



San José, 4 de octubre de 2018
DH-DAEC-0812-2018

Señora
Carolina Hidalgo Herrera
Presidenta del Directorio
Asamblea legislativa
FAX: 2223-4042

Diputado
Carlos Ricardo Benavides Jiménez
Jefe de Fracción
Partido Liberación Nacional

Diputado
Carlos Avendaño Calvo
Jefe de Fracción
Partido Restauración Nacional

Diputado
Víctor Morales Mora
Jefe de Fracción
Partido Acción Ciudadana

Diputado
Erwen Masís Castro
Jefe de Fracción
Partido Unidad Social Cristiana

Diputado
Walter Muñoz Céspedes
Jefe de Fracción
Partido Integración Nacional

Diputado
Otto Vargas Víquez
Jefe de Fracción
Partido Republicano Social Cristiano

Diputado
José María Villalta Florez-Estrada
Jefe de Fracción
Partido Frente Amplio

Diputado
Erick Rodríguez Steller
Jefe de Fracción
Independiente

Estimadas y estimados señoras y señores:

La Defensoría de los Habitantes de la República, en tiempo y forma con fecha 17 de abril de los corrientes se pronunció respecto del texto del Proyecto de Ley 20.580 presentado por el Poder Ejecutivo a la Asamblea Legislativa. Sin embargo, en ejercicio de sus funciones para la tutela y protección de los derechos de las y los habitantes, y en virtud del interés e importancia para la sociedad costarricense, ha considerado oportuno y necesario manifestar su criterio en relación con el texto del proyecto de ley N° 20.580, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, el cual ha tenido sustanciales modificaciones en el trámite de Comisión actualizado con el II día de mociones 137, mociones aprobadas hasta el 10 de setiembre de 2018.

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.

Por lo anterior, la Defensoría de los Habitantes ofrece a las y los señores diputados su criterio en relación con el proyecto de ley en cuestión.

El presente documento se presenta siguiendo el orden de los distintos títulos del proyecto de ley.

I. TITULO I. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La Defensoría se pronunció por primera vez sobre el impuesto al valor agregado en noviembre del año 2003, mediante oficio DAEC-392-2003 dirigido a la entonces llamada Comisión Mixta de Pacto Fiscal, en el contexto de las primeras discusiones que el país daba entorno a la posibilidad de hacer la transición hacia un impuesto al Valor Agregado (IVA) en lugar del actual Impuesto General sobre las Ventas (Ley N°6826). Ya en esa oportunidad la Defensoría hizo el balance de los aspectos positivos y negativos de una transición de esa naturaleza, desde una perspectiva de 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.¹ 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.

¹ En la estructura tributaria los impuestos se clasifican en impuestos directos e impuestos indirectos. Los primeros son los que soporta el contribuyente (personas y figuras jurídicas) en forma directa, como el impuesto sobre la renta y los impuestos territoriales. Los impuestos indirectos son aquellos que se trasladan o pagan por medio de otras personas físicas y jurídicas, y que gravan los bienes y servicios (no al contribuyente directamente), como los impuestos de ventas y los impuestos al consumo como el IVA.

No obstante lo anterior, la regresividad de los impuestos indirectos como el IVA y el Impuesto de Ventas 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 persona independientemente de su nivel de ingreso, tributa la misma suma de dinero al comprar el bien o servicio gravado.

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 o alícuota 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.²

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.³

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.⁴ Por ello, el IVA es un impuesto al consumo final.⁵

² Ver Wisecarver, D. (1999). Impuestos en Guatemala: Recaudación suficiente con progresividad global. En La Política Fiscal en Guatemala Volumen I.

³ 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).

⁴ 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. (Wisecarver, 1999).

⁵ 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.

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 indicado anteriormente, siendo que la incidencia del gravamen es mayor para los hogares de bajos ingresos que para los de ingresos altos. De ahí la necesidad de que se defina un régimen racional y técnicamente sustentado de exoneraciones de ese impuesto. La exoneración es el instrumento adecuado para atenuar la regresividad del impuesto y, por lo tanto, no debe utilizarse como un mecanismo proteccionista de sectores o actividades económicas en particular, sino que su diseño debería estar enfocado a atenuar la regresividad del impuesto y proteger a los sectores y poblaciones más vulnerables.

En ese sentido, la Defensoría considera que el régimen de exenciones debe diseñarse buscando la mayor protección posible para estas poblaciones, sin poner en riesgo la efectividad del sistema en cuanto al cierre de portillos para la evasión.

1. 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 indiferente entre un IVA o impuesto de ventas, toda vez que en cada compra que realiza, siempre pagará un tributo igual a la tasa o alícuota multiplicada por el valor de la compra.⁶

Las principales ventajas de establecer un IVA en lugar del impuesto clásico general sobre ventas son las siguientes:⁷

- 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.

⁶ 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.

⁷ Wisecarver, 1999.

- 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 a las ventas 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.⁸

Respecto a este último punto, Wisecarvern (1999) indica que, en el régimen del IVA, 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 neto a evadir, ya que la probabilidad de ser detectado aumenta.

2. 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 Impuesto General de Ventas. 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.⁹

⁸ 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.

⁹ 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 simplificado 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 venta¹⁰, b) si las empresas emiten facturas fraudulentas y, c) si las empresas presentan créditos fiscales falsos.

En este último caso –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.¹¹

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 ejemplo, Wisecarver (1999), menciona que en El Salvador, cada mes, más de 10.000 contribuyentes declaran realizar ventas exentas del IVA: *"para fiscalizar tan sólo este aspecto de cumplimiento (o falta de cumplimiento) con la ley del impuesto, se requeriría de un ejército de auditores sofisticados, con capacitación especial para fiscalizar el tema de ventas exentas"*.

Lo anterior indica que es necesario desarrollar un adecuado sistema de fiscalización, que permita –con un costo razonable–, mantener controlado el problema general de la evasión fiscal.

¹⁰ 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.

¹¹ Wisecarver (1999).

3. El Impuesto al Valor Agregado desde una perspectiva de derechos humanos

En el enfoque de derechos humanos el establecimiento de un Impuesto sobre el Valor Agregado tiene justificación 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 cuanto al primer aspecto, la revisión que se ha realizado del IVA y del proyecto presentado en la Asamblea Legislativa, indican que la sustitución del Impuesto General sobre las Ventas (Ley 6826) por este nuevo instrumento presenta un saldo positivo. No obstante, el incremento en el bienestar social dependerá, en última instancia, del destino de la mayor recaudación tributaria lograda.

El segundo aspecto lleva a considerar los mecanismos disponibles para atenuar la regresividad de la estructura tributaria, debido a la utilización de impuestos indirectos como el IVA. Para ello, es 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, pero genera problemas de trazabilidad y abre portillos para la evasión, según lo ha planteado el Ministerio de Hacienda, que pueden dar al traste con los objetivos que inspiran la transición al IVA. Es por ello que mediante oficio DH-DAEC-0689-2018, de fecha 23 de agosto de 2018, ante una consulta de los señores diputados Avendaño Calvo y Cruickshank Smith, (que se adjunta al presente criterio), la Defensoría manifestó lo siguiente:

(...) la Defensoría considera que es necesaria la aplicación de una tasa baja de IVA sobre los bienes de la CBT, de manera que no se perjudique la trazabilidad del IVA para estos bienes y se limite el control tributario. Según los datos que remitió el Viceministro de Hacienda, dicha tasa o tipo impositivo podría oscilar entre cero y dos por ciento, puntos donde se minimiza el efecto adverso sobre los indicadores de pobreza.

Ahora bien, si la Asamblea Legislativa opta por aprobar la reforma fiscal con el mecanismo "tasa cero con derecho de deducción", la Defensoría considera que debe definirse el tratamiento y procedimiento mediante el cual se aplicarán los créditos fiscales, para minimizar la posible evasión y elusión fiscal como sucedió con los CAT en el pasado. Asimismo, se recomienda valorar la aplicación de tipos impositivos mayores para los bienes y servicios no básicos y de lujo para compensar la pérdida de ingresos fiscales que representa la exoneración del IVA de la CBT. Además, se podría valorar establecer

impuestos directos que graven las utilidades de las empresas que se benefician del IVA tasa cero en CBT o por ejemplo valorar la posibilidad de gravar, la revaluación de activos, para que el Estado pueda recuperar los ingresos que no percibiría por las exoneraciones a tasa cero en el IVA..."

El criterio más reciente de la Defensoría en relación con el Proyecto de Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas fue remitido a la Jefatura de Área de Comisiones Legislativas VI, mediante oficio DH-DAEC-0266 del 17 de abril de 2018. En este documento se analizaron las ventajas y debilidades del impuesto al valor agregado que se expusieron supra; las mismas que se han planteado, desde la perspectiva de derechos humanos, desde el primer pronunciamiento emitido en noviembre de 2013 y posteriores pronunciamientos. La posición de este Órgano Defensor ha sido clara: la modalidad de impuesto al valor agregado, con todo y sus desventajas, es preferible al sistema actual del impuesto de ventas por dos razones: como mecanismo de combate a la evasión y para dotar de mayor equidad al sistema cuanto más se extienda la base imponible a la mayor cantidad de bienes y servicios posible.

Esto último resulta particularmente importante si se considera que el actual sistema de impuesto sobre las ventas no grava el sector más dinámico de la economía costarricense, el sector servicios. Al respecto, en el citado oficio de abril 2018, la Defensoría señaló que según datos del Banco Central para el año 2018, 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. Este comportamiento justifica, desde la perspectiva de la equidad, que el gravamen se extienda a los sectores que actualmente no tributan.

A partir de esas premisas, la Defensoría estudió las disposiciones contenidas en el TITULO I del proyecto N° 20 580, en su versión con las mociones aprobadas al 10 de setiembre de 2018, relativo al Impuesto al Valor Agregado. Se analizan a continuación aquéllas en relación con las cuales, este Órgano Defensor tiene alguna observación:

ARTICULO 8. EXENCIONES

- 8.3. Exención a intereses y comisiones derivados de todo tipo de préstamo y crédito. En relación con esta exención, y por las razones de equidad expuesta supra, la Defensoría mantiene lo expuesto en el oficio DH-DAEC-0266-2018 en cuanto a que si bien es cierto el propósito de esta exención es no establecer limitaciones al proceso de ahorro e inversión, sería recomendable reconsiderar sus alcances porque el beneficio se

establece de forma general. Más bien la Defensoría propone que se estudie la posibilidad de no aplicarse a préstamos para actividades como consumo; mientras que la exoneración se podría justificar para las operaciones de préstamos de vivienda y a la pequeña y mediana empresa.

- 8.7. En relación con las comisiones pagadas a las Operadoras de Pensiones, la Defensoría comparte que se decrete su exención, tal y como se solicitó en el oficio DH-DAEC-0266-2018.

- 8.8. En cuanto a la exención de las primas de seguros de sobrevivencia con renta vitalicia y rentas de otros tipos, la Defensoría no encuentra ninguna justificación para este beneficio, por cuanto este tipo de seguros no parece ser de consumo de los sectores más vulnerables de la población, sino más bien de los sectores con más recursos. Nótese que el gravamen sería a la prima del seguro, no a los beneficios de los sobrevivientes, por lo cual los ingresos de éstos no estarían siendo gravados. Se recomienda eliminar esta exención.

- 8.11. Se observa un cambio en relación con la versión que la Defensoría analizó en abril de 2018, por cuanto el consumo límite exento de kwh pasó de 250 a 280 kw/h. Este Órgano Defensor desconoce cuáles son las razones por las cuales se amplió la base de la exención. Sin embargo, según información aportada por el ICE a la Defensoría, la cifra de 280 k/Wh es más cercana al consumo residencial actual que los 250, aunque no existen estudios actualizados que lo demuestren.

Por otro lado, no puede perderse de vista que las personas en condición de pobreza no necesariamente consumen menos electricidad por cuanto conviven con algunos “detonantes” de consumo de electricidad entre éstos: instalaciones en mal estado, viven muchas personas en la misma vivienda, varios hogares en la misma vivienda (por ejemplo, los hijos se casan y hacen un cuarto donde tienen los electrodomésticos básicos; cocina y refrigeradora por aparte) y electrodomésticos ineficientes por su antigüedad.

Así las cosas, la Defensoría considera que la ampliación del consumo de electricidad puede estar justificada. Sin embargo, podría ser necesario estudiar los actuales patrones de consumo para hacer definiciones más precisas. Ello podría lograrse con un Transitorio que ordene la realización de estudios de consumo para ajustar o validar el nivel que se deje exento.

- 8.12. En cuanto a la exención a la venta o entrega de agua residencial, la Defensoría coincide con la necesidad de no encarecer este servicio al usuario final gravándolo con el IVA. Sin embargo, en consulta realizada al Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, la Defensoría recibió información en relación con el consumo promedio residencial. Así, por ejemplo, el consumo promedio de agua domiciliar en la Gran Área Metropolitana es de 18,5 metros cúbicos y en periferia es de 17 metros cúbicos. Consecuentemente, 30 metros cúbicos sería atribuible a un alto consumo. Por lo tanto, la Defensoría sugiere revisar estos datos e insiste en lo planteado en el oficio DH-DAEC-0266-2018 en cuanto a gravar los excesos sobre el consumo que se establezca y no sobre todo el consumo:

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, pero la misma desaparece 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 ese sentido, la Defensoría considera que podría requerirse un estudio más preciso sobre los niveles de consumo de agua potable, tal y como se sugirió supra en el caso de la electricidad.

- 8.20. En relación con la exención al uso de espacio publicitario o promocional exclusivo para fines propios realizado por las televisoras y emisoras de radio, la Defensoría mantiene lo manifestado en el oficio DH-DAEC-0266-2018 en cuanto a que no encuentra ninguna justificación técnica, de equidad o de protección a poblaciones en situación de vulnerabilidad para esa exención:

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.

- 8.24. La Defensoría comparte que el transporte remunerado de personas en las diferentes modalidades reguladas por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos esté exento del IVA dado que es un servicio básico para las poblaciones con menores recursos, y, por ende, ese Órgano Defensor no tiene objeción en relación con lo dispuesto en este artículo al respecto. Sin embargo, es necesario llamar la atención de las y los señores diputados en cuanto a que, más adelante en el proyecto de ley en estudio, se incluye un transitorio que contradice lo planteado en este artículo:

TRANSITORIO XV: La Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos, deberá dentro de los 6 meses inmediatos a la publicación de esta Ley, realizar el ajuste tarifario nacional, en lo que corresponde al Impuesto al Valor Agregado, para el sector transporte público.

Ese transitorio pareciera indicar que sí se impondrá el IVA al transporte público. Por ello se recomienda la eliminación del mismo.

- 8.25. En relación con los libros, el proyecto establece que estarán exentos, con independencia de su formato. La Defensoría comparte esa propuesta. Queda la duda en cuanto a la expresión "Esta exoneración no será aplicable a los medios electrónicos que permiten el acceso y lectura de libros en soporte diferente del papel". Esto por cuanto pareciera existir una contradicción en cuanto a la exención de los libros "con independencia de su formato" y que luego se indique que tal exención no aplica a los medios electrónicos que permiten el acceso y lectura de libros en soporte diferente de papel, con lo cual parece que la exención sólo se aplicaría a los libros en ese formato.

- 8.27. En relación con la exención a las cuotas de afiliación pagadas a los Colegios Profesionales y cámaras empresariales, la Defensoría de los Habitantes no encuentra ninguna justificación técnica ni de equidad para que tales cuotas no estén gravadas por el IVA, pues se trata sectores de la población con capacidad adquisitiva suficiente. No es el caso de las organizaciones sindicales que suelen estar conformadas por personas de distintas condiciones socioeconómicas, pero particularmente de trabajadores de pocos ingresos.

- 8.29. En cuanto a las comisiones por el servicio de subasta ganadera y agrícola y las transacciones de animales vivos que se realicen en las subastas autorizadas, la Defensoría tampoco encuentra razones técnicas o de equidad para que tales actividades estén exoneradas en forma absoluta, pues en esa actividad no sólo intervienen pequeños y medianos productores. Por ello, podría estarse generando un desequilibrio en cuanto a la equidad, al exonerar todas las operaciones de esta actividad, sin tener

en cuenta quién la realiza. A la luz de esto, la Defensoría considera que podría valorarse diseñar algún mecanismo que exonere las transacciones de los pequeños y medianos productores únicamente.

Comentario final sobre exenciones. En la versión del proyecto 20 580 en análisis, se incorporan varias exenciones al IVA sobre las cuales la Defensoría no realizó ningún comentario supra, por considerarlas razonables y acordes con los principios de solidaridad y equidad con base en los cuales este Órgano Defensor analizó la propuesta de ley. Tales exenciones son:

- Exenciones para exportaciones (8.1), incluyendo zonas francas (8.2), sí y sólo sí, tal exención se refiere a la producción dirigida a la exportación, no a la colocación de producto en el mercado interno local.
- Operaciones financieras realizadas a través de entidades financieras fiscalizadas por la SUGEF
- Auales y garantías de cumplimiento que otorguen las entidades bancarias.
- Arrendamientos de inmuebles destinados a viviendas con valor de mensualidad igual o inferior a 1.5 salario base.
- Arrendamientos utilizados por microempresas y pequeñas empresas inscritas en el MEIC.
- El autoconsumo de bienes, con las limitaciones establecidas en el proyecto.
- Venta o importación de todo tipo de ayudas técnicas y servicios de apoyo para personas con discapacidad (8.14)
- Servicios que venda, presten o adquiera La Cruz Roja Costarricense, Cuerpo de Bomberos y algunas organizaciones sin fines de lucro mencionadas en los incisos correspondientes.
- Aranceles por matrícula y créditos de los cursos de las Universidades Públicas (8.16)
- Bienes y servicios amparados al Convenio de la Alianza para el Progreso y la ley N° 8088 (8.19)
- Autoconsumo de energía eléctrica, según las condiciones establecidas en el proyecto de ley (8.21)
- Loterías y demás juegos de la Junta de Protección Social
- Libros con independencia de su formato. Queda la duda en cuanto
- Servicios de emisoras radio culturales
- Bienes y servicios que adquieran las asociaciones de desarrollo y Juntas de Educación

ARTICULO 11. TARIFA REDUCIDA

Este artículo establece tarifas del IVA distintas del 13% para ciertas actividades. Se analizan a continuación las disposiciones sobre las cuales la Defensoría tiene observaciones:

- **Servicios privados de educación:** En el punto 2.b se establece una tarifa de 2% para los servicios de educación privada, a pesar de que en el artículo 8.31 todos esos servicios quedarían exonerados, por lo que se observa una contradicción entre ambas disposiciones. Al respecto, si bien es cierto la Defensoría no está en desacuerdo con la exoneración total, considera que si el espíritu del legislador es establecer algún gravamen, por razones de equidad podría valorarse no establecer un gravamen para todas las actividades educativas privadas, sino establecer categorías según los montos de las mensualidades. En un muy breve sondeo realizado durante los días 26 y 27 de setiembre, la Defensoría observó diferentes rangos de montos de mensualidades para niveles de preescolar, primaria y secundaria que muestran que existen distintas categorías de cobros.

Obsérvese el Cuadro 1:

Nivel Educativo	Montos de mensualidad
Preescolar	200 000
	210 000
	311 000
Primaria	162 000
	168 000
	245 000
	395 000
	400 000
	420 000
Secundaria	168 000
	200 000
	550 000

Fuente: Elaboración propia con base en sondeo telefónico los días 26 y 27 de setiembre de 2018

Como puede observarse, la dispersión de los montos de las mensualidades muestra muy distintos niveles de costos para las familias, lo cual podría sustentar la tesis de que las capacidades adquisitivas de los sectores que pagan educación privada también son distintas, pero si existen familias dispuestas a pagar hasta medio millón de colones por la educación de cada uno de sus hijos, perfectamente pueden soportar alguna tarifa del IVA, no necesariamente el 13%. Por las razones de equidad ya planteadas para otros escenarios del proyecto de ley, la Defensoría deja la inquietud a las y los señores diputados en cuanto a la posibilidad de establecer algún tipo de rango para diferenciar sectores de consumo y gravamen a la educación privada.

- **Canasta básica:** En el punto 3 se establece un gravamen del 1% sobre diferentes bienes y servicios, entre ellos los relacionados con la canasta básica, sobre lo cual se plantea lo siguiente:

3. Del uno por ciento (1%) para los siguientes bienes o servicios:

a. Las ventas, así como las importaciones o internaciones, de los bienes agropecuarios incluidos en la canasta básica definida en el inciso anterior, incluyendo las transacciones de semovientes vivos, maquinaria, equipo, materias primas, servicios e insumos necesarios, en toda la cadena de producción, y hasta su puesta a disposición del consumidor final.

b. Las ventas, así como las importaciones o internaciones, de los artículos definidos en la canasta básica, incluyendo la maquinaria, equipo, los servicios e insumos necesarios para su producción, y hasta su puesta a disposición del consumidor final. Para todos los efectos, la canasta básica será establecida mediante decreto ejecutivo emitido por el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (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. Esta canasta se definirá con base en el consumo efectivo de bienes y servicios de primera necesidad de los hogares que se encuentren en los dos primeros deciles de ingresos, de acuerdo a los estudios efectuados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

Esta propuesta de regulación es distinta a la que la Defensoría conoció y a la cual se refirió en el oficio DH-DAEC-0266-2018:

ARTÍCULO 8- Exenciones

Están exentos del pago de este impuesto:

1) Las ventas, así como las importaciones o internaciones, de los artículos definidos en la canasta básica, la cual será establecida mediante decreto ejecutivo emitido por el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (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. Esta canasta se definirá con base en el consumo efectivo de los hogares que se encuentren en los dos primeros deciles de ingresos, de acuerdo a los estudios efectuados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

Como puede observarse, la principal diferencia radica en que en la versión anterior la canasta estaba exonerada, mientras que en la versión en análisis se establece el gravamen del 1% al cual esta Defensoría se refirió al inicio de este pronunciamiento y, en particular, en el oficio DH-DAEC-0689-2018 que se mencionó supra y que se adjunta al presente criterio.

Pero más allá del nivel de gravamen, la Defensoría considera necesario señalar que la nueva versión de la canasta extiende en forma no razonable la tarifa reducida y con ello una exención del 12%, ya no a los bienes y servicios que se encuentran en la canasta, sino a "las ventas, así como las importaciones o internaciones, de los bienes agropecuarios incluidos en la canasta básica definida en el inciso anterior, incluyendo las transacciones de semovientes vivos, maquinaria, equipo, materias primas, servicios e insumos necesarios, en toda la cadena de producción, y hasta su puesta a disposición del consumidor final."

Al respecto, la Defensoría estima que esta exención no sólo no es razonable, sino que permite que prácticamente cualquier materia prima o servicio pague esa tarifa del 1%, sea o no en realidad necesario para la producción de un bien y servicio de la canasta básica, sino que podría significar dificultades a la Administración Tributaria para administrar ese régimen.

Valga señalar, además, que el inciso b) del punto 3 parece repetir lo que dice el inciso a) de ese punto, lo cual definitivamente resulta confuso. La confusión es mayor porque el inciso a) hace referencia a "la canasta básica definida en el inciso anterior", pero en ningún inciso anterior se define una canasta básica, sino que ello ocurre en el inciso b de ese punto 3.

En todo caso, la Defensoría considera que si el espíritu del legislador es favorecer al sector agropecuario que produce bienes para la canasta básica, ello debería regularse en un inciso independiente, vinculado con la canasta, con disposiciones exclusivas para ese sector, pero no ampliar la exención a prácticamente todo el sector agroindustrial.

Por otro lado, la Defensoría tiene claro que durante la discusión en Comisión del gravamen IVA para la canasta básica, se valoraron algunas opciones para atenuar el efecto regresivo del mismo y su impacto en los sectores más vulnerables estableciendo algún mecanismo de devolución. De acuerdo con las notas de prensa que en su momento dieron cuenta del avance de la discusión, se habría dispuesto que esa devolución se hiciera a favor del régimen de pensiones no contributivas que administra la CCSS.

Sin Embargo, en el transitorio IV del proyecto en análisis consigna lo siguiente:

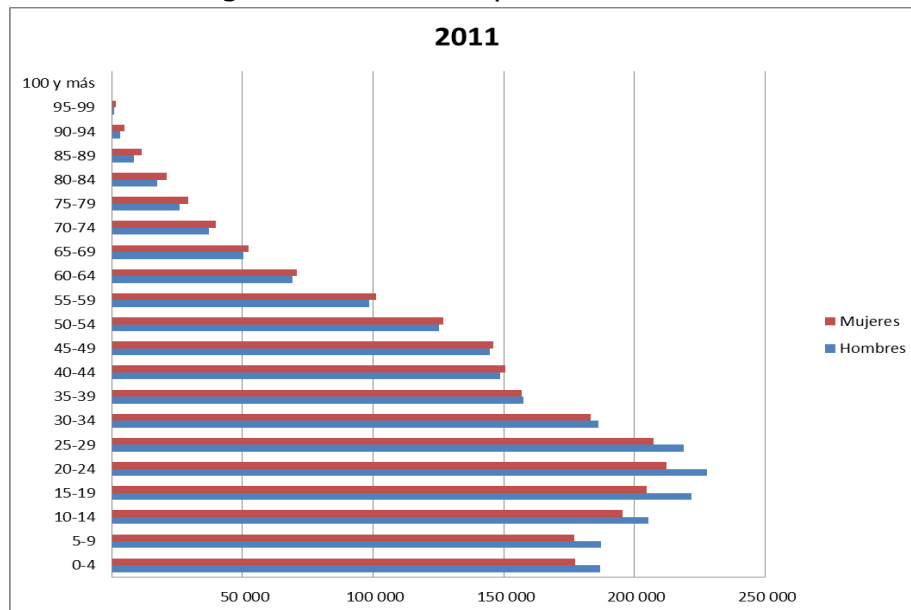
TRANSITORIO IV

Los bienes y servicios incluidos en el inciso b) del artículo 11 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, estarán exentos hasta terminar el primer año de vigencia de este impuesto, durante el segundo y tercer año la tarifa será del uno por ciento (1%). A partir del cuarto año, y por cinco años, el Ministerio de Hacienda presupuestará el monto necesario para compensar el efecto en la pobreza del impuesto al valor agregado, el cual se destinará a programas de atención de pobreza.

Al respecto, la Defensoría de los Habitantes lamenta que no se haya logrado alcanzar el acuerdo necesario para establecer como mecanismo de devolución el traslado de recursos al régimen no contributivo. Este es un sistema que si bien es cierto necesita ser revisado y fortalecido, en los próximos años se tornará clave para la contención de la pobreza, dado que la población costarricense está envejeciendo. Obsérvense las estimaciones poblacionales para el periodo 2011-2050:

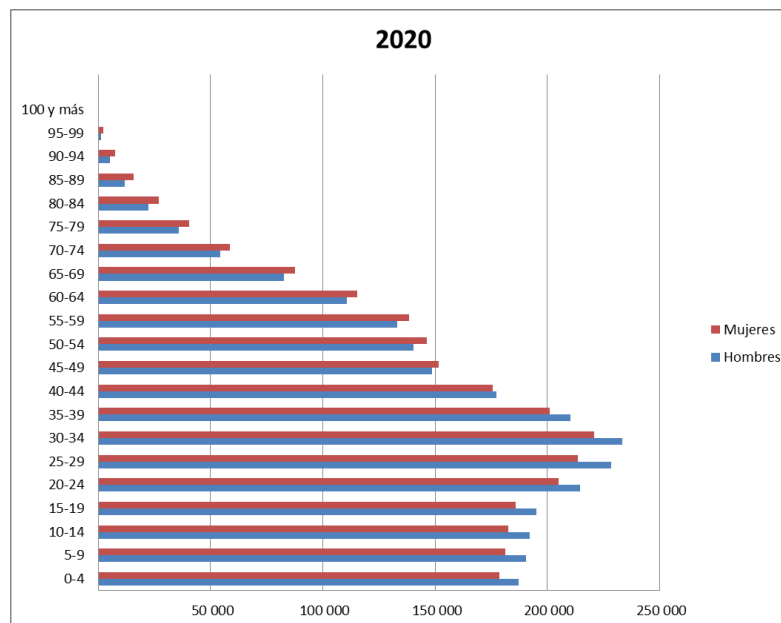
Estimaciones poblacionales 2011-2050

Figura 1. Estimación poblacional 2011



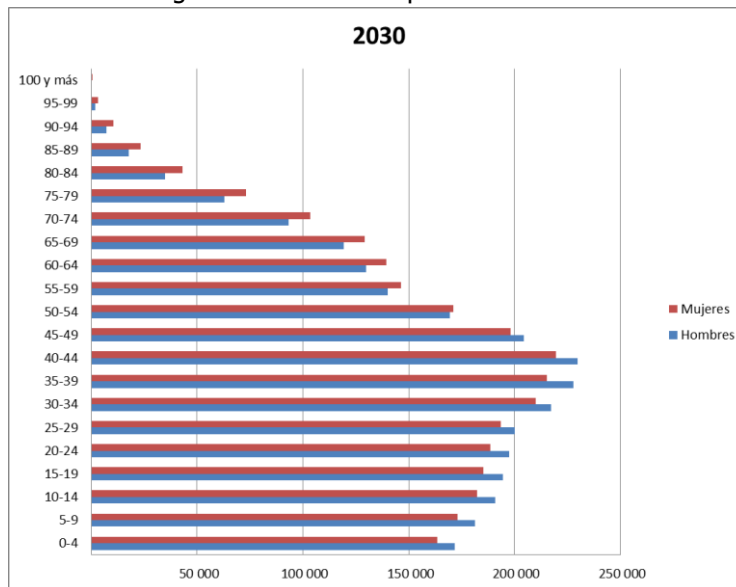
Fuente: Elaboración propia con datos del INEC, 2018. (Estadísticas demográficas. 2011 – 2050. Proyecciones nacionales. Población por años calendario, según sexo y grupos especiales de edades Cuadro 3).

Figura 2. Estimación poblacional 2020



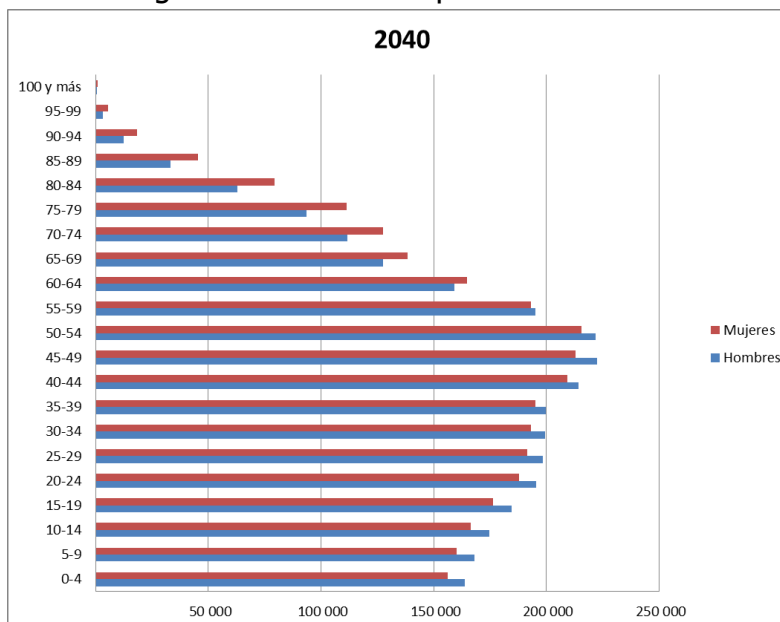
Fuente: Elaboración propia con datos del INEC, 2018. (Estadísticas demográficas. 2011 – 2050. Proyecciones nacionales. Población por años calendario, según sexo y grupos especiales de edades cuadro3).

Figura 3. Estimación poblacional 2030



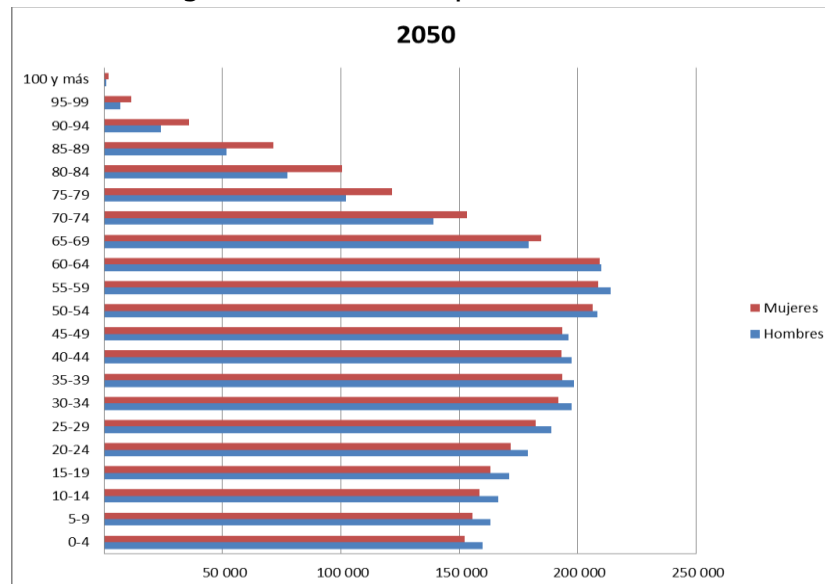
Fuente: Elaboración propia con datos del INEC, 2018. (Estadísticas demográficas. 2011 – 2050. Proyecciones nacionales. Población por años calendario, según sexo y grupos especiales de edades Cuadro 3.

Figura 4. Estimación poblacional 2040



Fuente: Elaboración propia con datos del INEC, 2018. (Estadísticas demográficas. 2011 – 2050. Proyecciones nacionales. Población por años calendario, según sexo y grupos especiales de edades Cuadro 3.

Figura 5. Estimación poblacional 2050



Fuente: Elaboración propia con datos del INEC, 2018. (Estadísticas demográficas. 2011 – 2050. Proyecciones nacionales. Población por años calendario, según sexo y grupos especiales de edades Cuadro 3).

En ese sentido, la Defensoría lamenta que no se haya establecido el régimen de pensiones no contributivas que administra la CCSS como el destino final de los recursos recaudado por concepto del gravamen de la canasta básica e insta a las y los señores diputados a valorar esa posibilidad.

Por otro lado, observa la Defensoría que el Transitorio IV transcrito establece que durante el primer año de vigencia de la ley la canasta estará exenta y que el gravamen entrará a regir a partir del segundo año. Si bien es cierto ese primer año de exención atenta contra el requerimiento de trazabilidad, este Órgano Defensor considera que ese año de gracia es un mecanismo aceptable para atenuar el impacto de la transición hacia el IVA. No obstante, la redacción de la segunda parte del transitorio es confusa e introduce un importante nivel de incertidumbre en la propuesta:

1. ¿Cómo se determinará "el monto necesario para compensar el efecto en la pobreza del impuesto al valor agregado"? ¿Sólo lo recaudado sobre la canasta básica o considerando toda la recaudación del IVA?
2. ¿Por qué ello se realizará a partir del cuarto año y no desde que inicia el gravamen del IVA a la canasta básica?

3. ¿A qué programas de atención de la pobreza se destinarán esos fondos y con qué criterio?

- **Productos veterinarios e insumos agropecuarios y de pesca:** En cuanto al inciso d) del punto 3 que impone una tasa de 1% para "Los productos veterinarios y los insumos agropecuarios y de pesca, con excepción de los de pesca deportiva, que definan, de común acuerdo, el Ministerio de Agricultura y Ganadería y el Ministerio de Hacienda", la Defensoría estima que debería incluirse a INCOPECA y al MINAE en ese acuerdo, de manera que se tomen las decisiones con la mayor solidez técnica posible. Sin embargo, la Defensoría considera que la norma planteada es demasiado abierta, al no incluir ningún criterio para definir qué se debe declarar exento y qué no. Tal incertidumbre podría ser contraria al principio de reserva de ley en materia tributaria, al dejar al arbitrio del Poder Ejecutivo la determinación de si se impone o no el gravamen.

- **Medicamentos:** En la versión del proyecto 20 580 que la Defensoría analizó para emitir el criterio DH-DAEC-0266-2018, los medicamentos se encontraban vinculados a la canasta básica para efectos de su exención:

TRANSITORIO IX- Hasta tanto no se publique una nueva Canasta Básica Tributaria, de conformidad con lo dispuesto en esta Ley, se mantendrá vigente la exoneración a la Canasta Básica Tributaria y de Bienes Esenciales para la Educación, contenida en el artículo 5 del Decreto Ejecutivo No. 14082-H del 29 de noviembre de 1982 y sus reformas, así como la exoneración a la prestación de servicios de transporte público y la compra de medicamentos.

De aprobarse la versión en análisis, "Los medicamentos, las materias primas, insumos, maquinaria, equipo y reactivos necesarios para su producción, autorizados por el Ministerio de Hacienda " tendrían un gravamen del 2%. Al respecto, surgen en la Defensoría preocupaciones similares a las que emergen al analizar el gravamen de la canasta básica, por el impacto que el gravamen podría tener en algunos de los sectores de la población, particularmente aquellos que al, no tener acceso a la seguridad social, deben recibir atención médica privada, así como aquellos pacientes crónicos que requieren de medicamentos que no pueden recibir a través de la CCSS, pues ésta no los suministra.

Por otro lado, la Defensoría –al igual que con la canasta básica– no puede dejar de valorar que es necesario que, para el adecuado funcionamiento del sistema tributario y en particular, garantizar la trazabilidad del sistema, los medicamentos no puedan ser

exentos del IVA como lo han estado hasta la fecha del impuesto sobre las ventas. Sin embargo, esta última condición ha generado a lo largo del tiempo una modalidad de protección del derecho a la salud que podría verse vulnerada por el gravamen con el IVA, desde la perspectiva de la no regresividad de la tutela de los Derechos Humanos.

Así las cosas, y en aras de buscar la mayor equidad posible en el nuevo diseño tributario, la Defensoría de los Habitantes solicita a las y los señores diputados que, si no es posible por las razones apuntadas mantener la exención de los medicamentos, al menos se valore la alternativa de –al igual que con la canasta básica– establecer un gravamen del 1%. Incluso, para generar una mayor equidad en la propuesta, el impacto del gravamen podría atenuarse, aunque sea de manera indirecta, con un mecanismo de devolución análogo al planteado para la canasta básica, como lo podría ser trasladar al menos parte de esos recursos, con reglas adecuadamente definidas, al seguro por el Estado que administra la CCSS.

- TRANSITORIO VI

La Defensoría observa con preocupación la amnistía planteada en este Transitorio, la cual permite que los deudores de cargas tributarias con diversas instituciones del Estado tales como el IMAS, IFAM, el INDER y eventualmente hasta el impuesto sobre la renta y aranceles, no paguen los intereses de sus deudas tributarias, si se cumplen las condiciones establecidas en el artículo.

En la versión del proyecto que la Defensoría analizó para emitir el oficio DH-DAEC-0266-2018, no estaba incluida esa disposición, sino que se refería únicamente a los deudores del Impuesto General sobre las Ventas, sobre lo cual este Órgano Defensor no emitió criterio alguno, por considerarlo razonable para la transición hacia el IVA.

Sin embargo, para la Defensoría, la propuesta contenida en el Transitorio VI en análisis, resulta no sólo técnicamente injustificable, sino una total contradicción en relación con el espíritu de una reforma que pretende combatir la evasión y crear consciencia en la sociedad costarricense sobre la responsabilidad que tiene toda la población, según su capacidad e ingresos, de contribuir con el Erario Público y de cumplir a tiempo con sus obligaciones.

Adicionalmente, la Defensoría no puede dejar de advertir del riesgo que podría acarrear la falta de conexidad de ese Transitorio con el proyecto 20 580. En ese sentido, la Defensoría coincide con lo planteado en el informe de consulta AL-DEST-CJU-085-2018 de Servicios Técnicos de esa Asamblea en cuanto a que tal amnistía:

(...) no estaba contemplada en la propuesta original y no tiene una relación material o sustantiva con los temas originales del proyecto (...) la sola condición genérica de impuestos no alcanza, no es suficiente conexión entre la propuesta original y el otorgamiento de una amplia amnistía tributaria en la forma ampliada en que se incorpora ahora...

Por lo anterior, la Defensoría solicita a las y los señores diputados que, en aras de dar consistencia y solidez al espíritu de la reforma fiscal, en cuanto a que todos los sectores deben honrar sus obligaciones tributarias, y para garantizar la transparencia y participación que le brindan legitimidad a proyectos de ley de esta naturaleza, se elimine la amnistía incorporada en la versión al 10 de setiembre, y que se si autoriza alguna amnistía, ésta se limite a los intereses generados por las deudas relacionadas con el impuesto sobre las ventas, para facilitar la transición hacia el IVA.

- TRANSITORIO XII

Este transitorio plantea que en 12 meses el Ministerio de Hacienda deberá poner en operación un sistema "para devolver la totalidad del impuesto pagado por servicios de salud." No se observa que antes de ese transitorio se haya establecido que existirá un sistema de devolución del importe pagado por estos servicios, por lo que queda la duda en cuanto si realmente es la voluntad del legislador que el impuesto sea devuelto o si este transitorio es un resabio de versiones anteriores.

II. LEY DE IMPUESTO A LOS INGRESOS Y UTILIDADES.

La situación presupuestaria del gobierno central es compleja, desde el 2009 el déficit del gobierno central ha crecido progresivamente y, según el Banco Central, llegará en 2018 al 7,2 por ciento del Producto Interno Bruto (PIB). Presupuestariamente, el problema es simple, se trata de un crecimiento lento de los ingresos tributarios aunado a un crecimiento sostenido del gasto. Para cerrar la creciente brecha entre gastos e ingresos, el gobierno ha recurrido a la deuda interna y externa, la cual, según el Banco Central, se contabiliza a agosto en un 54 por ciento respecto al PIB.

Si bien, el problema presupuestario es simple: recorte de gastos e incremento de los ingresos fiscales mediante reformas a los impuestos de ventas y rentas, la Defensoría considera que un enfoque meramente financiero tendrá resultados negativos en la labor de nuestro Estado de derecho en procura de establecer las condiciones sociales y materiales necesarios para la realización efectiva de los derechos humanos de todos los habitantes del país.

Dentro de este marco, el proyecto de Ley 20.580 contiene aspectos importantes para resolver el desequilibrio presupuestario del gobierno central, pero en conjunto, los especialistas de Hacienda han considerado que estos elementos son insuficientes, de manera que aún con la aprobación legislativa de este proyecto, se mantendrán una parte importante de los problemas fiscales que podrían agudizar el desequilibrio presupuestario en los próximos años.

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:

La reforma propuesta en la versión del proyecto N° 20 580 en análisis es insuficiente.

En las economías desarrolladas, los impuestos directos, específicamente el Impuesto sobre la Renta a personas físicas y jurídicas (ISR), constituyen el instrumento básico de imposición. Para garantizar equidad y solidaridad, es necesario que su diseño implique un sacrificio igual para todos los habitantes, 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).¹² En este sentido, el ISR debería cubrir todos los ingresos percibidos por las personas físicas y jurídicas y los habitantes del país, independientemente de dónde hayan sido generados.

Por la anterior razón, la Defensoría considera una debilidad del actual proyecto de Ley que en la reforma al artículo 1 de la Ley 7092, Ley del Impuesto sobre la renta, se mantenga el carácter territorial y cedular de la legislación actual, sin integrar bases imponibles en un concepto de renta global.

¹² 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.

Si bien, en la propuesta de reforma del artículo 1 de la Ley 7092, que establece el impuesto, el hecho generador y la materia imponible se indica que "se establece un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense", y que el hecho generador corresponde a "la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense"; no se observa que el concepto de renta o utilidades (como se le llama en el proyecto), corresponda a la totalidad de las rentas, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del contribuyente.

Considera la Defensoría que el ISR requiere de una reforma estructural para su modernización; y que esto implica establecer una base de renta universal y global, con el cual se podría desarrollar más ampliamente el principio de solidaridad.

Por otra parte, el Proyecto no provee normas legales adecuadas que permitan a la Administración Tributaria recuperar los ingresos que se han dejado de percibir por concepto de renta de las personas jurídicas en los últimos años. Según el Ministerio de Hacienda, el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas pasó del 3,1 por ciento al 2,6 por ciento respecto al PIB, lo cual equivale a una pérdida anual de 150.000 millones de colones. En contraste, el aporte del impuesto a la renta de las personas físicas aumentó del 0,7 por ciento al 1,4 por ciento del PIB. Cabe indicar, que un informe de la Contraloría General de la República (CGR) del mes de abril pasado, se encontró que el 25 por ciento de las grandes empresas territoriales (GETES) declaró pérdidas o ninguna utilidad, durante el período 2010–2016.

El proyecto propone adicionar tres incisos nuevos al artículo 9 de la Ley 7092 relativo a gastos no deducibles de la renta bruta. En el inciso k) propuesto, se establece que serán gastos no deducibles los correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados por la Administración Tributaria como jurisdicciones no cooperantes (paraísos fiscales); sin embargo, se prevé la excepción para aquellos contribuyentes que prueben que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada, a juicio de la Administración Tributaria. Al respecto, la Defensoría considera que debe

eliminarse esta excepción, pues introduce subjetividad a la norma y recomienda establecer una prohibición absoluta.

Asimismo, el inciso l) propuesto en ese artículo 9, establece como gasto no deducible, el pago de regalos, obsequios, ofrecimientos, ya sea directos o indirectos, en dinero o en cualquier modo de especie, que el contribuyente realice en beneficio de funcionarios públicos o empleados del sector privado, con el objeto de agilizar o facilitar una transacción a nivel transnacional o nacional. En este sentido, advierte la Defensoría que la Ley 8422, Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública, limita la recepción obsequios o donaciones y sólo permite recibirlos como gesto de cortesía o costumbre diplomática. No obstante, si dichos regalos superan el salario base, son considerados bienes propiedad de la Nación, de acuerdo con la valoración prudencial que de ellos realice la Dirección General de Tributación (artículo 20 de la Ley 8422).

Se adiciona un artículo 9bis a la Ley 7092 sobre limitación a la deducción de intereses no bancarios. En este artículo se establece una deducibilidad máxima por gastos por intereses netos de un 20 por ciento de la utilidad antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (UAIIDA) por cada período impositivo. Se indica que los gastos por intereses netos que superen el 20 por ciento permitido en el período fiscal, podrán ser deducidos en los períodos impositivos sucesivos y hasta que se agote dicha diferencia, siempre y cuando se cumpla, en cada período impositivo, con el límite señalado. Finalmente, establece el artículo propuesto que la Administración Tributaria queda facultada para autorizar un límite mayor de deducibilidad de gastos por intereses netos, a aquellos contribuyentes que así lo soliciten previamente mediante solicitud fundamentada.

Respecto a lo anterior, la Defensoría no halló en el articulado del Proyecto, ni en su exposición de motivos de anteriores versiones del proyecto 20 580, algún argumento técnico para establecer el porcentaje de deducción de intereses en un 20 por ciento. Por lo que se recomienda revisar el mismo y verificar si está acorde con las normas de contabilidad aceptadas y con la normativa internacional en materia de impuesto sobre la renta. Asimismo, independientemente de este aspecto, la Defensoría considera que debe eliminarse la facultad de la Administración Tributaria para aumentar el límite de deducción previsto y que se apruebe finalmente en la ley, dado que esta facultad introduce en la norma una fuente de subjetividad que podría prestarse para discriminación perversa, por lo cual se recomienda establecer una prohibición absoluta,

amén de que podría estar atentando contra el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria.

El proyecto reforma el inciso b) del artículo 15 de la Ley 7092 en el que se define y condiciona la tarifa del impuesto. En el inciso a) no reformado, la tarifa para personas jurídicas se establece en un 30 por ciento. No obstante, en el artículo b) propuesto se establece una gradación para las personas jurídicas cuya renta bruta no supere la suma de 106 millones de colones durante el período fiscal, que va del 5 por ciento, 10 por ciento, 15 por ciento y 20 por ciento, según rango de renta neta y sobre el exceso de la misma. Asimismo, se prevé una aplicación progresiva anual en tres niveles, de cero, 25 y 50 por ciento de la escala establecida en ese inciso, por el primero, segundo y tercero año de operación en beneficio de las micro y pequeñas empresas.

La Defensoría observa que estas escalas con tasas menores al 30 por ciento para empresas cuya renta anual no supere 106 millones de colones (valor que debe actualizar el Ministerio de Hacienda con base en el IPC), buscan beneficiar a las medianas empresas en cuanto al pago de este impuesto; sin embargo, desea advertir a las señoras y señores diputados, que estos esquemas impositivos permiten la elusión tributaria al incentivar al contribuyente a separar las operaciones productivas de su empresas, en personas jurídicas independientes para mantener cada negocio dentro de los beneficiarios del inciso b) propuesto. Por tales razones, recomienda la Defensoría aplicar la tasa del 30 por ciento establecida en el inciso a) de la Ley 7092 para todas las empresas y elaborar un inciso específico con tasas diferenciadas para las micro y pequeñas empresas inscritas en el MAG y MEIC y estableciendo claramente cuándo una empresa califica como micro o pequeña para efectos de esta Ley.

El proyecto de Ley introduce un Capítulo XI sobre rentas de capital y pérdidas de capital en la Ley del Impuesto sobre la renta, Ley 7092. Dentro de este capítulo, llama la atención, el artículo 28B propuesto sobre exenciones, que exceptúa del impuesto sobre la renta a las ganancias de capital obtenidas por los fondos de pensiones y planes de beneficio, al fondo de capitalización laboral, las ganancias y rentas de capital de los regímenes especiales de pensiones, los regímenes del Magisterio Nacional, las rentas y ganancias de capital de las participaciones de los fondos de inversión contemplados en la Ley Reguladora del Mercado de Valores y otros.

En general, la Defensoría considera oportunas las exenciones contempladas en este artículo, especialmente, a los regímenes de pensiones debido a la necesidad de recursos de estos fondos por el envejecimiento de la población. No obstante, no se comprende por qué se exceptúan las rentas y ganancias de capital derivadas de las participaciones de los fondos de inversión privados. En este sentido, la Defensoría recomienda a las señoras y señores diputados revisar la exención de las rentas y ganancias de capital para estos fondos de inversión privados.

En relación con el artículo 31 C propuesto sobre la tarifa aplicable a las rentas y ganancias de capital, el proyecto de ley establece un 15 por ciento. No obstante, los rendimientos de los ahorros de las personas asociadas a cooperativas y asociaciones solidaristas tendrían un límite anual exento del 50 por ciento de un salario base y sobre el exceso se retendrá y aplicará una tarifa del 8 por ciento. En relación con los excedentes o utilidades pagadas por cooperativas y similares a sus asociados tendrá una tarifa del 10 por ciento y en el caso de las asociaciones solidaristas se aplicaría una escala que va del 5 por ciento hasta un equivalente de un salario base, sobre el exceso y hasta dos salarios base se aplica un 7 por ciento y sobre el exceso de dos salarios base el 10 por ciento.

Respecto a estas tasas impositivas propuestas, la Defensoría no halló en el articulado del Proyecto ni en la exposición de motivos de anteriores versiones del proyecto 20.580, argumentos para establecer esos valores o porcentajes; asimismo, tampoco se brindan datos de la posible recaudación adicional con respecto al PIB que generaría esta reforma parcial al ISR. Por tanto, considera la Defensoría que se hace necesario una revisión técnica de las tasas propuestas acordes con la situación financiera actual que se plantea resolver; incluso, considera la Defensoría, si es oportuno, desde el punto de vista de la Administración Tributaria introducir tantas tasas condicionadas a límites de renta, o definir una tasa "universal" para las ganancias y rentas de capital que proporcione la misma recaudación que se espera con el esquema impositivo propuesto.

Debido a esta situación, resulta imposible para la Defensoría evaluar la contribución de esta versión del Proyecto de 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. A pesar de lo ello, la Defensoría considera que las reformas propuestas al sistema de renta, con las correcciones sugeridas supra, podrían representar el primer paso para una reforma más profunda del régimen de renta.

Este Órgano Defensor no puede pasar por alto el hecho de que la versión del proyecto 20 580 en análisis tiene el potencial de alcanzar poco menos del dos por ciento del PIB desde el punto de vista recaudatorio. Consecuentemente, para alcanzar niveles saludables de déficit es necesario profundizar en reformas para aumentar el gravamen de las fuentes generación de riqueza en el país, a través de impuestos directos. En ese sentido, la eventual aprobación del proyecto 20 580 debe ser considerada como un primer paso hacia el fortalecimiento de las finanzas públicas del país, pero todos los sectores deben reconocer que aún falta mucho camino por recorrer.

En este punto de la reforma tributaria, el mayor sacrificio se estaría realizando con la aprobación del impuesto al valor agregado, en las condiciones analizadas supra. La Defensoría considera que es un paso en la dirección correcta, tal y como lo ha planteado en los últimos 15 años. No obstante, en materia de renta e impuestos directos, todavía existe mucho margen para reforma y aumentar los ingresos de la Hacienda Pública con mayor progresividad y equidad. Avanzar en ese camino debe ser el compromiso de todos los sectores económicos, sociales y políticos del país, de llegar a aprobarse las reformas contenidas en el proyecto 20.580 en análisis.

III. MODIFICACION A LA LEY DE SALARIOS DE LA ADMINISTRACION PÚBLICA.

El Texto actualizado con el II día de mociones 137 aprobadas hasta el 10 de setiembre del Proyecto de Ley, viene a adicionar varios capítulos a la Ley de Salarios de la Administración Pública.

Las reformas al Régimen de Empleo Público pretenden que el sistema remunerativo de pago de salarios para todos los funcionarios y funcionarias de la Administración Pública, contemplado en el artículo 26 del Proyecto, sean unificados en algunos de sus rubros. Esa unificación incluye la dedicación exclusiva, el pago de la Prohibición, la cesantía, el pago de la anualidad, el reconocimiento de la carrera profesional, y fija un límite a las remuneraciones de los Altos Jerarcas del Sector Público, y un límite para el pago de las dietas que devengan los Miembros de las Juntas Directivas, entre otras disposiciones.

En relación con tales modificaciones, la Defensoría comprende los motivos que inspiran a la normativa propuesta y la necesidad de que el régimen de empleo público costarricense se ordene y racionalice y, en ese sentido, se reconoce la importancia de

hacerle reformas. Ahora bien, ello debe hacerse de forma racional y con justificación técnica y en estricto respeto de los derechos adquiridos de las personas funcionarias públicas. Así lo ha manifestado la Defensoría en todas las ocasiones que ha atendido consultas legislativas en la materia.¹³

En ese sentido, la Defensoría interpreta que la protección a los derechos adquiridos de las personas funcionarias públicas inspira los siguientes artículos del proyecto en estudio:

Artículo 56- Aplicación de los incentivos, topes y compensaciones

Los incentivos, compensaciones, topes o anualidades remuneradas a la fecha de entrada en vigencia a la ley, serán aplicados a futuro y no podrán ser aplicados en forma retroactiva en perjuicio del funcionario o sus derechos patrimoniales.

TRANSITORIO XXXIX

El salario total de los servidores que se encuentren activos en las instituciones contempladas en el artículo 26 a la entrada en vigencia de esta ley no podrá ser disminuido y se les respetarán los derechos adquiridos que ostenten.

En cuanto a las reformas específicas contenidas en el proyecto en estudio, muchos de los criterios vertidos en el oficio DH-DAEC-0266-2018 resultan aplicables a los contenidos actuales del texto. En particular, es imperioso hacer referencia a lo siguiente:

DEDICACION EXCLUSIVA Y PROHIBICION.

Estas dos compensaciones salariales denominadas *Dedicación Exclusiva* y *Prohibición del Ejercicio Liberal de la Profesión* se encuentran relacionadas a las profesiones que ostentan las personas trabajadoras del Sector Público. En razón de ello, se hace necesario introducir la definición que la jurisprudencia de la Sala Constitucional ha dado sobre las profesiones liberales, para determinar el inicio de estos dos institutos:

Tradicionalmente, dentro de las profesiones liberales se aglutinan aquellas que suponen el ejercicio de una actividad de orden intelectual o técnico, mediante la aplicación de ciertas reglas científicas y técnicas que deben ser manejadas con suma propiedad por su titular, previa habilitación para ejercerla a través de la obtención de un título idóneo y adecuado y, eventualmente, la incorporación al Colegio Profesional respectivo. La singularidad de las profesiones liberales surge de la inexistencia de una relación de dependencia con su

¹³ Al respecto, véanse oficios DH-DAEC-0707-2015, DAEC-106-2016 y DH-1082-2017

clientela, de modo que el profesional liberal tiene autonomía e independencia plena en la forma de prestar los servicios profesionales –horario, lugar, etc.- dado que lo hace por cuenta propia, razón por la cual sus servicios son remunerados mediante honorarios. El profesional liberal aplica, para un caso concreto, sus conocimientos científicos o técnicos sin someterse a ninguna dirección y bajo su exclusiva responsabilidad, esto es, de acuerdo a su leal saber y entender. Es menester señalar que el ejercicio de una profesión liberal, está íntimamente ligado a la libertad profesional, la cual incluye la de elegir libremente la profesión que se pretende ejercer...

Así en el Sector Público, las profesiones no se ejercen en una forma liberal, pues más bien los profesionales se deben a los servicios que presta la Administración, de acuerdo con el cargo que ostenten, por lo que desempeñan su profesión en la ejecución de las tareas propias que requiera la Administración. Existe, una jerarquía, a quienes responden los profesionales y un cumplimiento de un horario laboral al cual se encuentran sujetos y el deber de asegurar una dedicación completa de los servidores a las labores que son propias de las responsabilidades públicas que les han sido encomendadas.

Ahora bien, el artículo 27, que Adiciona un Capítulo III a la Ley de Salarios de la Administración Pública, señala sobre la dedicación exclusiva lo siguiente:

Dedicación Exclusiva: Régimen de naturaleza contractual que surge por iniciativa de la Administración cuando se identifica la necesidad de que quien ostente un cargo público se desempeñe en ese puesto de manera exclusiva, lo cual implica que no ejerza su profesión liberal ni profesiones relacionadas con dicho cargo, en ninguna otra institución pública o privada, por un periodo de tiempo definido. Es de carácter potestativo y únicamente podrá ser otorgada a los funcionarios del sector público que firmen el respectivo contrato. Su compensación económica se otorga dependiendo del grado académico y las características del puesto.

Para la Defensoría de los Habitantes la definición es clara, al indicar que la compensación salarial denominada *dedicación exclusiva* surge de la decisión de la Administración de considerar la necesidad de que algunos cargos públicos deban ser desempeñados por sus funcionarios en forma exclusiva. Para ello se establece una compensación salarial, de manera que el funcionario ejerza su profesión en forma exclusiva para la Administración, esto mediante la firma de un contrato escrito durante un período de tiempo.

El artículo 32 del Capítulo IV Adición a la Ley de Salarios de la Administración Pública, regula lo relativo a que un funcionario o funcionaria del Sector Público, sujeto al contrato de dedicación exclusiva pueda tener más de una profesión y se define que no podrá ejercer de manera particular o ad honorem la profesión o profesiones que tengan relación con el cargo que desempeña. Pero el Proyecto de Ley no indica nada, sobre las otras Profesiones que no se encuentran dentro del Régimen de Dedicación Exclusiva que ha sido firmado por contrato.

En este supuesto, surgen varias interrogantes, que deben de ser analizadas, y que la Defensoría de los Habitantes también se ha planteado, ¿Que sucede cuando un funcionario o funcionaria del Sector Público mantiene varias Profesiones, y solamente ha firmado un contrato de dedicación exclusiva por sólo una de sus profesiones? Y, ¿qué sucede con las otras Profesiones donde la Administración no ha definido la exclusividad para ellas?

Esta interrogante ha sido analizada por la Procuraduría General de la República y la exponemos en este criterio técnico jurídico para aclarar lo procedente. Así, la Procuraduría, en su Dictamen C-103-2009 del 16 de abril del 2009, sostuvo lo siguiente:

(...) que el funcionario afecto al régimen de dedicación exclusiva solamente está inhibido para ejercer la profesión que ha sido objeto del contrato, por lo que podría realizar cualquier otra actividad privada ajena a esa profesión:

1.-El régimen de dedicación exclusiva no le impide, en principio, al funcionario realizar otras actividades en el ámbito privado, que no tienen relación con su profesión, sean estas remuneradas o ad-honorem. 2.- Tampoco le impide, en principio, ejercer otra profesión, la cual no ha sido objeto del contrato de dedicación exclusiva. 3.- Los funcionarios públicos con dedicación exclusiva pueden ser apoderados de asociaciones, sociedades anónimas, cooperativas, organizaciones no gubernamentales, etc., siempre que para el desempeño de esos cargos o funciones no se requiera de un título académico de la profesión que está sometida al régimen de dedicación exclusiva, que no implique la realización de actividades relacionadas con esa profesión, que no exista superposición horaria y que no exista conflicto de intereses (...)

En otro Dictamen¹⁴ la Procuraduría General de la República vuelve a ratificar su criterio sobre el Régimen de Dedicación Exclusiva cuando un funcionario o funcionaria ostente más de una profesión, señalando lo siguiente:

¹⁴ Dictamen C-282-2009 del 13 de octubre del 2009, Procuraduría General de la República.

(...) 1. A la luz de lo establecido en el Decreto 23669, Normas de Aplicación de la Dedicación Exclusiva por las Instituciones Empresas Públicas Cubiertas por el Ámbito de la Autoridad Presupuestaria, el contrato de dedicación exclusiva firmado por el funcionario y la Administración únicamente incluye la profesión por la cual fue nombrado el servidor público. 2. Bajo esta inteligencia, en aquellos casos en que el servidor tenga más de una profesión, como regla de principio, el funcionario que ostente más de una profesión y que haya firmado un contrato de dedicación exclusiva con la administración, puede ejercer la profesión que no ha sido cubierta por el contrato suscrito. 3. Decimos que la anterior es una regla de principio, toda vez que el servidor siempre se encontrará cubierto por las responsabilidades éticas derivadas de su función, y que le impiden ponerse en una situación de conflicto de intereses, por lo que el ejercicio privado de cualquier otra profesión que ostente el servidor, sea remunerado o ad honorem, estará restringido por éstas responsabilidades éticas que resultan inherentes al cargo que ostenta. 4 (...). (En el mismo sentido pueden consultarse los dictámenes C-068-2010 del 13 de abril de 2010, C-423-2014 del 27 de noviembre de 2014 y C-134-2015 del 4 de junio de 2015).

Concluye la Defensoría de los Habitantes que el artículo 32 se complementa con lo estipulado en el artículo 33, y aclara el supuesto de que el Profesional o la Profesional que ostente varias Profesiones, -no debe ejercer las otras Profesiones- pues el servidor siempre estará sujeto a las responsabilidades éticas derivadas de la función que ejerce, por lo que el hecho de ejercer otras Profesiones –no sujetas al Régimen de Dedicación Exclusiva- podría generar situaciones de conflictos de intereses, por lo que el ejercicio de esas profesiones, siempre quedará sujeto a las responsabilidades éticas inherentes al cargo que ostente.

LA PROHIBICION.

El artículo 27 del Capítulo III, Adición a la Ley de Salarios de la Administración Pública también establece una definición sobre la Prohibición, indicando:

Pago de la Prohibición: Restricción impuesta legalmente a quienes ocupen determinados cargos públicos, con la finalidad de asegurar una dedicación absoluta de tales servidores a las labores y responsabilidades públicas que les han sido encomendadas. Todo funcionario público que reciba el pago por prohibición tendrá imposibilidad de desempeñar su profesión o profesiones en cualquier otro puesto, en el sector público o privado, estén o no relacionadas con su cargo, sean retribuidas mediante sueldo, salario, dietas, honorarios o cualquier otra forma, en dinero o en especie, o incluso ad-honorem.

Los funcionarios bajo régimen de prohibición obtendrán una compensación económica por la limitación al ejercicio liberal de su profesión o profesiones en los términos señalados en la presente ley.

1. Salario base: Es la remuneración asignada a cada categoría de puesto.

2. Salario total: Es la suma del salario base con los componentes e incentivos adicionales.

Queda claro para la Defensoría de los Habitantes que la Prohibición para el Ejercicio liberal de la Profesión, es una prohibición impuesta por la Ley, a las personas funcionarias públicas, que no permite que éstas ejerzan su profesión en forma liberal, en otros asuntos que no sean estrictamente los del puesto que se ejerce en la Administración.

El artículo 31 del Proyecto de Ley, establece los requisitos que deben de tener los funcionarios públicos que se encuentran beneficiados por el contrato de Dedicación Exclusiva y los requisitos que deben de reunir aquellos funcionarios a quienes la Ley les ha impuesto el Régimen de la Prohibición.

Estos requisitos se explican por sí solos:

- 1.-Estar nombrado o designado mediante acto formal de nombramiento en propiedad, de forma interina, suplencia o puesto de confianza.
- 2.-Poseer un título académico universitario, que le acredite como profesional en determinada área del conocimiento, para ejercer de forma liberal la profesión respectiva.
- 3.-Estar incorporado en el colegio profesional respectivo, lo anterior en caso de que dicha incorporación gremial exista y que la incorporación sea exigida como una condición necesaria para el ejercicio liberal.
- 4.-En los supuestos de dedicación exclusiva, se deberá estar nombrado en un puesto que tenga como requisito mínimo el grado académico profesional de bachiller.

Quedan exentos de la obligación establecida en el inciso 3., aquellos funcionarios con profesiones para las que no exista el colegio profesional respectivo o ante la ausencia de obligatoriedad de pertenecer a un colegio profesional

Ahora bien, la Defensoría de los Habitantes considera necesario señalar que el Proyecto de Ley, sí define porcentajes más bajos que los que actualmente rigen para regular la Dedicación Exclusiva y el Pago de la Prohibición; sin embargo, el artículo 56 del Proyecto de Ley, señala que la aplicación de estos nuevos porcentajes será hacia

adelante, es decir, a partir de la entrada en vigencia de esta Ley y, no se le dará efecto retroactivo a esta disposición.

Así los nuevos porcentajes que se establecen para el pago de la dedicación exclusiva corresponden a:

- 1.- Un 25% para los servidores con el nivel de licenciatura u otro grado académico superior.
- 2.- Un 10% para los Profesionales con el nivel de Bachiller Universitario.

Para el Régimen de Prohibición impuesto por Ley, los porcentajes establecidos en el artículo 35, se definen de la siguiente manera:

1. Un treinta por ciento (30%) para los servidores en el nivel de licenciatura u otro grado académico superior.
2. Un quince por ciento (15%) para los profesionales en el nivel de bachiller universitario.

Al respecto, la Defensoría considera necesario señalar que esa rebaja en los porcentajes que regulan la dedicación exclusiva y el régimen de la prohibición, de ninguna manera puede aplicarse a las y los trabajadores y trabajadoras del Sector Público que actualmente se encuentran nombrados en una plaza en propiedad u ocupando plazas en forma interina, por lo que el proyecto así debería establecerlo en forma expresa para garantizar que las y los funcionarios públicos actuales no se verán perjudicados a la entrada en vigencia de esta disposición. Lo anterior por cuanto, a pesar de que estos porcentajes han sufrido una disminución, el Proyecto de Ley establece que serán de aplicación para aquellos funcionarios que ingresen a laborar para el Sector Público a partir de la entrada en vigencia de esta Ley.

La Defensoría hace esa recomendación debido a que la disposición del artículo 36 no es lo suficientemente clara en cuanto al tratamiento que se dará en ambos institutos para la salvaguardar de los derechos adquiridos de las personas funcionarias públicas actuales. En este sentido, si los nuevos porcentajes se aplicarán hacia adelante, entonces, sólo afectarán las nuevas contrataciones que realice la Administración Pública a partir de la entrada en vigencia de la ley. De esta forma, las personas que, a la

entrada en vigencia de la Ley, mantienen contratos de dedicación exclusiva, no verán reducirse su porcentaje, hasta tanto no venzan sus contratos y las personas que perciben prohibición, mantendrán el porcentaje con el que fueron contratadas originalmente.

En cuanto a la dedicación exclusiva, es necesario que quede estipulado que en aquellos contratos que a la fecha se encuentren vigentes, el monto que se define en el proyecto como más bajo, tampoco podrá lesionar los derechos de las personas trabajadoras, sino solo será hasta el momento en que finalice el contrato y se negocie un nuevo contrato de dedicación exclusiva, donde la Administración defina la necesidad de que ciertos puestos puedan ser sujetos a este Instituto, en cuyo caso, corresponde al profesional decidir si suscribe o no el contrato.

Considerando la interpretación dada anteriormente, la Defensoría concluye que los porcentajes menores para Dedicación Exclusiva y Prohibición no vendrán a lesionar los derechos y situaciones jurídicas consolidadas de las personas trabajadoras actuales del Sector Público.

Por otra parte, considera la Defensoría que ambos institutos se crearon para que la Administración Pública pudiera ofrecer salarios competitivos y atraer personal idóneo para el desempeño de las funciones profesionales y técnicas y de control. En particular, la prohibición, –además de evitar que el profesional distraiga su atención de los asuntos que conoce, como es el caso de la dedicación exclusiva–, busca principalmente, evitar el surgimiento de conflictos de interés derivados de la función pública y del desempeño simultáneo de actividades privadas, así como asegurar la prevalencia del interés público sobre el privado.

En este sentido, los cambios en los porcentajes para Prohibición y Dedicación Exclusiva en el texto sustitutivo, carecen sustento técnico; de manera que en ninguna parte se explica el criterio científico o la justificación de mercado para establecer los porcentajes previstos en el Proyecto de Ley. En todo caso, la Defensoría considera que tales porcentajes, así como la diferencia entre el reconocimiento de la dedicación exclusiva y la prohibición deberían responder a los principios de proporcionalidad, razonabilidad, eficacia y eficiencia en la gestión pública.

Se define, también en el artículo 38 del Proyecto, la improcedencia de pagos simultáneos en un mismo puesto, por concepto de Prohibición y Dedicación Exclusiva, y que estos rubros y las anualidades serán calculados sobre el salario base correspondiente al puesto que ocupe el trabajador o la trabajadora.

DE LAS SANCIONES QUE SE IMPONDRAN POR LA VIOLACION DEL REGIMEN DE INCOMPATIBILIDADES Y PROHIBICIONES.

Las sanciones han sido definidas en el artículo 37, indicándose que cualquier violación a estas disposiciones del Régimen de Prohibición para el ejercicio liberal de la profesión o de la dedicación exclusiva, se consideran como una falta grave del servidor, y darán lugar a la destitución del cargo, por justa causa, imponiéndose, además, las acciones penales y civiles que correspondan para la recuperación de las sumas pagadas por estos conceptos.

AUXILIO DE CESANTIA.

El pago de la cesantía, regulada en el artículo 39 del Proyecto de Ley, indica que todos los funcionarios de las Instituciones incluidas en el ámbito de aplicación de esta Ley, no podrán superar los 8 años de cesantía establecidos en el Código de Trabajo. Sin embargo, en este apartado la Defensoría de los Habitantes mantiene algunas dudas sobre la forma en que se implementará esta disposición.

El proyecto de ley en análisis indica que estas regulaciones serán de aplicación a aquellos funcionarios que sean contratados a la entrada en vigencia de la presente ley, sin embargo, actualmente en el Sector Público existen muchas Instituciones que mantienen Convenciones Colectivas que aún se encuentran vigentes y que son Ley entre las partes contratantes. Algunas de estas Convenciones Colectivas, reconocen un pago de cesantía de hasta 20 años.

La Sala Constitucional de la Corte, recientemente, resolvió una Acción de Inconstitucionalidad sobre la Convención Colectiva del Banco Crédito Agrícola de Cartago (Voto No.8882-2018). La sentencia dada en 5 de junio del 2018, modifica la jurisprudencia anterior que había fijado topes máximos de para el pago de cesantía en 20 años, y estableció que el pago de cesantía que se acuerde no puede exceder un tope de 12 años. Con ello, esa nueva jurisprudencia constitucional podría implicar que las dependencias del Sector Público deban negociar o renegociar las Convenciones Colectivas que aún mantengan un número de años superiores en el pago de la cesantía, para que se fije ese monto en el pago de 12 años, como máximo.

Sin embargo, la Sentencia, a la fecha, no está redactada y no se tiene certeza jurídica sobre el argumento que asumió la Sala Constitucional para realizar esta disminución y a qué Instituciones del Sector Público va dirigida. Razón por la cual, la Defensoría considera que definir un plazo de 8 años, en una nueva ley, para el pago de la cesantía, es crear una incerteza jurídica, sobre la aplicación del criterio, pues también hay que tomar en consideración que toda Convención Colectiva que ha sido firmada en el Sector Público y que hoy día se encuentra vigente, establece en una de las primeras cláusulas que el personal que se contrate en el Sector Público a partir de la entrada en vigencia de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, no se le pagará más de 8 años de cesantía, siendo que la cláusulas en las Convenciones Colectivas mantienen en uno de sus artículos que todo funcionario o funcionaria actual o de ingreso a futuro, en la Organización Laboral gozará de los mismos derechos establecidos en la Convención Colectiva vigente, sea automáticamente se le otorga la cesantía que se paga a todos aquellos funcionarios que ya formaban parte de esa Dependencia.

Si se quiere, para la Defensoría de los Habitantes, se hace necesario desarrollar y aclarar este artículo 39 del Proyecto, tomando en consideración que hay un Voto Constitucional el cual se encuentra en redacción y que debe de analizarse cómo se aplicará esta rebaja en la cesantía a 8 años, siendo que las Convenciones Colectivas solo se pueden negociar o renegociar entre las partes contratantes, y para ese escenario la sentencia en cuestión ya estableció un rebajo a 12 años de cesantía.

SOBRE LAS REMUNERACIONES PARA QUIENES CONFORMAN EL NIVEL JERÁRQUICO SUPERIOR DEL SECTOR PÚBLICO, TITULARES SUBORDINADOS Y MIEMBROS DE JUNTAS DIRECTIVAS.

El proyecto en análisis establece un límite a las remuneraciones del Nivel Jerárquico Superior del Sector Público, fijando un equivalente a veinticinco salarios base mensual de la categoría más baja de la Escala de Sueldos de la Administración Pública. Además de prohibir para estos puestos los gastos de representación y los gastos confidenciales.

Así, de lo consignado en el artículo 41 del Proyecto, se establece que el sueldo de menor categoría establecido en la Escala de Sueldos de la Administración Pública, corresponde a un monto de 270.000 colones mensuales que, multiplicado por 25 salarios, daría un monto total de un salario por la suma de 6.750.000,00 colones mensuales, para el cargo de Presidente de la República.

Y para el caso de otros servidores cuya designación sea por elección popular, como los Jerarcas, Titulares subordinados y cualquier otro funcionario que corresponda a las Instituciones mencionadas en el artículo 26, se define un total de 20 salarios¹⁵ base mensual de la categoría más baja de la escala de sueldos de la Administración Pública, sea un monto aproximado de 5.400.000,00 colones mensuales.

Se excluyen de esta norma los funcionarios de instituciones y órganos que operen en competencia, así como los que estén en servicio diplomático en el exterior.

Para el caso de los miembros de Juntas Directivas, se define un monto diez salarios base mensual de la categoría más baja de la escala de sueldos de la Administración Pública, sea un salario aproximado por la suma de 2.700.000,00 colones mensuales.

Sobre esta propuesta, considera la Defensoría que, si bien, para efectos de transparencia, el esquema de remuneración para quienes conforman el nivel jerárquico superior del sector público, titulares subordinados y miembros de juntas directivas, puede acotarse con base en un número específico de salarios base 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).

Por otro lado, la Defensoría no puede valorar los topes que se proponen a la remuneración del Presidente, los funcionarios y jerarcas de los poderes del Estado y de la Administración Pública, bajo los principios de razonabilidad, eficacia y eficiencia en la gestión pública 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.

¹⁵ Véase el artículo 42 del Proyecto de Ley 20.580. Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

Asimismo, considera la 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.

La Defensoría estima que, desde el punto de vista de la representatividad democrática, ningún jerarca público debería estar salarialmente por encima de quien ejerza la Presidencia del país. Así, si se observa lo propuesto para el artículo 44, quien ejerza la presidencia ejecutiva del ICE, del INS o de cualquier banco público estaría salarialmente por encima de quien ejerza la presidencia de la República. En consecuencia, se recomienda valorar al menos equiparar tales toques salariales.

PAGO DE ANUALIDADES EN EL SECTOR PÚBLICO.

Señala el artículo 50 del proyecto de Ley, que el incentivo por anualidad de los funcionarios públicos cubiertos por este Título, será un monto nominal fijo por cada escala salarial, monto que permanecerá invariable. Sin embargo, llama la atención de la Defensoría de los Habitantes que el Proyecto de Ley original, sí definía el monto por anualidad, indicando en aquel momento un 2.54%.

De la discusión que se hizo en la Comisión Especial para la Reforma Fiscal de la Asamblea Legislativa se había establecido una rebaja en el monto a cancelar fijándose en un porcentaje de 1,94% por anualidad, sin embargo, a esta fecha, no tenemos certeza sobre la forma en que se definirá la misma. El artículo 50 de la reforma en análisis establece que:

(...) A partir de la entrada en vigencia de esta ley, el incentivo por anualidad de los funcionarios públicos cubiertos por este título, será un monto nominal fijo para cada escala salarial, monto que permanecerá invariable.

Nótese que en esa disposición no se indica cómo se calculará ese "monto fijo nominal". Por otro lado, el artículo 54 del proyecto establece:

(...) Cualquier otro incentivo o compensación existente que a la entrada en vigencia de esta ley, esté expresado en términos porcentuales, su cálculo, a futuro, será un monto fijo nominal fijo (sic) resultante de la aplicación del porcentaje al salario base a enero de 2018.

Por la vía de la interpretación, se podría pensar que la anualidad estaría dentro de los alcances de ese artículo 54, pero dejar este tema a la interpretación no es sino una fuente de incertidumbre e inseguridad jurídica que debería corregirse, para establecer – de forma expresa y sin cabida a dudas- la forma en que, a futuro, se calculará la anualidad.

Por otro lado, la Defensoría considera necesario señalar que si la anualidad se constituye en un incentivo para el trabajador y su obtención queda sujeta a un sistema de evaluación del desempeño, debería reconsiderarse el establecerla como una suma nominal y fija, pues con el transcurso del tiempo, el monto establecido se depreciará según aumente el nivel general de precios. En este sentido, se recomienda mantenerla como un porcentaje sobre el salario base de manera que pueda compensar el incremento en el costo de la vida y cumplir con su función de estímulo para el trabajador, o al menos se tendría que diseñar algún mecanismo para que ese estímulo mantenga su valor en el tiempo.

La pregunta, sería, entonces, cómo lograr el equilibrio de dos objetivos que podrían estar contrapuestos: el control del crecimiento inercial de salarios con el consabido el impacto de éstos en las finanzas públicas, y la existencia de un estímulo al buen desempeño que mantenga su potencial como tal. Dado que no parece que ambos objetivos puedan coexistir, la Defensoría se pregunta si podría pensarse en un punto medio, de manera que – en el corto plazo- el impacto deseado en las finanzas públicas se obtenga, pero que, en el mediano plazo, se recupere el potencial de estímulo de la anualidad.

En ese sentido, la Defensoría considera que podría pensarse en una fórmula como la siguiente que se establezca como medida transitoria.

i.) Durante un periodo de tiempo determinado, tres años, por ejemplo, la anualidad se podría calcular como un monto nominal del salario, según el porcentaje de anualidad que perciba la persona funcionaria pública al momento que establezca la ley, de manera que ello sea una contribución de las personas trabajadoras del sector público

para el fortalecimiento de las finanzas públicas. Ese tiempo, podría permitir a la Administración Pública, además, poner en práctica las reglas para la evaluación de desempeño como un “plan piloto” de preparación para la etapa que sigue. Se utilizaría así, una lógica similar a la que se está utilizando en el capítulo relativo a IVA para determinar la progresividad de la aplicación al gravamen para ciertas actividades económicas, en lugar de aplicar el gravamen de forma inmediata.

ii.) Pasado ese tiempo, la anualidad podría volver a ser un porcentaje del salario base, previa, uniforme y claramente fijado por la ley en análisis, con lo cual la anualidad recuperaría su potencial de estímulo a la excelencia en el desempeño.

Finalmente, la Defensoría no puede dejar de señalar que, si el propósito del proyecto es congelar nominalmente los ingresos de los funcionarios públicos con el menor incremento vegetativo posible, tal situación impactará también en el mediano plazo en los ingresos tributarios. Esto por cuanto, el rezago que puede presentar el crecimiento salarial en el sector público (grupo que no presenta evasión) se traducirá en una menor tributación en renta e IVA, en el tanto que los salarios se trasladarían paulatinamente a tramos inferiores de tributación, y el menor poder adquisitivo de este grupo hará que contengan su gasto, incidiendo en el IVA a recaudar.

SOBRE EL RECONOCIMIENTO DE LOS PUNTOS POR CARRERA PROFESIONAL.

El artículo 53 del Proyecto de Ley define el incentivo por carrera profesional, estableciendo un límite, pues no se reconocerán los títulos o grados académicos que sean requisitos del puesto que se desempeñe. En igual sentido, las actividades de capacitación que imparta el Patrono a sus personas trabajadoras no serán reconocidos como puntos de carrera profesional.

La duda que se presenta a la Defensoría de los Habitantes sobre éste artículo se refiere a que solo serán reconocidos los nuevos puntos de carrera profesional por un plazo máximo de cinco años. Lo aquí indicado, establece una interrogante; si pasado ese plazo ya no se volverá a reconocer la carrera profesional en el Sector Público. Considera la Defensoría, que este artículo debe de ser aclarado. Asimismo, no encuentra la Defensoría criterio que permita reconocer como carrera profesional únicamente los cursos o capacitaciones atinentes a la profesión, que sean pagados por el beneficiario y no así las capacitaciones que pague el sector público; en fin de

cuentas, lo que interesa es que el funcionario se capacite y actualice para el mejor desempeño de sus funciones, independientemente de quién corre con los gastos de capacitación.

El artículo 54 del Proyecto, refiere a la conversión de incentivos a montos fijos nominales. Se entiende del artículo sugerido que se procederá a realizar la conversión de todos aquellos "pluses" salariales que, a la entrada en vigencia de esta Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, se encuentren definidos en porcentajes del salario base, para que los mismos sean pasados a un monto nominal fijo. Sin embargo, no queda claro cómo estos otros rubros serán trasladados a un monto fijo nominal.

Nuevamente, en este punto la Defensoría se pregunta por la naturaleza de los incentivos y su rol en procura de mejorar el desempeño de las personas en la función pública, dado que establecer incentivos como sumas nominales fijas hará que, en el transcurso del tiempo, el monto establecido se deprecie según aumente el nivel general de precios. En este sentido, se recomienda mantener aquello que se considere como un porcentaje y revisar el nivel de los mismos para que estén acordes con la situación económica actual, de manera que puedan compensar el incremento en el costo de la vida y cumplan con su función de estímulo para el trabajador.

El artículo 56 del Proyecto, es el que define que estas reformas serán aplicadas hacia futuro, y que no se les dará efecto retroactivo en perjuicio del funcionario o la funcionaria y de sus derechos patrimoniales. En este punto, nuevamente se pregunta la Defensoría si las nuevas condiciones de los incentivos sólo afectarán a las nuevas contrataciones que realice la Administración Pública a partir de la entrada en vigencia de la ley. En este sentido, es de suponerse que los incentivos para los servidores actuales no sufrirán cambios y mantendrán el porcentaje con el que fueron contratadas originalmente.

Solamente en este escenario podría concluirse que las nuevas condiciones establecidas para los incentivos no vendrán a lesionar los derechos que mantienen las personas trabajadoras actuales del Sector Público. Por ello la Defensoría recomienda así establecerlo, en forma expresa, en el proyecto en análisis.

En cuanto al artículo 57 que establece la fijación de los salarios del Regulador General y el personal de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos, la Defensoría observa que tales salarios no tendrían 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, al tiempo que no se encuentra en la articulación del proyecto motivo alguno para establecer esta diferencia.

Por otro lado, ese mismo artículo 57 del Proyecto, establece varias reformas a Leyes vigentes en el Ordenamiento Jurídico Costarricense.

La Defensoría de los Habitantes hará un pequeño análisis sobre dos de esas reformas a las Leyes de ARESEP y Estatuto de Servicio Civil, siendo que el Proyecto 20.580 pretende unificar las remuneraciones que devengan los Jerarcas y funcionarios de estas Dependencias.

Ley No. 7393, Ley Reguladora de los Servicios Públicos. (ARESEP).

a) Refórmese el párrafo cuarto del artículo 54 de la Ley de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP)", N° 7593 de 9 de agosto de 1996 y sus reformas, para que en adelante se lea de la siguiente manera:

"La remuneración del Regulador General, del Regulador General Adjunto, así como la de los funcionarios de nivel profesional y técnico de la Autoridad Reguladora, se determinará tomando en cuenta las remuneraciones prevalecientes en los servicios bajo su regulación, en su conjunto, de manera que se garanticen la calidad e idoneidad del personal. La fijación de la remuneración de estos funcionarios no estará sujeta a lo dispuesto en la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, N° 8131 de 18 setiembre del 2001 y sus reformas, y deberá respetar el límite a las remuneraciones totales que establece la Ley de Salarios de la Administración Pública, N° 2166 de 9 de octubre de 1957 y sus reformas."

El artículo 54 de la Ley de ARESEP, vigente a la fecha, establece lo siguiente:

"Quórum y remuneración:

(...) La remuneración del regulador general, el regulador general adjunto, así como la de los funcionarios de nivel profesional y técnico de la Autoridad Reguladora se determinará tomando en cuenta las remuneraciones prevalecientes en los servicios bajo su regulación, en su conjunto, de manera que se garanticen la calidad e idoneidad del personal. La fijación de la remuneración de estos funcionarios no estará sujeta a lo dispuesto en la Ley No. 8131, Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos de 18 de setiembre y sus reformas."

Específicamente, el artículo 54 de la Ley No. 7393 vigente a la fecha, establece la posibilidad de que la ARESEP, pueda determinarse ella misma la remuneración que corresponde a sus funcionarios, y el salario que corresponde al Regulador General y Regulador General Adjunto, sin que tenga que someterse a las disposiciones contenidas en la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos.

La Reforma propuesta en el Proyecto de Ley 20.580, establece una sujeción en la fijación de las remuneraciones de los funcionarios de ARESEP, a las disposiciones que están siendo introducidas por medio de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, adiciones a la Ley de Salarios de la Administración Pública.

La Defensoría de los Habitantes revisó esta reforma para saber si es jurídicamente viable, que los salarios de los altos Jerarcas y funcionarios del Nivel Profesional y Técnico de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos puedan adecuarse a las disposiciones que se introducen en este Proyecto de Ley, siendo que efectivamente, se llega a determinar que a pesar de ser la ARESEP una Institución Autónoma creada por Ley, existe jurisprudencia de la Sala Constitucional que ha determinado que sí es posible someter la política salarial de esta dependencia a las disposiciones que dicte el Poder Ejecutivo en materia salarial de los funcionarios del Sector Público.

En razón de esta afirmación, justificamos la misma con el siguiente argumento:

Naturaleza Jurídica de la ARESEP.

La Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos nace mediante la aprobación de la Ley No. 7593 del 9 de agosto de 1996, producto de una transformación que sufre el Servicio Nacional de Electricidad. Su naturaleza jurídica corresponde a una Institución Autónoma, cuyo nombre es la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos. Según lo dispuesto en el artículo 1, de su Ley de creación, esta Institución posee una personalidad jurídica propia y patrimonio propio, así como autonomía técnica y administrativa.

El mismo artículo señala que la Autoridad Reguladora no se sujetará a los lineamientos del Poder Ejecutivo en el cumplimiento de sus atribuciones que se le otorgan en esta ley.

Sin embargo, la reforma a la Ley de ARESEP pretende fijar y limitar los salarios de los Jerarcas Regulador General, el Regulador General Adjunto y los funcionarios de nivel Profesional y Técnico de la Autoridad Reguladora.

Partiendo de que ARESEP, es una Institución Autónoma, exponemos el Voto No. 3309-94, dado por la Sala Constitucional de la Corte dictado a las quince horas del cinco de julio de 1994. En su resolución, la Sala analizó la autonomía administrativa de las

Instituciones Descentralizadas constituidas en el Título XIV de la Constitución Política, frente al accionar del Poder Ejecutivo Central, más no frente a la Ley en materia de Gobierno.

Señala el Voto:

“III.-La autonomía administrativa de las instituciones descentralizadas constituidas en el Título XIV de la Constitución, es una garantía frente al accionar del Poder Ejecutivo Central, más no frente a la ley en materia de Gobierno. Antes de la reforma operada al artículo 188 de la Constitución, no era posible someter a las instituciones autónomas a la Política General del Estado en cuanto a las materias puestas bajo su competencia, pues la Constitución establecía:

Artículo 188; Las Instituciones Autónomas del Estado gozan de independencia en materia de gobierno y administración, y sus directores responden por su gestión.

Luego de la reforma introducida por Ley No. 4123 del 30 de mayo de 1968, el texto es este:

Artículo 188: Las Instituciones Autónomas del Estado gozan de independencia administrativa y está sujetas a la ley en materia de gobierno.

Sus directores responden por su gestión.”

Esto quiere decir que las instituciones autónomas no gozan de una garantía de autonomía constitucional irrestricta, toda vez que la ley, aparte de definir su competencia, puede someterlas a directrices varias de políticas de desarrollo que ésta misma encomiende al Poder Ejecutivo Central.

De esta manera, la reforma hizo constitucionalmente posible someter a las entidades autónomas en general a los criterios de planificación nacional y en particular, someterlas a las directrices de carácter general dictadas desde el Poder Ejecutivo Central o de los Órganos de la Administración Central (llamados a complementar o a fiscalizar esa política general)

V. Si, como se dijo este tipo de entidades operan protegidas del Ejecutivo en el campo administrativo en cuanto a órdenes, no pueden resistir el mandado del legislador. La Asamblea Legislativa si tiene competencia para imponer por ley limitaciones a estas Instituciones. Este es el significado de la expresión constitucional “...y están sujetas a la ley en materia de Gobierno” (artículo 188)

IV. Debe considerarse también que el régimen de autonomía administrativa concedido a las Instituciones Descentralizadas por el artículo 188 de la Constitución Política, no comprende el régimen del Servicio Civil, respecto del cual el legislador está facultado para definir las condiciones generales de trabajo que deben imperar en toda la administración pública. En este sentido, la política de salarios de Gobierno es parte integrante de la política de gobierno, que debe constituir un régimen estatal de empleo público uniforme y universal.”

Así las cosas, concluye la Defensoría de los Habitantes que la reforma sugerida al artículo 54 de la Ley 7593, Ley de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP) es totalmente viable y al amparo de las disposiciones constitucionales.

Ese mismo artículo, en su inciso d) se establece:

d) Para que se adicione un párrafo final a los artículos 20 y 30 del Código Municipal, Ley N° 7794 de 30 de abril de 1998 y sus reformas, que en ambos casos se leerá de la siguiente manera:

“Ninguno de los funcionarios regulados en este artículo podrá exceder el límite a las remuneraciones totales que establece la Ley de Salarios de la Administración Pública, N° 2166 de 9 de octubre de 1957 y sus reformas.”

Al respecto este Órgano Defensor, al igual que lo hizo en su oficio DH-DAEC-0266-2018, recomienda a las y los señores diputados consultar esa disposición con las Municipalidades.

El Proyecto de Ley consultado, reforma dos artículos, del Estatuto de Servicio Civil, el artículo 4 inciso g) y el artículo 47 de ese Reglamento.

a) Refórmese inciso g) del artículo 4 del Estatuto de Servicio Civil, Ley N° 1581 de 30 de mayo de 1953 y sus reformas, y su transitorio para que se lean de la siguiente manera:

“Se considerará que sirven cargos de confianza:

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 desempeñan el puesto en propiedad, permanecerán en sus puestos hasta que cese su relación laboral, ya sea por renuncia, despido, jubilación o reorganización. Una vez vacante el Servicio Civil deberá elaborar la correspondiente resolución declarando el puesto como puesto de confianza. Se exceptúa de lo anterior los cargos de Directora(o) General de Presupuesto Nacional, Tesorero Nacional, Subtesorero de conformidad con los artículos 177 y 186 de la Constitución Política.”

En criterios anteriores la Defensoría de los Habitantes ya había analizado esta disposición en relación con proyectos antecedentes a este Proyecto de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

En su momento, la Defensoría de los Habitantes había señalado que los funcionarios que actualmente se encuentran incluidos en el artículo 4 vigente de la Ley No. 1581, como funcionarios de confianza, eran los directores y directores generales de los Ministerios, así como los de las Oficinas adscritas a ellos, las desconcentradas y descentralizadas dependientes de los ministros o viceministros. El transitorio al inciso

g) indica que conforme a lo estipulado en el artículo 20 del Estatuto de Servicio Civil esos funcionarios, seguirían en esa misma condición hasta el cese de la prestación de sus servicios. Pero, sin embargo, cuando ocurriera el cese de funciones, correspondería a la Dirección General de Servicio Civil declarar vacante el puesto y elaborar una resolución declarando el puesto como de confianza.

La reforma sugerida, en el Proyecto 20.580 amplía los cargos que se considerarán, como cargos de confianza, estableciendo el artículo 4, que serán de confianza, los cargos de directores, subdirectores generales de los Ministerios, así como los de las oficinas adscritas a ellos, las desconcentradas y descentralizadas dependientes de los ministros o viceministros. En igual sentido, el inciso g) señala que las personas citadas en el inciso anterior, 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.

En su momento, la Defensoría de los Habitantes indicó a la Asamblea Legislativa, que esta reforma que se pretende hacer podría atentar contra el principio de estabilidad en el Sector Público, claramente establecido en los artículos 194 y 195 de la Constitución Política de nuestro país.

El otro de los artículos que se quiere reformar es el 47, párrafo primero, indicando la reforma lo siguiente:

f) Refórmese el párrafo primero del artículo 47 del Estatuto de Servicio Civil, Ley N° 1581 de 30 de mayo de 1953 y sus reformas, para que se lea de la siguiente manera:
Artículo 47.- No obstante, lo dispuesto en el artículo 43, el Ministro podrá dar por concluidos los contratos de trabajo de los servidores, previo pago de las prestaciones que pudieren corresponderles, siempre que el Tribunal de Servicio Civil, al resolver la consulta que por anticipado le hará, estime que el caso está comprendido en alguna de las siguientes excepciones, muy calificadas. (...)

Esta reforma, que se introduce, llama la atención de la Defensoría de los Habitantes, pues la medida habilita en pleno a los Ministros para dar por concluidos los contratos laborales, previo el pago de las prestaciones laborales. En cuyo caso, hasta el momento las disposiciones contenidas en el Proyecto de Ley 20.580, no afectan a los funcionarios del Sector Público, sin embargo, habilitar la reforma sugerida en el artículo 47, del Estatuto de Servicio Civil, sí permite que algunas personas trabajadoras del Gobierno Central puedan sufrir la sanción más gravosa, como sería el despido, que aunque se realice con el pago de las prestaciones laborales sería perjudicial para las personas trabajadoras, por la situación que vive el país en cuanto a la falta de oportunidades laborales.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS AL TÍTULO III, MODIFICACIÓN A LA LEY DE SALARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.

TRANSITORIO XXXIX-

El salario total de los servidores que se encuentren activos en las instituciones contempladas en el artículo 26 a la entrada en vigencia de esta ley no podrá ser disminuido y se les respetarán los derechos adquiridos que ostenten.

Las remuneraciones de los funcionarios que, a la entrada en vigencia de la presente ley, superen los topes establecidos, únicamente podrán ajustarse por encima de la inflación.

La Defensoría de los Habitantes confirma que así planteado el Proyecto de Ley 20.580, y lo dispuesto en éste transitorio, reafirma que, de aprobarse esta versión de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, ello no vendrá a disminuir las remuneraciones que actualmente devengan los Empleados del Sector Público. Aún en el caso los derechos adquiridos por las personas trabajadoras del Sector Público que superen los topes que han sido establecidos, tales derechos son respetados y esos salarios solamente se les ajustarán su salario solo por encima de la inflación. No obstante, no se indica de qué manera se ajustarán y qué significa "por encima de la inflación".

TRANSITORIO XL-

Las disposiciones contempladas en el artículo 28 de la presente ley, no serán aplicables a los contratos por dedicación exclusiva que se hubiesen suscrito y estuvieran vigentes, con antelación a la entrada en vigencia de la presente ley.

En el apartado de la Dedicación Exclusiva, ya había señalado la Defensoría de los Habitantes que en aquellos contratos que se encuentren vigentes y que hayan sido firmados por las personas trabajadoras del Sector Público, estos no sufrirán afectación alguna, sino que serán los nuevos contratos después de la aprobación de esta Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas los que se suscribirán con un monto menor. Por lo tanto, queda a cargo de la Administración definir cuáles puestos son considerados para la aplicación de esta compensación salarial, si el Profesional decide suscribir el contrato. Si el profesional no suscribe el contrato, siempre quedará obligado a desempeñarse dentro de la Administración con la mayor diligencia y sin incurrir en posibles conflictos de interés.

En igual sentido el **TRANSITORIO XLII**, dispone que con relación a los porcentajes que contempla el Proyecto de Ley para el pago de dedicación exclusiva¹⁶ los mismos no se aplicaran a contratos vigentes. Como tampoco se aplicarán a aquellos funcionarios

¹⁶ Artículo 35, Proyecto de Ley 20.580.

que se vean beneficiados con un ascenso, descenso, traslado, permuta o reubicación, siempre y cuando exista el contrato escrito.

TRANSITORIO XLI-

De la aplicación del artículo 39, Auxilio de Cesantía, se exceptúan aquellos funcionarios cubiertos por convenciones colectivas que otorgan derecho a más de 8 años de cesantía, los cuales podrán seguir disfrutando de ese derecho, mientras se encuentren vigentes las actuales convenciones que así lo contemplen, pero en ningún caso la indemnización podrá ser mayor a los 12 años.

En los casos en que se haya otorgado un derecho de cesantía superior a los 8 años por instrumentos jurídicos diferentes a convenciones colectivas, y que se encuentren vigentes, la cantidad de años a indemnizar no podrá superar los 12 años en el caso de aquellas personas que ya hubiesen adquirido ese derecho; para todos los demás casos, quedará sin efecto cualquier indemnización superior a los 8 años.

La Defensoría de los Habitantes planteaba *supra*, algunas dudas que se tenían para la aplicación del Auxilio de la Cesantía, sin embargo, el transitorio XLI, establece que aquellas Convenciones Colectivas que se encuentran vigentes antes de la entrada en vigencia de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas y que mantienen un pago de cesantía mayor a 8 años, podrán seguir haciendo el reconocimiento de esos años, pero en ningún caso la indemnización a pagar será mayor a los 12 años.

Este Transitorio XLI se complementa con el Transitorio L, que establece que una vez aprobada la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, los Jerarcas de las entidades públicas estarán en la obligación de denunciar las Convenciones Colectivas a su vencimiento, con la finalidad de adaptar todos sus extremos a lo establecido en la Ley que se discute para su aprobación.

IV. TITULO IV. RESPONSABILIDAD FISCAL DE LA REPUBLICA

En relación con este capítulo, la Defensoría observa que los primeros 15 artículos son iguales a la versión analizada en el oficio DH-DAEC-0266-2018. Consecuentemente, resulta pertinente traer a colación lo planteado en ese oficio:

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.¹⁷

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.¹⁸

Cuadro 2: Aspectos a favor y en contra de las reglas fiscales

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 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 la sustentabilidad de la deuda. No tiene la función de estabilizar la economía.
Deuda pública	Vínculo con la sostenibilidad 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 procíclicos 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 procíclicos o para una política de estabilización. Los resultados de la regla podrían ser afectados por efectos exógenos al gobierno.

Fuente: Galán, 2014

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 corriente del Gobierno Central, sujeto a una proporción del promedio

¹⁷ 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>

¹⁸ 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/econinfo/388/04GalanF.pdf>

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 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.¹⁹ Sin embargo, la teoría económica señala que es necesaria 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 N° 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.”

¹⁹ 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>

“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. 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 si 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’.²⁰

²⁰ 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.

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 que los ciudadanos reciban cumplida y oportunamente los servicios a que tienen derecho'.²¹

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.

²¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 2002-00480, de las 14:41 horas del 23 de enero de 2002.

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.

No obstante lo anterior, es pertinente que la Defensoría realice algunas observaciones puntuales al articulado propuesto en esta nueva versión del proyecto N° 20 580:

- Artículo 15. Destinos específicos

El texto en análisis establece lo siguiente:

Si la deuda del Gobierno Central supera el 50% del PIB, el Ministerio de Hacienda podrá presupuestar y girar los destinos específicos legales considerando la disponibilidad de recursos sanos y suficientes del Gobierno y de las entidades beneficiarias.

En relación con este artículo, preocupa a la Defensoría que se establezca tal potestad sin establecer parámetro alguno en cuanto a la prelación o prioridad para presupuestar y girar los recursos disponibles. Esto no sólo crea dificultades para la toma de decisiones, sino que representa una excesiva discrecionalidad que puede poner en riesgo el cumplimiento de las distintas obligaciones de derechos humanos del país. En ese sentido, la Defensoría sugiere a las y los señores diputados valorar establecer límites o guías para acotar esa discrecionalidad, particularmente en cuanto a aquellos destinos vinculados con el financiamiento de los programas de atención y combate a la

pobreza, de manera que se les otorgue prioridad para la asignación de los recursos, si el país llegase a estar en la situación prevista en este artículo 15.

Asimismo, la Regla Fiscal propuesta establece que si la deuda es superior al 50 por ciento del PIB (lo cual se cumple actualmente) se dispensa al jerarca de turno del Ministerio de Hacienda de ejecutar los gastos que hayan sido presupuestados legalmente para fines específicos. Con esta disposición, el Ministro de Hacienda podría recortar el presupuesto con fines estrictamente financieros. Ante este escenario, la Defensoría advierte a las señoras y señores diputados, de que existe la posibilidad que una vez en que entre en operación la Regla Fiscal, se aplique un recorte del gasto social.

- Artículo 23. Criterios para la asignación presupuestaria. Con un razonamiento análogo a lo planteado en relación con el artículo 15 analizado supra, la Defensoría observa con preocupación que esa lista de criterios para la asignación presupuestaria para la formulación y presupuestación, el cumplimiento de los derechos humanos y el principio de progresividad de estos, prácticamente se encuentra en último lugar:

La Dirección General de Presupuesto Nacional realizará la asignación presupuestaria de las transferencias atendiendo los siguientes criterios:

- a) Las prioridades de Gobierno, según el Plan Nacional de Desarrollo.
- b) Los compromisos establecidos en la programación plurianual.
- c) El fin social de la institución beneficiada en la prestación de servicios públicos de beneficio colectivo como Juntas de Educación, Asociaciones de Desarrollo y Asociaciones Administradoras de los Sistemas de Acueductos y Alcantarillados Comunal.
- d) El cumplimiento de los objetivos y las metas institucionales.
- e) La ejecución presupuestaria de los tres períodos anteriores al año de formulación del presupuesto.
- f) Los recursos acumulados de vigencias anteriores en la caja única del Estado.
- g) La disponibilidad de recursos financieros.

- h) Las variaciones en el índice de precios al consumidor.
- i) El efectivo cumplimiento de los derechos que se pretenden financiar y el principio de progresividad de los derechos humanos.
- j) Otros criterios que utilice la Dirección General Presupuesto Nacional en el ejercicio de las competencias constitucionales.

Al respecto, la Defensoría de los Habitantes considera que esa relegación de los recursos para la realización de los derechos humanos en la presupuestación nacional no sólo no es razonable e inequitativa, sino que podría estar en franca contradicción con las obligaciones internacionales del país en materia de Derechos Humanos y la normativa supranacional que las sustenta.

Debe manifestar la Defensoría a las señoras y señores diputados su oposición absoluta a la reforma planteada al artículo 26 de la Ley de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares, Ley 5662, donde se establece el financiamiento del FODESAF. Dicha reforma está planteada en el Título IV sobre Responsabilidad Fiscal de la República, Capítulo VII sobre disposiciones varias, reformas y derogatorias, artículo 30.

Con esta modificación a la Ley 5662 se elimina la obligación del Estado de aportar recursos al principal fondo de combate a la pobreza, el FODESAF, que normalmente equivalen al uno por ciento del PIB.

En la actualidad, el artículo 26 establece que los gastos que se generen con ocasión de la administración del Fondo por, parte de la DESAF, deberán incluirse en el presupuesto respectivo, con base en la totalidad de los ingresos estimados y presupuestados por el Poder Ejecutivo mediante la asignación equivalente a 593.000 salarios base utilizados por el Poder Judicial para fijar multas y penas, además del cinco por ciento (5%) de las planillas de los trabajadores y cualesquiera otras fuentes de ingreso existentes.

Con la reforma, se establece que los gastos que se generen con ocasión de la administración del Fondo por parte de la DESAF, deberán incluirse en el presupuesto respectivo, con base en la totalidad de los recursos presupuestados por el Poder Ejecutivo, además del cinco por ciento (5%) de las planillas de los trabajadores y cualesquiera otras fuentes de ingreso existentes.

Al eliminarse la obligación de trasladar 593.000 salarios base del Poder Judicial (¢255,6 mil millones en el 2018), el gasto de FODESAF quedaría a discreción del titular de Hacienda y ello aunado a la Regla Fiscal podría implicar un recorte indiscriminado de este fondo.

Debido a esta situación, al Defensoría solicita a las señoras y señores diputados reconsiderar la reforma planteada y solicita su exclusión del proyecto del Ley en análisis.

V. TITULO V. DISPOSICIONES TRANSITORIAS

En este capítulo se observan propuestas que no se encontraban en la versión del proyecto N° 20 580 que la Defensoría analizó cuando emitió el oficio DH-DAEC-0266-2018, pero que merecen comentario en este nuevo estudio:

- **Artículo 29:** De conformidad con lo establecido en el artículo 78 de la Constitución Política, se contabilizarán dentro del ocho por ciento del Producto Interno Bruto destinado a la educación estatal, los recursos presupuestados para primera infancia, preescolar, educación primaria, secundaria, educación profesional y educación técnica incluido el Instituto Nacional de Aprendizaje. El Ministerio de Educación Pública deberá destinar un porcentaje de este rubro al financiamiento de infraestructura educativa y equipamiento.

Al respecto, la Defensoría considera que esta propuesta podría ser contraria el espíritu del Constituyente al incluir los recursos del Instituto Nacional de Aprendizaje como parte de los recursos contemplados en el artículo 78 de la Constitución Política, a pesar de que la Carta Magna no lo incluye. Se sugiere eliminar esa disposición del proyecto.

- **Artículo 35:** Derogatoria de la Asignación de la Ley de Migración y Extranjería. Deróguense los artículos 235 y 243 de la Ley N.º 8764, Ley General de Migración y Extranjería, de 19 de agosto de 2009.

Los artículos 235 y 243 de la ley Nª 8764 establecen lo siguiente:

ARTÍCULO 235.-

Los recursos del Fondo Especial de Migración serán destinados a cubrir los gastos corrientes y de capital de la Dirección de Migración y Extranjería, en forma adicional al presupuesto ordinario y extraordinario otorgado por el Ministerio de Hacienda.

ARTÍCULO 243.-

Los recursos del Fondo Social Migratorio, correspondientes a la Dirección General, serán destinados a cubrir los gastos corrientes y de capital de la Dirección de Migración y Extranjería, en forma adicional al presupuesto ordinario y extraordinario otorgado por el Ministerio de Hacienda, para el desarrollo de los principios rectores de la presente Ley.

Asimismo, la repatriación humanitaria de costarricenses estará a cargo de la Dirección General y será costeadada con los recursos del Fondo Social Migratorio, correspondientes a dicha Dirección. En caso de no existir los recursos suficientes, esta obligación se atenderá con recursos propios de la Institución.

Al respecto, debe tenerse presente que ambos fondos fueron incorporados por la Ley 8764 del 1° de setiembre de 2009 y que se adiciona con el Fondo Nacional contra la Trata de Personas y Tráfico de migrantes, que son administrados por la Junta Administrativa de la Dirección General de Migración y Extranjería (JADGME).

Los tres fondos han venido a garantizar a la Dirección General de Migración y Extranjería (DGME) y a otras instituciones los nuevos procesos y obligaciones incorporados en la Ley 8764, tales procesos y obligaciones serían muy deficitarios y hasta de casi imposible cumplimiento, si se les eliminan esos recursos.

En el caso del Fondo Especial, este se nutre de "Los impuestos, los tributos, las multas, los cobros, las tasas, los intereses y las especies fiscales que, según leyes especiales, **deban pagarse por trámites migratorios, así como cualquier otro ingreso derivado de esta Ley**, deberán cancelarse mediante entero bancario u otro medio idóneo y serán parte integral del Fondo Especial de Migración." (art. 231)

Es decir, se le devuelven a Migración, para reforzar el gasto operativo, los recursos que recauda por la prestación de sus servicios. En criterio de la Defensoría, esto refuerza muchos procesos anteriores y nuevos que siempre han tenido una asignación presupuestaria exigua, a la vez que respalda proyectos de inversión presupuestaria alta, como el proyecto de pasar al pasaporte con chip, que se encuentra en curso el proyecto de control biométrico fronterizo. Estos recursos no son ejecutados directamente por Migración, sino que se por medio de un fideicomiso operativo que actualmente tiene el BCR y no pueden ser destinado a nuevas plazas.

En el caso del Fondo Social Migratorio: este se alimenta de "... los recursos provenientes por concepto del pago migratorio establecido en el artículo 33 de la presente Ley." (art. 241). Este pago equivale a \$25 por cada trámite migratorio que

promueva una persona extranjera (hay algunos exonerados del pago de este canon). En su génesis esta modalidad se configuró como una especie de pago compensatorio por la cantidad de migrantes que recibe el país.

Para la Defensoría el destino de esos recursos es importante y necesario pues el Fondo Social Migratorio está dirigido a apoyar el proceso de integración social de la población migrante en los servicios nacionales de migración, salud, educación, seguridad y justicia (artículo 243). Asimismo este Fondo sirve para atender **necesidades humanitarias de repatriación de costarricenses en el exterior.** (art. 243)

Asimismo, de este fondo se nutren proyectos de diferentes sectores institucionales, además de la DGME, a saber:

- 1) Un cuarenta por ciento (40%) será destinado a la Dirección General de Migración y Extranjería, para el desarrollo de los principios rectores de la presente Ley.
- 2) Un veinte por ciento (20%) será destinado a infraestructura y apoyo educativo del Sistema de Educación Pública.
- 3) Un veinticinco por ciento (25%) será destinado a equipamiento e infraestructura de salud pública.
- 4) Un cinco por ciento (5%) será destinado a equipamiento e infraestructura del Ministerio de Seguridad Pública.
- 5) Un cinco por ciento (5%) será destinado a equipamiento, infraestructura y retorno al país de origen de la población extranjera privada de libertad, ubicada en el Sistema de Adaptación Social; así como del retorno de los costarricenses privados de libertad en el exterior.
- 6) Un cinco por ciento (5%) será destinado a la promoción y el fomento de la integración de las personas migrantes en las asociaciones de desarrollo comunal, creadas al amparo de la Ley sobre el Desarrollo de la Comunidad, Nº 3859, de 7 de abril de 1967. Al Consejo Nacional de Desarrollo de la Comunidad le corresponderá la asignación de estos recursos.

Por lo anterior, la Defensoría considera necesario advertir que, de no existir estos recursos, la posibilidad de llevar adelante proyectos de integración social de población migrante y refugiada con la nacional, sería prácticamente nula.

En conclusión, para la Defensoría de los Habitantes, la derogatoria de los artículos 235 y 243 de la ley N° 8764 limita la adecuada ejecución de nuevas competencias y obligaciones que la Ley de 2009 le dio a la DGME. La mera derogatoria sobre el destino de los fondos no se ajusta con el grado de cumplimiento de las obligaciones que quedan en la ley para la institucionalidad (se queda la obligación, pero sin recursos para ejecutarla).

Además, la técnica de la derogatoria puntual de esos artículos resulta inadecuada, porque igual, los recursos provendrían de las mismas fuentes y serían administrados por la Junta Administrativa de la Dirección General de Migración y Extranjería por medio de fideicomisos operativos (normas que permanecen vigentes) por lo que no habría certeza ni a qué destino se direccionarían, ni se podrían manejar en forma exclusiva mediante caja única (distorsión).

VI. DISPOSICIONES TRANSITORIAS

- **TRANSITORIO XXI.** Fue analizado supra. La Defensoría advierte que es muy confuso y genera dudas en cuanto a las reglas para su aplicación.

- **TRANSITORIO XXXI.** Este Transitorio establece:

La Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos, deberá dentro de los 6 meses siguientes a la vigencia de esta Ley, realizar los ajustes necesarios a las metodologías tarifarias y otros instrumentos utilizados para la fijación tarifaria de los servicios públicos que regula, para incorporar las modificaciones realizadas por la presente ley.

Lo establecido en esta ley aplicará a los operadores de los servicios debidamente autorizados por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos hasta tanto dicha entidad realice los mencionados ajustes metodológicos, que reconozcan los costos en la operación de los servicios públicos regulados.

Todos los prestadores de un servicio público regulado por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos deberán implementar las medidas necesarias para modificar los sistemas informáticos que permitan el cobro de este impuesto, dentro de los primeros seis meses de la entrada en vigencia de esta ley. Además, deberá separar en los informes contables que someta a la Autoridad Reguladora el detalle del pago de este impuesto.

Al respecto, la Defensoría considera necesario llamar la atención de las señoras y señores diputados en cuanto a que no todos los operadores de los servicios públicos están en condiciones de hacer por sí mismos esa transición. En particular, preocupa a la Defensoría la particular situación de las ASADAS que administran los recursos de los territorios indígenas y que no necesariamente tienen los recursos tecnológicos e incluso el acceso a internet que puedan requerir.

En ese sentido, se sugiere a las y los señores diputados incluir un artículo Transitorio que establezca que el AYA deberá tomar todas las previsiones y hará las coordinaciones interinstitucionales que se requieran para que las ASADAS que operan en los territorios indígenas cuenten con todos los recursos tecnológicos que se requieran para cumplir con sus funciones.

TRANSITORIO XXIII. Fue analizado supra. La Defensoría manifestó su total desacuerdo con la amnistía propuesta.

TRANSITORIO XXXVIII. Este Transitorio no estaba incluido en el texto analizado por la Defensoría para emitir el oficio DH-DAEC-0266-2018. Incorpora una amnistía tributaria "por motivos de interés público":

XXXVIII Declárese una amnistía tributaria por motivos de interés público, para condonar los intereses asociados a las sumas determinadas en el impuesto sobre la renta por la Dirección General de Tributación en los procedimientos de fiscalización iniciados para los periodos fiscales 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017, a las Instituciones del Sistema Bancario Nacional, de conformidad con la definición establecida en el artículo 1º de la Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional. En lugar de ello, dichas instituciones pagarán el principal reconociendo expresamente para su cálculo todos los cargos correspondientes.

En caso de hacer tal reconocimiento se acogerán a una reducción de la sanción en los siguientes términos:

- a) en el primer mes de entrada en vigencia de esta ley, la sanción será rebajada en un ochenta por ciento (80%).
- b) en el segundo mes de entrada en vigencia, la sanción será rebajada en un setenta por ciento (70%).
- c) en el tercer mes, la sanción será rebajada en un sesenta por ciento (60%).

Dicha amnistía rige únicamente para los procesos tributarios iniciados con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley y se podrán acoger a ella únicamente durante los tres meses siguientes a la publicación de esta Ley. Las Instituciones del Sistema Bancario Nacional se comprometen a pagar dichos montos de manera inmediata; sin embargo, se les autoriza a diferir tal gasto e sesenta meses, todo a partir de la promulgación de la presente ley. Alternativamente, se autoriza a las instituciones que no opten por este diferimiento, para reconocer el efecto acumulado de dichos montos, por una única vez y al momento de promulgación de la presente ley, como un ajuste al saldo de las utilidades acumuladas de ejercicios anteriores.

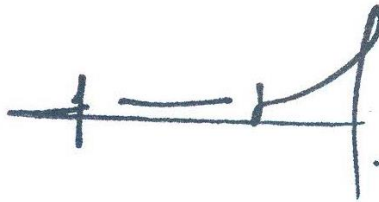
Al respecto, llama la atención se invoquen "motivos de interés público" para decretar tal condonación. Habría que realizar un análisis exhaustivo para comprender cuáles son tales motivos y valorar si ellos soportan un examen de proporcionalidad y razonabilidad desde la perspectiva constitucional, pero tal análisis es imposible pues el texto que está disponible en la página de la Asamblea Legislativa y que sirve de base para el análisis que realiza la Defensoría en el presente estudio, carece de exposición de motivos.

Por otro lado, al igual que este Órgano Defensor planteó supra en relación con el Transitorio XII a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, esta disposición da a la sociedad costarricense un mensaje contradictorio con el espíritu del proyecto y con la necesidad de que todos los sectores se hagan responsables del cumplimiento de sus obligaciones tributarias y de las consecuencias del incumplimiento de éstas.

En adición a las dudas que genera este Transitorio, no puede dejarse de lado lo planteado por el Departamento de Servicios Técnicos en su Informe de Consulta N° AL-DEST-CJU-085-2018 en cuanto a la falta de conexidad de esa disposición con el texto original del proyecto.

Con base en lo expuesto, la Defensoría de los Habitantes manifiesta su criterio en relación con el texto del proyecto de ley N° 20 580, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, actualizado con el II día de mociones 137, mociones aprobadas hasta el 10 de setiembre de 2018. Asimismo, la Defensoría queda a la espera de que el proyecto reciba el primer debate. En caso de sea que sea aprobado, la Defensoría hará el análisis de ese texto desde la perspectiva de los Derechos Humanos.

De las señoras y señores diputados, con las muestras de mi consideración y estima,



Juan Manuel Cordero González
Defensor de los Habitantes en Funciones