DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS

AL-DEST-IJU-048-2024

INFORME DE PROYECTO DE LEY

"LEY DE ELIMINACIÓN DEL IVA EN EL TRANSPORTE DE COMBUSTIBLES"

EXPEDIENTE N º 23.132

INFORME JURÍDICO

ELABORADO POR:
LUIS FERNANDO BADILLA MADRIZ
ASESOR PARLAMENTARIO

SUPERVISADO POR:
LUIS PAULINO MORA LIZANO
JEFE A. I. DEL ÁREA HACENDARIA

REVISIÓN FINAL Y AUTORIZACIÓN:
FERNANDO LIONEL CAMPOS MARTÍNEZ
DIRECTOR A. I.

14 DE FEBRERO DE 2024

ASAMBLEA LEGISLATIVA
de la República de Costa Rica

TABLA DE CONTENIDO

I. RESUMEN DEL PROYECTO 3

II. ANTECEDENTES 3

III. VINCULACIÓN CON OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE 3

IV. ANÁLISIS DEL ARTICULADO 5

1. Artículo único 5

2. Transitorio único 7

V. CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES FINALES 7

VI. ASPECTOS DE TRÁMITE Y PROCEDIMIENTO 7

1. Votación 7

2. Delegación 8

3. Consultas 8

a) Obligatorias 8

b) Facultativas 8

VII. FUENTES 8

AL-DEST-IJU-048-2024

INFORME JURÍDICO

“LEY ELIMINACIÓN DEL IVA EN EL TRANSPORTE DE COMBUSTIBLES”

EXPEDIENTE Nº 23.132

I. RESUMEN DEL PROYECTO

El proyecto busca adicionar un inciso nuevo al artículo 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, N° 6826 de 8 de noviembre de 1982, para que se incorporen como no sujetos a este los servicios de transporte de combustibles, y de materias primas e insumos utilizados en los procesos de refinación y fabricación, incluso la mezcla y el combustible consumido en el proceso productivo para la obtención de los productos listos para la venta que expende la Refinadora Costarricense de Petróleo.

Asimismo, incluye un transitorio único en el cual señala que la Autoridad Reguladora de Servicios Públicos deberá realizar el ajuste tarifario correspondiente en el precio de los combustibles afectados por lo que sería esta ley, a fin de que aplique en cuanto sea publicada en el diario oficial La Gaceta.

II. ANTECEDENTES[1]

- **EXPEDIENTE N° 21.525.** LEY PARA PROTEGER AL CUIDADANO CONTRA EL AUMENTO EN LOS PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES. Plazo cuatrienal vencido.

- **EXPEDIENTE N° 22.680.** REFORMA AL ARTÍCULO 8 DE LA LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) N 6826 DE 08 DE NOVIEMBRE DE 1982 PARA INCLUIR COMO EXENCIÓN LOS SERVICIOS DE TRANSPORTE Y DISTRIBUCIÓN 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. Archivado con dictamen unánime negativo.

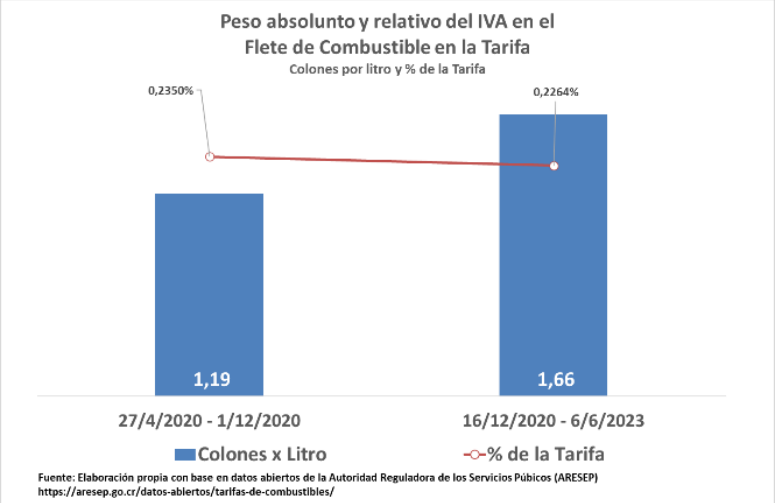
III. VINCULACIÓN CON OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE

El proyecto tiene nula vinculación con la Agenda 2030 por las siguientes razones:

[1] Esta sección y la siguiente fueron elaboradas por Rándall García Rodríguez, Asesor del Área de Investigación y Gestión Documental del Departamento de Estudios, Referencias y Servicios Técnicos.

- La no sujeción al IVA del servicio de transporte de combustible o *"flete"* no garantiza una reducción en el precio, por la forma en que se integran los costos y gastos para su prestación, pues la metodología no separa el IVA soportado, sino tan solo el IVA repercutido en el margen del transportista.

- Aun cuando esto implicara una reducción en el precio, esta no sería de más de ¢2 por litro (ver gráfico adjunto). Además, como impuesto al consumo, esta exoneración favorecería solo a los grandes consumidores y de forma leve, pues el IVA de este servicio, que es regulado, representa tan solo el 0.23% de la tarifa. Esto ha sido así desde que se implementó la reforma a la Ley N° 6826 y ya se había identificado previamente en el informe integrado de este departamento AL-DEST-IIN-006-2020 de 13 de febrero de 2020, referido al expediente 21525.



- Dado que el servicio y su tarifa es regulado sobre la base de la metodología vigente de ARESEP, en la que se consideran todos los costos en que incurren los transportistas para brindar el servicio de trasiego del combustible hasta la comercialización final, sin determinar en ellos, esos gastos seguirán siendo reconocidos en la tarifa que se fija para este, lo que se convertirá en un margen mayor de utilidad de la empresa transportista, al no tener que repercutir el IVA y al reconocérsele en la tarifa el IVA soportado en sus insumos.

- De hecho, el margen del comercializador o estación de servicio tiene las mismas condiciones. El IVA soportado en la compra de los insumos para dar el servicio de comercialización y venta final del combustible, se reconoce entre todos los costos y gastos incluidos en el método de cálculo de su respectivo margen, incluido el de transporte. Así la resolución de la ARESSEP RE-0038-IE-2021 define que:

> *"… las tarifas fijadas por la Aresep deben de incluir los costos necesarios para la prestación del servicio público en condiciones de calidad, confiabilidad, continuidad y eficiencia, dichos costos también incluyen los impuestos que a los efectos recaigan sobre la actividad."*

> La diferencia es que ni en los costos, ni en el margen, el IVA está explícito, pues los costos lo incluyen como parte integral del precio de los insumos y el margen no debe incluir un IVA a repercutir, según resolución de la Dirección General de Tributación DGT-2012-2019 del 8 de noviembre de 2019, pues el servicio y el bien no deben ser separados, dado que el segundo depende del primero para entregarse y el precio del primero se define por el Estado y no de forma mercantil. Esto implica que, aun y cuando se elimine la sujeción del servicio de transporte de combustible, el resto de los insumos seguirán siendo reconocidos con su respectivo IVA, y el precio (tarifa) reflejará esos costos y gastos.

Respecto de la afectación de la iniciativa en términos de cumplir con la agenda 2030, la valoración es negativa, en virtud de que podría tener una reducción recaudatoria de al menos ¢3.000 millones, según se desprende de los datos a 2018, proporcionados a este departamento por parte del Ministerio de Hacienda.[2] Esto contradice el Objetivo para el Desarrollo Sostenible N ° 17, pues el proyecto, no incluye mecanismos innovadores para financiar las acciones de país orientadas a lograr un desarrollo sostenible, sino que por el contrario reduce la recaudación tributaria.

IV. ANÁLISIS DEL ARTICULADO

1. Artículo único

Este precepto adiciona un inciso 13 al artículo 9 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, Ley N ° 6826 de 8 de noviembre de 1982, para incorporar como no sujeto a este tributo a los:

> "*Servicios de transporte destinado a la movilización de todo tipo de combustibles, las materias primas e insumos utilizados en los procesos de refinación y fabricación, incluso la mezcla y el combustible consumido en el proceso productivo para la obtención de los productos listos para la venta que expende la Refinadora Costarricense de Petróleo (Recope)*."

Antes de referirnos a esta propuesta, es preciso traer a colación, como se indicó en el apartado de antecedentes de este informe, que ya en la corriente legislativa se han presentado iniciativas que tienen como fin incluir en la no sujeción del impuesto del valor agregado a los servicios de transporte de combustible.

Esto por cuanto la actual Ley N ° 6826, en el inciso 12) de su artículo 9, únicamente establece como no sujeto a este tributo la venta de combustibles, a la que se les aplica el capítulo I de la Ley de simplificación y Eficiencia Tributarias, N° 8114 de 4 de julio de 2001, así como las materias primas e insumos utilizados en los procesos

[2] Informe jurídico del Departamento Estudios, Referencias y Servicios Técnicos AL-DEST- IN -006-2020 de 13 de febrero de 2020, pp. 28 y 29.

de refinación y fabricación, incluso la mezcla y el combustible consumidos en el proceso productivo para la obtención de los productos listos para la venta que expende RECOPE.

Sin embargo, como se puede observar, los servicios relacionados con el transporte y de distribución del producto no quedaron expresamente excepcionados del IVA.

Ahora bien, en relación con el fondo de esta propuesta y tal como lo ha indicado este departamento en iniciativas similares presentadas anteriormente, ampliar la no sujeción al impuesto al valor agregado, en este caso relacionado con los servicios de transporte de combustible, es un asunto de política fiscal, el cual está limitado únicamente por principios de razonabilidad y proporcionalidad.

En ese sentido, la aprobación o no de esta iniciativa obedece a aspectos meramente discrecionales, de oportunidad y conveniencia política, por cuanto no presenta ningún problema de constitucionalidad o de legalidad.

Asimismo, es menester reiterar que este tipo de iniciativas de excluir particulares servicios de la sujeción del impuesto al valor agregado tiene el inconveniente que atenta contra la sistematicidad de la ley.

Este departamento ha indicado que las excepciones son perjudiciales para el sistema como un todo, porque aparte del efecto *"dominó"* o cascada que desatan (si un grupo de presión consigue una excepción, no tardan en organizarse otros solicitando lo mismo) son difíciles y caras de administrar.

Asimismo, se señaló lo siguiente:

> *"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./ 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."[3]

2. Transitorio único

Este precepto ordena a la ARESEP a realizar el ajuste tarifario correspondiente en el precio de los combustibles, a fin de que se apliquen los cambios propuestos en cuanto la ley sea publicada en el diario oficial La Gaceta.

Esto implicaría darle efectos a esta disposición legal de previo a su publicación, lo cual sería contrario al principio de publicidad que rige para esta categoría normativa.

V. CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES FINALES

El presente asunto requiere de la valoración de conveniencia y oportunidad por parte de la Asamblea Legislativa. No contiene problemas desde el punto de vista jurídico, aunque técnicamente, desde la óptica de la política tributaria, no resulta conveniente, ya que el ahorro es mínimo y atenta contra la sistematicidad y trazabilidad del impuesto al valor agregado en general.

VI. ASPECTOS DE TRÁMITE Y PROCEDIMIENTO

1. Votación

De conformidad con lo establecido en el artículo 119 de la Constitución Política, la presente iniciativa de ley requiere para su aprobación de la mayoría absoluta de votos presentes.

[3] Ibidem

2. Delegación

De conformidad con el artículo 124 de la Constitución Política este proyecto no podría ser delegado en una comisión con potestad legislativa plena para su aprobación, por referirse a la modificación de un impuesto de carácter nacional.

3. Consultas

a) Obligatorias

- Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos.

b) Facultativas

- Ministerio de Hacienda.
- Refinadora Costarricense de Petróleo.

VII. FUENTES

- Constitución Política de la República de Costa Rica de 7 de noviembre de 1949.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado, N° 6826 de 8 de noviembre de 1982.
- Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, N° 8114 del 4 de julio de 2001.
- Expedientes legislativos 21.525 y 22.680.
- Informe integrado del Departamento de Estudios, Referencias y Servicios Técnicos AL-DEST-IIN-006-2020 de 13 de febrero de 2020, referido al expediente 21525.
- Resolución de la ARESEP RE-0038-IE-2021.
- Resolución de la Dirección General de Tributación DGT-2012-2019 del 8 de noviembre de 2019.

Elaborado por: LFBM
/*LSCH//14-2-2024
C. arch//23132 IJU