



San José, 16 de abril de 2018  
DH-0266-2018

Licenciada  
NOEMY GUTIÉRREZ MEDINA, Jefa Área  
Comisiones Legislativas VI  
*Email: ngutierrez@asamblea.go.cr*  
*Copia: sjimenez@asamblea.go.cr*  
*Fax: 2243-2421*

Estimada señora:

Aprovecho la oportunidad para saludarla cordialmente y a la vez dar respuesta a la solicitud de criterio realizada a la Defensoría de los Habitantes mediante correo electrónico del 4 de abril pasado, sobre el Proyecto de ley denominado: "LEY DE FORTALECIMIENTO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS", expediente legislativo No. 20.580 (texto sustitutivo). Se hace la aclaración a las señoras y señores diputados de que en vista de que con posterioridad a la solicitud de criterio, la Defensoría tuvo conocimiento de que en el seno de la Comisión Especial de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, se aprobó un dictamen afirmativo, que tiene algunas diferencias en relación con el proyecto consultado. Consecuentemente, la Defensoría basó su análisis en el dictamen afirmativo de esa Comisión, en los siguientes términos:

### **1. Resumen Ejecutivo.**

El proyecto remitido a la Defensoría para su análisis consiste en un texto sustitutivo del expediente legislativo No. 20.580, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. Esta iniciativa contiene cuatro títulos: I). Ley del Impuesto al Valor Agregado; II). Ley de impuesto a los ingresos y utilidades; III) Adición a la Ley de Salarios Públicos, y IV) Responsabilidad Fiscal de la República.

La Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) implica una reforma integral de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas (IGV), Ley No. 6826 del 8 de noviembre de 1982, para transformar este tributo en un impuesto sobre el valor agregado (IVA), con lo que se gravarían muchos servicios que hoy están exentos, dado que el impuesto sobre las ventas se aplica a bienes y mercancías y para algunos servicios establecidos de forma explícita en la norma vigente.

En el proyecto dictaminado por la Comisión de la Asamblea Legislativa, la tasa impositiva del IVA se mantendría en el 13%, igual a la del actual IGV, pero se aumentaría la base imponible al incluir servicios que hasta ahora no se consideran, como los prestados por informáticos, abogados, gimnasios, espectáculos, streaming (como Netflix y Spotify), alquileres superiores a ₡425.000 mensuales, electricidad (para quienes consuman más de 250 kilovatios hora al mes), transporte (excepto el servicio público), consumo de agua, juegos de azar y exposiciones comerciales, telecomunicaciones y radiodifusión, transporte privado, entre otros.

La reforma propone, además, una tasa reducida del 4% para la educación y la salud privadas, así como para los libros en todos sus formatos, los boletos aéreos, la compra de empaques y embalajes y sus materias primas, así como equipo y maquinaria (excepto si hay una exoneración expresa) y los servicios para la producción agropecuaria y agroindustrial.

La Ley de impuesto a los ingresos y utilidades reforma la Ley de impuesto sobre la renta (ISR), y se plantea el cobro de un tributo a las ganancias de capital, es decir, a las utilidades que generen la venta de activos, bonos o bienes inmuebles, repartición de dividendos y las ganancias cambiarias. De este modo, el proyecto propone gravar con un 15% las rentas del capital inmobiliario (por alquileres, derechos de autor y derechos de uso de inmuebles) y las rentas generadas por el capital mobiliario, por ejemplo intereses, dividendos, excedentes cooperativos y solidaristas, recompras y reportos, planes de beneficio de las pensiones complementarias, entre otros. No obstante, los excedentes de solidaristas y cooperativistas, pagarían una tasa menor (8%) al 15%. Además, la propuesta incluye una limitación a los gastos deducibles cuando sean estos pagos a paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperantes.

Por otra parte, la Adición a la Ley de Salarios Públicos establece que la dedicación exclusiva no constituirá un beneficio permanente o derecho adquirido para los funcionarios públicos, sino un contrato que no podrá ser menor a un año ni mayor de cinco. Para su suscripción y revalidación la Administración Pública deberá acreditar dicho acto mediante una resolución administrativa razonada por la necesidad institucional y el beneficio para el interés público.

Además, se establecen límites a la remuneración bruta mensual del Presidente de la República, para los funcionarios públicos y jefes de los poderes del Estado y de la Administración Pública y de los funcionarios y directivos de las instituciones y órganos que operan en competencia, con base en el salario base mensual de la categoría más baja de la Escala de Sueldos de la Administración Pública (₡267.000 a enero de 2018). De esta forma, el salario del Presidente de la República tendrá un tope de 25 salarios base (₡6.675.000), los salarios de los funcionarios públicos y jefes de los poderes del Estado y de la Administración Pública tendrán un tope de 20 salarios base (₡5.340.000 a enero de 2018) y los salarios de los funcionarios y directivos de las instituciones públicas en competencia tendrán un tope de 30 salarios base (₡8.544.000). Asimismo, se varía la naturaleza de la anualidad y se convierte en incentivo por desempeño con un tope del 1,94% que se pagaría sobre el salario base por cada año laborado, sujeto a evaluaciones de desempeño.

Finalmente, el Título de Responsabilidad Fiscal de la República contiene una regla fiscal que pretende limitar el crecimiento del gasto corriente del Gobierno Central, sujeto a una proporción del promedio del crecimiento del PIB nominal y a la relación de la deuda del Gobierno Central con

respecto al PIB. De esta forma, conforme aumente la deuda, se restringe el gasto, pero de aumentar el PIB, podría aumentar la deuda para no menoscabar con ella la inversión en obra pública. Además, se establecen pautas de responsabilidad fiscal como la disposición de que todo proyecto de ley que implique un incremento en el gasto público o nuevas funciones al Estado, deberá contener un plan de financiamiento de mediano y largo plazo identificando las nuevas fuentes de financiamiento o recortes de gasto.

## **2. Competencia del mandato de la Defensoría.**

La función de la Defensoría se encuentra delimitada por la protección de los derechos y los intereses de los habitantes, así como velar porque el funcionamiento del sector público se ajuste a la moral, la justicia, la Constitución Política, las leyes, los convenios, los tratados, los pactos suscritos por el Gobierno y los principios generales del Derecho.

Además, de conformidad con los principios relativos al estatuto y funcionamiento de las instituciones nacionales de protección y promoción de los Derechos Humanos (**Principios de París**) la Defensoría de los Habitantes de la República está facultada para emitir dictámenes o informes relativos a la protección y promoción de los derechos humanos.

En el caso de los proyectos de ley, según los Principios de París, la institución cuenta con la potestad para emitir criterios, de manera que se respeten los principios fundamentales en materia de derechos humanos. Finalmente es competencia de esta institución promover y asegurar que la legislación, los reglamentos y las prácticas nacionales se armonicen con los instrumentos internacionales de derechos humanos en los que el Estado sea parte, y que su aplicación sea efectiva, así como promover la ratificación de esos instrumentos y garantizar su aplicación.

## **3. Normas jurídicas relacionadas.**

Ley No. 8, Ley Orgánica del Poder Judicial y sus reformas, del 29 de noviembre de 1937.

Ley No. 1581, Estatuto de Servicio Civil y sus reformas, del 30 de mayo de 1953.

Ley No. 2166, Ley de Salarios Públicos y sus reformas, del 9 de octubre de 1957.

Ley No. 3022, Dirección General de Hacienda, del 27 de agosto de 1962.

Ley No. 4573, Código Penal y sus reformas, del 4 de mayo de 1970.

Ley No. 4646, Modifica Integración de la Juntas Directivas de Instituciones Autónomas y sus reformas, del 20 de octubre de 1970.

Ley No. 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios y sus reformas, de 3 de mayo de 1971.

Ley No. 5476, Código de Familia y sus reformas, de 21 de diciembre de 1973.

Ley No. 5867, Ley de Compensación de Pago de Prohibición y sus reformas, del 15 de diciembre de 1975.

Ley No. 6227, Ley General de la Administración Pública, de 20 de mayo de 1978.

Ley No. 6826, Ley del Impuesto sobre las Ventas, del 8 de noviembre de 1982.

Ley No. 6999, Ley del Impuesto de Traspaso de Bienes Inmuebles y sus reformas, del 03 de setiembre de 1985.

Ley No. 7337, Crea Concepto Salario Base para Delitos Especiales del Código Penal, del 5 de mayo de 1993.

Ley No. 7052, Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda y Creación del BANHVI y sus reformas, del 13 de noviembre de 1986.

Ley No. 7088, Ley de Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano y sus reformas, del 30 de noviembre de 1987.

Ley No. 7092, Ley del impuesto sobre la renta y sus reformas, del 21 de abril de 1988.

Ley No. 7302, Creación del Régimen General de Pensiones con Cargo al Presupuesto Nacional, de Otros Regímenes Especiales y Reforma a la Ley N.º 7092, del 21 de abril de 1988, y sus Reformas, Ley de Impuesto sobre la Renta, del 8 de julio de 1992.

Ley No. 7410, Ley General de Policía y sus reformas, del 26 de mayo de 1994.

Ley No. 7428, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y sus reformas, del 7 de setiembre de 1994.

Ley No. 7509, Impuesto sobre bienes inmuebles y sus reformas, del 9 de mayo de 1995.

Ley No. 7531, Reforma Integral de Sistema de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio y sus reformas, del 10 de julio de 1995.

Ley No. 7558, Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica y sus reformas, del 3 de noviembre de 1995.

Ley No. 7593, Ley de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos y sus reformas, del 9 de agosto de 1996.

Ley No. 7794, Código Municipal y sus reformas, del 30 de abril de 1998.

Ley No. 7732, Ley Reguladora del Mercado de Valores y sus reformas, del 17 de diciembre de 1997.

Ley No. 7983, Ley de Protección al Trabajador y sus reformas, del 16 de febrero de 2000.

Ley No. 8095, Exoneración para la Fundación para el Rescate y Protección del Patrimonio de la Casa Presidencial, La Fundación Ayúdenos a Ayudar y la Asociación Pro-Hospital Nacional de Niños, del 15 de marzo de 2011.

Ley No. 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, del 4 de julio de 2001.

Ley No. 8131, Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos y sus reformas, del 18 setiembre del 2001.

Ley No. 8422, Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública y sus reformas, del 6 de octubre de 2004.

Ley No. 9028, Ley General de Control del Tabaco y sus Efectos Nocivos en la Salud y sus reformas, del 22 de marzo de 2012.

Ley No. 9069, Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, del 10 de setiembre de 2012.

Ley No. 9416, Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, del 14 de diciembre de 2016.

Ley General de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República, según corresponda.

#### **4. Análisis del contenido del proyecto.**

La promoción de la equidad constituye una de las funciones primordiales del Estado moderno. La misma, es una labor importante desde el punto de vista de derechos humanos. Como señaló la Defensoría en el Informe Anual del período 2003-2004, desde un Enfoque Basado en Derechos Humanos, el concepto de impuesto implica la superación de los aspectos negativos de coacción y de limitación al habitante, para conceptualizar los tributos como parte del aporte responsable y solidario de las personas a la misión del Estado democrático moderno en la satisfacción de las necesidades humanas y el cumplimiento efectivo de los derechos económicos y sociales. Por ello,

las finalidades atribuidas a los impuestos dejan de ser fines *per se*, y se constituyen en los medios para contribuir a la realización de los derechos humanos.<sup>1</sup>

Por lo anterior, las reformas propuestas al impuesto general de ventas y al impuesto sobre la renta deben de articularse bajo el principio de la solidaridad, el cual debe constituirse explícitamente en el valor fundamental que orienta su aplicación en la configuración de la estructura tributaria. La solidaridad es una característica de la sociabilidad que inclina a cada persona a sentirse unida a sus semejantes y a la cooperación en procura el bienestar general de los demás. Para vivir la Solidaridad se requiere pensar en los demás, sobre todo en las personas más vulnerables y en especial los pobres extremos, como si fuera otro yo, pues no vivimos aislados y nuestros conciudadanos esperan que alguien se preocupe por el bienestar y seguridad de todos.

Asimismo, considera la Defensoría relevante señalar a las señora y señores Diputados que más allá de la reforma al sistema tributario en cuanto a base y tasas, uno de los principales problemas que enfrenta el país en materia tributaria, es la evasión y la elusión de los impuestos. El incumplimiento tributario, según se planteaba en el Proyecto de Ley No. 19.679 y considerando toda la estructura tributaria, se estimaba en 7,75% del PIB para el año 2012. Ese mismo dato para el año 2013 fue estimado en un 8,22% del PIB, de los cuales, solo la evasión del Impuesto General de Ventas fue de un 2,36%, y sobre el Impuesto de Renta, fue de un 5,86% del PIB. Debe resaltarse que el incumplimiento tributario de 8,22 del PIB para el año 2013 es mayor que el déficit del Gobierno Central proyectado por el Banco Central para el año 2018, que se estima en 7,1% del PIB.

Por tanto, a la par de las reformas en la base tributaria y en las tasas impositivas la Defensoría es enfática en que, se hace necesaria una modernización de la estructura administrativa de la recaudación tributaria con el consiguiente establecimiento de multas y castigos acordes con los delitos de evasión y elusión, como se aplica en los sistemas tributarios de los países desarrollados.

#### **4.1. Sobre el Título I del Impuesto sobre el Valor Agregado.**

El establecimiento de un Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) en lugar del actual Impuesto General sobre las Ventas (IGV) posee aspectos positivos dentro de un Enfoque Basado en Derechos Humanos. En primer lugar, la universalidad de su aplicación, que lleva a gravar actividades que actualmente están exentas, favorece el principio de solidaridad en el pago de impuestos el cual debe estar presente en cualquier régimen impositivo. En segundo lugar, facilita el control y la administración tributaria, aumentando la eficiencia en la recaudación y reduciendo el costo de la misma. Ello posibilita al Estado a destinar más recursos a programas de bienestar social.

Finalmente, permite administrar con mayor transparencia la aplicación de exenciones, las cuales son necesarias para reducir la regresividad de este régimen impositivo. La regresividad de los impuestos indirectos como el IVA y el IGV proviene, precisamente de su carácter indirecto, dado que no se grava al contribuyente específicamente, sino al bien y servicio objeto de compra. Por tanto, el impuesto no discrimina entre hogares de ingreso bajo, medio o alto, siendo que toda

---

<sup>1</sup> Desde la perspectiva de los derechos humanos el impuesto es una contribución monetaria realizada de forma responsable y solidaria por la persona pasiva (contribuyente físico y jurídico) para con el sujeto activo (Estado), con la finalidad de participar y contribuir a la labor del Estado en la realización de los derechos humanos de las y los habitantes del país.

persona independientemente de su nivel de ingreso, tributa la misma suma de dinero al comprar el bien o servicio gravado.

### ***Aspectos generales sobre el Impuesto al Valor Agregado***

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un gravamen "ad valorem" que se aplica a las actividades económicas en relación con el valor que generan a lo largo de su cadena productiva (materia prima, procesamiento, comercialización y venta minorista). El monto del tributo se determina al multiplicar la tasa del impuesto por el valor de la venta realizada en cada fase del proceso productivo. Es un impuesto que se aplica sobre los bienes, prestaciones de servicios y sobre las importaciones de bienes finales.

La aplicación del IVA no significa que las empresas tengan que transferir al Estado todas las cantidades recaudadas de impuesto por sus ventas, ya que en el régimen normal de este tributo, cada empresa puede deducir del importe que adeuda al Estado, el importe que ha pagado por IVA en sus compras de insumos intermedios o bienes de capital. Es decir, los productores deben pagar al Estado la diferencia entre el IVA recaudado en sus ventas menos el IVA pagado en sus compras.<sup>2</sup> El proceso de deducción del IVA pagado por la compra de insumos del IVA recaudado por ventas continúa hasta que se llegue a la venta al consumidor final, el cual, por definición legal no es un contribuyente al IVA, pero es, finalmente, sobre quien recae la incidencia total del impuesto, aunque la recaudación la realizan las empresas cuando emiten las facturas a los clientes.<sup>3</sup> Por ello, el IVA es un impuesto al consumo final.<sup>4</sup>

Como se observa, el IVA es un impuesto indirecto y su pago efectivo se traslada a los consumidores finales. Esta circunstancia hace que el IVA presente el problema de regresividad propio de los impuestos indirectos, siendo que la incidencia del gravamen es mayor para los hogares de bajos ingresos que para los de ingresos altos.

### ***Ventajas del Impuesto sobre el Valor Agregado***

Desde un punto de vista económico, las ventajas de un IVA sobre el Impuesto General sobre las Ventas (Ley 6826) son principalmente para el Estado, puesto que para el consumidor final sería

---

<sup>2</sup> El IVA cobrado por el vendedor al comprador constituye el débito fiscal que el primero debe ingresar mensualmente al Fisco. Pero a la vez, ese mismo monto constituye el crédito fiscal que el vendedor deduce del IVA que recauda con sus ventas. De esta forma cuando el productor vende su producto y cobra la tasa del impuesto por el valor de la venta –su débito fiscal–, el monto neto que debe ingresar al Fisco es el débito fiscal menos sus créditos fiscales ya pagados en el proceso de efectuar sus propias compras. Por lo tanto, el pago neto al Estado realizado por cualquier contribuyente corresponde única y efectivamente a la tasa del impuesto multiplicada por su propio valor generado en el proceso productivo, es decir, el valor de sus ventas menos el valor de sus compras (o sea, de su Valor Agregado).

<sup>3</sup> El comprador final paga por el bien o servicio el precio que recibe el vendedor, más la tasa del impuesto multiplicada por el valor de la transacción. Pero en este caso, el consumidor final no procesa lo comprado para su reventa, sino que lo consume; efectivamente paga el impuesto al vendedor, pero, como no genera ningún débito fiscal posterior, no tiene derecho a ningún crédito fiscal por lo comprado.

<sup>4</sup> El consumidor nunca tiene que llenar ningún formulario ni traspasar nada de dinero directamente al Fisco, pero es quien termina pagando el impuesto. Por ello, al consumidor final le sería indiferente si el impuesto fuera diseñado como un IVA o como un simple impuesto sobre las ventas finales.

indiferente entre un IVA o el IGV, toda vez que en cada compra que realiza, siempre pagará un tributo igual a la tasa multiplicada por el valor de la compra.<sup>5</sup>

La literatura económica señala que las principales ventajas de establecer un IVA, en lugar del impuesto general de ventas, son las siguientes:

- a) El IVA puede aplicarse de manera universal, gravando muchos servicios que actualmente están exentos del pago de impuesto de ventas, como los servicios profesionales de abogados, ingenieros, arquitectos, consultores, contadores, entre otros. Esta situación permite el incremento de los ingresos tributarios producto de impuestos indirectos y es consistente con el principio de solidaridad, dado que obliga a todos los sectores de la economía a contribuir con el Estado en la realización de los derechos humanos de las y los habitantes.
- b) El IVA genera un flujo de recaudaciones a lo largo de la cadena productiva que facilita el manejo del flujo de caja del Gobierno. Con un impuesto el IGV la recaudación se efectúa solamente en la etapa final de la cadena productiva (o sea, en la fase de consumo).
- c) El mecanismo "débito-crédito" propio del IVA, provee incentivos para el ordenamiento y autocontrol empresarial en materia de pago de obligaciones tributarias, disminuyendo la evasión fiscal y las necesidades de fiscalización y de control por parte del Estado. Ello mejora la administración tributaria y aumenta la eficiencia en la recaudación.<sup>6</sup> Respecto a este último punto, las deducciones de impuestos que pueden hacer las empresas dependen de la existencia de la documentación que respalde sus créditos fiscales. Por lo tanto, cuando un contribuyente compra bienes y servicios, es de su propio interés exigir al vendedor que le emita también el correspondiente comprobante del crédito fiscal. Es evidente que entre más transacciones sean documentadas formalmente, menor la complejidad del control fiscal de parte de la autoridad tributaria, ya que es mucho más fácil detectar la evasión por medio de una revisión cruzada de la documentación comercial; y menor el incentivo a evadir, ya que la probabilidad de ser detectado aumenta.

### ***Problemas en la aplicación del Impuesto del Valor Agregado***

A pesar de las ventajas señaladas, el IVA enfrenta diversos problemas, algunos similares a los presentados en el IGV. Los principales problemas señalados al IVA son los siguientes:

- a) Debido a la universalidad en su aplicación y por tratarse de un impuesto indirecto, el IVA es regresivo contra los hogares de ingresos medios y bajos. Esta situación puede aliviarse mediante la exención del pago del impuesto para las mercancías y servicios que utilizan dichos hogares.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Por ello, el IVA es un impuesto al consumo final; aunque el consumidor nunca llene ningún formulario ni traspase nada de dinero directamente al Estado.

<sup>6</sup> El hecho de que se paga el impuesto en los pasos intermedios, y que dichos pagos son recuperables como crédito fiscal únicamente si el interesado declara tanto sus débitos como sus créditos, ayuda al control del impuesto, ya que la administración tributaria acumula más información sobre las ventas y compras en toda la economía.

<sup>7</sup> La teoría económica indica que los impuestos indirectos, no contribuyen a la equidad porque tienden a ser regresivos respecto al ingreso, gravando de una forma más pronunciada a las y los contribuyentes de menor ingreso; sin embargo, contribuyen a la eficiencia y a la simplicidad del sistema tributario.

- b) El IVA puede incrementar los costos de administración empresarial al introducir cierto grado de complejidad en el manejo contable de los documentos comerciales (como facturas), para efectos del proceso de "débito-crédito". Este costo podría ser relevante para el equilibrio financiero de la pequeña y mediana empresa, no obstante, con el fortalecimiento del Régimen de Tributación Simplificado (Capítulo VIII del Proyecto de Ley), es posible mitigar su impacto.
- c) El IVA puede presentar problemas de evasión, principalmente en la etapa minorista. Esta evasión se puede realizar por diferentes medios: a) si los consumidores finales no solicitan la factura de venta<sup>8</sup>, b) si las empresas emiten facturas fraudulentas y, c) si las empresas presentan créditos fiscales falsos.

Cuando existen exenciones de bienes y servicios específicos, la evasión puede provenir de empresas que suministran bienes y servicios exentos y no exentos. Esta situación puede permitir al vendedor reducir su débito fiscal al sobredeclarar sus ventas exentas (incluyendo alguna parte de sus ventas gravadas como exentas), y aumentar su crédito fiscal, subdeclarando sus compras exentas. Ello posibilita el traslado de los costos de las compras de bienes exentas a la cuenta de costos de los bienes gravados.

El problema de la evasión puede limitarse mediante una adecuada fiscalización por parte de la administración tributaria. No obstante, la experiencia en otros países ha mostrado que en la práctica este problema puede asumir grandes proporciones. Por ello es necesario desarrollar un adecuado sistema de fiscalización, que permita –con un costo razonable– mantener controlado el problema general de la evasión fiscal.

### ***Criterio de la Defensoría sobre el capítulo I del Proyecto de Ley: Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado***

Como se ha indicado, dentro de un Enfoque Basado en los Derechos Humanos, el establecimiento del IVA se justifica si contribuye a incrementar la recaudación fiscal de forma no discriminatoria y solidaria y, si su aplicación, no limita la realización de los derechos humanos de las y los habitantes del país.

En relación al primer aspecto, la Defensoría encuentra positiva la sustitución del Impuesto General sobre las Ventas (Ley 6826), por este nuevo instrumento al ampliarse la base imponible para incluir al sector servicios. En los últimos años el sector de servicios muestra el mayor dinamismo en la economía, con tasas de crecimiento del 5%, que son superiores al 3% de la industria y 1,2% del sector construcción (BCCR, 2018). Sin embargo, el incremento en el bienestar social dependerá, en última instancia, del destino de la mayor recaudación tributaria lograda. En este sentido, considera la Defensoría, que una de las limitantes que plantean el proyecto de ley, es que no presenta un estimado del total a recaudar con la ampliación a la base imponible al considerar servicios.

En cuanto al segundo aspecto, relacionado con no imponer limitaciones a la realización de los derechos humanos, implica la consideración de mecanismos para atenuar la regresividad de la estructura tributaria, debido a la utilización de impuestos indirectos como el IVA. Para ello, es

---

<sup>8</sup> La no emisión de facturas por venta, afecta también la recaudación por impuesto sobre la renta, dado que posibilita a las empresas a reportar menos ingresos por ventas, situación que reduce la utilidad gravable.

importante considerar el tema de las exoneraciones de bienes y servicios para los hogares de ingresos medios y bajos. En este sentido, el establecimiento de una canasta de consumo exonerada es un factor que permite introducir los principios de solidaridad y equidad en la estructura impositiva (Inciso 1) artículo 8 del capítulo III de la Ley de Impuesto al Valor Agregado).

Con base en estas consideraciones, la Defensoría realiza los siguientes comentarios y sugerencias a las señoras y señores Diputados, respecto al contenido del texto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado propuesto:

**En primer lugar**, en el Capítulo III De las Exenciones y de la Tasa del Impuesto, se exonera del pago del tributo a la entrega de artículos definidos en la "canasta básica" como mecanismos para reducir el grado de regresividad del impuesto. Esta canasta básica será establecida mediante decreto ejecutivo emitido por el MEIC, y será revisada y actualizada cada vez que se publiquen los resultados de una nueva Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares.

A pesar de los aspectos positivos de esta exoneración, la Defensoría de los Habitantes advierte de la necesidad de revisar la definición de esta canasta exonerada, para lo cual recomienda considerar la lista de bienes y servicios de la canasta de consumo utilizada en la construcción del Índice de Precios al Consumidor (IPC). La canasta utilizada en el IPC de junio de 2015, está constituida por 315 bienes y servicios, que se podría tomar como base para determinar las exenciones requeridas y así, aminorar el efecto que podría tener el IVA sobre el bienestar de los hogares costarricenses. Esta tarea requiere de una revisión técnica y exhaustiva de la lista del IPC para no incluir en las exenciones bienes y servicios que no deben exonerarse, como las bebidas alcohólicas y el consumo de tabaco, entre otros; ni dejar por fuera otros bienes y servicios de primera necesidad como lo ocurrido en el pasado por haber privado el criterio fiscal sobre el de justicia social.<sup>9</sup>

Si bien, desde el punto de vista económico, la introducción de exenciones para bienes y servicios específicos en el IVA distorsiona su mecanismo de "débito-crédito", y posibilita la evasión fiscal –aspectos que complican la administración tributaria del impuesto–, desde un enfoque basado en los derechos humanos, es importantes salvaguardar la satisfacción de las necesidades de las familias de ingresos medios y bajos, de manera que puedan disfrutar de un nivel de vida digno y que posibilite su ascenso económico dentro de la sociedad. Ello por cuanto, el deber fundamental del Estado moderno es la creación de las condiciones sociales y materiales para la realización efectiva de los derechos humanos de todos los habitantes del país.

**En segundo lugar**, la Defensoría solicita la reconsideración como exenciones de las comisiones por los servicios y los intereses que se originen en las operaciones de préstamos y créditos de las entidades financieras reguladas o fiscalizadas por la SUGEF, SUGEVAL, SUPEN Y SUGESE; según se establece en el inciso 5) del artículo 8) sobre exenciones del capítulo III de la propuesta de Ley sobre IVA.

---

<sup>9</sup> Los criterios de selección de los bienes y servicios de la canasta del IPC base junio 2015 han sido: Que el bien o servicio represente al menos el 0,05 % del gasto y que sea consumido por al menos el 5,0% de los hogares. La canasta del IPC está conformada por 12 grupos de consumo con un total de 315 artículos: 1. Alimentos y bebidas no alcohólicas (104 artículos). 2. Bebidas alcohólicas y cigarrillos (6 artículos). 3. Prendas de vestir y calzado (21 artículos). 4. Alquiler y servicios de la vivienda (8 artículos). 5. Muebles, artículos para la vivienda y servicio doméstico (33 artículos). 6. Salud (24 artículos). 7. Transporte (23 artículos). 8. Comunicaciones (5 artículos). 9. Entretenimiento y cultura (24 artículos). 10. Educación (13 artículos). 11. Comidas fuera del hogar y servicio de alojamiento (19 artículos) y 12. Bienes y servicios diversos (35 artículos).

Si bien, el propósito de esta exención es no establecer limitaciones al proceso de ahorro e inversión, la Defensoría solicita reconsiderar sus alcances porque estos se establecen de forma general, de manera que se estudie la posibilidad de no aplicarse a préstamos para actividades como consumo; no obstante, si se podría justificar para las operaciones de préstamos de vivienda y a la pequeña y mediana empresa.

**En tercer lugar,** la Defensoría recomienda a las señoras y señores diputados considerar ampliar las exenciones para el consumo de energía eléctrica y de agua (ítems 7 y 8 del artículo 8, Capítulo III), dado que en ambos casos la exención se aplica si el consumo es igual o inferior a cierto nivel (250 Kwh en electricidad y 30 m<sup>3</sup> en agua); no obstante, en los casos en que se excede ese nivel de consumo, el impuesto se aplicaría al total de Kwh o metros cúbicos consumidos.

La Defensoría recomienda mantener la exención para los consumos inferiores a los niveles establecidos, y para los casos en que se supere dicho consumo, el impuesto se aplique al exceso o excedente consumido y no a la totalidad. Cabe advertir que si el propósito de la exoneración es no perjudicar a las familias de ingresos bajos, el hecho de establecer consumos máximos para disfrutar la exoneración, los cuales desaparecen para todo el consumo cuando el hogar supera ese límite, se podría estar perjudicando a las familias de ingreso bajo pero integradas por muchos miembros, pues su consumo per cápita agregado los llevará a superar los límites establecidos.

**En cuarto lugar,** la Defensoría solicita la reconsideración como exenciones de las comisiones por los servicios y los intereses que se originen en las operaciones de préstamos y créditos de las entidades financieras reguladas o fiscalizadas por la SUGEF, SUGEVAL, SUPEN Y SUGESE. Si bien, el propósito de esta exención es no establecer limitaciones al proceso de ahorro e inversión, la Defensoría solicita reconsiderar sus alcances porque estos se establecen de forma general, de manera que se estudie la posibilidad de no aplicarse a préstamos para actividades como consumo; no obstante, si se podría justificar para las operaciones de préstamos de vivienda y a la pequeña y mediana empresa.

**En quinto lugar,** la Defensoría recomienda eliminar como exención el literal 19 del artículo 8) o, al menos, aplicarle una tasa menor de impuesto, al uso del espacio publicitario o promocional para fines propios realizados por las televisoras y emisoras de radio. En este caso, la Defensoría no encuentra justificación para esta exención ni observa interés público al establecerla; más aún, como dispensa introduce una distorsión en la operatividad del impuesto, según se indicó en otras secciones de este criterio.

**En sexto lugar,** la Defensoría recomienda valorar la inclusión dentro de las exenciones –o, al menos, aplicarles una tasa impositiva menor– de los servicios de recolección, almacenamiento, transporte y eliminación de residuos, limpieza, control de plagas y tratamiento de las aguas residuales.

**En sétimo lugar,** en el artículo 11 se establece una tasa reducida del 4% a las comisiones pagadas a las operadoras de pensiones establecidas por la Ley de Protección al Consumidor. Se pregunta la Defensoría si el pago de este tributo, finalmente le trasladará al público ahorrante y no será cubierto por la operadora, dado que dichas empresas poseen un mercado cautivo. Por tanto,

considera la Defensoría que las señoras y señores diputados deben valorar si es conveniente estas comisiones o establecer una exención, en el tanto que si la operadora traslada al público el cargo, podría constituirse en una doble imposición al ahorrante, pues los planes de beneficio de las pensiones complementarias obligatorias y voluntarias se gravan en la Ley de Impuesto a los ingresos y utilidades, en el artículo 27 C en rentas de capital mobiliario.

**En octavo lugar,** la Defensoría recomienda realizar consulta a la Municipales dado que esta nueva Ley tiene implicaciones sobre su accionar, además que en el transitorio XI se establece un plazo de seis meses posterior a la publicación de la Ley, para que las Municipalidades y ASADAS modifiquen los sistemas informáticos que permitan el cobro del IVA.

Para atenuar la regresividad del IVA, la Defensoría recomienda a las señoras y señores diputados, incluir un mecanismo de "devoluciones", que consiste en identificar aquellos grupos sociales en estado de vulnerabilidad, y otorgarles una retribución en un momento determinado del tiempo. El IVA al gravar las transacciones, afecta de forma negativa a quienes realizan más intercambios; en el caso particular de nuestro país, quienes realizan mayor cantidad de transacciones, son quienes pertenecen a los quintiles uno y dos de ingreso, es decir aquellos hogares con más bajos ingresos.

Por tanto, al pasar de un IGV a un IVA, se tendrá un efecto negativo sobre las personas de los quintiles uno y dos, y esto hace necesario implementar algún tipo de medida para atenuar este impacto. Sin embargo, una vez revisado el proyecto 20.580, no se identifica claramente el mecanismo de devolución, el cual sí existía en el proyecto original 19.678 dejando en un extremo grado de vulnerabilidad a la población de los quintiles uno y dos. Por tanto, la Defensoría recomienda a las señoras y señores Diputados considerar la inclusión de un mecanismo de devolución como el propuesto en el proyecto 19.678.

Asimismo, la Defensoría los Habitantes recomienda fortalecer el régimen de tributación simplificada para las pequeñas y medianas empresas, para limitar el impacto de los mayores costos de administración empresarial que supone el IVA debido a la mayor complejidad en el manejo contable de los documentos comerciales (como facturas), para efectos del proceso de "débito-crédito". Además, de fortalecer los mecanismos de fiscalización de la Administración Tributaria para limitar los problemas de evasión tributaria, que suelen presentarse principalmente en la etapa minorista. Como se indicó, esta evasión se puede realizar por diferentes medios: a) si los consumidores finales no solicitan la factura de venta<sup>10</sup>, b) si las empresas emiten facturas fraudulentas y, c) si las empresas presentan créditos fiscales falsos.

Finalmente, la Defensoría insta a las y los señores diputados a estudiar la posibilidad de aumentar la tasa base del IVA (que está en un 13%), para gravar de forma más progresiva el consumo de bienes y servicios de lujo y suntuarios; de forma congruente con la reducción al 4% y 2% para algunos bienes y servicios de consumo básico como salud y educación privadas establecidos en la propuesta.

#### **4.2. Sobre el Título II: Ley Impuesto sobre Ingresos y Utilidades.**

---

<sup>10</sup> La no emisión de facturas por venta, afecta también la recaudación por impuesto sobre la renta, dado que posibilita a las empresas a reportar menos ingresos por ventas, situación que reduce la utilidad gravable.

En los sistemas fiscales desarrollados, los impuestos directos, específicamente el Impuesto sobre las Rentas a Personas Físicas y Jurídicas (ISR), es el instrumento básico de imposición. Desde un enfoque basado en derechos humanos, para el logro de una mayor equidad y solidaridad impositiva entre las y los habitantes, es necesario que el gravamen efectivo del impuesto implique un sacrificio igual para todos, es decir, un mayor esfuerzo para los que más recursos tienen (equidad vertical), y que a ingresos iguales se les brinde un trato fiscal igual (equidad horizontal).<sup>11</sup>

Bajo el enfoque de los derechos humanos, el ISR debería cubrir todos los ingresos percibidos por las y los habitantes del país, independientemente de dónde hayan sido generados. Por esta razón, la Defensoría considera una debilidad del actual proyecto de Ley que la reforma al ISR se limite a la inclusión de un nuevo Título a la Ley vigente, con lo que se mantiene el carácter territorial y cedular de la legislación actual, sin integrar bases imponibles (renta global). Considera la Defensoría que el ISR requiere de una reforma estructural para su modernización; y que con una base de renta universal y global se podría desarrollar más ampliamente el principio de solidaridad.<sup>12</sup>

El Proyecto, como reforma parcial a la Ley de ISR, introduce un capítulo para gravar las rentas pasivas de capital. Se plantea, fundamentalmente, el cobro de un tributo del 15% a las ganancias de capital inmobiliario (alquileres, derechos de autor y derechos de uso de inmuebles) y mobiliario (intereses, dividendos, excedentes financieros, recompras y reportos, entre otros). No obstante, los excedentes de las asociaciones solidaristas y empresas cooperativistas, pagarían una tasa menor del 8%.

Con base en estas consideraciones, la Defensoría realiza los siguientes comentarios y sugerencias a las señoras y señores Diputados, respecto al contenido del texto de la Ley de Impuesto a los Ingresos y Utilidades propuesto:

**En primer lugar**, considera la Defensoría oportuno el inciso k) del artículo 9 que no permite deducir los gastos de operaciones realizadas en territorios o países calificados como paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperantes. La Defensoría manifiesta su acuerdo con este artículo propuesto.

**En segundo lugar**, respecto a estas tasas impositivas propuestas, la Defensoría no halló en el articulado del Proyecto ni en su exposición de motivos, argumentos para establecer esos valores de 15% y 8%; asimismo, tampoco se brindan datos de la posible recaudación adicional con respecto al PIB que generaría esta reforma parcial al ISR. Más aún, estas tasas impositivas al parecer provienen de proyectos de reformas fiscales planteados en administraciones gubernamentales pasadas, cuando el déficit del gobierno no había alcanzado porcentajes tan elevados del PIB como sucede actualmente. Por tanto, se hace necesario una revisión técnica de las tasas propuestas acordes con la situación financiera actual que se plantea resolver; incluso, considera la Defensoría,

---

<sup>11</sup> Cabe indicar que la teoría económica establece que los impuestos directos contribuyen a la equidad del sistema tributario, pero afectan su eficiencia y simplicidad al reducir el incentivo al trabajo y a la generación de riqueza, además de que aumentan el incentivo a la evasión.

<sup>12</sup> El problema básico radica en que el sistema se encuentra sumamente disperso en una gran cantidad de impuestos de distinta naturaleza que gravan rentas específicas, lo cual dificulta la implementación de sistemas de cobros efectivos (sistema de estructura "cedular"). El proyecto 19.679, reconocía esa debilidad y adicionalmente la necesidad de emigrar hacia una estructura tributaria de naturaleza "global", en la cual los contribuyentes deban declarar la totalidad de sus ingresos.

que la Ley podría establecer una gradualidad temporal en dicha tasas impositivas para llevarlas a niveles acordes con la normativa internacional cuando el déficit fiscal respecto al PIB llegue a niveles sostenibles.

Debido a esta situación, resulta imposible para la Defensoría evaluar la contribución de esta reforma al fortalecimiento de las finanzas públicas y si las tasas impositivas recomendadas son las óptimas para reducir o paliar el déficit fiscal en congruencia con el costo que suponen para la sociedad.

Finalmente, en el artículo 31-C se establece una tarifa reducida del 8% a los excedentes pagados por las Asociaciones Solidaristas y Cooperativas. En este sentido, la Defensoría solicita a las señoras y señores diputados valorar la conveniencia de aplicar esa tasa reducida a los planes de beneficio a los que se acojan los beneficiarios del Régimen Obligatorio de Pensiones y los beneficiarios de los planes de pensiones voluntarios creados por la Ley de Protección al Trabajador.

#### **4.3. Sobre el Título III Adición a la Ley de Salarios Públicos.**

La Defensoría llama la atención de las señoras y señores diputados que la Ley No. 2166, Ley de Salarios Públicos se denomina en realidad Ley de Salarios de la Administración Pública; por lo que, se sugiere corregirlo en el articulado pertinente.

La reforma parcial a la Ley de Salarios Públicos propone topes a los salarios del Presidente de la República y los funcionarios públicos de las instituciones, incluyendo a los salarios de los funcionarios de las instituciones que están en competencia. Además, se propone la conversión de la anualidad en un incentivo por eficiencia sujeta a una evaluación por desempeño. Se regulan los regímenes de prohibición y dedicación exclusiva en la administración pública, de manera que los contratos por dedicación exclusiva deban justificarse administrativamente, no constituyan un beneficio y no podrán ser menores a un año ni mayores a cinco.

Con base en estas consideraciones, la Defensoría realiza los siguientes comentarios y sugerencias a las señoras y señores Diputados, respecto al contenido del texto de la propuesta de Adición a la Ley de Salarios de la Administración Pública:

**En primer lugar,** la Defensoría considera que las definiciones dadas para “Dedicación Exclusiva” y “Prohibición” en el artículo 3 sobre adiciones a la Ley de Salarios del Públicos, no son pertinentes, pues tienden a homogenizar ambos regímenes, los cuales poseen una naturaleza distinta. La dedicación exclusiva no es una compensación por la restricción por el ejercicio liberal de la profesión, sino que su naturaleza es contractual y optativa entre la administración y el funcionario público, con la finalidad de que éste no ejerza de manera particular o liberal su profesión o profesiones, sea de forma remunerada o ad honorem. Es un régimen voluntario y renunciabile y los funcionarios tienen la posibilidad de decidir si se acogen o no a éste. Por su parte, la figura o régimen de prohibición, sí corresponde a una compensación por el impedimento del ejercicio particular o liberal de la profesión del funcionario, donde no existe posibilidad de negociación de sus términos, ni tampoco de renunciar al régimen, justamente por ser de acatamiento obligatorio para el que ostente el puesto.

**En segundo lugar,** según el artículo 41 el salario bruto del Presidente de la República no podrá exceder a los 25 salarios base mensual de la categoría más baja de la Escala de Sueldos de la Administración Pública (actualmente ₡267.000 por mes), de manera que su tope para el año 2018 sería de ₡6.675.000.

Sobre esta propuesta, considera la Defensoría que, si bien, para efectos de transparencia, el esquema de remuneración del cargo de Presidente de la República puede trasladarse al sistema o régimen de salario único, el monto de la remuneración global debería determinarse con base en un estudio de mercado, tomando en cuenta las remuneraciones prevalecientes en los entes públicos bajo su cargo, en su conjunto, de manera que se garantice probidad e independencia en el desempeño del cargo. Asimismo, la revisión de este salario debería realizarse al inicio de cada período de administración gubernamental y los aumentos anuales se pueden realizar de acuerdo con el incremento porcentual en el Índice de Precios al Consumidor del año anterior, calculado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

**En tercer lugar,** el tope que se propone a la remuneración de los funcionarios y jefarcas de los poderes del Estado y de la Administración Pública se establece en 20 salarios base mensual de la categoría más baja de la Escala de Sueldos de la Administración Pública, lo cual se traduce en un tope de ₡5.340.000 por mes en el año 2018. Respecto a esta propuesta de norma, la Defensoría no puede valorar si ese tope es o no razonable, pues el proyecto de ley no está acompañado de estudio alguno que explique por qué se opta por establecer ese parámetro y no otro. Cabe indicar que en el pasado la Administración Pública se ha visto obligada a ajustar los salarios de puestos específicos a efectos de atraer profesionales idóneos para el desempeño institucional.

**En cuarto lugar,** considera esta Defensoría que para algunos puestos en la función pública lo que se llama "dedicación exclusiva" debería ser parte consustancial del mismo, como en el caso de las jefaturas de departamento o de área, las direcciones y otros puestos de mando, dirección o jerarquía institucional. En esos casos por razones de conveniencia y por la naturaleza de los puestos, la imposibilidad de realizar actividades lucrativas fuera de la Administración y el puesto en cuestión no debería ser facultativa, sino obligatoria e inherente al puesto. Por tanto, en estos casos, considera la Defensoría que se debería establecer para los puestos de jefatura y jerarquía la "Prohibición" la cual es inherente al cargo, ineludible e irrenunciable.

**En quinto lugar,** el Proyecto propone que la anualidad o incentivo por desempeño se fije con un tope del 1,94% para los empleados en el sector público, el cual se pagaría sobre el salario base por cada año laborado, sujeto a evaluaciones de desempeño. Considera la Defensoría que el establecer por ley el monto o parámetro de este concepto podría ocasionar serios perjuicios a los funcionarios, dado que al parecer el mismo se ha definido considerando las condiciones económicas actuales caracterizadas por una inflación nula o sumamente baja. Por tanto, la Defensoría se pregunta, ¿con base en que estudio técnico se fija el techo de 1,94%?

Debe considerarse que no se tiene garantía que el actual escenario de baja inflación se mantendrá en el mediano y largo plazo, de manera que, si se presentan circunstancias de alta inflación, el incentivo podría no ser significativo para el funcionario. Por tanto, se considera oportuno que se faculte al Ministerio de Trabajo, la Contraloría General de la República o la Dirección Regional del Servicio Civil a revisar periódicamente los límites de este incentivo con base en las condiciones

macroeconómicas del país. Debe indicarse que en el articulado del proyecto ni en la exposición de motivos se establece el criterio técnico que se aplicó para definir el techo de la anualidad en 1,94%.

Comparte la Defensoría la necesidad de que el mecanismo de evaluación del desempeño de las personas funcionarias públicas sea transformado. Se considera que es una tarea pendiente y urgente, que requiere nuestro país, para alcanzar una mayor eficiencia de la Administración Pública.

Es claro que el modelo actual utilizado por las dependencias del Sector Público que sí realizan esta calificación, no cumple con ninguna finalidad. También es cierto que existe un grupo de instituciones que no cumplen con la evaluación establecida en la Ley de Salarios de la Administración Pública o que haciendo la misma, califican a todos los empleados con nota de excelente, para otorgar la anualidad.

Ello se debe específicamente a que el instrumento de calificación diseñado está referido única y exclusivamente a la valoración personal del trabajador o la trabajadora, en cuanto al cumplimiento de algunas de sus obligaciones propias. Sin embargo, es cierto, que existe una desvinculación de este instrumento de calificación, con el cumplimiento de los planes anuales operativos que debe de cumplir cada dependencia. Esta articulación es la que hasta el momento no se ha podido lograr.

Tiene claro la Defensoría de los Habitantes que incrementarse la eficiencia y eficacia de las acciones que por Ley tienen asignadas las dependencias del Sector Público, sin embargo, para poder llevar a cabo este proceso, se requiere de una coordinación estrecha entre las dependencias, la Dirección General de Servicio Civil y el Ministerio de Planificación Nacional, quienes son los entes técnicos, encargados de emitir las directrices necesarias para una mejora en la formulación de los planes anuales operativos de cada Institución. Si lo que se quiere es que estos Planes estén ligados al cumplimiento del Plan Nacional de Desarrollo que presenta cada Gobierno al inicio de su gestión, se requieren muchas horas de coordinación para que el Sistema pueda ser implementado como tal.

**En sexto lugar,** la reforma a) del artículo 51 establece una exención en la fijación de los salarios del Regulador General y el personal de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos. Estos salarios no tendrán techo y serán fijados según estudio de las remuneraciones prevalecientes en los servicios bajo su regulación, en su conjunto, de manera que se garanticen la calidad e idoneidad del personal. Esta exención podría establecer una discriminación entre los funcionarios del sector público en general y los de la ARESEP, asimismo, no se encuentra en la articulación del proyecto motivo alguno para establecer esta diferencia.

**En séptimo lugar,** considera la Defensoría oportuna la reforma del artículo 38 de la Ley de Creación del Régimen General de Pensiones, Ley 7302, que establece que todas las personas que se incorporen a trabajar por primera vez en el Poder Ejecutivo y en el Poder Legislativo, en el Tribunal Supremo de Elecciones, en las municipalidades, en las instituciones autónomas, en las demás instituciones descentralizadas y en las sociedades anónimas propiedad del Estado, solamente podrán pensionarse o jubilarse mediante el Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte que administra la Caja Costarricense de Seguro Social, sin perjuicio de que puedan acogerse a sistemas complementarios de pensiones. Se exceptúa de esta disposición a los funcionarios que ingresen a

laborar en el Magisterio Nacional y en el Poder Judicial, quienes quedan protegidos por su respectivo régimen de pensiones y jubilaciones.

**En octavo lugar**, considera la Defensoría que el transitorio I y II de la Adición a la Ley de Salarios de la Administración Pública, establece el respeto a los Derechos adquiridos por los funcionarios públicos.

Finalmente, la Defensoría desea destacar la pertinencia del artículo 11bis de la Adición a la Ley de Salarios Públicos referente a la Contribución solidaria. Esta impone una contribución solidaria sobre las pensiones de los expresidentes, causahabientes y personas que hubieran tenido la condición de Primera Dama, que disfruten de una pensión del régimen no contributivo de los expresidentes de la República.

**En noveno lugar**, en relación con la propuesta de reforma del inciso g) del artículo 4 del Estatuto de Servicio Civil, Ley No. 1581 de 30 de mayo de 1953 y sus reformas, y su transitorio para que se lean de la siguiente manera:

"(...)

*g) Los cargos de directores, subdirectores, directores generales y subdirectores generales de los Ministerios, así como los de las oficinas adscritas a ellos, las desconcentradas y descentralizadas dependientes de los Ministros o Viceministros. Queda entendido que estos funcionarios deberán cumplir con el requisito de idoneidad para el desempeño de un cargo, de carácter técnico."*

*Transitorio al inciso g)*

*Las personas citadas en el inciso anterior, que actualmente ocupen en propiedad tales cargos, conforme al artículo 20 del Estatuto de Servicio Civil, podrán ser removidos con responsabilidad patronal y con un beneficio de ocho años adicionales pagos, a partir del cese de la prestación de sus servicios. El Servicio Civil deberá elaborar la correspondiente resolución declarando el puesto como puesto de confianza."*

La Defensoría de los Habitantes sobre esta reforma, considera que la misma es precipitada y temeraria, y que debe de dársele mayor pensamiento, para no lesionar derechos de las personas trabajadoras que actualmente se encuentran en propiedad en estos cargos. Ello por cuanto, el artículo del Proyecto pretende declarar como puestos de confianza a las Oficinas adscritas a los Ministerios, las desconcentradas y descentralizadas dependientes de los Ministros o Viceministros. Sugiere la Defensoría de los Habitantes que estas líneas del artículo, se revisen a la luz del bloque de Legalidad establecido en el artículo 11 de la Constitución Política y el artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública.

Es importante señalar a los señores Diputados y señoras Diputadas, que el Principio de Estabilidad en un puesto del Gobierno Central, claramente establecido en el artículo 192 de la Constitución Política, indica que todo trabajador del Sector Público deberá ser nombrado con base en idoneidad comprobada, y que solo podrá ser removido de su puesto por las causales de despido justificado que exprese la legislación de trabajo. La reforma propuesta violenta esa disposición y abre la posibilidad para que a las nuevas autoridades gubernamentales para que puedan realizar despidos con responsabilidad patronal sin que exista una declaratoria de la Dirección General de Servicio Civil sobre cuáles de esos puestos pueden ser declarados como puestos de confianza. En otras

palabras, sin contar con éste requisito, la norma propuesta habilitaría a las autoridades para despedir a funcionarios que actualmente ocupan dichos cargos, con el pago de prestaciones laborales hasta un total de 8 años de cesantía.

Llama la atención de la Defensoría que se proponga una reforma de esa naturaleza, precisamente en un Proyecto de Ley que procura la reducción de los gastos que enfrenta actualmente el Gobierno de la República. Esto por cuanto la reforma propuesta generaría una erogación alta en cuanto al pago de prestaciones laborales para muchos funcionarios que ocupan estos cargos actualmente, en todos los Ministerios del Gobierno Central. Además, esto podría interpretarse como un despido masivo de funcionarios públicos, para poder ubicar nuevas personas cercanas al Gobierno de la República en puestos que no han sido declarados como puestos de confianza, disposición que solo puede ser emitida por la Dirección General de Servicio Civil, que es el ente técnico para hacer esa declaratoria dentro del Gobierno Central.

La regulación vigente, que fue introducida mediante la Ley No. 7767, como una Adición hecha al Estatuto de Servicio Civil, introducida el 24 de abril de 1998, permite la estabilidad de aquellos funcionarios públicos que actualmente ejercen estos cargos en propiedad, hasta que se produzca el cese de la prestación de sus servicios. Ello al amparo de lo establecido en el artículo 20 del Estatuto de Servicio Civil. Razón por la cual, no es sino hasta que la persona finalice en su cargo, que corresponderá a la Dirección General de Servicio Civil elaborar la correspondiente resolución, declarando el puesto como de confianza, y será a partir de este momento en que el Ministro o la Ministra del ramo podría nombrar a otra persona de su confianza.

*Es pertinente tener presente el Dictamen N°C-051-2007 de fecha 22 de febrero de 2007, de la Procuraduría General de la República en donde la Procuraduría indicó lo siguiente:*

*"(...) Sobre la tarea de determinar cuáles cargos específicos de la estructura ocupacional de un órgano o de una institución determinada podrían ser declarados "de confianza" con base en el artículo 4 inciso g) del Estatuto de Servicio Civil, hemos sostenido que esa labor no es de naturaleza técnico jurídica, sino que se trata de una materia relacionada con la Administración de personal, por lo que es la Dirección General de Servicio Civil... (...)la llamada a ejecutarla.*

*(...) De modo que lo único que puede hacerse por este medio es dar los lineamientos generales que sirvan de base a la Dirección General de Servicio Civil para que ésta, en uso de sus competencias en materia de administración de personal, defina en última instancia qué cargos son los que cabe declarar como de confianza y cuyos titulares, por ende, queden sujetos al libre nombramiento y remoción."(Dictamen C-196-98 de 24 de setiembre de 1998).*

*(...) ese sentido, es importante tener en cuenta, en primer lugar, que sólo puedan ingresar a esta categoría aquellos cargos que dependen directamente del Ministro o Viceministro respectivo (...)"*

Para la Defensoría de los Habitantes son claras las resoluciones emitidas por la Procuraduría General de la República, en el sentido de que las personas que ocupan éstas Direcciones o Subdirecciones en propiedad, están protegidas hasta la finalización de sus cargos. Y es solamente a partir del momento en que queden vacantes estos puestos, que la Dirección General de Servicio Civil puede hacer un estudio para determinar si estos cargos reúnen los requisitos para ser declarados como cargos de confianza, aplicando el criterio, de que tienen que estar directamente subordinados a los Ministros o Viceministros del ramo de que se trate.

Por las razones expuestas, el artículo sugerido en el Proyecto de Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, debe de revisarse y adecuarse a los parámetros de constitucionalidad.

#### 4.4. Sobre el Título IV Responsabilidad Fiscal de la República.

Las reglas fiscales pretenden encauzar las finanzas públicas en el largo plazo en una senda sostenible para el sistema económico. Según Schächter et al (2012), una regla fiscal impone una restricción a la política fiscal (ingreso, gastos y transferencias) mediante parámetros numéricos sobre agregados macroeconómicos (p. ej., el PIB, presupuesto total, entre otros) para conducir al manejo responsable de la Hacienda Pública.<sup>13</sup>

Schächter et al (2012), distinguen entre cuatro tipos de reglas fiscales de carácter cuantitativo: (a) **Reglas de deuda**, que establecen un límite de deuda pública como proporción del PIB; (b) **Reglas de balance presupuestario**, que limitan las variables que influyen en el límite de la deuda y otorgan un mayor control fiscal en la formulación de la política fiscal; (c) **Reglas de gasto**, que establecen límites al gasto primario, corriente o total como porcentaje del PIB o en términos absolutos y, (d) **Reglas de ingresos**, que fijan techos o pisos en los ingresos y buscan levantar la recaudación fiscal o prevenir una excesiva carga tributaria. El siguiente cuadro, tomado de Galán (2014), sintetiza los aspectos a favor y en contra para cada uno de los tipos de reglas fiscales antes indicadas.<sup>14</sup>

Tipo de regla	Aspectos a favor	Aspectos en contra
Gasto	Clara guía operacional. Permite la estabilización de la economía. Controla el tamaño del gobierno. La comunicación y el control son sencillos.	No existe un vínculo cercano con la sustentabilidad de la deuda. Puede dar lugar a cambios no deseados en el gasto público.
Ingresos	Controla el tamaño del gobierno. Mejora la política de ingresos y su administración. Puede prevenir gastos procíclicos.	No existe un vínculo cercano con la sustentabilidad de la deuda. No tiene la función de estabilizar la economía.
Deuda pública	Vínculo con la sustentabilidad de la deuda. Facilita la comunicación y su control.	No es clara su operatividad en el corto plazo cuando se presentan shock aleatorios. No se puede utilizar con fines pro-cíclicos o para una política de estabilización. Su instrumentación es temporal. No toma en cuenta que la deuda se puede afectar por factores exógenos al gobierno.
Balance presupuestal	Clara guía operacional. Mantiene un vínculo cercano con la sustentabilidad de la deuda. Facilita la comunicación y su control.	No se puede utilizar con fines pro-cíclicos o para una política de estabilización. Los resultados de la regla podrán ser afectados por efectos exógenos al gobierno.

En general, los países no aplican un solo tipo de regla fiscal, sino que, según sus objetivos, realizan una combinación de las mismas. Sin embargo, en el Título de Responsabilidad Fiscal de la República, se propone sólo una regla fiscal de gasto que pretende limitar el crecimiento del gasto

<sup>13</sup> Schächter, A., et al. (2012). Fiscal rules in response to the crisis-toward the next-generation Rimes- A new dataset. IMF- Working Paper, WP/12/87- Washington.

<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.259.9873&rep=rep1&type=pdf>

<sup>14</sup> Galán, J. (2014). El enfoque de las reglas fiscales ante la discrecionalidad de la política pública. Economía Informa. Setiembre-octubre de 2014. <http://www.economia.unam.mx/assets/pdfs/econoinfo/388/04GalanF.pdf>

corriente del Gobierno Central, sujeto a una proporción del promedio del crecimiento del PIB nominal y a la relación de la deuda del Gobierno Central con respecto al PIB.

Como se observa en la tabla anterior, la regla fiscal propuesta no está relacionada directamente con la deuda pública dado que no impone límites a los ingresos. Cortes et al (2015) señalan que las reglas del gasto no restringen la función estabilizadora de la política fiscal ya que no requieren ajustes ante los cambios en los ingresos fiscales producidos por los ciclos económicos.<sup>15</sup> Sin embargo, la teoría económica señala que es necesario una combinación de reglas y no apostar por un solo tipo de regla para estabilizar la situación fiscal en el mediano y largo plazo.

#### **4.2. Las reglas fiscales en Costa Rica.**

Como se indica en la exposición de motivos del Proyecto de Ley, la constitución costarricense establece dos reglas fiscales que no se han cumplido en las últimas décadas y en especial a partir del año 2008 debido a la crisis internacional. Estas reglas están contenidas en los artículos 176 y 179 de la constitución política:

"Artículo 176.- El presupuesto ordinario de la República comprende todos los ingresos probables y todos los gastos autorizados, de la administración pública, durante el año económico. En ningún caso el monto de los gastos presupuestados podrá exceder el de los ingresos probables.

Las Municipalidades y las instituciones autónomas observarán las reglas anteriores para dictar sus presupuestos. ..."

"Artículo 179.- La Asamblea no podrá aumentar los gastos presupuestados por el Poder Ejecutivo, si no es señalando los nuevos ingresos que hubieren de cubrirlos, previo informe de la Contraloría General de la República sobre la efectividad fiscal de los mismos."

Asimismo, en la Ley de Administración Financiera de la República y de Presupuestos Públicos, Ley Nº 8131 del 16 de octubre del 2001, se establecen reglas en cuanto al origen del financiamiento de los gastos corrientes y el financiamiento de nuevas leyes que impacten el Presupuesto Nacional:

"Artículo 6.- Financiamiento de gastos corrientes. Para los efectos de una adecuada gestión financiera, no podrán financiarse gastos corrientes con ingresos de capital."

"Artículo 44.- Financiamiento de nuevos gastos. Toda ley ordinaria que tenga efectos en el presupuesto nacional deberá indicar, explícitamente, de qué manera se efectuarán los ajustes presupuestarios para mantener el principio del equilibrio. En consecuencia, de acuerdo con el marco jurídico vigente, deberán realizarse los movimientos presupuestarios correspondientes."

Respecto la regla establecida en el artículo 6 de la Ley de Administración Financiera de la República y de Presupuestos Públicos, en el año 2010 la Defensoría de los Habitantes realizó una investigación sobre su desaplicación en los presupuestos nacionales de los años 2009 y 2010. Esta investigación se llevó a cabo en el expediente No. 055252-2010-SI y concluyó con el Informe Final con recomendaciones notificado al entonces Ministro de Hacienda, señor Fernando Herrero Acosta.

---

<sup>15</sup> Cortes, T. et al. (2015). Expenditure rules: Effective tools for sound fiscal policy? IMF Working Paper, WP/15/29 - Washington. Consultado el 20 noviembre de 2017 en: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp1529.pdf>

En cuanto a la desaplicación del artículo 6 de la Ley 8131, la Defensoría realizó las siguientes consideraciones:

"No obstante, cabe señalar que no siempre fue pacífica la tesis de que del artículo 176 constitucional y del principio de equilibrio presupuestario se desprenda la prohibición de financiar egresos corrientes con ingresos extraordinarios –pese a que sí existe norma legal en ese sentido, artículo 6 de la Ley 8131– y, precisamente en la Resolución N° 2002-00480, de las 14:41 horas del 23 de enero de 2002, la Sala Constitucional realizó un giro sustancial en su criterio –que es el que predomina actualmente– y rectificó expresamente la posición que había venido sosteniendo en los siguientes términos:

'A pesar de la contundencia con que esta Sala ha declarado reiteradamente –según se vio líneas atrás– la inconstitucionalidad de la práctica de financiar gastos presupuestarios corrientes con ingresos extraordinarios, estima este tribunal que un cambio de criterio se hace necesario, a fin de adaptar su jurisprudencia en esta materia no solo a la normatividad fundamental sino además a la realidad financiera del país.

(...)

Es decir, que lo que el constituyente previó fue un equilibrio de tipo contable, en el sentido de que el total de las erogaciones previstas nunca podrían superar el total de los ingresos proyectados. La Constitución Política no hace diferenciaciones entre los diversos tipos de gastos a ser contemplados en la Ley de Presupuesto (como sí hace con los ingresos), por lo que la distinción entre gastos corrientes y gastos de capital (de acuerdo con el criterio económico de clasificación) es extrajurídica, de efectos meramente económicos y no en el ámbito de la validez de las normas presupuestarias. Si el Presupuesto de la República se encuentra equilibrado contablemente (los ingresos no son menores que los gastos), en lo que a esta jurisdicción atañe, el mismo resulta acorde con el principio constitucional de equilibrio'.<sup>16</sup>

En conclusión, puede afirmarse certeramente que ante la contundencia que tiene el cambio de criterio dispuesto por la Sala Constitucional en el tema que nos ocupa, resulta absolutamente claro que desde la perspectiva del Derecho de la Constitución no resulta contrario al mismo la práctica de financiar gastos corrientes del presupuesto con ingresos extraordinarios.

(...)

Ahora bien, en relación con la ilegalidad señalada y las implicaciones que pudiera tener la eventual declaratoria de un juez de la república en los términos de la tesis expuesta, conviene tener en consideración el argumento que la Sala Constitucional diera al momento de dar el giro jurisprudencial comentado en el apartado anterior. En ese sentido afirmó lo siguiente:

'Una reflexión final lleva a esta Sala a reconocer que la aplicación a ultranza de las normas positivas no puede llevar a ordenar la paralización de las funciones desempeñadas por el Estado Social y Democrático de Derecho que nos rige, lo que podría ocurrir si se le impide a los órganos encargados de elaborar y aprobar el Presupuesto de la República, decidir –basados en sus respectivas competencias constitucionales– acerca de la forma en que obtendrán los recursos presupuestarios, y cómo destinarán los mismos para la cobertura de los diversos gastos que su compleja gama de responsabilidades y competencias le impone. La Sala Constitucional no debe propiciar, con sus decisiones, el incumplimiento de los deberes del Estado y las otras instituciones públicas, sino por el contrario contribuir a

---

<sup>16</sup> Esta misma tesis es compartida por la Procuraduría General de la República a través de la Opinión Jurídica N° OJ-68-2009, que evacuó ese órgano consultivo a solicitud de la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Económicos, de la Asamblea Legislativa. Dicha opinión precisamente se vierte con ocasión del proyecto de ley tramitado bajo el expediente legislativo N° 17.337 que es denominado "Inclusión de un transitorio para la no aplicación temporal del artículo 6 de la Ley de la Administración Financiera de la República y presupuestos públicos" y que también forma parte de la presente consulta como se verá más adelante.

que los ciudadanos reciban cumplida y oportunamente los servicios a que tienen derecho'.<sup>17</sup>

Comparte esta Dirección [Jurídica] lo argumentado por la Sala Constitucional, pues más allá del purismo jurídico debe atenderse al ejercicio material y efectivo de derechos por parte de las personas y que han sido garantizados en normas superiores a las legales –como en este caso–. En el tanto tales derechos se vieran amenazados por la aplicación mecánica y rigurosa del ordenamiento jurídico, perderían todo sentido pues la persona humana constituye el principio y fin, la razón de ser por la que se configuró el modelo del Estado Social de Derecho.

En ese sentido, si tal y como lo afirman las autoridades gubernamentales, de no tomarse dichas disposiciones aún contrarias a la norma legal, se desatenderían importantes programas de carácter social en temas tan importantes como educación, seguridad, salud y en general, asistencia social, no cabe duda a esta Dirección que necesariamente el operador del derecho debe atender a valores superiores a los legales, mismos que precisamente por esa superioridad se imponen a la normativa de rango inferior. Esta posición, conviene aclararlo y enfatizarlo, en el contexto de una coyuntura muy particular, de descalabro económico mundial donde a nivel nacional, las inversiones y los ingresos corrientes que usualmente percibe el Estado costarricense para atender sus obligaciones decrecieron sustancialmente, coyuntura en la que además no estaba aprobado aún el proyecto de ley que permitía la suspensión temporal del artículo 6 de la Ley de la Administración Financiera.

En suma, es criterio de esta Dirección [Jurídica] que atendiendo a valores jurídicos superiores que recoge la Constitución Política costarricense y a fin de asegurar el respeto a derechos fundamentales, resulta válida la actuación de las autoridades presupuestarias de financiar gastos corrientes con ingresos de capital como estrategia de excepción demandada por la emergencia a fin de prevenir o al menos mitigar repercusiones sociales por la crisis económica mundial.”

En su momento, esta regla fiscal fue propuesta en el proyecto 19.406, y ahora se vuelve introducir, para normar el déficit, aunque ya hay resoluciones de la Sala Constitucional que supeditan este tipo de reglas a valores jurídicos superiores dentro de la Constitución Política y facultan el no cumplimiento de la regla en los casos en que cumplirla, violenta los derechos fundamentales de las y los habitantes.

Asimismo, considera esta Defensoría que vincular a una normativa inflexible, la posibilidad de atender necesidades apremiantes en periodos de crisis (artículo 14, Medidas extraordinarias), no es congruente con las buenas prácticas de política al limitar las opciones de política económica a futuro. Por tanto, la coyuntura fiscal actual no parece ser el mejor escenario para definir parámetros que posteriormente limitan las posibilidades de política económica futuras.

## **5. Conclusión.**

En virtud de lo expuesto en los párrafos anteriores, la Defensoría de los Habitantes de Costa Rica se permite expresar su conformidad parcial con la eventual aprobación del proyecto de ley en los términos consultados. Se recomienda revisar el Título IV en lo relacionado con la regla fiscal, para

---

<sup>17</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 2002-00480, de las 14:41 horas del 23 de enero de 2002.

considerar épocas de crisis severas, y prácticas durante estos periodos. Asimismo, se recomienda buscar opciones para una reactivación económica más agresiva que complemente las medidas impositivas propuestas.

Agradecido por la deferencia consultiva, aprovecho la ocasión para reiterarle las muestras de mi consideración y estima.

Cordialmente,



Juan Manuel Cordero González  
Defensor de los Habitantes de la República en funciones



c. Archivo.