DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS

AL-DEST-IIN-039-2020

INFORME DE: PROYECTO DE LEY

"REFORMA DEL INCISO D) DEL APARTADO 2) DEL ARTÍCULO 11 DE LA LEY Nº 9635, LEY DE FORTALECIMIENTO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS, DE 04 DE DICIEMBRE DE 2018, PARA INCLUIR AL INSTITUTO NACIONAL DE APRENDIZAJE (INA) DEL BENEFICIO DE LA TARIFA REDUCIDA DEL DOS POR CIENTO (2%) DEL IMPUESTO DE VALOR AGREGADO (IVA), EN LAS COMPRAS DE BIENES Y SERVICIOS"

EXPEDIENTE N° 21.536

INFORME INTEGRADO
JURÍDICO-ECONÓMICO

ELABORADO POR:

ALEX PIEDRA SANCHEZ
SUSANA ZUNIGA VAN DER LAAT
ASESORES PARLAMENTARIOS

SUPERVISADO POR:

SELENA REPETTO AYMERICH
MAURICIO PORRAS LEÓN
JEFES DE ÁREA

REVISIÓN FINAL Y AUTORIZACIÓN

FERNANDO CAMPOS MARTÍNEZ
DIRECTOR A.I

16 DE JUNIO DE 2020

ASAMBLEA LEGISLATIVA
de la República de Costa Rica

TABLA DE CONTENIDO

I. RESUMEN DEL PROYECTO 3

II. CONSIDERACIONES DE FONDO 3

2.1 Situación Financiera del Gobierno Central 3

2.2 Sobre el Gasto Tributario 8

III. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO ÚNICO 10

IV. ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO 17

Votación 17

Delegación 17

Consultas 17

Obligatorias 17

Facultativas: 17

V. NORMAS JURIDICAS VINCULADAS AL PROYECTO DE LEY 18

AL-DEST-IIN-039-2020
INFORME INTEGRADO
JURÍDICO-ECONÓMICO

"REFORMA DEL INCISO D) DEL APARTADO 2) DEL ARTÍCULO 11 DE LA LEY Nº 9635, LEY DE FORTALECIMIENTO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS, DE 04 DE DICIEMBRE DE 2018, PARA INCLUIR AL INSTITUTO NACIONAL DE APRENDIZAJE (INA) DEL BENEFICIO DE LA TARIFA REDUCIDA DEL DOS POR CIENTO (2%) DEL IMPUESTO DE VALOR AGREGADO (IVA), EN LAS COMPRAS DE BIENES Y SERVICIOS"

EXPEDIENTE N° 21.536

I. RESUMEN DEL PROYECTO

El proyecto de ley propone reformar el inciso d), del apartado 2) del artículo 11 de la Ley N°9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, de 4 de diciembre de 2018, para que se incluya dentro de la tarifa reducida del 2% del Impuesto al Valor Agregado (IVA), a las compras y ventas de bienes y servicios que realiza el Instituto Nacional de Aprendizaje (INA), y así equiparar ese tratamiento tributario al que se le otorga a las instituciones estatales de educación superior, sus fundaciones, las instituciones estatales, el Consejo Nacional de Rectores (CONARE) y el Sistema Nacional de Acreditación de la Educación Superior (SINAES), en cuanto a la compra y venta de bienes y servicios, siempre que se asocien a la realización de sus fines.

II. CONSIDERACIONES DE FONDO

2.1 Situación Financiera del Gobierno Central

De acuerdo con la información incluida en la revisión del Programa Macroeconómico 2019-2020 del Banco Central[1], para este período se estima que el crecimiento de la economía costarricense alcanzará una variación de 2,2% para el 2019 y 2,6% para el 2020, 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

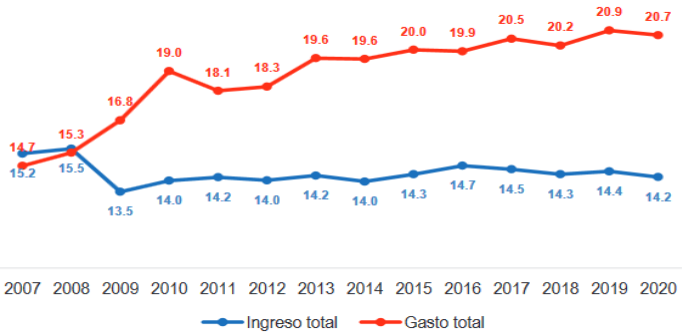
[1] El Banco Central de Costa Rica (BCCR) presentó la revisión del Programa Macroeconómico (PM) 2019-2020. En la sesión del 17 de julio del 2019, la Junta Directiva del BCCR ajustó la proyección de crecimiento económico para el 2019 a 2.2% (inicialmente de 3.2%), con una recuperación moderada a 2.6%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

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 llega al 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 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)

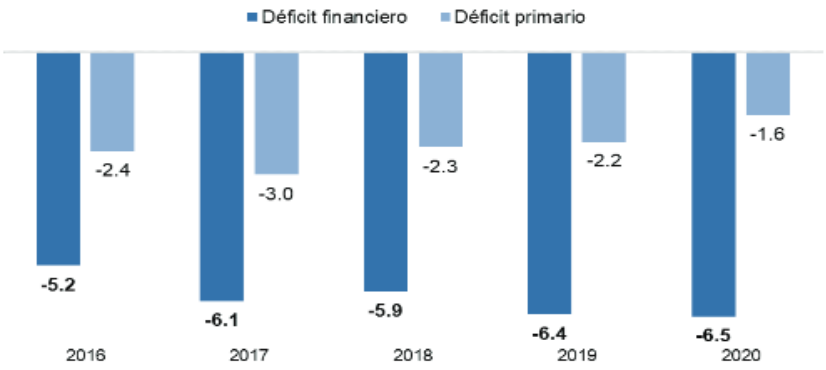


*/ 2019 y 2020 estimados, devengados
Fuente: Ministerio de Hacienda. Marco Fiscal Presupuestario de Mediano Plazo 2019-2023 Dirección General de Presupuesto Nacional, agosto 2019.

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 General de Presupuesto Nacional, agosto 2019.

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 (lo cual se concretó en noviembre del presente año) y de créditos multilaterales para apoyo presupuestario por US$850,0 millones (a finales de octubre se recibieron $350.00 millones del BID y quedan pendientes $500 millones del CAF).

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.

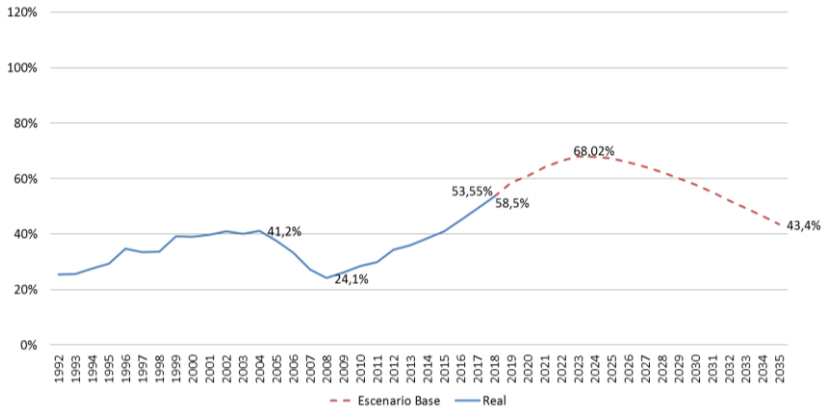
Dado el peso del servicio de la deuda y la gradualidad de la reforma fiscal, en los próximos años la razón de deuda del Gobierno Central a PIB mantendrá su tendencia creciente hasta alcanzar un máximo en el 2023. Así mismo, los

requerimientos brutos de financiamiento del Gobierno continuarán altos por varios años.

De acuerdo con información suministrada por la Dirección de Crédito Público del Ministerio de Hacienda a esta asesoría[2], se presenta a continuación una proyección del comportamiento de la deuda del Gobierno Central con respecto al PIB, en la cual se considera una reestimación de las expectativas de los ingresos fiscales producto de la aprobación de la Ley N°9635, esta proyección difiere de las estimaciones anteriores, incluidas en el Marco Plurianual. Ese nuevo cálculo está basado en la experiencia de recaudación del IVA del periodo julio-setiembre 2019. 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°3
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

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

tasas de interés que tienen que ver con la composición de deuda en tasa variable, 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[3] 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.

Valga indicar que la Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el Ejercicio Económico del 2020 N°9791 del 26 de noviembre del 2019, incorpora ingresos por un total de ¢10.509.607 millones (27,2% del PIB), de los cuales ¢5.458.185 millones (un 51,9%) corresponden a ingresos corrientes y ¢5.044.813 corresponden a financiamiento (un 48,0%), 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 ¢4,016,414 millones, en donde la amortización por ¢2.030.512 millones representa un 19,3% del gasto total, y los intereses y comisiones por ¢1.985.902 el 18,9%, las cuales muestran variaciones de -28,6% 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.

Tómese en cuenta que, en los últimos 10 años sólo tres grandes rubros: el “Servicio de la Deuda”, las “Transferencias” (corrientes y de capital) y las “Remuneraciones”, 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.

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

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.

Por lo tanto, resulta de gran relevancia valorar cualquier proyecto de ley desde la perspectiva del equilibrio en las finanzas públicas, siendo que, preferiblemente debería de promoverse una reducción del tamaño 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 nuevas fuentes de ingresos para financiar una posible disminución de los recursos que dejaría de percibir el Estado al establecer una tarifa diferenciada a favor del INA por las compras y ventas que realice, siendo que se trata de un "gasto tributario".

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)[4].

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*" [5]. 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

[4] Estimación del Gasto Tributario para Costa Rica en el 2010: Impuesto de Ventas, Impuesto de Renta y Otros Tributos. Ministerio de Hacienda.
[5] Presentación Proyecto de Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el Ejercicio Económico 2020, Dirección General de Presupuesto Nacional. Agosto 2019.

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.

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[6], 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,

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

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”[7] 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 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 [8] 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 DEL ARTÍCULO ÚNICO

Tal y como se indicó, el artículo único del proyecto en estudio propone reformar el inciso d), del apartado 2) artículo 11 de la Ley 9635, para establecer una tarifa reducida del 2% del IVA a las compras y ventas de bienes y servicios que realiza el Instituto Nacional de Aprendizaje (INA), al igual que, la autorizada por esa norma, para las operaciones de compra y venta que efectúan las instituciones estatales de educación superior, sus fundaciones, las instituciones estatales, el Consejo Nacional de Rectores (CONARE) y el Sistema Nacional de Acreditación de la Educación Superior (SINAES), siempre que sean necesarios para la realización de sus fines.

Para una mejor compresión de la reforma, en el siguiente recuadro se compara el artículo 11 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) con la reforma propuesta:

[7] 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.

[8] 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.

Ley 9635	Expediente N° 21536
Título I Ley del Impuesto al Valor Agregado	ARTÍCULO ÚNICO- Refórmase el inciso d) del apartado 2) del artículo 11 de la Ley N.° 9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, de 4 de diciembre de 2018, cuyo texto dirá:
Artículo 11- Tarifa reducida. Se establecen las siguientes tarifas reducidas: (…) 2. Del dos por ciento (2%) para los siguientes bienes o servicios: a. Los medicamentos, las materias primas, los insumos, la maquinaria, el equipo y los reactivos necesarios para su producción, autorizados por el Ministerio de Hacienda. b. Los servicios de educación privada. c. Las primas de seguros personales. d. La compra y la venta de bienes y servicios que hagan las instituciones estatales de educación superior, sus fundaciones, las instituciones estatales, el Consejo Nacional de Rectores (Conare) y el Sistema Nacional de Acreditación dela Educación Superior (Sinaes), siempre y cuando sean necesarios para la realización de sus fines. (…)	Artículo 11- Tarifa reducida Se establecen las siguientes tarifas reducidas: (…) 2- Del dos por ciento (2%) para los siguientes bienes o servicios: a) Los medicamentos, las materias primas, los insumos, la maquinaria, el equipo y los reactivos necesarios para su producción, autorizados por el Ministerio de Hacienda. b) Los servicios de educación privada. c) Las primas de seguros personales. d) La compra y la venta de bienes y servicios que hagan las instituciones estatales de educación superior, sus fundaciones, las instituciones estatales, el Consejo Nacional de Rectores (Conare), el Sistema Nacional de Acreditación de la Educación Superior (Sinaes) y **el Instituto Nacional de Aprendizaje (INA)**, siempre y cuando sean necesarios para la realización de sus fines.

La Ley N°9635 reforma de manera integral el sistema de imposición sobre las ventas, y grava como regla general la totalidad de bienes y servicios, lo que supone una mejora en materia recaudatoria, así como de control y fiscalización del impuesto. Por su parte, la misma ley establece tarifas diferenciadas con el objetivo de proteger a diferentes sectores, entre ellos el sector educativo. En ese sentido, mediante el artículo 11 de la Ley N°9635, se dispone tarifas reducidas del IVA a las instituciones estatales de educación.

Específicamente, como se muestra en el recuadro anterior, en el artículo 11 se dispuso una tarifa reducida del 2% aplicable a la compra y venta de algunos bienes y servicios, para un grupo de instituciones estatales de educación superior. Como se aprecia, no se encuentran incluidas las compras y ventas de bienes y servicios que realiza el INA, quedando éstas sujetas al tributo del 13% del IVA.

Por su parte, en la exposición de motivos se argumenta que el INA es una institución relevante en el desarrollo económico y social de nuestro país, por lo que resulta de importancia dotarla de herramientas económicas, financieras, legales y de políticas públicas que permitan cumplir con sus objetivos. Además, se infiere que INA es una

entidad rectora de la promoción y formación técnica nacional, siendo que por esa razón debió ser incluida desde el principio dentro de los beneficios que se aplican a otras instituciones del sector educativo, tales como la aplicación de una tarifa reducida relacionada con el pago del IVA.

Para mayor abundamiento es necesario abordar los siguientes temas:

a- Del 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, es 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, 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 se establecen, exenciones, no sujeciones, así como, tarifas reducidas para ciertos servicios que anteriormente no tributaban. Se establece una tarifa del 4% para boletos aéreos y servicios de salud privados; del 2% para bienes o servicios como medicamentos, materias primas, insumos, servicios de educación privada, primas de seguros personales, compras y ventas de instituciones de algunas instituciones estatales; 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.

b- Sobre la carga tributaria y importancia relativa del IVA

De acuerdo con las cifras de la Ley de Presupuesto[9], para el 2020 se estima una carga tributaria del 13,2% del PIB[10]. La diferencia de la carga entre el 2020 y el 2019 se debe a la amnistía tributaria; si no se considera ésta, la carga para el 2019 incluyendo el efecto de la reforma sería de 13,0%.

El 90,5% de la recaudación se concentra en cinco impuestos, destacándose el impuesto sobre los ingresos y utilidades que representa un 38,2% de la recaudación y el impuesto sobre el valor agregado (anteriormente impuesto sobre las ventas) con un 34,8% del total 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		2020	Variación %	Variación %	Variación %
	2018	Presupuesto	Revisión a/	Ley	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%**
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%

[9] https://www.hacienda.go.cr/docs/5de6dafad4e95_Detalle_Ingresos2020.pdf

[10] PIB Nominal ¢38.586.879,6 millones

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.

c- Efectos de la Propuesta

Como un primer aspecto, se debe tomar en consideración que con anterioridad a la Ley 9635 el Instituto Nacional de Aprendizaje se encontraba exento del pago de impuestos, por lo que, el Ministerio de Hacienda no cuenta con información suficiente para determinar el impacto de la reducción de ese gravamen, producto de conceder una tarifa reducida del 2% del IVA en la compra y venta de servicios de esa institución. No obstante, con el fin de valorar el monto de los recursos económicos que se derivarían del pago del IVA basado en un porcentaje de un 13%, se solicitó[11] al INA una estimación de esa cuantía para el período 2018-2020.

En el siguiente cuadro se presenta la información suministrada por el Instituto[12], donde se observa el monto a pagar por el impuesto, en caso de que, el INA hubiese pagado el 13% de valor agregado sobre **las compras** de bienes y servicios en el período citado. Valga resaltar que, el cálculo del IVA a pagar durante el año 2018 se realizó con base en el presupuesto ejecutado y para los años 2019 y 2020 tomando como base el presupuesto total.

Cuadro N°3
Instituto Nacional de Aprendizaje
Monto estimado a pagar por concepto del 13% IVA sobre las compras
Período 2018-2020
colones

AÑO	Monto a pagar por el 13% de IVA
2018	4 887 094 493,47
2019	9 507 009 199,09
2020	10 535 330 703,95

Fuente: Instituto Nacional de Aprendizaje

Al igual que en el ejemplo anterior, se realizó una estimación del ahorro para la institución por concepto del otorgamiento de una tarifa reducida del IVA del 2% sobre la **compra** de bienes y servicios, tomando como base la ejecución

[11] Según oficio AL-DEST-SIE-028-2019 del 24 de octubre del 2019, suscrito por Mauricio Porras L., Jefe del Área Económica de Servicios Técnicos y dirigido a la señora Sofía Ramírez González, Gerente General, INA
[12] Según oficio GG-1495-2019 del 14 de noviembre de 2019 suscrito por Sofía Ramírez González, Gerente General.

presupuestaria para el 2018 y el presupuesto de los años 2019 y 2020, tal como se muestra en el siguiente cuadro:

Cuadro N°4
Instituto Nacional de Aprendizaje
Estimación del ahorro con base en un IVA del 2% sobre las compras
Desglosado por partida presupuestaria
Período 2018-2020
colones

AÑO	PARTIDA PRESUPUESTARIA	GIRADO ACUMULADO	PAGO CON IVA		DIFERENCIA A PAGAR
			13%	2%	
2018	1- SERVICIOS	21,354,509,121.15	2,776,086,185.75	427,090,182.42	
	2- MATERIALES Y SUMINISTROS	4,877,434,436.83	634,066,476.79,	97,548,688.74,	
	5- BIENES DURADEROS	11,361,091,007.21	1,476,941,830.94	227,221,820.14	
TOTAL			4,887,094,493.47	751,860,691.30	4,135,233,802.17
AÑO	PARTIDA PRESUPUESTARIA	PRESUPUESTO TOTAL	PAGO CON IVA		
			13%	2%	
2019	1- SERVICIOS	36,331,557,671.00	4,723,102,497.23	726,631,153.42	
	2- MATERIALES Y SUMINISTROS	6,944,706,984.00	902,811,907.92	138,894,139.68	
	5- BIENES DURADEROS	29,854,575,338.00	3,881,094,793.94	597,091,506.76	
TOTAL			9 507,009,199.09	1,462,616,799.88	8,044,392,399.21
AÑO	PARTIDA PRESUPUESTARIA	PRESUPUESTO TOTAL	PAGO CON IVA		
			13%	2%	
2020	1- SERVICIOS	45,621,970,836.00	5,930,856,208.68	912,439,416.72	
	2- MATERIALES Y SUMINISTROS	6,449,057,769.00	838,377,509.97	128,981,155.38	
	5- BIENES DURADEROS	28,969,976,810.00	3,766,096,985.30	579,399,536.20	
TOTAL			10,535,330 703.95	1,620,820,108.30	8 914,510,595.65

Fuente: Instituto Nacional de Aprendizaje

Como se desprende del cuadro anterior, se tiene que, para el año 2019, en caso de aplicarse un IVA del 13%, el INA estaría trasladando al Ministerio de Hacienda la suma de ¢9,507.00 millones, en contraposición de ¢1,462.61 millones que correspondería a una tarifa del 2%, para una diferencia de ¢8,044.39 millones. Considerando que, para el ejercicio económico del año 2019, el INA cuenta con un Presupuesto Ordinario por un monto de ¢145.502,8 millones, el monto ahorrado representa aproximadamente el 5.5% del presupuesto del INA para el año 2019[13].

[13] Según el Informe del Presupuesto Ordinario 2019 DE-511-2018.

Es evidente en todos los casos, que los montos a ahorrar son significativos para el INA; y representan cifras que van desde los cuatro mil millones (con base en liquidado) a casi nueve mil millones (con base en presupuesto).

Como dato adicional, de acuerdo con la información suministrada por esa institución[14], de haberse cancelado el 13% de valor agregado sobre las compras de bienes y servicios realizadas por el INA en el período 2016-2018, se habría desembolsado en promedio la suma de ¢4,430 millones anuales por concepto del pago al IVA. Por su parte, en el caso de aplicarse la tarifa reducida del 2% en el mismo período, el INA debió cancelar la suma de ¢682,00 millones anuales, aproximadamente en promedio siete veces menos, correspondiente a ¢3,748.00 millones menos, que pagando el 13%.

Otro aspecto a resaltar es que el beneficio directo al INA a nivel de desembolsos se produce con la exoneración del impuesto sobre las compras, siendo que si se exoneran las ventas el beneficiario sería el adquiriente de los servicios, pues el Instituto sólo sería un agente retenedor que trasladaría el impuesto captado al Ministerio de Hacienda.

Se señala que, de acuerdo con el Dictamen DGT-1174-2019, del 11 de julio del 2019 de la Dirección General de Tributación (DGT), en atención a consulta planteada por el INA[15], en donde ésta institución solicita autorización de la Administración Tributaria para que se le incluya dentro de la tarifa reducida del 2% IVA para la compra y venta de bienes y servicios, esa Dirección, señaló que dicha tarifa reducida *"según se establece en el RLIVA se establece para el grado universitario e instituciones para universitarias"* , además, que solo *"aplica para grados académicos universitarios; y no así para el INA, la cual si bien es una entidad de derecho público que se propone fomentar a nivel de ocupaciones en colaboración con las empresas; lo cierto es que no ostenta una condición universitaria, la cual es requerida por el presupuesto normativo".*

Asimismo, la dirección indica que carece de facultades legales *"para otorgarle al INA una tarifa reducida del 2% del IVA, según se indica en la normativa antes citada; así como tampoco, concede una dispensa por medio de una resolución en la cual se le incluya dicho beneficio fiscal solicitado, toda esta disposición se refiere a las exenciones y no para otorgar tarifas reducidas."*

No obstante, lo expresado por esa Dirección, en consulta posterior se indica a esta asesoría, mediante oficio DM-1887-2019 del 6 de noviembre del 2019[16] que la

[14] Según oficio GG-1495-2019 del 14 de noviembre de 2019 suscrito por Sofía Ramírez González, Gerente General.
[15] Según oficio GG-738-2019 del 11 de junio del 2019
[16] En respuesta a consulta realizada por el Área Económica de Servicios Técnicos, Oficio AL-DEST-SIE-029-2019 suscrito por Mauricio Porras León.

Dirección General de Hacienda (DGH) [17] no encuentra inconveniente en la reforma planteada por el proyecto en estudio, siendo que el INA es una institución estatal de educación, y siempre que se aplique la tarifa reducida para el cumplimiento de los fines del INA.

La propuesta se enmarca dentro de las facultades que la Constitución Política le confiere a la Asamblea Legislativa en su artículo 121 inciso 13), de ahí, que su viabilidad se circunscribe a las valoraciones de conveniencia y oportunidad política que realicen las y los señores diputados. Sin embargo, en aras de una sana aplicación de la técnica Legislativa la reforma debe hacerse directamente al artículo 11 inciso d) del apartado 2 de la Ley N° 6826 Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA), y no como se concibe como una reforma a la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

IV. ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO

Votación

El proyecto de ley requiere para su aprobación de una votación de la mayoría absoluta de los presentes, atendiendo a lo dispuesto por el artículo 119 de la Constitución Política.

Delegación

La iniciativa NO puede ser objeto de delegación en una Comisión con Potestad Legislativa Plena, al encontrarse dentro de los supuestos de excepción contemplados en el artículo 124 constitucional, como lo es la tarifa reducida de un impuesto nacional.

Consultas

Obligatorias

- Instituto Nacional de Aprendizaje

Facultativas:

- Ministerio de Hacienda
- Contraloría General de la República.

[17] Según oficio DGH-592-2019 del 31 de octubre de 2019

V. NORMAS JURIDICAS VINCULADAS AL PROYECTO DE LEY

Leyes

- Ley Nº 9635 , Ley de Fortalecimiento de la Finanzas Públicas, del 03 de diciembre de 2018 y sus reformas.
- Ley Nº 6868, Ley Orgánica del Instituto Nacional de Aprendizaje, 06 de mayo de 1983 y sus reformas.
- Ley N° 6826, Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado, de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas.
- Ley Nº 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, del 03 de mayo de 1971 y sus reformas.

Elaborado por: szv – aps
/*lsch//16-6-2020
c. arcnivo