



RE2-03-010

**Serie de Estudios  
Económicos y Sectoriales**

# **COSTA RICA: POLÍTICA TRIBUTARIA PARA EL DESARROLLO HUMANO**

Jorge Cornick



BELICE  
COSTA RICA  
EL SALVADOR  
GUATEMALA  
HAITI  
HONDURAS  
MEXICO  
NICARAGUA  
PANAMA  
REPUBLICA DOMINICANA

Diciembre de 2003

**REGION II**

**Banco Interamericano de Desarrollo**

Este documento de discusión no es una publicación oficial del Banco Interamericano de Desarrollo. Su propósito es servir como base para la discusión de aspectos importantes de política económica respecto al programa del Banco en la Región. Las opiniones y conclusiones contenidas en este documento pueden no necesariamente coincidir con las políticas y opiniones del BID, su Directorio o sus países miembros.

Debido al uso de datos normalizados de otras instituciones multilaterales, las cifras presentadas pueden diferir de datos nacionales esencialmente por diferencias en definiciones, convenciones estadísticas y métodos de compilación.

## **PREFACIO**

El presente trabajo constituye una versión resumida de un estudio más amplio elaborado por Jorge Cornick en el marco del proyecto “Reforma tributaria para el desarrollo humano en América Central y República Dominicana” ejecutado por el Banco Interamericano de Desarrollo bajo los auspicios de la Agencia Sueca para el Desarrollo Internacional (ASDI) y la Agencia Noruega para el Desarrollo Internacional (NORAD).

El equipo coordinador del proyecto estuvo bajo la dirección de Manuel R. Agosin, Asesor Económico Regional (RE2/RE2) e integrado por Alberto Barreix (INT/ITD) y Roberto Machado (RE2/RE2).

El estudio contó con el aporte de Eddy Rodríguez, Leiner Vargas, Gerardo Retana y Carlos Conejo para el desarrollo del modelo de simulación utilizado en la sección VI. Eric Thompson realizó el análisis de la normativa legal.

Un agradecimiento especial a Miriam Pérez-Fuentes, quien tuvo a su cargo la producción, presentación y la realización técnica de este documento.

Miguel E. Martínez  
Gerente  
Departamento Regional de Operaciones II  
México, Istmo Centroamericano, Haití y República Dominicana

Washington, D.C., diciembre de 2003

## *ÍNDICE*

I.	Estructura y tendencias del gasto público .....	1
II.	Estructura y tendencias de los ingresos tributarios .....	4
III.	Síntesis: la naturaleza de la crisis fiscal .....	10
IV.	Impacto del sistema tributario sobre la equidad y la eficiencia económica .....	10
V.	Opciones para el incremento de los ingresos .....	11
VI.	Evaluación cuantitativa de las opciones de reforma .....	19
VII.	Perspectivas, desafíos y opciones .....	32
	 Bibliografía .....	 34

## POLÍTICA TRIBUTARIA PARA EL DESARROLLO HUMANO

### I. Estructura y tendencias del gasto público

#### *Evolución del nivel del gasto público*

El gasto del gobierno central en Costa Rica ha mostrado una clara tendencia a la contracción en los últimos treinta años. Sin embargo, existe la percepción, incluso en grupos con acceso a la información y conocimiento técnico en esta materia, de que el gasto público más bien ha crecido de manera acelerada.

Así, por ejemplo, el primer informe de la Comisión de Control y Ordenamiento del Gasto Público, constituida por el gobierno en agosto de 2002 y cuyos integrantes incluyen, entre otros, un ex Ministro de Hacienda, un ex Contralor General de la República y un ex Ministro de Transporte, señala que “El Estado costarricense ha venido creciendo desorbitadamente”. Dicho crecimiento, en opinión de los autores del informe, constituye una de las causas fundamentales de la frágil situación fiscal que enfrenta el país.

Los datos, sin embargo, no solo no avalan sino que directamente contradicen esta conclusión. Al respecto, conviene citar en extenso las conclusiones del reciente estudio de Rodríguez y Angulo (2002):

*“Una comparación entre el gasto del Gobierno Central en 1973 y el 2000 ... elaborada con datos de la Contraloría General de la República permite evaluar el cambio en la estructura del gasto en un período relativamente largo ... Lo más interesante es que en términos del PIB el gasto se ha reducido de un 25,8% a un 23%, aún cuando el gasto en pensiones y en intereses de la deuda pública ha aumentado en casi 4,5 puntos del PIB. Las reducciones presupuestarias que explican este fenómeno se concentran en vivienda y servicios comunitarios y transporte y comunicaciones aunque también hay reducciones en otras áreas, como educación y salud. Esto es congruente con lo reportado por Cruz (1995) quien establece que el tamaño relativo del sector gobierno (consumo e inversión pública) se ha reducido notablemente en términos reales, el volumen de la planilla es menor (aunque hay un crecimiento de los salarios reales), la formación de capital fijo es una tercera parte de lo que fue en 1980 y las compras se mantienen estancadas a niveles de 1975.”*

En lo fundamental, esta reducción del gasto se ha logrado mediante políticas de contención del gasto de alcance amplio y de resorte del poder ejecutivo y no mediante la eliminación de programas o instituciones completas<sup>1</sup> o mediante otras transformaciones que requirieran autorización legislativa.

---

<sup>1</sup> Los acuerdos del pacto celebrado entre el Ex-presidente Calderón y el Presidente Figueres en esta materia, no llegaron a ejecutarse y algunas de las pocas instituciones que supuestamente llegaron a cerrarse – caso del ferrocarril – cuentan aún con cientos de empleados. Las dos grandes excepciones a esta generalización son las empresas creadas por la corporación estatal CODESA, que fueron vendidas o cerradas, y el Banco Anglo (de propiedad estatal, a pesar de su nombre) que fue cerrado tras su quiebra en 1995.

El resultado neto ha sido no sólo la reducción del tamaño relativo del gasto del gobierno central, sino una creciente rigidez en su presupuesto como se discute en el apartado siguiente.

### ***Gastos predeterminados e inflexibilidad presupuestaria***

El gasto del gobierno central en Costa Rica muestra una rigidez creciente, aunque no absoluta. Esta rigidez es el resultado de una combinación de varios factores:

- El gasto por planilla del gobierno (y una parte del gasto en pensiones que está directamente indexado a los salarios) crece de manera automática, aún si no hay contrataciones ni aumentos por concepto de inflación, ya que los trabajadores reciben aumentos automáticos por cada año cumplido de servicio.
- El gasto por concepto de intereses ha mostrado una tendencia al alza, resultado de la acumulación de déficits financieros y de su financiamiento a tasas de interés superiores al ritmo de crecimiento de los ingresos fiscales.
- Una parte importante de los ingresos fiscales está sujeta a afectación especial, o en otras palabras, una parte importante de los ingresos generados por varios impuestos tiene “destino específico”.
- Se han establecido obligaciones, incluso de nivel constitucional, para financiar ciertos gastos sin que necesariamente se hayan creado las fuentes de ingreso para financiarlos.
- El gasto por concepto de pensiones con cargo al Presupuesto de la República ha tendido a crecer, como resultado del desbalance actuarial de los correspondientes regímenes.

El resultado es que, de acuerdo a los cálculos de la Comisión de Ex-ministros de Hacienda, el gasto al que teóricamente hubiera estado obligado el gobierno en 2001 hubiera sido equivalente al 158% de los ingresos tributarios de ese año. El cuadro 1 resume esta información. Nótese que tomando en cuenta únicamente los gastos establecidos por mandato constitucional, los impuestos con destino específico, los salarios y las pensiones, se consume el 100% de los ingresos tributarios. Si a esto se suman los intereses por servicio de la deuda, se alcanza ya el 130% de los ingresos tributarios.

**Cuadro 1**  
**Desglose de algunos gastos del presupuesto 2001**  
*(Porcentaje de los ingresos tributarios)*

		<b>Acumulado</b>
<b>Por mandato constitucional</b>	<b>47,3</b>	<b>47,3</b>
Educación pública	35,4	
Poder judicial	6,0	
Deuda política	0,7	
Cuota a la CCSS	5,2	
<b>Por ley con destino específico</b>	<b>23,1</b>	<b>70,5</b>
Con creación de fuente de ingreso	5,4	
Sin creación de fuente de ingreso	17,8	
<b>Otras obligaciones legales</b>	<b>28,9</b>	<b>99,4</b>
Pensiones	16,8	
Salarios (excluyendo MEP y Poder Judicial)	12,1	
<b>Intereses</b>	<b>30,5</b>	<b>129,9</b>
<b>Obligaciones a mediano plazo</b>	<b>28,6</b>	<b>158,5</b>
Gasto adicional en educación	11,6	
Municipalidades	17,0	

*Fuente:* Comisión ad hoc de Ex-Ministros de Hacienda (2002).

A la luz de estos datos, no resulta sorprendente que el Gobierno no ejecute el total de gastos a los que en principio está legalmente obligado. En el año 2000, según las estimaciones de Rodríguez y Angulo (2002), el Gobierno giró apenas el 80,5% del gasto legalmente obligatorio. Una resolución reciente de la sala constitucional ha aclarado que el gobierno no tiene obligación de giro más allá de lo que su flujo de caja le permite pero, como se señaló anteriormente, esto no soluciona el problema de rigidez del gasto público, porque en la medida en que mejora el flujo de caja el gobierno sigue obligado a realizar los desembolsos previstos en las diferentes leyes o a nivel constitucional.

La rigidez del gasto público se ha incrementado notablemente. En 1997, del total de ingresos tributarios del gobierno central, un monto equivalente al 7,9% del PIB estaba disponible para “otros gastos”, es decir, no tenía destino específico establecido por ley. En 2000, este porcentaje se había reducido al 3,6% del PIB. En ese mismo período, el superávit primario se redujo del 2,40 al 0,67% del PIB.

El resultado de casi 20 años de contención del gasto a base de reducción de los gastos discrecionales y la inversión pública, al tiempo que el país mantenía una carga tributaria relativamente baja, es una creciente compresión de los gastos discrecionales, con la consecuencia de que el proceso de formulación y aprobación del presupuesto, lejos de ser un ejercicio de discusión y definición de prioridades nacionales de desarrollo, tiende a convertirse en un mero formalismo en que casi todo lo que importa ya está decidido antes de que empiece el proceso formal de confección y aprobación del presupuesto.

De hecho, por dos años consecutivos, la Contraloría General de la República (2001 y 2002), en su informe anual de labores, ha reportado que no se han puesto en práctica las disposiciones de la Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos

aprobada en 2003, la cual, entre otros, tiene el propósito de establecer un vínculo explícito entre el presupuesto del gobierno y el plan nacional de desarrollo, así como el de establecer mecanismos claros de rendición de cuentas de cara a los objetivos establecidos en el momento de aprobarse los planes de gasto.

### ***El gasto fuera del control parlamentario***

El gasto del gobierno central ha llegado a representar una proporción relativamente reducida del gasto público total. De acuerdo a las estimaciones del Ministerio de Hacienda, publicadas en El Financiero a fines de 2002, el 65% del gasto público en Costa Rica tiene lugar en instituciones descentralizadas y no está, por tanto, sujeto a control parlamentario.

Ahora bien, si por una parte, esta falta de control parlamentario e iniciativa del Poder Ejecutivo sobre un porcentaje tan grande del gasto público total puede ser inconveniente, desde el punto de vista de los balances macroeconómicos lo cierto es que el sector descentralizado normalmente no ha generado un déficit financiero, sino un superávit, por lo que no ha contribuido a los desequilibrios fiscales sino más bien ha sido un factor paliativo en esta materia.

En este campo también podrían producirse importantes modificaciones en el futuro inmediato. En 2003, una resolución de la Sala Constitucional prácticamente eliminó la facultad del Poder Ejecutivo para poner límites al gasto u obligar a los entes descentralizados a generar superávits presupuestarios. En la medida en que estas instituciones procedan con planes de inversión que hasta ahora han sido detenidos en función de las limitaciones presupuestarias globales del sector público, la situación fiscal podría deteriorarse y la presión para la reducción del gasto del gobierno central aumentaría.

Por otra parte, esto ha suscitado una serie creciente de conflictos entre las autoridades hacendarias y algunas instituciones autónomas, en particular el Instituto Costarricense de Electricidad (ICE), que muestran cada vez una menor disposición a aceptar las disciplinas de gasto que les exige el Ministerio de Hacienda.

## **II. Estructura y tendencias de los ingresos tributarios**

### ***Cambios en la estructura impositiva***

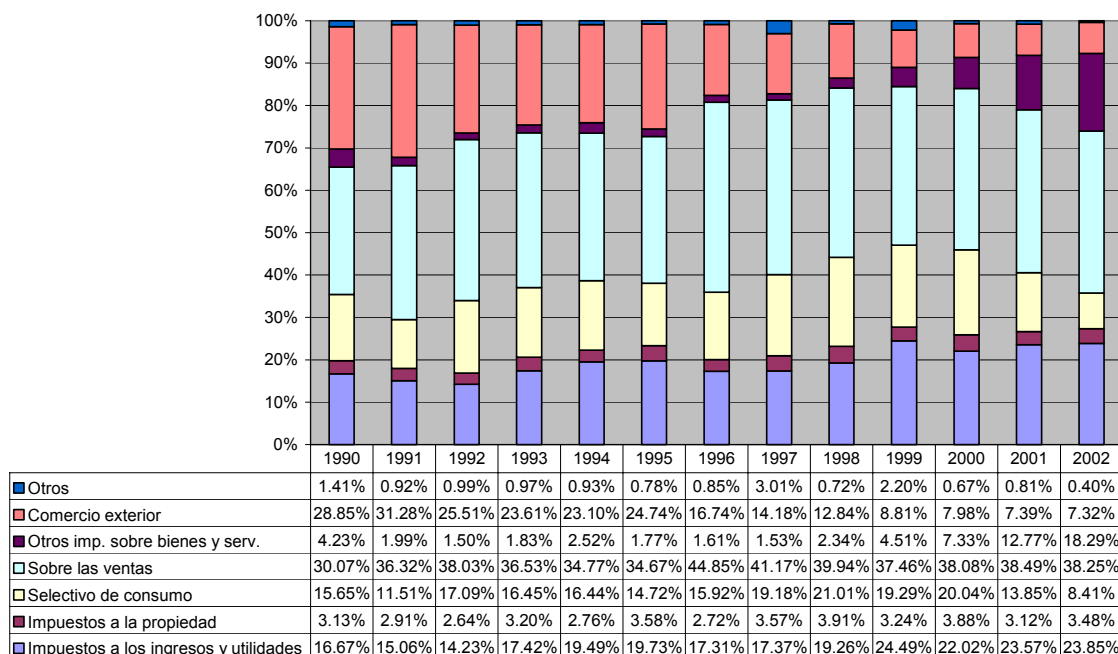
Entre 1990 y 2000 se han producido cambios importantes tanto en la estructura de los ingresos tributarios como en cada uno de los principales impuestos.

Desde el punto de vista de la estructura, el cambio más notable es la sistemática reducción de la importancia de los impuestos al comercio exterior, lo que es congruente con la estrategia de inserción internacional del país. Paralelamente, ha aumentado la importancia de los impuestos al consumo, particularmente el impuesto general sobre las ventas. Esto es bastante parecido a un Impuesto al Valor Agregado, pero con una cobertura limitada y con reglas restrictivas en cuanto a la aplicación de créditos por impuesto pagado en la adquisición de servicios. El gráfico 1 sintetiza la información al respecto.



Gráfico 1

Costa Rica: Distribución de los ingresos tributarios  
Fuente: Base de Datos del Proyecto Estado de la Nación



Como puede observarse, los impuestos al comercio exterior pasaron de constituir casi el 29% de los ingresos tributarios en 1990, a sólo 7,3 en 2002, mientras que el impuesto sobre las ventas pasa de algo más del 30% a poco más de 38%, habiendo alcanzado un máximo de casi el 45% en 1996. Los impuestos al consumo, incluyendo el impuesto de ventas, el selectivo de consumo y otros, aumentan su participación, que pasa de 50% a 65% del total, mientras que la participación porcentual de los impuestos sobre los ingresos y las utilidades se incrementa de 17% a 24% de la recaudación.

Los principales cambios registrados en cada impuesto se detallan a continuación.

### ***Impuesto sobre la renta***

En 1995 se intentó ampliar indirectamente la base de este impuesto, mediante la creación de un impuesto de 1% sobre los activos de las empresas, acreditable al impuesto sobre las utilidades. El objetivo de este impuesto era doble: crear una imposición mínima, de tipo presuntivo, sobre la renta de todas las empresas, e incorporar a la base tributaria a las empresas que se encontraban fuera de ella (tales como cooperativas, empresas en régimen de zona franca o empresas con exención del impuesto sobre la renta otorgada por contratos de incentivos turísticos). Este intento fue infructuoso, ya que el impuesto sobre los activos fue declarado inconstitucional por la Sala Constitucional.

En 2001, con la aprobación de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria se produjo una ampliación de la base del impuesto al excluirse la depreciación sobre activos revaluados de los gastos deducibles e incorporarse dentro de la base la educación universitaria privada. Se aprobó además un impuesto sobre la operación de

bancos *off shore* (con el carácter de “licencia” de monto fijo, no calculado con base en las utilidades) y se elevó la alícuota aplicable a dietas, ingresos en especie y similares.

La estructura fundamental del impuesto no ha sufrido modificaciones, sigue siendo un impuesto cedular, de base territorial, y muchas de las deficiencias señaladas por primera vez en el Informe Tanzi se mantienen<sup>2</sup>.

### ***Impuesto sobre las ventas***

Las variaciones en la alícuota de este impuesto han sido frecuentes y la base se ha ampliado de manera lenta, pero sistemática, aunque sin llegar a incluir los servicios de forma generalizada, ni a sustituir el principio de “incorporación física” por el de “incorporación financiera” para efectos de créditos fiscales.

En cuanto a las alícuotas, el nivel predominante durante los años ochenta fue de 10%. En 1991 se produjo un aumento temporal a 13%, con reducciones de un punto en los años siguientes hasta volver a 10%. En 1995 se produjo un nuevo incremento, esta vez a 15%, que se mantendría por 18 meses, al cabo de los cuales la alícuota se redujo a 13%, nivel en el que se encuentra actualmente.

En 1987, 1991 y 1992 se produjeron ampliaciones de la base, reduciendo la lista de bienes exonerados e incluyendo la electricidad, los combustibles (posteriormente excluidos, como se verá) y el cemento. En 2001 se produjo la última ampliación de la base mediante la inclusión de los servicios de radio localización, lavado de automóviles, litografía y la mayor parte de los seguros.

### ***Impuesto selectivo de consumo***

En 1994, en el contexto de un ejercicio de concertación denominado “Un Acuerdo Nacional Razonable”, el gobierno propuso reducir la cobertura del impuesto selectivo de consumo de alrededor de los 1500 sujetos al impuesto en ese momento, a 700 al cabo de un año, y a menos de 100 un año después (Castro y Conejo, 1994). Sin embargo, al finalizar el período presidencial, la estructura de este impuesto se encontraba prácticamente inalterada (Cornick, 1998). No obstante, en 2001 la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria redujo considerablemente la base de este impuesto. Este es un ejemplo de una dirección adecuada de cambio (en este caso, la reducción del número de bienes sujetos al impuesto selectivo de consumo), pero con un ritmo particularmente lento (en 2001 se lograron parcialmente los objetivos que el gobierno había propuesto para 1996).

### ***Impuesto sobre los combustibles***

La ya mencionada Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria introdujo un impuesto único sobre los combustibles en sustitución de los impuestos de ventas, selectivo de consumo y arancelarios de importación, y de la contribución al Consejo Nacional de Vialidad. El efecto recaudatorio fue reducido, pero se introdujo un efecto

---

<sup>2</sup> El “Informe Tanzi” es la denominación con que comúnmente se conoce el informe sobre el sistema tributario costarricense preparado por una Misión Técnica del Fondo Monetario Internacional en 1990, que se convirtió en punto de referencia de los proyectos de reforma tributaria que se han discutido en Costa Rica desde esa fecha. Ver Tanzi, et. al. (1990).

casca que resulta en una pérdida de competitividad de las actividades particularmente intensas en el uso de combustibles (Cohelo et.al, 2002).<sup>3</sup>

### ***Impuestos sobre el comercio exterior***

Costa Rica ha venido reduciendo sistemáticamente los aranceles a las importaciones. En 1996 se acordó un programa de desgravación arancelaria en el contexto del proceso centroamericano de integración económica. Como resultado, en 2000 el arancel promedio era de algo más de 6% (Chacón, 2001).

Sin embargo, este promedio simple oculta importantes diferencias sectoriales: el arancel promedio para la industria era inferior a 5% y el arancel promedio para la agricultura superior a 13%. Una pequeña lista de productos agropecuarios tiene aranceles que van de 30% a 270%, los que se irán reduciendo paulatinamente en cumplimiento de los acuerdos de comercio internacional que el país ha suscrito.

Los impuestos a las exportaciones han sido eliminados como resultado del Cauca II y de la aprobación de la Ley de Ejecución de los Acuerdos de la Ronda Uruguay, con excepción de los correspondientes a café, banano, carne y ganado (Rodríguez y Angulo, 2002).

### ***Cambios en el Código de Normas y Procedimientos***

El camino para dotar a la administración tributaria de las facultades necesarias para el correcto cumplimiento de sus responsabilidades ha sido largo y zigzagueante. A inicios de 1994, las facultades sancionadoras generales de la administración apenas existían, y un capítulo de sanciones que incluía el cierre de negocios, que había sido introducido como parte de las últimas reformas en la Ley General del Impuesto sobre las Ventas se encontraban en suspenso, pendiente de la resolución de un recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra dicha Ley.

El gobierno se propuso cambiar esta situación en 1994, proponiendo la aprobación de la Ley de Justicia Tributaria que reestablecía la capacidad sancionadora de la administración, incrementaba las rentas presuntivas de los profesionales e introducía un impuesto sobre los activos con el doble propósito, según se mencionó anteriormente, de ampliar la base del impuesto sobre las utilidades de las empresas y establecer una especie de impuesto presuntivo mínimo para dichas empresas.

En 1998, sin embargo, las principales provisiones de la Ley de Justicia Tributaria fueron declaradas inconstitucionales, con lo que la administración prácticamente quedó en la misma situación que se encontraba en 1994. No es sino hasta la aprobación de las reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios de 1999 (Ley 7900), que la administración adquiere un conjunto de facultades de inspección y sanción relativamente adecuado y estable.

A pesar de ello, subsisten deficiencias importantes que se pueden sintetizar en los siguientes términos (Cornick, 2002, p. 258):

---

<sup>3</sup> Los productores que utilizan combustibles como insumo no pueden obtener crédito fiscal por el impuesto específico a los combustibles pagado, lo que sí podían hacer con el impuesto sobre ventas.

*“... aunque el Código de Normas y Procedimientos tributarios establece facultades y atribuciones sancionadoras razonables para la administración tributaria, los procesos de cobro son aún engorrosos y de larga duración y no se dispone de medidas cautelares adecuadas durante el proceso; la administración carece de facultades para el cobro coactivo y en el campo de la información bancaria no dispone de los medios adecuados para obtener la información que requiere para el desempeño de sus tareas”*

### **Modernización de la administración tributaria**

Hasta 1992, la administración tributaria costarricense estaba organizada por impuestos, no por funciones, carecía de unidades territoriales y no diferenciaba el trato a los contribuyentes según su importancia fiscal.

Ese año se inició un proceso de modernización, cuyos primeros pasos fueron la creación de una estructura basada en funciones (gestión, cobro, fiscalización, servicios de apoyo) así como el inicio de la descentralización y la creación de administraciones tributarias regionales.

Este proceso cobró nuevo impulso en 1996 con el lanzamiento del Programa de Modernización de la Administración Tributaria, que tras un relativo abandono entre 1998 y 2000, fue retomado con vigor a partir de ese último año.

A lo largo de este proceso, la administración ha asumido plenamente el modelo tributario basado en el cumplimiento voluntario y la autoliquidación de los impuestos por parte del sujeto pasivo, en el proceso ha transformado el marco de sus relaciones con los bancos recaudadores, ha normalizado el conjunto de documentos utilizados por los contribuyentes, ha desarrollado y gestionado un sofisticado sistema de información masiva, y mejorado sus servicios de atención al cliente.

A pesar de ello, persisten problemas importantes en diversas áreas: selección y gestión de los recursos humanos, insuficiencia de recursos financieros, así como dificultades para adoptar métodos eficaces de gerencia y planificación del trabajo de la administración.

### **Evolución de los ingresos tributarios**

Para analizar la evolución de la carga tributaria en Costa Rica es preciso tomar tres decisiones: ¿cómo empalmar la serie del PIB con base 1991 con la con base 1966?; ¿qué tratamiento dar a la producción de la empresa Intel?; y ¿deben incluirse las contribuciones a la seguridad social dentro del análisis?.

En este estudio se ha resuelto el primer tema analizando la carga tributaria únicamente a partir de 1991, con lo que no es necesario resolver problemas relacionados con el empalme de las dos series del PIB. En cuanto al segundo punto, se considera errónea la sugerencia de Rodríguez y Angulo (2002) de ajustar la serie del PIB para excluir la producción de Intel por dos razones. La primera es que de hacerlo se estaría ocultando uno de los problemas centrales de la estructura tributaria costarricense, que es precisamente la exclusión de los sectores más dinámicos de la economía de la base tributaria (Herrero, 1994). En segundo lugar, para ser

---

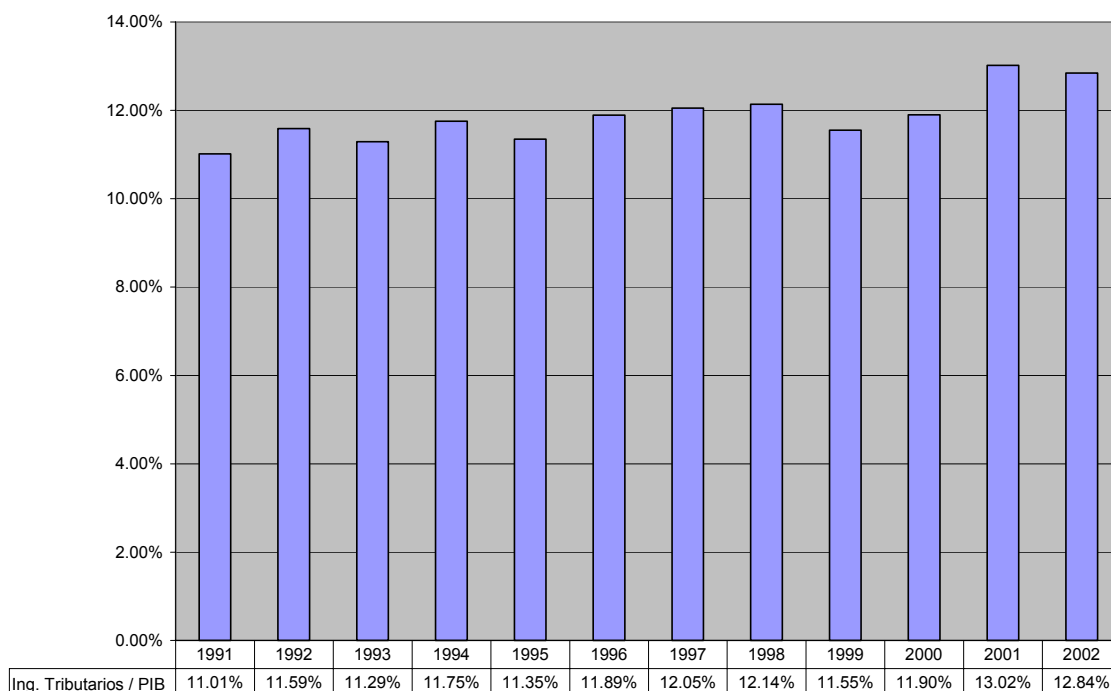
<sup>4</sup> Un análisis detallado se encuentra en Cornick (2002)

consecuentes con esta línea de razonamiento sería necesario excluir toda la producción de zona franca del cálculo del PIB, y no solo la de Intel.

En cuanto al último tema, se optó por la evaluación de la carga tributaria excluyendo las contribuciones a la seguridad social por dos razones: la primera es que estas contribuciones no afectan ni las finanzas del gobierno central ni las del Banco Central, que son el eje del problema fiscal que enfrenta Costa Rica, y la segunda es que el análisis de tendencia no se ve afectado, ya que el nivel de dichas contribuciones es bastante estable. En el gráfico 2 se presenta la relación de los ingresos tributarios con respecto al PIB de 1991 a 2002.

**Gráfico 2**

Ing. Tributarios / PIB



Como puede verse, la carga tributaria oscila entre el 11 y el 12 por ciento del PIB, sin tendencias claras al alza o la baja. Los datos de 2001 son una excepción que refleja tanto una ampliación de las fechas de pago en 2000 (cuyo resultado fue que una parte de los ingresos fiscales de ese año se recibieran en 2001) como los cambios en las fechas de pago de los impuestos introducidos por la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria (cuyo efecto fue que una parte de los ingresos que normalmente se hubiesen percibido en 2002 ingresaran en caja a finales de 2001). El FMI estimó en algo más de C\$ 9 mil millones el monto trasladado de 2002 a 2001 como resultado de la aprobación de dicha ley.

Con base en regresiones donde la carga tributaria se explica alternativamente en función del PIB per cápita y del Índice de Desarrollo Humano (IDH) de una muestra de países, Rodríguez y Angulo (2002) llegan a la conclusión de que la carga tributaria costarricense es inferior al nivel esperado en 0,7 del PIB si se analiza en función del PIB per cápita, y en 4,3% del PIB si el análisis se realiza en función del IDH.

### **III. Síntesis: la naturaleza de la crisis fiscal**

Costa Rica es un país que tiene una carga tributaria relativamente baja, tanto si se analiza en comparación con otros países de similar nivel de ingreso o de desarrollo humano, como, sobre todo, si los ingresos tributarios se comparan con el nivel de gasto comprometido del sector público, que equivale a alrededor de 150% de los ingresos tributarios.

Como resultado de este desequilibrio acumulado a través de los años, el saldo de la deuda pública se ha incrementado de manera sistemática, y el servicio de la deuda se ha convertido en un componente cada vez más importante del gasto público.

La creciente participación del servicio de la deuda no es, sin embargo, sino uno de los elementos que contribuyen a la creciente rigidez del gasto público costarricense. Los gastos comprometidos en función de obligaciones legales, afectaciones específicas y previsiones constitucionales tienen el mismo efecto, al igual que los aumentos automáticos en el costo de la planilla del sector público.

Por otra parte, Costa Rica ha acumulado fuertes rezagos en inversión pública que son un obstáculo importante para el crecimiento de la economía y que podrán ser compensados sólo en parte mediante el uso de mecanismos tales como las concesiones de obras públicas y similares, al tiempo que parece existir una percepción bastante generalizada en la población acerca de que la calidad del gasto público es deficiente.

Desde esta perspectiva, la posibilidad de una crisis fiscal en Costa Rica surge simultáneamente de la insuficiencia de los ingresos del sector público y de la rigidez y baja calidad del gasto público. En consecuencia, uno de los elementos centrales de un programa orientado a evitar que la situación fiscal se agrave es un incremento permanente de los ingresos fiscales, sin perjuicio de que simultáneamente se adopten medidas para garantizar el equilibrio fiscal de largo plazo y para mejorar la calidad del gasto público. En lo que sigue, se dejan de lado estos dos últimos temas, y el análisis se focaliza en la evaluación de las diversas opciones para el incremento de la recaudación tributaria.

### **IV. Impacto del sistema tributario sobre la equidad y la eficiencia económica**

#### ***Naturaleza del análisis de incidencia y distribución de la carga tributaria***

El análisis de incidencia y distribución de la carga tributaria presenta grandes requerimientos de información sobre patrones de consumo por grupo de ingreso, elasticidades de oferta y de demanda de bienes y servicios de consumo final, así como de los servicios de los factores de producción. Además, para tomar en cuenta las interacciones entre los diversos mercados, el análisis debe realizarse en el contexto de modelos de equilibrio general cuyos resultados son particularmente sensibles a los “supuestos de cierre” del modelo. En el caso de Costa Rica, este análisis se dificulta porque no existen datos recientes sobre consumo e ingreso (la última encuesta de ingresos y gastos de los hogares data de 1988) y porque la investigación econométrica sobre las elasticidades de las curvas de oferta y de demanda tanto en el mercado de productos como en el de factores es limitado.

A pesar de estas dificultades, tanto Taylor (1997) como Bolaños (2002) han desarrollado análisis de incidencia y distribución de la carga tributaria en Costa Rica. Los principales resultados del segundo trabajo (que actualiza los resultados de Taylor e introduce ajustes en las estimaciones de la distribución del ingreso de 1988) se sintetizan seguidamente.

### ***Incidencia y distribución de la carga tributaria, 1988-2000***

En el trabajo de Bolaños (2002), se comparan la incidencia y distribución de la carga tributaria en 1988 y 2000. En términos de incidencia, el principal resultado de este estudio es que tanto en 1988 como en 2000 esta es casi nula, es decir, el patrón de distribución del ingreso es prácticamente idéntico antes y después de considerar el efecto de los impuestos.

No sucede lo mismo con la distribución de la carga tributaria, que varía de manera importante entre uno y otro año. Estos dos resultados pueden parecer contradictorios, pero no lo son. Si la distribución del ingreso es marcadamente desigual, pueden producirse cambios importantes en la distribución de la carga tributaria por nivel de ingreso, sin que por ello se produzcan cambios de monta en la distribución del ingreso antes y después de impuestos (ver Bolaños, 2002). Estos cambios se explicarían fundamentalmente por modificaciones en el impuesto al salario y por cambios en los impuestos de ventas y selectivo de consumo que han mitigado sus características regresivas.

### ***Impacto sobre la eficiencia económica***

Si los requerimientos de información para el análisis de incidencia son grandes, lo son aún más para el análisis de eficiencia económica, en el sentido de Harberger, al tiempo que las limitaciones de información disponible son también más severas: en este caso, Bolaños (2002) tuvo que utilizar cálculos de elasticidades tomados de un estudio de 1985, que toma como base una matriz de insumo producto de 1973. Por ello, el autor enfatiza aún más que en el análisis anterior, que sus resultados son preliminares y que dependen marcadamente de los supuestos introducidos para cerrar el modelo, además de verse afectados por la antigüedad de la información base.

A pesar de ello, los resultados son claros por cuanto señalan que, sobre todo en función de la dispersión de las tasas efectivas de imposición sobre cada factor de producción y dentro de cada uno de ellos, los efectos de pérdida de eficiencia son considerables y tienden a crecer, ubicándose entre un 28 y un 30 por ciento de la recaudación. Simulaciones preliminares le permiten concluir que tasas impositivas más uniformes permitirían generar ganancias de eficiencia considerables.

## **V. Opciones para el incremento de los ingresos**

### ***Una propuesta de reforma integral (Comisión de ex- ministros)***

En 2002, el ministro de Hacienda convocó a un grupo de ex-ministros de esa cartera para que evaluaran la situación fiscal del país y propusieran medidas para corregir los

problemas que se enfrentaban. El “informe de mayoría” de dicha comisión constituye la base de las discusiones tributarias actualmente en curso en Costa Rica, y significó el punto de partida para la elaboración del Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal que a fines de 2003 se seguía discutiendo en la Asamblea Legislativa y que se analiza en el apartado siguiente.

Algunos de los elementos del diagnóstico presentado por los ex ministros fueron presentados en las secciones iniciales de este estudio. Seguidamente, se resumen las principales propuestas de la comisión para el incremento de los ingresos tributarios. El informe contiene también algunas sugerencias para el control del gasto, pero son mucho menos específicas que las referentes al incremento de los ingresos y no han dado pie a ningún programa o proyecto de ley del lado del gasto público, por lo que se omite su análisis.

El impuesto sobre la renta debe transformarse en un impuesto sobre la renta global (incluyendo las ganancias de capital dentro de la renta gravable), en sustitución del sistema cedular actualmente en vigencia, por razones de equidad horizontal y vertical. Asimismo, la comisión propuso abandonar el concepto de renta territorial a favor del concepto de renta mundial.

En el caso de las personas físicas, la comisión recomienda incluir dentro de la renta global a las rentas del trabajo dependiente, los ingresos por pensiones, las rentas del trabajo autónomo, las rentas empresariales, los dividendos y demás participaciones en los beneficios generados por empresas, los intereses provenientes de contratos de préstamo personal, los rendimientos de inversiones en el mercado financiero (incluyendo dividendos) y los beneficios recibidos de entidades públicas. Recomienda gravar las ganancias de capital, previa indexación, reconocer deducciones por gastos en salud, educación y vivienda, entre otros, y gravar a las empresas y a las personas físicas con una tasa marginal similar, a fin de evitar la “ingeniería tributaria” que se puede producir cuando las tasas a las que son gravadas las personas y las empresas son muy diferentes.

En el caso de las empresas, se recomienda una tasa uniforme para empresa dentro y fuera de zonas francas (con un mecanismo paulatino para incorporar gradualmente dentro de la base del impuesto a las empresas actualmente exoneradas), eliminar las diferencias en las alícuotas derivadas de la forma jurídica de organizar la actividad empresarial y adoptar, tal como en el caso de las personas físicas, el principio de renta mundial en vez de territorial, y el de renta global en vez de renta cedular.

En el caso del impuesto al valor agregado las recomendaciones de la comisión son aún más sucintas: gravar tanto bienes como servicios (salvo los que formen parte de una canasta básica), mantener una tasa única en el impuesto, y sustituir el criterio de “incorporación física” por el de “incorporación financiera” para efectos de los créditos por impuesto pagado al adquirir insumos (lo que es congruente con la propuesta de ampliar el impuesto a los servicios, que cuando son usados como bienes intermedios, por definición no se incorporan “físicamente” en los bienes o servicios en cuya producción se utilizan). El informe no aporta criterios para determinar los bienes que eventualmente compondrían dicha canasta básica, aunque presumiblemente se trata de un conjunto de bienes y servicios de gran peso en el



consumo de los sectores de menores ingresos. Tampoco distingue entre “exenciones” y “tasa cero” ni entra en detalles sobre el tratamiento a brindar a las exportaciones.

Finalmente, en una pequeña sección dedicada a otros impuestos, el informe recomienda la eliminación de impuestos menores, duplicar las tasas del impuesto sobre la propiedad de vehículos, embarcaciones y aeronaves, incrementar el impuesto sobre la gasolina, eliminar el Depósito Libre de Golfito (un impuesto de C\$ 200 sobre las sociedades anónimas) y el cobro del impuesto sobre la renta para las empresas del Estado.

### ***Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal***

A partir de las breves recomendaciones de los ex-ministros de Hacienda, el gobierno elaboró un proyecto de ley tan ambicioso como extenso, que a fines de 2003 se seguía discutiendo en la Asamblea Legislativa. Una misión del Fondo Monetario Internacional lo calificó como “un logro impresionante y de alta calidad, y la mayor parte de su estructura refleja los avances de la fiscalidad moderna y está en conformidad con las buenas prácticas contemporáneas” (Cohelo et al. 2002).

El proyecto está organizado en siete secciones:

- Reforma al impuesto sobre la renta.
- Transformación del impuesto general sobre las ventas en un impuesto al valor agregado.
- Reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el Código de Comercio.
- Ley de creación de la Agencia Nacional Tributaria.
- Ley para el control del crecimiento de la deuda pública.
- Ley para el control de las pensiones de privilegio.
- Ley de eliminación de distorsiones e impuestos menores.

En lo que sigue, se describen someramente los alcances de las dos primeras secciones del proyecto y de la última. Las otras secciones, aunque de indudable importancia para el desarrollo del sistema tributario costarricense, no afectan de manera directa la estructura tributaria y por lo tanto caen fuera del ámbito de este estudio.

### **Reforma del impuesto sobre la renta**

En primer lugar, se establece una clara distinción entre la imposición de las personas físicas residentes en el territorio nacional, la de las sociedades y otras entidades colectivas residentes en el territorio nacional y la de las personas y sociedades que producen riqueza en el territorio nacional pero no son residentes. La principal innovación aquí consiste en dar un tratamiento sistemático a los no residentes, que hasta 2003 eran objeto de diversos impuestos, sobre todo a las remesas, poco armonizados entre sí.

Los dos cambios fundamentales que introduce el proyecto son precisamente los recomendados por la Comisión de ex-ministros de Hacienda, a saber, la sustitución del modelo de renta cedular por un modelo de renta global, y el abandono del principio de imposición a la renta de fuente nacional a favor del principio de imposición a la renta mundial.

En el caso de la adopción del principio de renta global, es importante destacar tres aspectos. El primero es que, de manera genérica, se da un trato uniforme a las rentas de toda fuente, abandonando el tratamiento preferencial que tienen algunas formas de ingreso tales como las dietas o los rendimientos de títulos valores.

En segundo lugar, se abandona el concepto de “renta producto”, que grava únicamente la renta directamente vinculada con el uso de los factores productivos, en favor del principio de “renta entrada”, con lo cual quedan sometidas a imposición las ganancias de capital, aunque con un régimen especial. Por razones de equidad, el impuesto se estructura con un mínimo exento y una moderada progresividad.

El tercer aspecto a destacar es una propuesta para la integración parcial del impuesto sobre las sociedades y el impuesto sobre las personas físicas residentes. La integración total no se considera viable mientras la alícuota marginal del impuesto sobre las sociedades sea superior a la de las personas físicas, pero podría implantarse en caso de que esta relación variara. Así sucedería si se adoptaran las recomendaciones contenidas en FIAS (2001) en cuanto a la reducción de la alícuota máxima del impuesto sobre las sociedades a un 15%. Conviene notar que dicha recomendación ha sido considerada exagerada e inconveniente en estudios más recientes<sup>6</sup>.

En el caso de la adopción del principio de renta mundial, se argumenta que el principio de territorialidad discrimina en contra de los residentes que generan rentas únicamente en el territorio nacional y que además constituye un sacrificio innecesario a favor del tesoro de terceros países. Adicionalmente, se señala que el principio de renta territorial se ubica dentro de las prácticas tributarias dañinas, identificadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE) y pone al país en una posición precaria desde el punto de vista de sus relaciones fiscales internacionales.

El proyecto reconoce las dificultades asociadas con la gestión de un impuesto de este tipo, por lo que la propuesta de reforma se encuentra estrechamente ligada a la propuesta de creación de una administración tributaria más fuerte, la adopción de principios de “transparencia internacional” bajo los cuales las rentas obtenidas por no residentes en las que tengan participación residentes, se consideran como obtenidas por el participante residente y se gravan en el momento en que son generadas. Asimismo, es indispensable desarrollar convenios de intercambio de información y de doble imposición con los principales socios comerciales del país. El proyecto introduce numerosos otros cambios con respecto a la legislación actual que mejoran el diseño técnico del impuesto.

### **Creación del impuesto al valor agregado**

El proyecto parte del reconocimiento de que el inexactamente llamado impuesto general sobre las ventas actualmente vigente en Costa Rica es ya una aproximación al impuesto al valor agregado, estructurado, en términos generales, de conformidad con las prácticas seguidas en los países con sistemas tributarios bien desarrollados. Por esta razón, no se proponen en este caso transformaciones radicales, sino más bien el perfeccionamiento y desarrollo del modelo ya existente. Sin embargo, esto no evita que desde el punto de vista político, las transformaciones propuestas en este impuesto

---

<sup>6</sup> Ver Cohelo, et. al. (2002).

sean tanto o más controversiales y difíciles de aprobar que las propuestas para el impuesto sobre la renta.

Las principales reformas introducidas por el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal son dos. En primer lugar, se gravan de manera genérica los servicios, en lugar de hacerlo de manera taxativa, sin perjuicio de que luego se puedan establecer casos específicos en que un determinado servicio se considere exento o condiciones en que se le aplique tasa cero. En principio, esto debería suceder sólo en el caso de las exportaciones, pero en Costa Rica se aplica a numerosos bienes destinados al mercado interno.

En segundo lugar, se sustituye el principio de deducción física, de acuerdo al cual el sujeto pasivo solo tiene derecho a créditos por el impuesto soportado en bienes que se incorporan físicamente en el bien que ese sujeto vende, por el principio de deducción financiera, con el que se admite la deducción de todo el impuesto soportado en compras para la producción de un bien sujeto, tanto de mercancías como de servicios.

### **Eliminación de distorsiones e impuestos menores**

Finalmente, el proyecto introduce un incremento de C\$ 10 en el impuesto a la gasolina, establece un impuesto anual a las sociedades inscritas pero que no registran actividad comercial, modifica las tarifas del impuesto a la propiedad de vehículos, aeronaves y embarcaciones, y deroga 21 impuestos menores.

### ***La Ley de Contingencia Fiscal***

Aunque el gobierno propuso como medida central para enfrentar la posibilidad de una crisis fiscal, la aprobación del Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal antes comentado, dada su complejidad y el balance de fuerzas políticas en el parlamento, lo obligaron a aceptar una discusión tributaria en dos etapas: en la primera, se discutirían únicamente medidas tributarias de emergencia, de carácter temporal. En la segunda, con menos premura, se discutirían las reformas de fondo.

Con la aprobación en diciembre de 2002 de la Ley de Contingencia Fiscal se concluyó la primera etapa de la discusión. Las principales provisiones de esta ley se resumen seguidamente.

Globalmente, la ley pretende generar una reducción del déficit fiscal de C\$ 100 mil millones (1,7% del PIB de 2002) mediante una combinación de reducciones en el gasto de C\$ 35 mil millones, e incrementos de los ingresos por C\$ 65 mil millones.

Por el lado de los ingresos, la ley establece:

- Una amnistía tributaria que comprende las obligaciones contraídas antes del 30 de setiembre de 2002.
- Una serie de provisiones orientadas a fortalecer el control tributario, entre las cuales destacan:
  - La previsión de un presupuesto extraordinario para fortalecer áreas claves de la administración tributaria.

- La autorización al Servicio Civil para que defina una nueva escala salarial para el personal del área de ingresos del Ministerio de Hacienda.
- La autorización para la realización de compras directas de vehículos y equipo de cómputo, en dos ocasiones y con el visto bueno de la Contraloría General de la República.

Este conjunto de provisiones parece tener más valor simbólico que contenido sustantivo y señalan, tal vez, la buena voluntad de la Asamblea Legislativa hacia la administración tributaria más que cambios concretos en las condiciones de operación de dicha institución. En efecto, el Ministerio de Hacienda no necesita de una autorización legal especial para enviar un presupuesto extraordinario a la Asamblea Legislativa, y el Servicio Civil no requiere de autorización legislativa para redefinir una escala salarial. La autorización para realizar compras directas puede agilizar algunos procesos de compra, si bien los montos autorizados son limitados (C\$ 30 millones en cada contratación).

- Una serie de impuestos nuevos y recargos sobre impuestos ya existentes, con una vigencia de 12 meses:
  - Un impuesto, por una única vez, de uno por mil sobre el patrimonio de las personas jurídicas comerciales.
  - Un recargo de 50% en el impuesto sobre la propiedad de vehículos con un valor igual o superior a los C\$ 7 millones (aproximadamente US\$ 18 mil)
  - Dos impuestos especiales sobre los casinos y salas de juego: el primero sobre las mesas de juego, que oscila entre los C\$ 120 y los C\$ 320 mil mensuales y el segundo de C\$ 100 mil por cada máquina tragamonedas.
  - Un impuesto, en la forma de una licencia de operación, de entre C\$ 10 y C\$ 24 millones a las empresas de enlace de llamadas de apuestas electrónicas (*sportsbooks*).
  - Un incremento en el impuesto que se cobra a los grupos financieros por el derecho a operar un banco fuera del territorio nacional, que alcanza los US\$ 175 mil.
  - Un impuesto específico de C\$ 5 por unidad de consumo de bebidas alcohólicas.
  - Un incremento de la tarifa del impuesto selectivo de consumo sobre licores, cervezas y cigarrillos.
  - Un incremento del 100% en los aranceles de registro.
  - Un incremento en la tasa del impuesto sobre la renta, de hasta 6 puntos porcentuales en el caso del impuesto sobre las utilidades de las empresas, 5 puntos porcentuales en el impuesto sobre las utilidades del trabajo independiente, 3 puntos porcentuales en el impuesto sobre los salarios, y 25 puntos porcentuales en el impuesto sobre las pensiones; un incremento de 10% (que se traduce en 0,8 o 1,5 puntos porcentuales) en la tasa del impuesto sobre los rendimientos de los títulos valores; recargos en los impuestos sobre los rendimientos y ganancias de capital de los fondos de inversión; y un incremento de 10% en las tarifas del impuesto sobre las remesas al exterior. Se establece también un impuesto con destino específico sobre los moteles.

En su conjunto, estas reformas, aunque puedan contribuir a paliar el déficit del gobierno, contribuyen poco a mejorar la calidad de la estructura tributaria costarricense o a incrementar la equidad horizontal y vertical de dicha estructura.

Al contrario, en la medida en que los ingresos adicionales generados por la Ley de Contingencia Fiscal provienen exclusivamente de recargos en los impuestos para los sectores y agentes económicos que ya pagan impuestos sin ampliar la base de la recaudación, estas medidas probablemente incrementan el costo de eficiencia del sistema tributario. Por lo demás, al menos dos de los impuestos contemplados en la ley (el impuesto sobre los moteles y el impuesto sobre cigarrillos y bebidas alcohólicas) tienen afectación específica, por lo que tampoco contribuyen a resolver los problemas de rigidez del presupuesto público.

### ***Recaudar mejor: potencial y límites.***

La reacción de la oposición y de muchos sectores de la sociedad cuando un gobierno propone incrementar los ingresos fiscales suele ser plantear que hay que recaudar mejor los impuestos vigentes antes de pensar en nuevos impuestos o que el gobierno debe antes controlar el gasto y sólo luego incrementar los impuestos. La presentación del Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal no ha sido la excepción.

En cuanto al mejoramiento de la recaudación, cabe destacar cuatro aspectos. En primer lugar, un sistema tributario mal diseñado es muy difícil de administrar. Las deficiencias reiteradamente señaladas en el diseño de la estructura impositiva costarricense, a saber, la estructura cedular del impuesto sobre la renta, la reducida base del impuesto sobre las ventas, la aplicación excesiva e injustificada de “tasa cero” a bienes de consumo interno así como la exclusión genérica de los servicios de la base del impuesto, la excesiva cobertura del impuesto selectivo de consumo (a tal punto que existen créditos sobre este impuesto, como si fuese una mala versión de un impuesto al valor agregado), así como la proliferación de impuestos menores, constituyen serios obstáculos para una buena administración tributaria. En este sentido, la reforma legal y la mejora administrativa son procesos complementarios, no secuenciales.

En segundo lugar, sin facultades adecuadas la administración tributaria no puede cumplir adecuadamente sus tareas de gestión y cobro de los impuestos. En esta materia, Costa Rica ha realizado un progreso notable desde 1996: se pasó de una situación de virtual “impunidad tributaria” a una en que la administración adquirió poderes sancionatorios que luego fueron declarados, en parte, inconstitucionales pero posteriormente se tramitó una nueva reforma que resolvió los problemas en este aspecto. Como se ha señalado, sin embargo, quedan pendientes tareas importantes en esta área, tanto para ajustar y dar proporcionalidad a las sanciones en algunos casos, como para que la administración disponga de medidas cautelares y facultades de cobro ejecutivo. Una vez más, la tarea de “cobrar bien los impuestos” requiere tanto de reformas legales como de cambios administrativos.

En tercer lugar, impuestos bien diseñados y facultades adecuadas para la administración no son suficientes. Es necesario contar con recursos humanos y materiales adecuados. No se puede esperar que la administración tributaria realice sus tareas si no se le dota de los recursos financieros, materiales y humanos adecuados,

así como de un régimen de administración de estos recursos que permita gerenciarlos de manera eficiente. Dificilmente podrá cumplir de manera adecuada una administración en que los recursos humanos no están adecuadamente calificados (porque no se imponen requisitos de entrada adecuados ni se desarrollan posteriormente programas de capacitación), en donde las remuneraciones en puestos clave no son competitivas y en donde el régimen laboral no permite incentivar de manera adecuada el buen desempeño. En pocas palabras, no puede haber un buen cobro de los impuestos sin los recursos y sin un régimen administrativo adecuado. Una vez más, la tarea de cobrar bien y las reformas legales son procesos complementarios, no secuenciales o sustitutos entre sí.

Finalmente, debe reconocerse que la exigencia social y política de “cobrar bien los impuestos” es legítima, y que, dentro de las limitaciones con que opera, la Dirección General de Tributación ha venido realizando un prolongado esfuerzo de modernización desde 1996. La continuidad de ese esfuerzo, y en particular, la continuidad de los programas de cooperación técnica, la culminación del desarrollo de los sistemas de información, la institucionalización de los programas de capacitación y la continuidad del equipo director de este proceso, serán factores clave para el éxito de la reforma tributaria costarricense.

### ***Reducción del gasto: potencial y límites.***

¿En qué medida cabe esperar una reducción sustancial del déficit fiscal en Costa Rica mediante políticas de reducción del gasto público?

Para responder esta pregunta, es necesario recordar que el gasto público comprometido en Costa Rica supera los ingresos tributarios del gobierno en más de 50%, que el nivel de gasto público es relativamente bajo para estándares internacionales y que los programas de contención del gasto han resultado sobre todo en contracción de la inversión pública, la que sólo de manera parcial y limitada puede ser sustituida por inversión privada utilizando mecanismos tales como la concesión de obras públicas.

Desde esta perspectiva, no cabe esperar reducciones sino más bien un incremento en el gasto público en el mediano plazo. Esto no quiere decir que las autoridades no deberán hacer un esfuerzo extraordinario para contener gastos específicos a fin de mejorar la asignación y calidad del gasto global, pero en ausencia de un cambio radical en el modelo de desarrollo nacional y de una redefinición fundamental de la relación entre el sector público y el sector privado, la opción de eliminar o reducir el déficit principalmente por la vía de la contención del gasto no es realista.

Sin embargo, el temor de que cualquier incremento en los ingresos tributarios sea rápidamente anulado por aumentos aún mayores en el gasto público y, en consecuencia, por un deterioro de la situación fiscal, no es de ninguna manera injustificado.

Siendo así, si bien la reducción global del gasto público probablemente quede excluida del debate político, la aprobación de algún tipo de legislación sobre el equilibrio financiero de largo plazo del sector público podría resultar no sólo indispensable para que el gobierno pueda conseguir los votos necesarios en la

Asamblea Legislativa para la aprobación de la reforma tributaria propuesta, sino incluso deseable desde el punto de vista de los objetivos de desarrollo nacional de largo plazo.

## **VI. Evaluación cuantitativa de las opciones de reforma**

### ***Introducción: alcance y límites de un modelo de simulación***

Con el propósito de evaluar cuantitativamente el potencial recaudatorio de diversas medidas de reforma tributaria, se desarrolló un modelo de simulación que se describe a continuación.

Como es usual en estos casos, el desarrollo del modelo debió enfrentar el desafío presentado por importantes limitaciones en la información disponible. Algunas de estas limitaciones podrían superarse de manera relativamente fácil si la administración tributaria pudiese generar información detallada sobre la recaudación de algunos impuestos y sobre las características de los contribuyentes (lo que probablemente requeriría trabajar a partir de una muestra de las declaraciones presentadas en el último período fiscal disponible).

Otras limitaciones tienen que ver más bien con los patrones de consumo de los hogares, y requerirían de una encuesta detallada de ingresos y gastos de dichos hogares.

Finalmente, existen limitaciones relacionadas con las elasticidades de la demanda por bienes y servicios y de la oferta de servicios de factores productivos. Para simplificar, en los ejercicios de simulación desarrollados se ha supuesto que ni las cantidades demandadas ni los niveles de evasión cambian como producto de las reformas tributarias.

### ***Principales características del modelo de simulación***

#### **Impuestos modelados**

Se han modelado el impuesto general sobre las ventas, el impuesto selectivo de consumo, el impuesto sobre la renta de las empresas y de las personas físicas con actividades lucrativas, el impuesto a los hidrocarburos, y los impuestos a las importaciones.

No se han incluido dentro del modelo ni las demás cédulas del impuesto sobre la renta (retenciones sobre los intereses devengados por títulos valores, impuestos sobre las remesas al exterior, impuestos sobre las dietas, entre otros) ni el impuesto sobre la renta del trabajo dependiente (impuesto al salario).

El modelo permite estimar los efectos sobre la recaudación total de cambios en las tasas y bases de los impuestos, tal y como estaban diseñadas en 2003. En el caso del impuesto de ventas, también permite estimar la distribución de la carga tributaria por decil del ingreso, bajo el supuesto de que dicha carga es soportada enteramente por el comprador del bien o servicio sujeto al impuesto.

No se han modelado los posibles efectos de las dos grandes transformaciones de la imposición de la renta actualmente en discusión: renta global y renta mundial. En el primer caso, la limitación del modelo podría superarse si se contara con información detallada de la recaudación de las cédulas del impuesto sobre la renta que han quedado excluidas de nuestros análisis. En el segundo caso, el de la renta mundial, no se dispone de una base estadística que permita una estimación confiable de los cambios en la recaudación que puedan resultar de su introducción.

### **Impuesto sobre las ventas**

Este es el impuesto para el que se obtuvo información más desagregada a nivel de producto o servicio, lo que permitió enlazar la información tributaria con la referente a consumo de los hogares y estimar la distribución de la carga tributaria por decil de ingreso.

Nótese que se trabaja directamente con información de consumo final. Esto implica que ciertos efectos intermedios de cambios en la base del impuesto no quedan adecuadamente reflejados. Por ejemplo, los productores de servicios que están fuera de la base del impuesto pagan el impuesto sobre sus insumos, pero no pueden deducirlo de sus ventas. Si, a la vez, esos servicios son adquiridos por el productor de un bien sujeto al impuesto, se produce un efecto cascada, ya que se cobra impuesto sobre impuesto. En un escenario en que todos los servicios estuvieran dentro de la base del impuesto, el productor de servicios tendría derecho a un crédito sobre el impuesto pagado en sus insumos y el efecto cascada desaparecería. El modelo empleado no refleja estos efectos.

### **El impuesto selectivo de consumo**

En este caso se dispuso de información desagregada sobre la recaudación por inciso arancelario para el impuesto cobrado en aduanas, pero únicamente de información agregada para el impuesto recaudado internamente. Esto impidió empatar la información tributaria con la información sobre consumo. Si en el futuro pudiera contarse con información desagregada sobre la recaudación interna, el análisis sobre la distribución de la carga tributaria por decil de ingreso podría ser tan desagregado, como el que se hizo para el impuesto sobre las ventas.

### **Impuesto sobre la renta de las personas y las empresas**

En ambos casos, el modelo funciona en términos de “tasas efectivas” o tasas promedio del impuesto, ya que no se dispuso de información desagregada sobre recaudación por cada tramo del impuesto. De esta manera, no es posible modelar cambios en la tasa marginal de un determinado tramo, o en los niveles de ingreso o utilidades que sitúan a una persona o empresa en determinado tramo del impuesto, sino únicamente modelar cambios en la tasa promedio. De nuevo, con información más desagregada, esta deficiencia podría ser superada.

Ahora bien, en Costa Rica la tasa marginal del impuesto sobre la renta que pagan las empresas se determina en función de las ventas, no en función de las utilidades. Como resultado, muchas empresas, a pesar de generar utilidades modestas, están en el tramo superior del impuesto, con el resultado de que la tasa efectiva es muy cercana a la tasa marginal más alta: 26.6% y 30%, respectivamente.



En el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas existe una dispersión mucho mayor, con una tasa efectiva del 7.8%, y una tasa marginal máxima de 25%. El modelo sería mucho más informativo si se contara con información más desagregada de la recaudación por cada tramo del impuesto.

### **Impuestos sobre los hidrocarburos**

En este caso, se trata de impuestos nuevos que sustituyen completamente los impuestos anteriormente vigentes. Son impuestos específicos, que se ajustan con base únicamente en la inflación. Es el único caso en que se cuenta con estimaciones econométricas de elasticidades ingreso y precio.

### **Impuestos a las importaciones**

Se modelan, en términos de tasas efectivas, el arancel, el impuesto creado por la Ley 6949 y el impuesto pagado por los productos adquiridos en el Depósito Libre del Golfito.

### **Efectos cascada**

Los efectos de los cambios en cada uno de los impuestos sobre el consumo han sido modelados de manera independiente, de manera que el modelo no refleja los efectos de tipo cascada que tienen lugar, por ejemplo, cuando se modifica el arancel o el impuesto selectivo de consumo.

### ***Escenarios***

En todos los casos, el escenario base es la recaudación proyectada para cada impuesto en 2002.

### **Análisis de cambios en el impuesto de ventas**

#### **a. Escenario base**

La alícuota del impuesto se mantienen en 13 por ciento y la lista de bienes y servicios exonerados es la que regía en 2002 (y que se mantuvo en 2003).

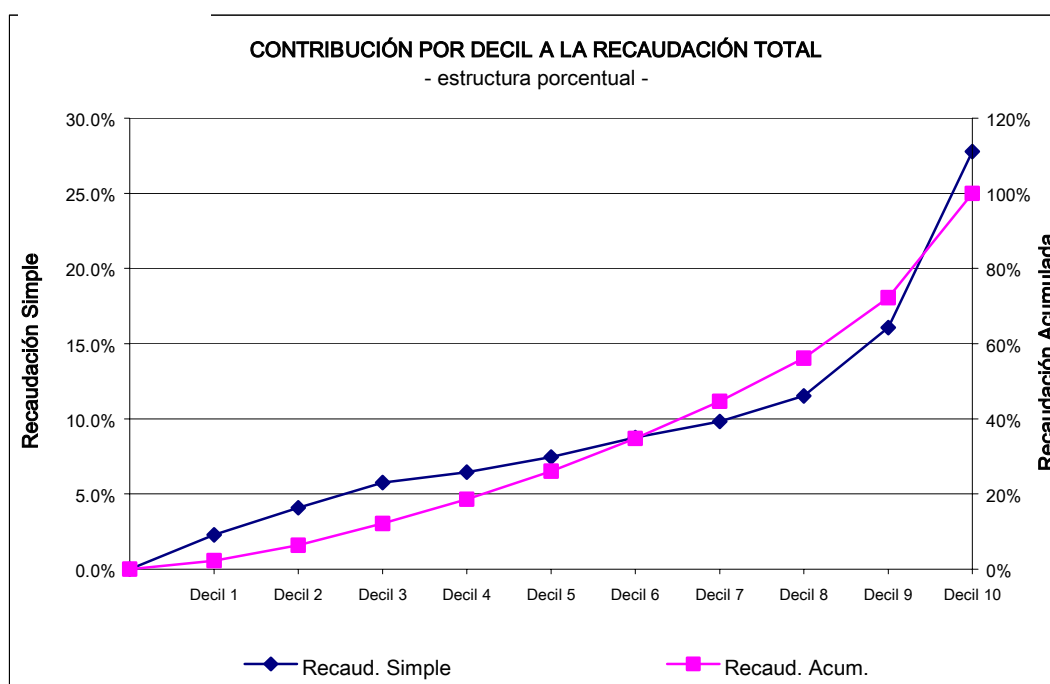
La primera característica del impuesto se evidencia en el gráfico 3. La línea que representa la “recaudación simple”, es decir, el porcentaje de la recaudación total que es aportado por cada decil del ingreso, es ligeramente cóncava. Esto quiere decir que la contribución aumenta conforme aumenta el ingreso (nótese que el gráfico muestra la distribución de la carga tributaria, no la del ingreso).

La primera característica del impuesto se evidencia en el gráfico 3. La línea que representa la “recaudación simple”, es decir, el porcentaje de la recaudación total que es aportado por cada decil del ingreso, es ligeramente cóncava. Esto quiere decir que la contribución aumenta conforme aumenta el ingreso.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Nótese que el gráfico muestra la distribución de la carga tributaria, no la del ingreso.

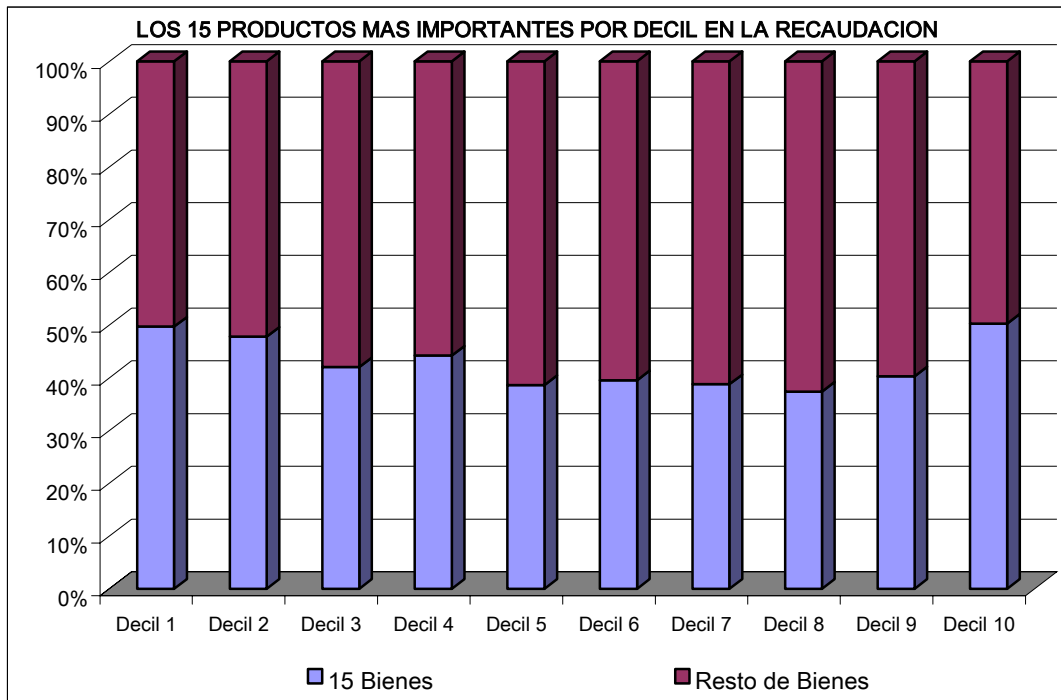
Gráfico 3



En este sentido limitado, el impuesto muestra una ligera progresividad, que aumenta conforme se incrementa el nivel de ingreso, como lo evidencia la línea que representa la recaudación acumulada. Se hace referencia a un sentido limitado de progresividad porque estos datos no indican que el aporte de cada grupo como porcentaje de su ingreso sea creciente con el nivel de éste, ni mucho menos que la distribución del ingreso se vea modificada de manera significativa como resultado de la aplicación del impuesto.

El gráfico 4 pone en evidencia una segunda característica interesante del impuesto: para todos los deciles de ingreso, la recaudación se encuentra altamente concentrada. Los 15 bienes más importantes por su contribución a la recaudación representan un porcentaje que oscila entre el 40% y más del 50% de la recaudación total en todos los deciles.

Gráfico 4



Esta información es de gran utilidad para la formulación de políticas, ya que si se quisiera aliviar la carga tributaria que recae sobre los grupos de menores ingresos, permite identificar los bienes cuya exoneración podría permitir alcanzar dicho objetivo y evaluar el efecto sobre todos los deciles de ingreso. El detalle de la información para el decil 1 y el decil 10 se presenta en el cuadro 2.

El modelo desarrollado permite evaluar los efectos de cambios en la canasta de bienes exonerados y cambios en la alícuota del impuesto, así como introducir diversos supuestos en cuanto a la elasticidad precio e ingreso de los bienes y en cuanto al comportamiento de la evasión en respuesta a cambios en los demás parámetros. Esta flexibilidad tiene el propósito de que los responsables de la formulación de la política tributaria pueden evaluar diversos supuestos sobre cada una de estas variables, o bien incorporar en el modelo los resultados de investigaciones econométricas sobre los patrones de consumo y gasto de la población.

**Cuadro 2**  
**Escenario base**  
**Deciles 1 y 10: 15 bienes más importantes en la canasta del consumo**  
*(Porcentaje del consumo total)*

Decil 1		Decil 10	
Manteca vegetal	7,94	Automóvil (nuevo, usado)	16,43
Café molido	7,44	Otras com. y beb. fuera del hogar	5,20
Energía eléctrica	7,29	Estimación semanal	4,73
Otras com. y beb. fuera del hogar	3,55	Teléfono	4,17
Automóvil (nuevo, usado)	3,26	Energía eléctrica	3,55
Jabón de tocador (sólido)	3,14	Otras repar. y manten. vehículo	3,42
Cigarrillos (paquete)	2,83	Refrigeradora	2,13
Frijoles no especificados	2,68	Zapatos de cuero	1,97
Detergente	2,62	Pantalón	1,61
Pantalón	2,13	Otros	1,56
Zapatos de cuero	1,83	Regalos para fiestas, etc.	1,54
Desodorante	1,59	Televisor a color	1,29
Atún de conserva	1,55	Vestido	1,04
Blanqueador para ropa	1,01	Otros materiales de constr.	0,83
Televisor blanco y negro	0,84	Servicios municipales	0,79
<b>Total</b>	<b>49,71</b>	<b>Total</b>	<b>50,26</b>

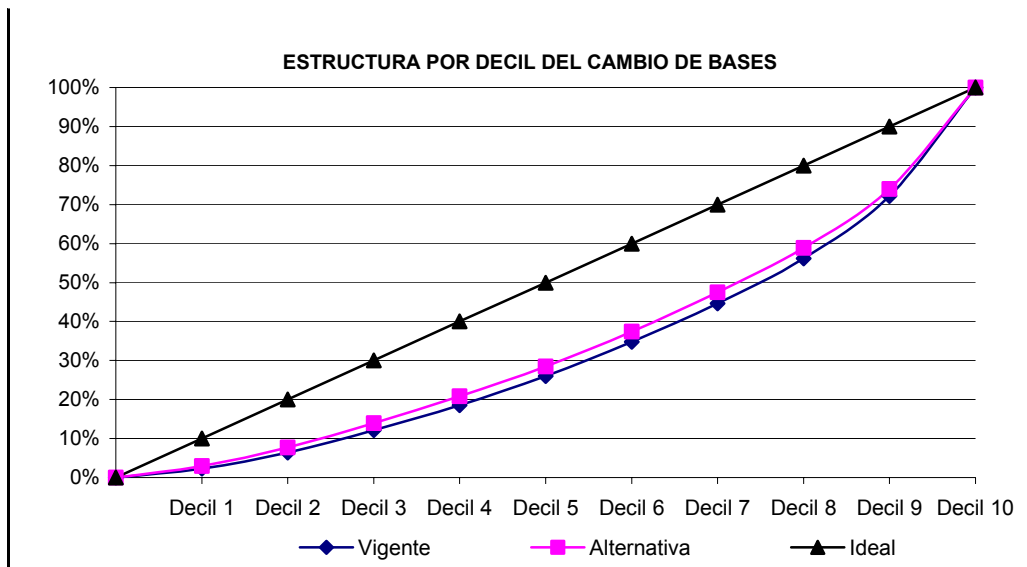
*Fuente:* Cálculos del autor.

En lo que sigue, se asumirá que el ingreso, la evasión y las cantidades consumidas de los diversos bienes permanecen constantes. Bajo estos supuestos, se examinarán los resultados de dos cambios en la base del impuesto. En el primer caso, se eliminan todas las exoneraciones, mientras que en el segundo se mantiene una reducida lista de bienes exentos, limitada a la “canasta básica alimentaria”, definida por el Ministerio de Industria y Comercio.

#### **b. Escenario 1: eliminación de todas las exoneraciones**

Los resultados de eliminar todas las exoneraciones son un incremento de la recaudación de 103%, y un ligero empeoramiento de la distribución de la carga tributaria, reflejado en una disminución del coeficiente de Gini que pasa de 0,354 a 0,317. Nótese que la interpretación de este índice es inversa a la usual, porque no se está analizando la distribución del ingreso, sino la de la carga tributaria. En este contexto, perfecta igualdad implicaría que la contribución tributaria del 10% más pobre sería igual a la del 10% más rico. El gráfico 5 refleja estos cambios.

Gráfico 5

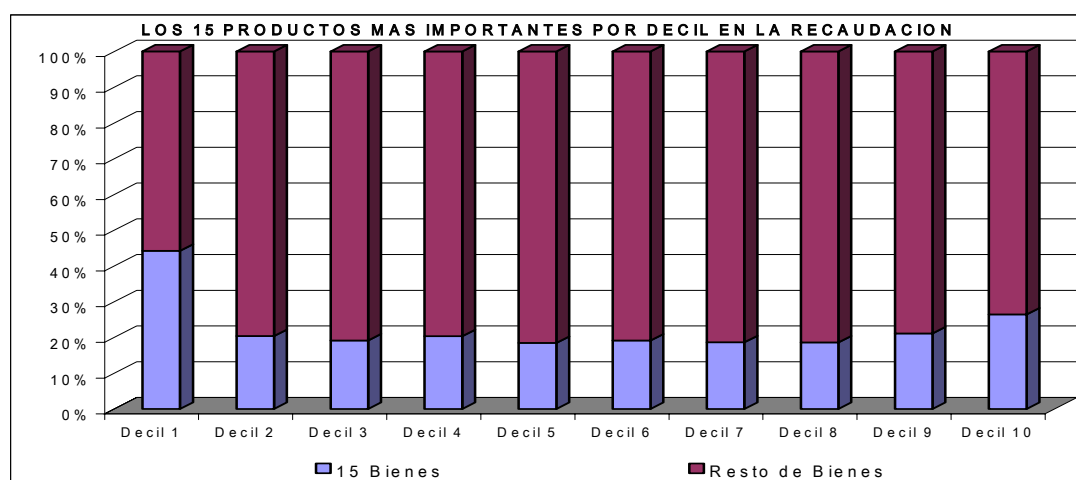


Este incremento en la recaudación del impuesto de ventas equivale a un 5,3% del PIB, lo que muestra el gran potencial recaudador de este impuesto. Si bien en este escenario se está asumiendo que la base actualmente no gravada no se contrae una vez aplicado el impuesto, debe tomarse en cuenta que el control fiscal resulta más sencillo si el impuesto abarca a todo el consumo doméstico.

Desde el punto de vista de la distribución de la carga tributaria, quizá el resultado más interesante de este escenario es que, con excepción del consumo del decil 1, en el que los 15 bienes más importantes representan más del 40 por ciento de la contribución tributaria, en todos los demás deciles la contribución de los 15 bienes más importantes disminuye de manera muy significativa, como se refleja en el gráfico 6 .

Estos resultados indican que sería posible incrementar de manera muy importante la recaudación con una ampliación de la base del impuesto y que además se podría aliviar el efecto de esta ampliación sobre los grupos de menores ingresos mediante el diseño de una canasta excluida muy reducida. Esto se confirma si se analiza la composición de los 15 bienes más importantes en la contribución tributaria de los deciles 1 y 10. En el cuadro 3 se presenta esta información.

Gráfico 6



Fuente: Cálculos del autor.

**Cuadro 3**  
**Escenario 1**

**Deciles 1 y 10 de ingreso: 15 bienes más importantes en la canasta del consumo**  
(Porcentaje del consumo total)

Decil 1		Decil 10	
Arroz	8,80	Automóvil (nuevo, usado)	8,63
Azúcar corriente	4,73	Otras com. y beb. fuera del hogar	2,73
Leña (autoconsumo)	4,41	Estimación semanal	2,48
Manteca vegetal	3,00	Teléfono	2,19
Café molido	2,81	Energía eléctrica	1,86
Energía eléctrica	2,75	Otras repar. y manten. vehículo	1,80
Huevo de gallina	2,51	Refrigeradora	1,12
Frijoles negros	2,51	Zapatos de cuero	1,04
Leche fresca	2,42	Pantalón	0,84
Autobús	2,14	Otros	0,82
Jabón para ropa (barra, etc.)	1,93	Regalos para fiestas, etc.	0,81
Pan corriente (bollo)	1,87	Televisor a color	0,68
Alquiler	1,71	Vestido	0,55
Otras co. y beb. fuera del hogar	1,34	Otros materiales de constr.	0,44
Leche en polvo	1,29	Servicios municipales	0,42
Total	44,23	Total	26,40

Fuente: Cálculos del autor.

Nótese que con excepción de la energía eléctrica, ningún bien aparece en la lista de bienes más importantes para ambos grupos. De esta manera, si se eliminaran todas las exoneraciones el impuesto de ventas, salvo las correspondientes a arroz, leña, manteca, café molido, huevos, frijoles, leche, autobuses, jabón para ropa, pan, leche

en polvo, así como un consumo mínimo de energía eléctrica y el pago de alquiler para viviendas por debajo de un monto mínimo determinado, se podría lograr un gran incremento en la recaudación tributaria, minimizando el impacto sobre el decil de menores ingresos, y sin trasladar una parte importante de los beneficios de la definición de bienes exentos al decil de mayores ingresos.

Desde esta perspectiva, resulta interesante analizar el efecto de reducir la canasta de bienes exentos a la “canasta básica alimentaria” definida por el Ministerio de Economía Industria y Comercio. Ese es el escenario que se analiza a continuación.

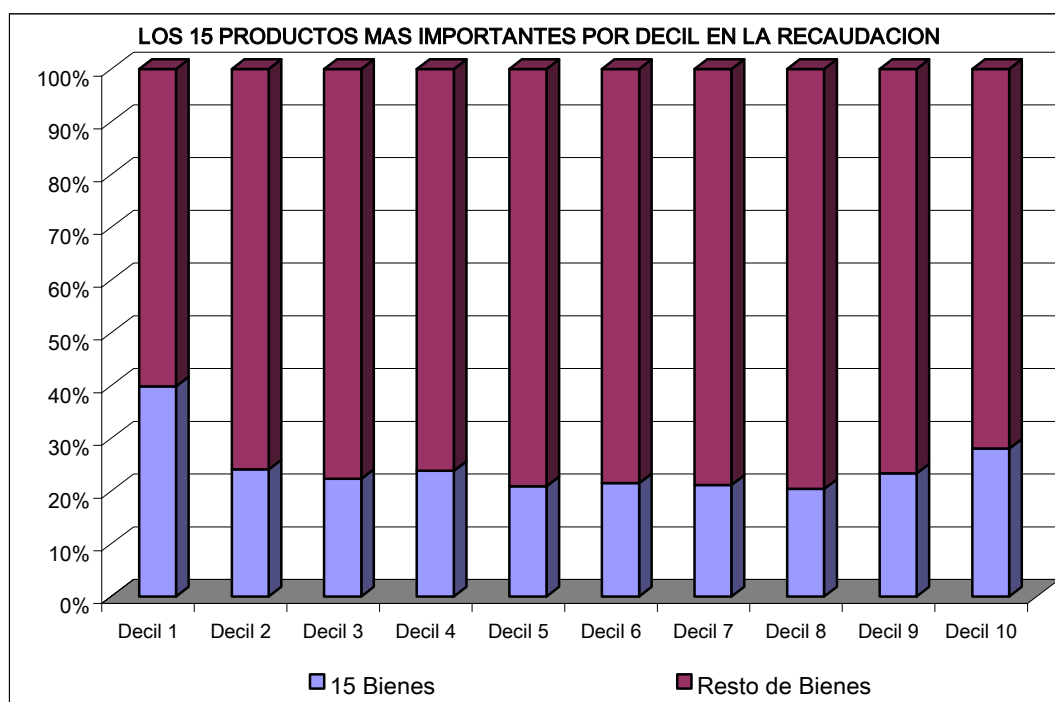
### **c. Escenario 2: canasta básica exonerada**

A diferencia de lo que sucede al eliminar todas las exoneraciones, en este caso el coeficiente de Gini se eleva ligeramente, lo que indica que la carga tributaria recae, en mayor proporción, sobre los grupos de mayores ingresos. La variación es, sin embargo, muy pequeña: el coeficiente pasa de 0,354 a 0,359. El cambio es tan pequeño que las curvas de distribución de la carga tributaria se superponen, por lo que se omite la ilustración gráfica.

En contraste, el incremento en la recaudación estimada es sustancial, aunque naturalmente mucho menor que en el caso anterior. Bajo este escenario, la recaudación se incrementa en un 74,8%.

Como el caso anterior, bajo este escenario la carga tributaria tiende a estar ampliamente distribuida entre los distintos bienes y servicios consumidos por las familias, con la excepción del primer decil, en que los 15 bienes más importantes dan cuenta de aproximadamente el 40% del impuesto pagado (gráfico 7). Una vez más, estos resultados dan base para concluir que se podría refinar la canasta exenta de modo que se maximizara el impacto sobre la recaudación y al mismo tiempo se minimizara la parte de la contribución tributaria que recae sobre los grupos de menores ingresos.

Gráfico 7



El listado de los 15 bienes más importantes para el primer y el décimo decil en la distribución del ingreso se presenta en el cuadro 4.

**Cuadro 4**  
**Escenario 2**

**Deciles 1 y 10 de ingreso: 15 bienes más importantes en la canasta del consumo**  
*(Porcentaje del consumo total)*

Decil 1		Decil 10	
Leña (autoconsumo)	6,39	Automóvil (nuevo, usado)	9,17
Café molido	4,07	Otras com. y beb. fuera del hogar	2,90
Energía eléctrica	3,99	Estimación semanal	2,64
Leche fresca	3,50	Teléfono	2,33
Autobús	3,10	Energía eléctrica	1,98
Jabón para ropa (barra, etc.)	2,79	Otras repar. y manten. vehículo	1,91
Alquiler	2,47	Refrigeradora	1,19
Otras com. y beb. fuera del hogar	1,94	Zapatos de cuero	1,10
Papa	1,82	Pantalón	0,90
Automóvil (nuevo, usado)	1,78	Otros	0,87
Jabón de tocador (sólido)	1,72	Regalos para fiestas, etc.	0,86
Posta de res	1,69	Televisor a color	0,72
Cigarrillos (paquete)	1,55	Vestido	0,58
Agua	1,54	Otros materiales de constr.	0,46
Frijoles no especificados	1,47	Servicios municipales	0,44
<b>Total</b>	<b>39,82</b>	<b>Total</b>	<b>28,04</b>

Fuente: Cálculos del autor.



## **Análisis de cambios en el impuesto sobre la renta**

En el caso del impuesto sobre la renta, el modelo desarrollado permite simular los efectos de cambios en la alícuota efectiva tanto del impuesto sobre las utilidades como del impuesto sobre la renta de las personas físicas con actividades lucrativas, así como cambios en la base del primer impuesto.

El análisis se realiza en términos de tasas efectivas promedio, a falta de información desagregada sobre la recaudación por tramo del impuesto. En el caso del impuesto sobre la renta de las empresas, la pérdida de información que esto implica es muy pequeña, pues la tasa efectiva es muy cercana a la alícuota marginal superior del impuesto, lo que indica que existe un impuesto prácticamente uniforme. En el caso del impuesto sobre las personas, en cambio, la diferencia entre la alícuota marginal más alta y la tasa efectiva es considerable, por lo que el análisis se enriquecería notablemente si se contara con información desagregada por tramo del impuesto.

El modelo no permite analizar el impacto de la transformación del impuesto sobre la renta cedular a un impuesto sobre la renta global en el caso de las personas físicas, aunque estos efectos podrían estimarse si se dispusiera de información detallada sobre la recaudación de cada una de las principales cédulas del impuesto sobre la renta, así como sobre la distribución detallada de la recaudación del impuesto sobre la renta de las personas físicas con actividades lucrativas.

El modelo tampoco permite estimar el impacto de la posible adopción del principio de renta mundial. En este caso, las limitaciones son mayores en cuanto a la información disponible y por la incertidumbre respecto del tiempo necesario para que la administración tributaria desarrolle las habilidades e instrumentos necesarios para su adopción, incluyendo tratados de doble imposición así como de intercambio de información tributaria.

En contraste con el análisis de los posibles cambios en el impuesto general sobre las ventas, el modelo no permite evaluar el impacto distributivo de las medidas tributarias bajo análisis.

### **a. Escenario 1: incremento de la tasa efectiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas**

La tasa efectiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas con actividades lucrativas es de apenas 7,84%, lo que sugiere que existe un considerable espacio para incrementar la recaudación sin imponer por ello tasas particularmente onerosas a los contribuyentes. Nótese que aquí no se incluye el impuesto sobre la renta del trabajo dependiente, que también tiene un potencial recaudatorio importante si se toma en cuenta que el mínimo exento está fijado a niveles que efectivamente excluyen a la mayoría de asalariados de la base del impuesto. Por otro lado, todos los asalariados del sector formal pagan “cargas sociales”, una parte de las cuales tiene la naturaleza de impuestos en sentido propio, contribuciones que no realizan los perceptores de otros tipos de renta.

Si mediante cambios en la cobertura del impuesto, en la definición de los tramos exentos y en las alícuotas marginales se incrementara la tasa efectiva a 15%, la

recaudación por concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas se incrementaría en 3,35% , lo que equivale a un 0,1% del PIB.

### **b. Escenario 2: ampliación de la base y reducción de la alícuota del impuesto sobre las utilidades de las empresas**

Si, como lo recomienda el estudio de la FIAS (2001), la alícuota marginal del impuesto sobre la renta de las empresas se redujera a 15%, al tiempo que la base se ampliara para incluir a las empresas en régimen de zona franca, cooperativas y empresas con contrato turístico, y bajo el supuesto de que las bases impositivas correspondientes a cada uno de estos sectores no se redujeran, la recaudación proveniente de las empresas que actualmente pagan el impuesto sobre la renta disminuiría en más de un 40%, la proveniente de los sectores ahora exentos se incrementaría en más de un 50%, y el efecto total sobre la recaudación proveniente de este impuesto sería de un incremento de un 10,7%, aproximadamente un 0,3% del PIB.

Si se introduce el supuesto, más realista, de que la base impositiva ubicada en zonas francas disminuiría, lógicamente el impacto sobre la recaudación sería menor. Suponiendo que la base disminuye en 25%, la recaudación total proveniente de este impuesto disminuiría algo más 1% con respecto a la recaudación del escenario base (es decir, sin ampliar la base del impuesto ni modificar su tarifa).

De este análisis se concluye que el potencial recaudador de las transformaciones en el impuesto sobre la renta consideradas es muy modesto y que la ampliación de la base o el incremento de la alícuota (en el caso de las personas físicas) no alterarían de manera significativa la recaudación tributaria.

### **Análisis de cambios en el impuesto selectivo de consumo**

En este caso se dispuso de información desagregada sobre la recaudación por inciso arancelario para el impuesto cobrado en aduanas, pero únicamente de información agregada para el impuesto recaudado internamente. Esto impidió empatar la información tributaria con la información detallada sobre consumo, por lo que no fue posible el análisis de la distribución por decil de la carga tributaria generada por este impuesto.

Al igual que en el caso del impuesto general sobre las ventas, el modelo desarrollado permite explorar los cambios en la alícuota del impuesto para 58 grupos de bienes, introducir supuestos alternativos sobre elasticidad precio e ingreso para 8 categorías de bienes, e introducir supuestos alternativos sobre el comportamiento de la evasión para cada una de esas categorías.

A pesar de los cambios introducidos por la Ley de Simplificación Tributaria, el impuesto abarca aún a una considerable cantidad de bienes, con una dispersión de alícuotas también amplia: la más baja es de 15%, y la más alta de 95%. Una tasa uniforme del 34% resulta en una recaudación prácticamente idéntica a la que se obtiene con la estructura de tasas actual, pero además haría más sencillo el trabajo de la administración tributaria y eliminaría por completo el estímulo a clasificar “erróneamente” las importaciones de los bienes sujetos a fin de obtener un tratamiento fiscal más favorable.

Ahora bien, el impuesto selectivo de consumo representa menos del 8,5% de la recaudación total en el año base (apenas algo más de 1% del PIB), es decir, aproximadamente un tercio de la recaudación del impuesto sobre la renta y un quinto de la que proviene del impuesto sobre las ventas. A diferencia de estos dos impuestos – cuyas bases efectivas son pequeñas con respecto a las bases potenciales y cuyo potencial de crecimiento, por lo tanto, es considerable –, en el caso del impuesto selectivo de consumo la base, tanto por razones de eficiencia económica como de simplificación administrativa, más bien tendría que reducirse.

En este contexto, no cabe esperar incrementos importantes en la recaudación total como resultado de transformaciones en este impuesto, aunque ciertamente todavía hay campo para mejorar el diseño técnico del impuesto.

### **Análisis de cambios en el arancel**

Como se señaló anteriormente, Costa Rica ha venido reduciendo de manera sistemática sus impuestos al comercio exterior. Las obligaciones ya adquiridas por el país en el contexto de la Organización Mundial del Comercio llevarán a reducciones adicionales en unos cuantos aranceles que aún mantienen niveles relativamente altos. Los tratados de libre comercio firmados con varios países tendrán el mismo efecto para el comercio bilateral con esos países. Esta tendencia se verá acelerada si se llega a firmar un tratado de libre comercio con los Estados Unidos, por mucho, el principal socio comercial de Costa Rica.

En consecuencia, cabe esperar reducciones en la importancia de los ingresos tributarios generados por los aranceles, de manera que el reto que enfrenta la política tributaria costarricense es el de sustituir estos ingresos. Parece ocioso, en este contexto, modelar los posibles resultados de incrementar las alícuotas arancelarias. Sin embargo, cabe notar que la eliminación del Depósito Libre de Golfito (asumiendo, como en los otros casos, que la base imponible permanece inalterada) resultaría en un incremento de la recaudación arancelaria equivalente al 4,6% de la recaudación total de este impuesto, pero el efecto sobre la recaudación total sería mínimo (0,04% del PIB).

### **Análisis de cambios en el impuesto específico sobre los hidrocarburos**

El impuesto específico sobre los hidrocarburos, establecido en la Ley de Simplificación Tributaria, tiene un peso importante en la recaudación, contribuyendo con casi 20% del total si se toman en cuenta únicamente los efectos directos. Al estar diseñado como un monto específico sobre el precio de venta al mayoreo que se incluye como parte del costo de producción en las etapas sucesivas del proceso productivo, este impuesto tiene además un “efecto cascada” que no se ha cuantificado.

Evidentemente, cambios en las tasas del impuesto pueden tener un impacto importante sobre la recaudación. Sin embargo, el diseño actual del impuesto implica sobrecostos para los productores domésticos (incluyendo las exportaciones) debido al efecto cascada mencionado, cuyo impacto naturalmente será mayor en los sectores que usen más intensivamente hidrocarburos como fuente de energía. Por esta razón, una reforma de este impuesto debería estar orientada más a mejorar su diseño técnico

y a minimizar el costo del impuesto en términos de eficiencia económica, que a incrementar la recaudación.

## **VII. Perspectivas, desafíos y opciones**

Con la aprobación de la Ley de Contingencia Fiscal en diciembre de 2002, Costa Rica ganó un año de tiempo para tramitar y aprobar una reforma tributaria integral. Es una oportunidad que no se debe desaprovechar.

En el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal se encuentra una base integral e intelectualmente sólida para la reforma del sistema tributario. Sin embargo, debe ser complementado con algún tipo de propuesta de balance fiscal que brinde garantías a la ciudadanía de que el incremento de los ingresos tributarios resultará en una solución de los problemas estructurales de las finanzas públicas, y no simplemente en un incremento del gasto público al tiempo que se mantiene, o incrementa, el déficit fiscal.

Por otra parte, la perspectiva asumida en este estudio, de que la posible crisis fiscal en Costa Rica se debe fundamentalmente a la insuficiencia de ingresos, no debe entenderse como un llamado a la inacción en lo que concierne al gasto. Por el contrario, se han señalado importantes problemas de rigidez y calidad en el gasto público. Aunque no cabe esperar reducciones en el nivel global de éste, eliminar la rigidez y mejorar su calidad requerirá de acciones decididas y políticamente costosas que incluirán, en muchos casos, la eliminación o reducción de programas y rubros específicos de gasto.

Desde el punto de vista técnico, la reforma tributaria cuenta con diagnósticos y propuestas sólidas y detalladas. El posible impacto de las principales reformas ha sido cuantificado, por lo menos preliminarmente. La reforma del gasto, en cambio, carece aún de instrumentos técnicos comparables. Desde el punto de vista político, sin embargo, los dos aspectos de la reforma fiscal representan desafíos de magnitud comparable.

En cuanto al posible rendimiento recaudatorio de las medidas de reforma analizadas, la de mayor potencial es, de lejos, la referida al impuesto sobre las ventas. En efecto, manteniendo la tasa general de 13%, si se eliminaran todas las exoneraciones con excepción de la canasta básica de consumo, la recaudación se incrementaría en 3,8% del PIB.

De otro lado, si mediante cambios en la cobertura, en los tramos exentos y en las alícuotas marginales del impuesto sobre la renta de las personas físicas con actividades lucrativas (excluyendo a los trabajadores en relación de dependencia) se lograra incrementar la tasa efectiva de 7,84% a 15%, la recaudación se incrementaría en 0,1% del PIB. En lo referente al impuesto sobre la renta de las empresas, si se redujera la alícuota marginal a 15% a la vez que se incluyen en la base a las empresas en zona franca, cooperativas y empresas turísticas, la recaudación se incrementaría en 0,3% del PIB.

En consecuencia, las medidas propuestas rendirían un 4,2% del PIB. No se espera incrementos en la recaudación con modificaciones en los otros impuestos. Por el

contrario, la desgravación arancelaria asociada a la eventual firma del Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos representaría una pérdida de ingresos tributarios.

Costa Rica se encuentra en una coyuntura muy favorable para realizar una reforma fiscal y tributaria de alta calidad, que no resulte meramente en una reducción de los desequilibrios de las finanzas públicas sino que, por el contrario, sea la base para un crecimiento económico acelerado, sostenible y con altos índices de desarrollo humano.

Sin embargo, esta situación no se mantendrá indefinidamente. Si no se actúa de manera oportuna, la reforma tributaria puede quedar truncada o seriamente limitada. Los últimos meses de 2003 y los primeros de 2004 serán cruciales para el futuro fiscal de Costa Rica.

## Bibliografía:

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. 1976. *Ley de Reforma Tributaria*. San José. Disponible: <http://www.racsa.co.cr/asamblea/ley/leyes/5000/5909.doc>

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. 2001. Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos. San José. Disponible: <http://racsa.co.ce/asamblea/ley/leyes 8000/8131.doc>

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. 2001. Ley de Simplificación y Eficiencias Tributarias. San José. Disponible: <http://www.racsa.co.cr/ley/leyes 8000/8114.doc>

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. 2002. *Ley de Contingencia Fiscal*. San José. Disponible: <http://www.racsa.co.cr/asamblea/ley/leyes 8000/8343.doc>

Bolaños, R 2002. “Eficiencia y equidad en el sistema tributario costarricense” en Contraloría General de la República. *El Sistema tributario costarricense. Contribuciones al debate nacional..* San José, Costa Rica.Publicaciones Contraloría General de la República.

Castro, S y C. Conejo (eds.) 1994. *Un acuerdo nacional razonable*. San José, Costa Rica. Editorial Fundación UNA.

Chacón, F (2001). *Costa Rica. Política Comercial 2000*. Mimeo. Academia de Centro América.

Cohelo, Bacca-Camponico, Romero *et al.* 2002. *Ordenamiento del Sistema Tributario y Fortalecimiento de su Administración*. Costa Rica: Fondo Monetario Internacional, Departamento de Finanzas Públicas.

Comisión ad hoc de Ex Ministros de Hacienda. 2002. *Agenda de Transformación Fiscal para el Desarrollo. Informe al Presidente de la República*. San José, Costa Rica. Mimeo.

Comisión de Control y Ordenamiento del Gasto Público y de la rendición de cuentas de los funcionarios y empleados públicos. 2002. *Primer informe contentivo de las sugerencias y conclusiones de la Comisión de Control y Ordenamiento del Gasto Público y de la rendición de cuentas de los funcionarios y empleados públicos*. San José.

Contraloría General de la República. 2002a. *Memoria Anual 2001*. San José, Costa Rica. Publicaciones. Contraloría General de la República.

Contraloría General de la República. 2002b. *El Sistema tributario costarricense*. San José: Publicaciones Contraloría General de la República.

Contraloría General de la República. 2003. *Memoria Anual 2002*. San José, Costa Rica. Publicaciones. Contraloría General de la República.

Cornick, J. 1998. *La Reforma del Sistema Tributario en Costa Rica, 1994-1997, logros y tareas pendientes*. San José, Costa Rica: Ministerio de Planificación y Política Económica.

Cornick, J. 2002. “Evaluación de la gestión tributaria”, en Contraloría General de la República. *El Sistema tributario costarricense. Contribuciones al debate nacional..* San José, Costa Rica. Publicaciones Contraloría General de la República.

Foreign Investment Advisory Service (FIAS), International Finance Corporation, The World Bank. 2001. *Business Taxation and Investment Incentives*. Washington, D.C.: The World Bank.

Herrero, F. 1994. “La crisis fiscal y la necesidad de un acuerdo nacional”, en Castro y Conejo (eds). *Un acuerdo nacional razonable*. San José, Costa Rica. Editorial Fundación UNA.

Rodríguez, A y J. Angulo. 2002. “El Sistema tributario y aduanero: una visión de conjunto”, e en Contraloría General de la República. *El Sistema tributario costarricense. Contribuciones al debate nacional..* San José, Costa Rica. Publicaciones Contraloría General de la República.

Tanzi, Vito, et. al. 1990. *Costa Rica: El Sistema Tributario*. Informe de Misión Técnica para el Gobierno de Costa Rica. Departamenteo de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional, San José, Costa Rica.

Taylor, M. 1997. *Income Redistribution Through the fiscal System: A Study on the Incident of Taxes and Public Expenditure in Costa Rica*. Ottawa: Carleton University.