo, el precio final de los combustibles está conformado por tres grandes rubros:

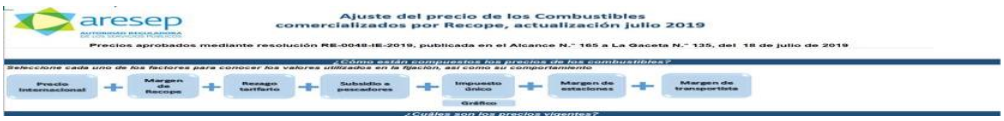
- El precio plantel, que a su vez depende de una serie de variables (precio internacional, tipo de cambio, gastos administrativos, inversiones, entre otros).
- El margen de la estación de servicio y el transportista
- El impuesto único a los combustibles

El componente de precio plantel, varía principalmente por los ajustes en el precio internacional de los combustibles, donde los mayores ajustes provienen de las variaciones en los precios internacionales. Además, que el efecto sobre el precio final depende de la estructura de costos y la fijación del precio, esto último, competencia de ARESEP.

4.2.5.- Efecto del IVA en el precio final del combustible.

El proyecto plantea establecer como **no sujetos de pago del IVA**, aquellos servicios de transporte terrestre de combustibles y los servicios de comercialización de los mismos, así como, cualquier otro servicio o transacción que se realice en cualquier etapa del proceso productivo, que concluya con la puesta de los combustibles a disposición del consumidor final, siendo que como se indicó, dichos servicios están gravados con el IVA.

De acuerdo con la metodología de la ARESEP, dentro de la estructura de costos de los combustibles encontramos los siguientes componentes que conforman el precio final de determinado producto:



En aras de comprender mejor este tema, en el siguiente recuadro se presenta la estructura de precios de los combustibles, en el caso de la gasolina súper y el respectivo cálculo de los rubros o factores que se consideran para establecer el precio de venta en las estaciones de servicio. Además, en el anexo N°1 se presenta un detalle para cada tipo de combustible, con las variables que componen los precios en el plantel de distribución de RECOPE.

Recuadro N°1
Estructura de precios de los combustibles
Según resolución RE-0059-IE-2019 del 23 de agosto de 2019
colones

Factor	Cálculo	Valores para la Gasolina super (Gasolina RON 95)
PRECIO INTERNACIONAL:	Para el cálculo del precio internacional se toma el promedio de los 15 días naturales anteriores a la fecha de corte de realización del estudio y donde el precio diario es el promedio simple de las cotizaciones alta y baja reportadas por la fuente de referencia Platt's Oilgram Price Report de Costa del Golfo de los Estados Unidos de América.	¢277,20
MARGEN PORCENTUAL DE OPERACIÓN DE RECOPE:	Representa el costo que se le reconoce a Recope por conceptos de costos internos proyectados necesarios para poner el producto en los planteles de distribución, excluido lo relacionado con la actividad de refinación, porque ya está incorporada en el precio internacional del combustible. Se determina el K absoluto para todos los productos.	¢36,41 Mediante la resolución RE-0048-2019 del 10 de julio de 2019, se fijó el margen de

		operación de Recope
Diferencial de precios	Se origina de las diferencias diarias entre el costo FOB del litro promedio de combustible en tanque versus el precio FOB promedio de referencia del combustible i del ajuste j, dividido entre el total de ventas estimadas por producto i para el periodo de ajuste j.	(¢18,78)
Canon de regulación	Es la fuente de financiamiento del ente regulador. En el caso de ARESEP, el canon lo recaudan los prestadores de los servicios públicos regulados y se incluye dentro del costo de cada servicio público. El cobro del canon es anual y se determina de acuerdo con el principio de servicio al costo y por un sistema de costeo para cada actividad regulada.	¢0,16
SUBSIDIO A LA FLOTA PESQUERA NO DEPORTIVA	Constituye el subsidio que se otorga a todas las embarcaciones dedicadas a la pesca no deportiva del país, según lo establece la Ley N.° 9134 de Interpretación Auténtica del artículo 45 de la Ley 7384, creación del INCOPESCA y sus reformas. Al ser un subsidio cruzado, el monto total otorgado a los pescadores se distribuye proporcionalmente, según las ventas estimadas del mes siguiente de todos los demás productos que expende Recope.	¢7,48 (subsidio de política sectorial) ¢0,23 (asignación de subsidio a los pescadores)
DIFERENCIAL DE PRECIOS REZAGO TARIFARIO o rentabilidad sobre base tarifaria	Es el monto en colones por litro, en que se deben ajustar temporalmente hacia arriba o abajo los precios de cada combustible ocasionado por el diferencial de precio que se produce entre el precio de referencia internacional incorporado en el precio plantel de venta y el precio internacional vigente en el momento en que Recope realiza las importaciones de combustibles.	¢10,97 Mediante la resolución RE-0048-2019 del 10 de julio de 2019, se fijó el margen de operación de Recope, el ajuste de otros ingresos prorrateados y la rentabilidad sobre base tarifaria para cada producto en colones por litro para el 2019
IMPUESTO ÚNICO A LOS COMBUSTIBLES:	El cálculo lo realiza el Ministerio de Hacienda de acuerdo con la inflación trimestral, según lo establecido en la Ley 8114 de Simplificación y Eficiencia Tributaria, publicada en el Alcance Digital N.° 53 de La Gaceta N.° 131 del 9 de julio de 2001.	**¢260,25** De acuerdo con el Decreto Ejecutivo N.º 41865-H, publicado en el Alcance N.° 175 a La Gaceta N.° 146 del 6 de agosto de 2019

MARGEN DE COMERCIALIZACIÓN EN ESTACIONES DE SERVICIO TERRESTRES: Es el monto que ARESEP reconoce al gasolinero por vender el producto en su establecimiento (bomba).	Margen que contempla los gastos en que incurren las estaciones de servicio para brindar el combustible al usuario/1.	**¢48,31** El precio final contempla un margen de comercialización de 48,3128/litro establecidos mediante resolución RIE-062-2013 de 25 de junio de 2013
MARGEN DE TRANSPORTISTA: FLETE Es el monto que se reconoce al transportista por acarrear el producto del plantel a la estación de servicio	Contempla los gastos de transporte del combustible del plantel de Recope a la estación de servicio/2.	**¢9,64** Para el caso del flete de productos limpios, se fijó un monto promedio de ¢9,6405 por litro, mediante resolución RIE-065-2018.
PRECIO TOTAL POR LITRO EN GASOLINERAS		**631.87**

1/ Existen dos tipos: estaciones de servicio terrestres (para automóviles) y estaciones de servicio aéreas (aeropuertos). El margen de comercialización de las estaciones de servicio aéreas contempla el costo de transporte.
2/ Por la naturaleza de los productos, se definen dos tipos de margen: para combustible limpio (gasolinas, diésel, nafta, keroseno y jet fuel) y combustible negro (asfalto, emulsión asfáltica, búnker).
Fuente: ALCANCE NO 191 A LA GACETA NO 161, miércoles 28 de agosto del 2019. Incluye Resolución RE-0059-IE-2019 del 23 de agosto de 2019, páginas 70-97

Cabe resaltar que en la cadena de comercialización de los **18 combustibles** que se distribuyen en el país, dentro de los cuáles se incluyen los productos limpios que se distribuyen en estaciones de servicio (gasolinas y diésel), los negros (asfaltos, búnker y emulsiones) y el GLP, entre otros, interfieren diferentes actores.

En el caso particular de la gasolina súper, tal como se muestra en el recuadro, el precio final del producto contempla un margen de comercialización de ¢48,31/litro y un flete promedio de ¢9,64/litro, para estaciones de servicio terrestres y marinas, establecidos mediante resoluciones RIE-062-2013 de 25 de junio de 2013 y RIE-065-2018 del 24 de julio de 2018, respectivamente.

En este sentido, al ser el transporte y las estaciones de servicio que dispensan el combustible, parte de la cadena de comercialización que interviene de manera previa a que el producto esté a disposición del consumidor final, cualquier ajuste que se produzca en el margen de transporte de combustible o bien en los servicios de comercialización se traslada al consumidor final, por lo tanto es de esperar que el pago del IVA en las diferentes etapas de comercialización de combustible afecte el precio final al consumidor. Tómese en cuenta que los combustibles no están gravados con el IVA al consumidor final, por lo tanto, el distribuidor no podrá trasladar a éste, el impuesto soportado en el proceso de comercialización y por ende debe agregarlo a sus costos de operación, encareciendo el precio final, al no poder aplicar los créditos fiscales respectivos.

Con respecto a este tema y la repercusión del IVA en el consumidor final, resulta importante referirse a la forma en que opera este tributo dentro de la cadena productiva.

Conceptualmente, el IVA es un impuesto sobre las ventas en términos genéricos, que grava el valor añadido empresarial. A manera de ejemplo, una empresa adquiere insumos sobre cuyo valor debe pagar el correspondiente impuesto IVA; producto de su operación le agrega valor al producto que luego vende al consumidor final por un precio mayor; al adquirir el bien el consumidor debe pagar a su vez el impuesto. El empresario debe entregar el monto del impuesto recaudado al Ministerio de Hacienda, pero tiene la posibilidad de rebajar el impuesto por él pagado al momento de adquirir los insumos; de esta manera el impuesto que cancela al fisco corresponde únicamente al valor añadido en su etapa de producción.

Como se observa, el impuesto citado contempla la "*repercusión del impuesto*" que consiste en trasladar al adquirente de un bien o servicio gravado, el importe de la cuota tributaria. Ahora bien, en el caso particular de los servicios que nos ocupa -transporte y comercialización de combustibles– al no estar gravados los combustibles con el IVA, los distribuidores no podrán trasladarlo al consumidor final y por tanto lo incluirán en sus costos de operación, afectando el precio final del producto, al verse imposibilitados de aplicar los créditos fiscales.

De acuerdo con la información suministrada por el Ministerio de Hacienda[17] se cuenta con una estimación muy simple del efecto de la aplicación del IVA al servicio de transporte, tomando en consideración los tres combustibles más representativos que se muestran en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 3
Estimación del IVA en transporte y precio estimado
-en colones-

				Impacto del IVA	
Combustible	***Precio por litro al consumidor final 1/***	***Flete promedio***	***IVA***	***Precio estimado por litro +IVA***	***Variación % en el precio al consumidor***
	(a)	***(b)***	***(b*0,13)***	***(a+IVA)***	
Gasolina Super	632	9,64	1,25	633,25	0,20%
Gasolina plus 91	609	9,64	1,25	610,25	0,21%
Diesel 50	526	9,64	1,25	527,25	0,24%

1/ Tarifas Vigentes en estaciones de servicio a partir del 29 de agosto de 2019, según RE-0059-IE-2019 del 23 de agosto de 2019
Fuente: Ministerio de Hacienda con base en Recope https://www.recope.go.cr/productos/precios-nacionales/tabla-precios/

[17] Según oficio **DGH-0495 -2019 del** 20 de setiembre de 2019, suscrito por Juan Carlos Brenes Brenes, Director General de Hacienda.

Como se desprende del cuadro anterior, partiendo de los precios de las gasolinas y diésel, la estimación del efecto de la aplicación del IVA al servicio de transporte, resulta en un incremento en los precios de ¢1,25 por litro, siendo que el nuevo precio por litro se calcula en ¢633,25 para la gasolina súper, ¢610,25 para la gasolina plus 91 y de ¢527,25 colones para el diésel 50, con variaciones que van desde 0.20% a 0.24%.

Al igual que en el ejercicio anterior, partiendo de los precios de las gasolinas y diésel, la estimación del efecto de la aplicación del IVA al servicio de comercialización, resulta en un incremento en los precios de ¢6.28 por litro, siendo que el nuevo precio por litro se calcula en ¢ 638.28 para la gasolina súper, ¢615.28 para la gasolina plus 91 y de ¢ 532.28 colones para el diésel 50, produciéndose variaciones que van desde 0.99% a 1.19%.

Cuadro N° 4
Estimación del IVA en la comercialización y precio estimado
-en colones-

				Impacto del IVA	
Combustible	***Precio por litro al consumidor final 1/ ¢***	***Margen de comercialización en estaciones de servicio***	***IVA***	***Precio estimado por litro +IVA***	***Variación % en el precio al consumidor***
	(a)	***(b)***	***(b*0,13)***	***(a+IVA)***	
Gasolina Super	632	**48.32**	6.28	638.28	0.99%
Gasolina plus 91	609	**48.32**	6.28	615.28	1.03%
Diesel 50	526	**48.32**	6.28	532.28	1.19%

1/ Tarifas Vigentes en estaciones de servicio a partir del 29 de agosto de 2019, según RE-0059-IE-2019 del 23 de agosto de 2019
Fuente: Elaboración propia con base en Resolución RE-0059-IE-2019 del 23 de agosto de 2019 y
Recope https://www.recope.go.cr/productos/precios-nacionales/tabla-precios/

Tómese en consideración que, los escenarios presentados son individuales, por lo que, el efecto combinado de la incorporación del IVA en toda la cadena de distribución y suministro de combustibles resultaría superior al indicado en los cuadros y en consecuencia en el precio de los hidrocarburos. Se reitera que es competencia de la ARESEP, fijar los precios finales de los combustibles, siendo los cálculos anteriores representan tan solo una estimación.

Es importante indicar que con corte al 20 de setiembre de 2019, la ARESEP no había incluido en la estructura de costos de los combustibles (para determinar el precio final), el efecto del IVA en la cadena de distribución de los combustibles, en virtud de que a esa fecha todavía se encontraba en estudio, la solicitud tarifaria realizada por RECOPE, para la fijación extraordinaria de precios de los combustibles, de agosto de 2019 [18]. En la resolución de cita se indica que se está trabajando en el cálculo correspondiente.

Finalmente, debe llamarse la atención con respecto a la pretensión del proyecto de ley de incluir también como no sujetos, **cualquier otro servicio o transacción que se realice en cualquier etapa del proceso productivo que concluya con la puesta de los combustibles a disposición del consumidor final**. Se hace esta observación ya que no se considera conveniente utilizar este tipo de términos que resultan indefinidos, sin señalar específicamente el servicio que se pretende exceptuar del pago. Al respecto, el Ministerio de Hacienda señala que:

> *"[…] La materia tributaria se encuentra ordenada por el principio de reserva de ley. Corresponde al legislador decidir qué sujetos, o bien supuestos o manifestaciones de capacidad económica son los que no estarán sujetos al IVA, o lo que es lo mismo, aquellos donde la obligación jurídica tributaria derivada del impuesto al valor agregado no se configura.*
>
> *Si bien el artículo propuesto empieza definiéndose concretamente que el transporte y el margen de comercialización no estarán sujetos al IVA, al final contempla un tipo totalmente abierto donde el elemento fáctico propuesto incluye "…**cualquier otro servicio o transacción**…"*
>
> *Con base en lo expuesto, se sugiere reconsiderar la redacción del artículo en consulta, de modo que los factores determinantes para establecer la no sujeción queden claramente definidos."*[19]

4.2.6 Efecto en la recaudación producto de la no sujeción propuesta relacionada con el IVA

De acuerdo la información suministrada por el Ministerio de Hacienda[20], en caso de reformarse el inciso 12 del artículo 9 de la Ley Nº 6826 vigente, para establecer como no sujetos del pago IVA a "*los servicios de transporte, los márgenes de*

[18] Solicitud tarifaria presentada por RECOPE para la fijación extraordinaria de precios de los combustibles derivados de los hidrocarburos, agosto de 2019. ET-061-2019 ALCANCE NO 191 A LA GACETA NO 161 de 28 de agosto del 2019.

[19] Según oficio DGH-0495 -2019 del 20 de setiembre de 2019, suscrito por Juan Carlos Brenes Brenes, Director General de Hacienda.

[20] Idem

comercialización y cualquier otro servicio o transacción que se realice en cualquier etapa del proceso productivo que concluya con la puesta de los combustibles a disposición del consumidor final", el efecto en la recaudación producto del no pago del IVA únicamente para tres tipos de combustible, vendría a mermar los ingresos tributarios en ¢3,130.1 millones en el caso del transporte de combustibles y en ¢15,685.1 millones en lo que corresponde a servicios de comercialización, según datos del año 2018, para un total de **¢18,815.2** millones, tal como, se muestra en el siguiente cuadro.

Cuadro N°5
Estimación de la recaudación del IVA en servicios de transporte y comercialización de combustibles
datos del año 2018
en colones

COMBUSTIBLE	***LITROS***	**TRANSPORTE DE COMBUSTIBLES***		**SERVICIOS DE COMERCIALIZACIÓN DE COMBUSTIBLE ****		***RECAUDACIÓN TOTAL *****
		IVA	***Recaudación***	***IVA***	***Recaudación IVA***	
Gasolina Super	669,602,220.00	1.25	839,189,026.40	6.28	4,205,101,941.60	5,044,290,968.00
Gasolina plus 91	623,041,040.00	1.25	780,835,529.00	6.28	3,912,697,731.20	4,693,533,260.20
Diesel 50	1,204,984,537.00	1.25	1,510,164,945.60	6.28	7,567,302,892.36	9,077,467,837.96
Total	**2,497,627,797.00**		3,130,189,501.00		**15,685,102,565.16**	**18,815,292,066.16**

Fuente: Elaborado por:
* Ministerio de Hacienda, División de Política Fiscal, DGH.
** Elaboración propia

Sobre el efecto en la recaudación, el Ministerio de Hacienda se ha manifestado en diversas ocasiones, en contra de iniciativas que tiendan a disminuir los ingresos tributarios, tómese en consideración que Gobierno se encuentra aplicando una serie de medidas que pretenden contener el gasto público por lo que *"resulta contradictorio que sigan discutiéndose proyectos como este, en el cual se pretende seguir ampliando el margen de exoneración, sin indicar expresamente cómo se van a seguir financiando los gastos, según lo así indicado en los artículos 176, 179 constitucionales, así como en la recién aprobada Ley 9635, en la cual se establece una regla fiscal precisamente para reducir el gasto"*[21] .

Además, reitera ese Ministerio, que debe considerarse que con la aprobación de la Ley № 9635 "… *lo que se pretende, es llevar a cabo la contención del gasto público y dotar de recursos al Estado, aplicando varias medidas restrictivas a diferentes sectores del Estado con el fin de lograrlo. Por esta razón, resulta contradictorio, a la política Fiscal aquí indicada, incluir dentro del inciso 12 del artículo 9 de la Ley en*

[21] Según oficio DVMI-0420-201912 de agosto del 2019 suscrito por Nogui Acosta Jaen, Viceministro de Ingresos.

cita, los servicios de transporte terrestre de combustibles y el margen de comercialización como no sujetos.[22].

Finalmente, cabe resaltar que, introducir una reforma como la planteada afectaría las finanzas públicas, toda vez que se estarían dejando de percibir los ingresos producto de la aplicación del IVA a los servicios de transporte, los márgenes de comercialización y cualquier otro servicio o transacción que se realice en cualquier etapa del proceso productivo y que concluya con la puesta de los combustibles al consumidor final.

V.- ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO

Votación

Este proyecto puede ser aprobado con la mayoría absoluta de los diputados presentes que dispone el artículo 119 de la Constitución Política.

Delegación

Por tratarse de materia tributaria, expresamente excluida de la potestad de delegación en una Comisión Legislativa con Potestad Plena según dispone el artículo 124 párrafo 3) de la Constitución Política, este proyecto necesariamente deberá ser conocido y votado en el Plenario Legislativo.

Consultas Preceptivas

- Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos ARESEP

Consultas Facultativas

- Refinadora Costarricense de Petróleo
- Ministerio de Hacienda. Dirección General de Tributación

[22] Según oficio DGH-489-2019 del 18 de setiembre del 2019, suscrito por Juan Carlos Brenes B., Director General de Hacienda.

ANEXO 1

Resumen de las variables que componen los precios en el plantel de distribución de RECOPE

Precio en plantel sin impuesto final con las variables consideradas

PRODUCTO	Precio FOB Actual [1]	Precio FOB Actual	Margen de operación de Recope	Otros ingresos	Otros ingresos prorrateados	Diferencial de precio	Ajuste por gastos de operación	Ajuste por otros ingresos	Canon de regulación	Subsidio específico	Pescadores: Subsidio cruzado	Pescadores: Asignación del subsidio	Política Sectorial: Subsidio cruzado	Política Sectorial: Asignación del subsidio	Rendimiento sobre base tarifaria	Precio Plantel (sin impuesto)
	$ / bbl	¢ / litro	¢ / litro	¢ / litro	¢ / litro	¢ / litro	¢ / litro	¢ / litro	¢ / litro	¢ / litro	¢ / litro	¢ / litro	¢ / litro	¢ / litro	¢ / litro	¢ / litro
Gasolina RON 95	77,14	277,20	36,41	0,00	-0,05	-18,78	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,23	0,00	7,48	10,97	313,61
Gasolina RON 91	73,81	265,25	35,89	0,00	-0,05	-17,67	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,23	0,00	7,48	11,17	302,46
Gasolina RON 91 pescadores	73,81	265,25	35,89	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-44,69	-44,69	0,00	0,00	0,00	256,45
Diésel para uso automotriz de 50 ppm de azufre	77,00	276,70	36,08	0,00	-0,05	-10,94	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,23	0,00	7,48	11,64	321,29
Diésel para uso automotriz de 50 ppm de azufre pescadores	77,00	276,70	36,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-31,57	-31,57	0,00	0,00	0,00	281,21
Diésel marino	83,59	300,37	36,08	0,00	-0,05	0,00	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	336,56
Keroseno	77,83	279,69	34,39	0,00	-0,05	0,00	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,22	0,00	7,48	10,27	332,16
Búnker	53,12	190,87	62,87	0,00	-0,05	-14,04	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,23	-31,48	0,00	13,45	222,02
Búnker Térmico ICE	60,96	219,05	32,25	0,00	-0,05	0,00	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,00	3,47	0,00	3,19	258,07
IFO 380	58,68	210,86	53,66	0,00	-0,05	0,00	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,72	277,35
Asfalto	63,72	228,98	95,16	0,00	-0,05	-22,50	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,25	-47,98	0,00	16,20	270,22
Diésel pesado o gasóleo	63,41	227,85	32,44	0,00	-0,05	0,00	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,23	0,00	7,48	6,07	274,18
Emulsión asfáltica rápida RR	40,45	145,37	59,58	0,00	-0,05	0,00	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,21	-47,31	0,00	13,78	171,74
Emulsión asfáltica lenta RL	41,42	148,84	52,86	0,00	-0,05	0,00	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,37	-40,11	0,00	13,78	175,84
LPG (mezcla 70-30)	19,48	70,01	51,01	0,00	-0,05	-15,45	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,22	-35,26	0,00	10,56	81,19
LPG (rico en propano)	18,73	67,32	50,80	0,00	-0,05	0,00	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,00	-53,30	0,00	10,56	75,49
Av-Gas	115,03	413,35	225,81	0,00	-0,05	75,41	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,23	0,00	7,48	30,22	752,61
Jet fuel A-1	77,83	279,69	63,41	0,00	-0,05	-4,75	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,29	0,00	7,48	14,07	360,30
Nafta Pesada	76,13	273,56	27,02	0,00	-0,05	0,00	0,00	0,00	0,16	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10,50	311,18

[1] Fuente: Platts, a excepción del IFO 380, asfalto, diésel marino y emulsión asfáltica.

Tipo de cambio promedio: ¢571,31 Nota: Las diferencias en los decimales se deben a efectos de redondeo.

Fuente: Resolución RE-0059-IE-2019 del 23 de agosto de 2019, ARESEP

Elaborado por: grs – szv
/*lsch// 14-2-2020
c. archivo/ d/s