

DESARROLLO SECTORIAL

FINANZAS

LA REFORMA TRIBUTARIA PENDIENTE EN COSTA RICA: CONSIDERACIONES PARA EL DISEÑO DEL SISTEMA TRIBUTARIO

“Todas las naciones se han esforzado, aplicando su mejor juicio, por presentar impuestos tan igualitarios como pudieron diseñar; tan ciertos, tan convenientes para el contribuyente, tanto en el tiempo como en el modo de pago y en la proporción de los ingresos que le generaron al príncipe, tan poco gravosos para la gente. ...los esfuerzos de todas las naciones no han sido en este tema igual de exitosos.”
–Adam Smith ¹

Luis Loría ²

RESUMEN

Desde los años 90s, se ha intensificado la discusión acerca de la necesidad de reformas tributarias de diversa índole en Costa Rica. A pesar de que algunas veces se han impulsado reformas ambiciosas, los resultados siempre han sido el fracaso o, en el mejor de los casos, cambios marginales (no necesariamente mejoras) a impuestos existentes. A través del tiempo, se han esgrimido los más diversos argumentos para justificar las reformas, obedeciendo, en la mayoría de los casos, a problemas coyunturales y a prioridades de corto plazo del gobierno de turno. Como resultado, el sistema tributario vigente incorpora las cicatrices de experimentos fallidos e iniciativas parcialmente implementadas que se acumulan y se hacen evidentes en una serie de ineficiencias e injusticias. A continuación, identificaremos y analizaremos algunas de las principales ineficiencias e injusticias y discutiremos posibles alternativas para solucionarlas o reducirlas.

PALABRAS CLAVES: REFORMA FISCAL, ECONOMÍA POLÍTICA, FILOSOFÍA POLÍTICA, ESTUDIOS LATINOAMERICANOS, PROCESOS DE ASIGNACIÓN DE RECURSOS, ECONOMÍA DE LA INFORMACIÓN, INSTITUCIONES ECONÓMICAS, INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA, CRECIMIENTO ECONÓMICO.

1 Tomado de Smith, Adam. 2000. *The Wealth of Nations*. Modern Library Paperback Edition ed, *The Modern Library Classics*: Modern Library.

2 Estudios doctorales (Candidato a Doctor) en Economía y Negocios como becario del Fulbright Faculty Development Program en Harvard University y en el Massachusetts Institute of

Technology de Estados Unidos, graduado del INCAE en Costa Rica. El presente artículo es parte de una investigación realizada por el autor en el Instituto de Investigaciones en Ciencias Económicas de la UCR durante el año 2008 en su condición de investigador asociado de dicho Instituto durante dos años.

ABSTRACT

Since the 1990s, the debate about the need of fiscal reforms of diverse nature in Costa Rica has intensified. Although some ambitious reforms have been promoted, the results have been failure or, in the best case, marginal changes (not necessarily improvements) on existing taxes. At different points in time, different arguments have been put forth to justify the reforms, with reference, in most cases, to the immediate problems faced by a particular government. As a result, the tax system embodies the scars of failed experiments and partially implemented initiatives that have accumulated and become evident through a series of inefficiencies and injustices. In this paper, we will identify and analyze some of the main inefficiencies and injustices and discuss possible alternatives to overcome them or reduce them.

KEY WORDS: FISCAL REFORM, POLITICAL ECONOMY, POLITICAL PHILOSOPHY, LATIN AMERICAN STUDIES, RESOURCE ALLOCATION PROCESSES, INFORMATION ECONOMICS, ECONOMIC INSTITUTIONS, FOREIGN DIRECT INVESTMENT AND ECONOMIC GROWTH.

INDICE DE CONTENIDO

Antecedentes.	98	<i>Contención del gasto no representa una solución definitiva</i>	116
Una visión integral del desarrollo	100	<i>El reto de mantener presupuesto balanceado en el tiempo</i>	118
Financiamiento para el desarrollo y el crecimiento económico	101	<i>Opciones para cerrar la brecha entre ingresos y gastos</i>	118
Criterios para evaluar un sistema tributario .	102	<i>Difícil cumplimiento de metas de ingreso tributario en el futuro cercano</i>	119
Análisis del sistema tributario costarricense.	104	<i>Incertidumbre tributaria e inseguridad jurídica</i>	119
Lo que los <i>costarricenses</i> realmente quieren	105	<i>Continuar apostando por mejoras administrativas e IVA</i>	121
Necesidad de educación política y participación ciudadana.	105	¿Es necesaria aún la reforma tributaria?...	123
Cuatro decisiones que deben tomar los ciudadanos.	106	Consideraciones para el diseño del sistema tributario y recomendaciones puntuales ..	124
<i>Tamaño del Estado</i>	106	Consideraciones para el diseño del sistema tributario:	124
<i>Rol que debe jugar el Estado</i>	107	Recomendaciones puntuales:	125
<i>Participación activa en definición de prioridades nacionales</i>	108	Anexo 1 Informe técnico metodológico. ...	125
<i>Definición de términos críticos</i>	108	Anexo 2 Encuesta de opinión	
Sistema tributario percibido como cleptocrático	110	Sistema Tributario Costarricense	126
Incrementar la carga tributaria no debe ser un objetivo en sí mismo	111	Referencias	127
Tendencia internacional: reducción de tasas impositivas sobre la renta	112		
El sistema tributario es una fuente de desventaja competitiva	113		
Malos ciudadanos o malos impuestos	114		
Amenazas para la sostenibilidad del sistema tributario costarricense	115		
<i>No cumple con el requisito de suficiencia</i>	115		

ANTECEDENTES

Desde los años 90s, se ha intensificado la discusión acerca de la necesidad de reformas tributarias de diversa índole en Costa Rica. A pesar de que algunas veces se han impulsado reformas ambiciosas, los resultados siempre han sido el fracaso o, en el mejor de los casos,

cambios marginales (no necesariamente mejoras) a impuestos existentes. A través del tiempo, se han esgrimido los más diversos argumentos para justificar las reformas, obedeciendo, en la mayoría de los casos, a problemas coyunturales y a prioridades de corto plazo del gobierno de turno. Como resultado, el sistema tributario vigente incorpora las cicatrices de experimentos fallidos e iniciativas parcialmente implementadas que se acumulan y se hacen evidentes en una serie de ineficiencias e injusticias. A continuación, identificaremos y analizaremos algunas de las principales ineficiencias e injusticias y discutiremos posibles alternativas para solucionarlas o reducirlas.

Una reforma tributaria integral se planteó como uno de los objetivos prioritarios del gobierno actual (2006-2010). Específicamente, el Plan Nacional de Desarrollo, en su apartado *Las grandes metas nacionales*, habla de “un decidido esfuerzo tendiente a realizar una reforma profunda de la estructura tributaria, que no sólo aumente la recaudación del fisco, sino que lo haga en forma progresiva y dirigiendo los recursos hacia mayores niveles de inversión social.” (MIDEPLAN 2007b:34) En agosto de 2008, lamentablemente, el Presidente de la República, Óscar Arias Sánchez, anunció al país que se abandonaría el proyecto por considerar que el ambiente político no era adecuado. En palabras del primer mandatario: “Una cosa que no vamos a hacer es luchar en estos 20 meses por una reforma tributaria integral. Don Abel (Pacheco) pasó cuatro años secuestrado luchando por eso y la verdad es que mejor no perdamos el tiempo”.³ Las declaraciones sirvieron para respaldar la posición del Ministro de Hacienda, Guillermo Zúñiga, quien en reiteradas oportunidades había calificado a la reforma como políticamente inviable en un Congreso que se ha caracterizado por su dificultad para alcanzar acuerdos, particularmente en momentos en los que ya se ha activado la actividad electoral.⁴

3 Ver *Arias renuncia en definitiva a una amplia reforma tributaria*, publicado en La Nación (24/08/08), disponible en http://www.nacion.com/ln_ee/2008/agosto/24/pais1674496.html.

4 Ver *Ministro de Hacienda objeta impulso a nueva reforma fiscal*, publicado en La Nación (13/08/08),

La decisión de avanzar hacia una reforma profunda del sistema tributario no es sencilla para el gobierno. Se debe estar dispuesto a renunciar al ingreso proveniente de viejos derechos fiscales—especialmente aquellos irracionales, onerosos e inconvenientes—para dar paso a un sistema tributario moderno más simple, justo, que genere ingresos suficientes y que realmente promueva el crecimiento económico. También, se requiere hacer pública, para discusión y análisis, la información referente a los proyectos de reforma tributaria. El proyecto de reforma al impuesto sobre la renta no se ha presentado ante la Asamblea Legislativa, a pesar de que desde hace varios meses el Ministerio de Hacienda anunció que estaba listo y su texto se mantiene en secreto. El proyecto de reforma para el régimen de zonas francas, en cuya elaboración han participado los Ministerios de Hacienda y Comercio Exterior, ha sufrido la misma suerte.⁵

Harvey S. Rosen, profesor de la Universidad de Princeton, motiva el estudio de temas relacionados con la hacienda pública explicando que no deben abordarse como un mero ejercicio académico, en sus palabras, “su finalidad principal es ayudarnos a comprender y acaso mejorar las situaciones del mundo real” (Rosen 2008: xiii). Muchas veces, sin embargo, al revisar propuestas de reforma tributaria se hace evidente el peso de la costumbre, la sabiduría convencional y la utilización de principios generalmente aceptados—no necesariamente ciertos—en materia fiscal. Hasta ahora, las propuestas de reforma tributaria para en Costa Rica, en su mayoría, buscaron perpetuar los principales elementos del sistema vigente—sin cuestionarse su validez actual y futura—y promovieron cambios progresivos y marginales con un norte

disponible en http://www.nacion.com/ln_ee/2008/agosto/13/pais1659646.html y *Ministro de Hacienda visualiza difícil aprobar reforma fiscal*, publicado en La Prensa Libre (04/07/08), disponible en <http://www.prensalibre.co.cr/2008/julio/04/economia05.php>.

5 Ver *Hacienda prepara proyecto para dar incentivos fiscales a empresas*, publicado en La Prensa Libre (19/11/08), disponible en <http://www.prensalibre.co.cr/2008/noviembre/19/nacionales13.php>.

simple y miope: incrementar la recaudación tributaria.

De acuerdo con OECD, "Legitimidad fiscal es un reflejo de la confianza que las personas le otorgan al desempeño del gobierno para recolectar y gastar su ingreso tributario." (OECD 2007:17) Es necesario mantener esa definición en mente al momento de evaluar la legitimidad de esas propuestas de reforma tributaria. Debemos preguntarnos cuántos ingresos serían suficientes para mantener el Estado que los costarricenses desean, incluyendo la prestación de servicios y beneficios públicos que como sociedad demandan. Al mismo tiempo, surge la pregunta de si el Estado administrará esos recursos de manera adecuada, si será eficiente en el gasto y si será justa la redistribución de la riqueza. También, emergen dudas razonables en torno a cómo definirá el gobierno las prioridades y si esas serán, efectivamente, reflejo de las prioridades de la población y si contribuirán a mejorar el bienestar de la mayoría. Las respuestas a varias de las preguntas anteriores dependerán, en una medida muy importante, de las diferencias entre los individuos en términos ideológicos. Particularmente, cuál es el alcance adecuado para la actividad del Estado y si se considera que las políticas públicas deben privilegiar la libertad individual por encima del interés por mejorar el bienestar de la mayoría, o lo contrario.

Como parte de nuestra exposición, a continuación, intentaremos reflejar los problemas que afectan al sistema tributario vigente desde distintas perspectivas. Esto, por supuesto, no implica que se renuncie a presentar argumentos críticos que retarán en algunos, probablemente muchos, casos la sabiduría convencional y principios generalmente aceptados en materia fiscal y cuestionarán lo que algunos toman como verdades absolutas a la hora de pensar en una reforma tributaria. Consideramos que ese ejercicio es necesario para enriquecer y aportar al debate. El abordar los problemas desde distintos puntos de vista contribuye a poner sobre el tapete elementos para discusión que, simplemente, no pueden continuar siendo ignorados a la hora de discutir el diseño del sistema tributario costarricense.

UNA VISIÓN INTEGRAL DEL DESARROLLO

"La muerte siempre ha sido la amenaza final, y el paso de la pobreza hacia la riqueza es en primera instancia alejarse de la muerte."

—Nathan Rosenberg y L.E. Birdzell, 1986⁶

El desarrollo en un sentido amplio e integral, como lo propuso años atrás Amartya Sen en su libro *Development as Freedom*⁷, requiere la eliminación de las principales fuentes de *no-libertad* (unfreedom) que representan obstáculos reales para que los individuos puedan actuar libremente en la sociedad y contribuir a mejorar la calidad de vida de quienes la integran. Estas incluyen, entre otras mencionadas por Sen, pobreza, tiranía, oportunidades económicas limitadas, privaciones sociales sistemáticas, descuido de facilidades públicas e intolerancia o actividad excesiva por parte de estados represivos. Una visión similar y complementaria del desarrollo se recoge en los objetivos de desarrollo del Milenio⁸ que proponen como prioridades la erradicación de la pobreza y el hambre, el elevar los niveles de educación y salud de la población, el promover la igualdad de género, el garantizar la sostenibilidad del medio ambiente y la capacidad para insertarse en el escenario mundial para contribuir al desarrollo de otras naciones.

La necesidad de adoptar una visión integral del desarrollo se ha hecho evidente en los últimos años al observar los resultados, algunos muy poco alentadores, que la implementación de políticas públicas unidimensionales, muchas veces diseñadas y promovidas por organismos

6 Tomado de Rosenberg, Nathan, and L. E. Birdzell. 1986. *How the West grew rich: the economic transformation of the industrial world*. New York: Basic Books.

7 Para una amplia discusión de la visión de desarrollo como libertad ver Sen, Amartya Kumar. 2000. *Development as freedom*. New York: Knopf.

8 Los Objetivos de Desarrollo del Milenio nacen de la histórica Declaración del Milenio, suscrita por 189 países en la Cumbre del Milenio de las Naciones Unidas de Septiembre del 2000.

financieros internacionales, han tenido en distintos países (Sen 2000:126; Stiglitz 2003). Muy frecuentemente, el análisis técnico de alternativas de política económica ha ignorado la importancia del contexto institucional (Hayek 1960; North 1990) y su evolución en el tiempo para favorecer el paso de la pobreza a la riqueza (Rosenberg and Birdzell 1986). Para superar esa falencia, Robert E. Solow, en un artículo reciente, *Economics: is Something Missing?*, insiste en la necesidad de incorporar en el análisis económico el conocimiento del contexto institucional y observar la relación entre instituciones sociales y el comportamiento económico a través del tiempo y en un lugar particular.⁹

La visión integral del desarrollo difiere considerablemente de la visión restringida, vigente al menos durante la segunda mitad del Siglo XX, bajo la cual se identificaba al desarrollo con el crecimiento del PIB o el incremento del PIB per cápita. Las diferencias entre ambas visiones del desarrollo no pueden ser ignoradas a la hora de evaluar alternativas de política ya que conducirían, en muchos casos, a recomendaciones distintas. Esto, por supuesto, no implica que haya caído la importancia del crecimiento económico y el aumento del ingreso de las personas. Todo lo contrario, ambos son medios importantes para cumplir con los objetivos de desarrollo y expansión de libertades individuales. Lo que sí implica es la necesidad de un análisis más completo de los problemas que nos ocupan, evitando ignorar temas de crucial importancia. Los antiguos griegos, de acuerdo con Joseph A. Schumpeter, fusionaban sus piezas de razonamiento económico con su filosofía general del estado y la sociedad y raramente trataban un tema económico por su propia cuenta. (Schumpeter 1954:53)

9 Al respecto, Solow añade que “toda actividad estrechamente económica se encuentra entrelazada dentro de una red de instituciones sociales, costumbres, creencias y actitudes. Los resultados son indubitablemente afectados por estos factores en el contexto...” (Solow 1986:22) De manera similar, Sen argumenta que “Todos los resultados del mercado son profundamente dependientes de los arreglos políticos y sociales”. (Sen 2000:142)

FINANCIAMIENTO PARA EL DESARROLLO Y EL CRECIMIENTO ECONÓMICO

El problema que abordaremos más directamente en el presente documento se relaciona con el financiamiento para el desarrollo. Del análisis de la evolución e implementación de los acuerdos alcanzados en la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo en 2002, conocidos como el Consenso de Monterrey, quedó claro que la principal fuente de financiamiento para el desarrollo continuará siendo los recursos nacionales, a pesar de que se espera que los recursos públicos y privados internacionales jueguen un papel crucial (CEPAL 2002:1; UN 2007:10). Más recientemente, el *Latin American Economic Outlook 2008*, elaborado por la OECD, resaltó la importancia del tema explicando que el manejo de la política fiscal, uno de los principales retos actuales en América Latina, continuará siendo un tema fundamental para el desarrollo de los países de la región, al igual que para países de la OECD (OECD 2007:13).

El Informe del Secretario General de las Naciones Unidas del 2008 en esa materia indica que la mayoría de los países en desarrollo tienen que crecer a un ritmo considerablemente superior al de los últimos 25 años para ser capaces de cumplir con los objetivos de desarrollo del Milenio (UN 2007:18). De acuerdo con el mismo Informe, el Consenso de Monterrey encomendó a cada país la responsabilidad principal por adoptar las medidas necesarias para propiciar su propio desarrollo. El reporte sugiere adoptar políticas que contribuyan a mejorar las condiciones internas, que son esenciales para mejorar la eficiencia, la coherencia y la armonía de las políticas macroeconómicas (UN 2007:6). Concretamente, las mejoras en las condiciones internas, incluyendo instituciones locales que favorezcan las actividades productivas y mejoras al entorno de negocios, impactarán favorablemente al entorno productivo y servirán para potenciar la inversión nacional y extranjera.

Antes de continuar, es importante resaltar que el crecimiento económico sostenido y los aumentos en la productividad de los países no ocurren simplemente como consecuencia de

la estabilidad en indicadores macroeconómicos. La estabilidad macroeconómica es considerada como un elemento necesario pero no es suficiente para garantizar el crecimiento económico. Al respecto, CEPAL explica que: “En la década de 1990 los países de América Latina y el Caribe se centraron en la adopción de políticas macroeconómicas adecuadas que sirvieran de base al crecimiento sostenido. Sin embargo, al término de ese período quedó en evidencia que la estabilidad macroeconómica no es suficiente por sí sola.” (CEPAL 2002:13) Claramente, el encontrar un balance entre el financiamiento del desarrollo y el impulso decidido y comprometido para promover el crecimiento económico no es una tarea sencilla. (OECD 2007:17; Sen 2000:46).

El crecimiento económico y los aumentos en la productividad nacional dependen de la capacidad de sus empresarios para innovar (Economist 1999; Schumpeter 1947). En términos menos abstractos, las empresas son responsables por asignar y canalizar recursos y factores de producción disponibles en la sociedad, bajo condiciones de incertidumbre, hacia actividades de mayor productividad y rentabilidad (Cantillon et al. 1931; Coase 1937; Knight 1921; Say 1817). Esta capacidad, a su vez, será potenciada o restringida por la calidad del ambiente de negocios y las instituciones locales, incluyendo el sistema tributario (Hayek 1960; North 1990; WB 2007; WEF 2007).

CRITERIOS PARA EVALUAR UN SISTEMA TRIBUTARIO

Quiénes deberían pagar impuestos y cuánto deberían pagar pueden parecer preguntas técnicas cuya solución debería asignarse a expertos. Sin embargo, de acuerdo con OECD, nada puede alejarse más de la realidad (OECD 2007:30). El debate acerca de políticas fiscales debe ser mucho más ambicioso que una simple caricatura teórica del problema y debe ampliarse para incorporar una visión integral del desarrollo, el reconocimiento del papel fundamental de las instituciones, tanto públicas como privadas, la definición de mecanismos adecuados para identificar prioridades nacionales, la importancia de la alineación de las políticas públicas y los

retos de la financiación para el desarrollo. En ese sentido, Rosen nos dice: “la política económica no se basa solo en el análisis económico. La deseabilidad de una determinada línea de acción (o inacción) del Estado depende en parte de juicios éticos y políticos, de forma inevitable.” (Rosen 2008:7) Una compleja serie de interrelaciones de variables políticas, sociales y culturales influyen y se ven influenciadas por la política fiscal de una nación, como declaró Joseph A. Schumpeter, en 1918, “El espíritu de un pueblo, su nivel cultural, sus estructuras sociales, las acciones que sus políticas puedan preparar—todo esto y más se encuentra escrito en su historia fiscal, despojada de todas las frases.”¹⁰

No existen recetas mágicas que expliquen cómo diseñar un sistema tributario justo, eso no es factible ni en la teoría ni en la práctica. En todos los casos, el sistema tributario incorporará mecanismos para que el gobierno extraiga recursos a grupos específicos de la sociedad para, posteriormente, asignarlos en proyectos que difieren, muchas veces radicalmente, de las prioridades de sus ciudadanos. Al respecto, John Rawls, Profesor de la Universidad de Harvard, en su libro *A Theory of Justice*, clarifica: “En la práctica, debemos usualmente escoger entre varios arreglos injustos, o segundos mejores: y entonces buscamos en teoría no-ideal para encontrar el esquema menos injusto.” (Rawls 1999:247) Regresando al caso particular de nuestro interés, el caso del sistema tributario costarricense, mostraremos que existe la posibilidad de introducir cambios que reduzcan injusticias vigentes. Esto es necesario porque cuando nos encontramos en la presencia de la injusticia, tal y como lo expuso Frédéric Bastiat, cambios radicales en nuestras leyes se hacen necesarios, ya que “*el propósito de la ley es impedir que la injusticia reine.*” (Bastiat 1998:25) (énfasis en el original)

¿Cómo determinar, entonces, si un sistema tributario es “bueno”? La respuesta, definitivamente, no es simple. Adam Smith, en *La Riqueza de las Naciones*, sugirió, hace más de

10 Cita tomada de Moore, Mick. 2004. Revenues, State Formation, and the Quality of Governance in Developing Countries. *International Political Science Review* 25 (3):297–319.

doscientos años, algunos criterios para evaluar las diferencias en los sistemas tributarios entre países. Concretamente, Smith enumeró cuatro máximas con respecto a los impuestos en general (Smith 2000:BK. V, CH. II, PT. II):

- i) **igualdad**, todos deben contribuir proporcionalmente a sus ingresos,
- ii) **certeza**, el impuesto que cada individuo debe pagar debe ser cierto (i.e., tiempo de pago, forma de pago, cantidad que debe pagar),
- iii) **conveniencia del pago**, debe ser recaudado en el momento o en la manera más conveniente para el contribuyente, y
- iv) **economía en la recolección**, cada impuesto debe ser diseñado para que, al mismo tiempo, saque y mantenga fuera de los bolsillos de los ciudadanos lo menos posible, aparte de lo que aporta a la hacienda pública.

La misma pregunta se planteó el reporte *Paying Taxes 2009*.¹¹ El cual, en adición a datos cuantitativos para estimular la discusión, presenta algunas sugerencias de características distintivas (*hallmarks*) de lo que podría ser un “buen” sistema tributario. Las mismas, de acuerdo con los autores del reporte, fueron destiladas de discusiones con empresas, gobiernos y enriquecidas con las ideas de representantes de varias oficinas de PricewaterhouseCoopers alrededor del mundo. Como punto de partida, presentan un listado de veinte características distintivas, organizadas en cinco áreas, reconociendo que éstas características y áreas representan una propuesta tentativa que requerirá de un debate más profundo en el futuro para ser validada. (WB and PWC 2009:64) Al revisar la lista, abajo, resultan evidentes las coincidencias con los criterios mencionados previamente por Smith.

i) Debe tener un propósito claro¹²

1. El sistema tributario está diseñado para recolectar montos de ingresos previa-

mente especificados para financiar el gasto público.

2. Apunta a balancear el presupuesto del país, probablemente durante un periodo.
3. Considera objetivos sociales tales como temas redistributivos.
4. Guarda relación con la habilidad para pagar impuestos—es progresivo.

ii) Debe ser estratégico

5. El sistema tributario es estable y consistente, para asegurar que las decisiones de inversión de largo plazo pueden ser tomadas, con confianza en que el conocimiento de las reglas tributarias no cambiará significativamente la viabilidad comercial de esas decisiones.
6. Apunta a tomar una proporción justa del valor de los recursos naturales de los países como ingresos tributarios, permitiendo, al mismo tiempo, a aquellos operando en esas áreas la oportunidad de lograr una recompensa justa por sus esfuerzos.
7. Ayuda, en lugar de obstaculiza, el desarrollo de los negocios y el comercio. Si el país desea comerciar internacionalmente, el sistema tributario debe ser competitivo y tomar en consideración cómo operan los sistemas tributarios en otras economías.
8. Es flexible y responde al cambio económico y social dentro de un país. El tener el potencial no solamente de incrementar ingresos, sino también de promover cambios en el comportamiento en los cuales la sociedad ha alcanzado un acuerdo.

iii) Debe ser coherente y eficiente

9. El sistema tributario tiene mecanismos disponibles para permitir una adecuada consulta previa con todos los actores (*stakeholders*) relevantes, ayudando para colaborar con los encargados de políticas públicas y aquellos responsables por redactar legislación. La consulta podría contribuir a implementar legislación que alcance objetivos establecidos.
10. Es comprensible, clara y fácilmente accesible.

11 Ver WB, and PWC. 2009. *Paying Taxes: The Global Picture*. Disponible en: <www.doingbusiness.org>.

12 Adaptado de Ibid.

11. Asegura que la interacción entre impuestos sea completamente considerada y opera sensiblemente. Esta consideración debe extenderse a interacciones multinacionales si el país tiene vínculos de importancia.
 12. Minimiza la carga administrativa tanto para los contribuyentes (particularmente empresas) como para el gobierno para la preparación, declaración y pago de impuestos. La declaración electrónica y la consolidación del número de impuestos pueden ayudar.
- iv) **Justa y transparente aplicación de la legislación**
13. Las reglas tributarias deben estar en legislación que sea accesible para los usuarios, en lugar de depender de las prácticas de las autoridades tributarias.
 14. El sistema tributario debe hacerse cumplir (*enforced*) de manera consistente por las autoridades tributarias.
 15. Debe existir una vía clara y accesible para presentar y resolver una disputa entre contribuyentes y autoridades tributarias, y debe operar en una escala de tiempo sensible.
 16. La legislación tributaria doméstica debe ser consistente con leyes más amplias tanto internacionales como no tributarias.
- v) **Una postura y un tono positivos por parte de las autoridades tributarias que promueva la cooperación**
17. Es necesario que exista un reconocimiento de que las autoridades tributarias deben apoyar y ayudar a los contribuyentes y, a la vez, vigilarlos (*police them*).
 18. Las autoridades tributarias y las empresas deben promover un diálogo constructivo y alejarse de relaciones contrarias.
 19. Se requiere reconocer el rol de asesores tributarios como una parte importante de la operación normal del sistema tributario.
 20. El sistema opera sobre la base de confianza mutua y respeto: se asume que los contribuyentes son honestos a menos o

hasta que se pruebe lo contrario y responden siendo abiertos y transparentes en sus interacciones con las autoridades tributarias.

ANÁLISIS DEL SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE

Para el análisis del sistema tributario costarricense, se utilizó una selección de diez aspectos que consideramos relevantes y en la discusión de los mismos se hizo referencia frecuente a los criterios sugeridos por Smith, *Paying Taxes* 2009 y otros identificados en la literatura. Los insumos provenientes de la revisión de la literatura y bases de datos existentes se complementó con información primaria generada por una encuesta telefónica de opinión. El objetivo de la misma fue conocer la opinión de la población con respecto a conceptos y criterios relevantes para evaluar distintos elementos que podrían formar parte de una reforma tributaria integral para Costa Rica. El trabajo de campo se implementó gracias al apoyo de la Unidad de Estadística del IICE, entre el 7 de mayo y 7 de junio de 2008. Durante ese periodo, se obtuvo un total de 417 respuestas. El informe técnico metodológico del “Sondeo de opinión Sobre el Sistema Tributario Costarricense” se presenta en el Anexo 1. Las preguntas del cuestionario utilizado se presentan en el Anexo 2.

Es importante señalar que el presente estudio se limitará a identificar potenciales oportunidades para mejorar el sistema tributario costarricense y presentar consideraciones para el diseño de reformas o de un nuevo sistema tributario para el país. Adicionalmente, es necesario aclarar que el presente esfuerzo constituye una primera aproximación a problemas complejos. En ese sentido, esperamos que el análisis de cada uno de los aspectos seleccionados se enriquezca por medio de investigaciones en mayor profundidad, sin perder una visión integral y sistémica. También demandarán una discusión profunda, crítica, amplia, abierta, participativa e informada en el futuro. Precisamente, buscamos contribuir a elevar el nivel de discusión y esperamos aportar elementos que contribuyan para el diseño de un sistema tributario moderno

simple, justo, que genere ingresos suficientes para el Estado y que, realmente, promueva el crecimiento económico de Costa Rica. El cual, debería, a la vez, servir como plataforma para la atracción de inversión extranjera directa (IED), facilitar la inserción efectiva de Costa Rica en la economía global y promover la innovación y el empresarismo.

1.1 Lo que los *costarricenses* realmente quieren

Varios estudios importantes justificaron el incremento en los ingresos tributarios argumentando que “los costarricenses hemos pedido al Gobierno atender una serie importante de gastos” (CEH 2002:11), “mantener y mejorar los servicios que la sociedad costarricense espera del Estado” (Rodríguez-Clares and Angulo 2002:5) y “sustentar adecuadamente el modelo de desarrollo social, económico y ambiental escogido por el país” (MIDEPLAN 2007b:71). Esto solamente hace sentido si nos convencemos de la idea de que un grupo denominado como *los costarricenses*, *la sociedad* o *el país* tomó en el pasado una serie de decisiones—capaces de influir legalmente sobre el gasto público—para maximizar algo similar a un ideal de *bien común* y, adicionalmente, que las preferencias del grupo no cambian a lo largo de los años y, por lo tanto, satisfacen su preferencias actuales y futuras (no modificarían, añadirían o eliminarían nada).

La realidad es muy distinta al caso que se plantea arriba. El grupo al cual se hace alusión arriba no opera regularmente como una unidad para la toma de decisiones, no influye directamente sobre decisiones que afecten el gasto público y tampoco existe una clara definición de lo que podría ser el *bien común* o lo que *la sociedad quiere*. En ese sentido, es válido cuestionar si los compromisos constitucionales y legales de gasto—aprobados por quienes controlaron los procesos de aprobación de leyes en el pasado¹³—

reflejan adecuadamente las preferencias de los ciudadanos costarricenses. En caso de que no lo hagan, deben eliminarse.

La tarea pendiente, por lo tanto, consiste en que cada ciudadano se decida a encarar el reto y asumir la responsabilidad por definir claramente sus necesidades y establecer sus prioridades. Cuando lo hagan, será el momento oportuno para eliminar todos aquellos compromisos que pesan sobre el presupuesto del Estado y que no se ajustan a las demandas reales de los ciudadanos. El problema de fondo, que no se puede ignorar, es el que ya señaló Hayek, solamente el individuo conoce sus preferencias y actúa. No existe tal cosa como la agregación de preferencias individuales en una colectividad, como los *costarricenses*.¹⁴

1.2 Necesidad de educación política y participación ciudadana

La educación política de los ciudadanos es indispensable para promover su participación en la toma de decisiones. No cabe impulsar a Costa Rica, parafraseando a Ortega y Gasset, hacia ninguna mejora apreciable mientras el obrero en la urbe, el labriego en el campo, la clase media en la villa y en las capitales no hayan aprendido a imponer la voluntad áspera de sus propios deseos. La verdadera educación es esta educación política que a la vez cultiva los arranques y los pensamientos (Ortega y Gasset 2001:18). El diseño de políticas públicas que efectivamente contribuyan al desarrollo, incluyendo avances en las libertades individuales y el crecimiento económico, presenta un reto significativo y requerirá de un conocimiento profundo de las instituciones locales y su funcionamiento. De acuerdo con Sen, un elemento crucial dentro del proceso es la definición de prioridades públicas, las cuales necesariamente se fundamentan en juicios de valor, y en los cuales la participación de la sociedad

13 Para una discusión de la perversión de las leyes y el afán de controlarlas ver Bastiat, Frederic. 1998. *The Law*. Translated by D. Russell. Edited by F. F. E. Education. Second ed. New York: Irvington-on-Hudson,.

14 Para una discusión detallada ver Hayek, Friedrich A. von. 1979. *The counter-revolution of science: studies on the abuse of reason*. 2d ed. Indianapolis: Liberty Press.

no debe, ni puede, ser reemplazada por un simple supuesto o la opinión de un experto (Sen 2000:110).

La participación de los ciudadanos en la toma de decisiones, incluyendo decisiones acerca de cómo asignar los recursos escasos de la sociedad, es fundamental. El problema económico que enfrenta la sociedad consiste, como lo expuso Hayek, en cómo asegurar el mejor uso de los recursos conocidos por cualquier miembro de la sociedad, para fines cuya relativa importancia solamente esos individuos conocen. En otras palabras, se trata de un problema relacionado con la utilización de conocimiento que no se la ha dado a ningún individuo en su totalidad (Hayek 1945:519-521).¹⁵ Este punto de vista cuestiona seriamente la idea de eficiencia de la planificación central de la economía a cargo de una autoridad y sugiere, en su lugar, que las decisiones acerca de asignación de recursos se tomen de manera descentralizada, por diferentes personas. Aplicando la idea al tema de los impuestos, la recaudación y gasto para fines fiscales implica, en todos los casos, un cambio en la asignación de los recursos de las áreas preferidas por el consumidor o el empresario a las escogidas por el gobierno. (Benegas Lynch (h.) 1994:369-370).

1.3 Cuatro decisiones que deben tomar los ciudadanos

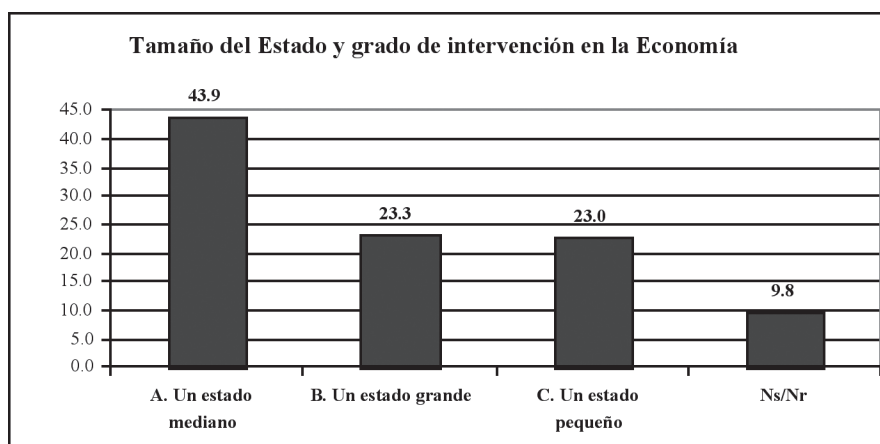
Algunas de las decisiones que deben tomar los ciudadanos, antes de definir cuántos recursos debería entregar al gobierno (carga tributaria adecuada), guardan relación con: i) preferencias por el tamaño del Estado, ii) definición del rol que el Estado debe jugar, iii) los procesos para la definición de prioridades nacionales, iv) definición de términos críticos como *justicia*, *igualdad* y *libertad*. De acuerdo con Rawls, dónde se ubica el límite es una cuestión de juicio político guiado por la teoría, buen sentido, y simple corazonada, al menos dentro de un amplio margen (Rawls 1999:246).

1.3.1 Tamaño del Estado

Con respecto a las preferencias de los ciudadanos con respecto al tamaño del Estado que desea y su grado de intervención en la economía, las mismas varían significativamente entre países. Es bien conocido el hecho de que en los países europeos los ciudadanos prefieren estados relativamente grandes con un grado elevado de intervención en la economía mientras que en los Estados Unidos se prefiere un estado relativamente pequeño con un menor grado de intervención en la economía. Para el caso de Costa Rica, cuando se consultó acerca de las preferencias con respecto al tamaño del Estado y su intervención en la economía, una clara mayoría escogió un estado mediano, 43.9%, casi el doble de las otras dos opciones más favorecidas, un estado grande, con 23.3%, y un estado pequeño, con 23.0%. (ver cuadro 1.)

15 Para una discusión amplia acerca del por qué el conocimiento requerido para el diseño de políticas públicas no se encuentra disponible, en su totalidad, para un individuo (o un grupo de individuos—léase expertos), no importa cuán brillante sea, ver Hayek, Friedrich A. 1937. Economics and Knowledge. In *Individualism and economic order*. Chicago: University of Chicago Press, Hayek, Friedrich A. 1945. The Use of Knowledge in Society. *American Economic Review* 35 (4 (Sep)):519-530.

CUADRO 1
TAMAÑO DEL ESTADO Y GRADO DE INTERVENCIÓN EN LA ECONOMÍA



Fuente: Encuesta de opinión Sistema Tributario Costarricense.

1.3.2 Rol que debe jugar el Estado

Con respecto a la definición del rol que debe jugar el Estado, este es un tema sobre el cual no existe consenso alguno. Un intento de respuesta podría partir de una definición clara acerca de lo que los ciudadanos establezcan como *funciones específicas* del Estado, las cuales pueden limitarse a proteger los derechos de los gobernados en una sociedad libre (Benegas Lynch (h.) 1994:369-370) o extenderse para comprender todos los servicios demandados por la sociedad, como funcionó durante varios años en la antigua Unión Soviética. Dentro ese espectro de posibilidades, las comunidades modernas, como sugirió Hayek, requieren para su funcionamiento de un número importante de servicios como, por ejemplo, medidas sanitarias y de salud, las cuales, en algunos casos, no podrían ser provistas por el mercado debido a su naturaleza (Hayek 1947:111). Sin embargo, raramente, en la práctica, los estados se limitan a una forma reducida como la expuesta por Hayek. Por el contrario, es común que el Estado participe directamente en la provisión de una gran cantidad de servicios públicos, entre los más comunes se encuentran servicios de educación, salud, vivienda, y adopte un papel activo en la redistribución de la riqueza.

No es nuestro objetivo resolver, en un sentido o en otro, el debate acerca de cuáles deberían ser las *funciones específicas* del Estado o cuáles servicios debería proveer el estado más allá de lo que se establezcan como *funciones específicas*. Lo que interesa, para efectos del presente estudio, es resaltar cuáles serían sus implicaciones en términos fiscales. Concretamente, entre mayor sea la actividad del Estado en la provisión de servicios y redistribución de riqueza, mayores serán sus requerimientos de financiamiento para cubrir el gasto público y las transferencias. Por esa razón, precisamente, los ciudadanos deberían estar en libertad de decidir, como argumenta Rawls, si desean que el Estado, en contraposición con el mercado, provea servicios adicionales y, si ese es el caso, deberían identificar claramente cuáles serían los medios para cubrir sus costos (financiamiento) (Rawls 1999:249). Claro esta que la fuente principal de financiamiento será, en la mayoría de los casos, los impuestos. Esa lógica es crudamente expuesta por Bastiat cuando explica que "...la ley no es un seno que se llena a sí mismo con leche. Ni se encuentran las venas lácteas de la ley provistas con leche de una fuente externa a la sociedad." (Bastiat 1998:27)

1.3.3 Participación activa en definición de prioridades nacionales

Con respecto al proceso de definición de prioridades nacionales, es fundamental la discusión participativa y abierta en relación con temas de política económica relevantes, particularmente la reforma tributaria. Al respecto, el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010, en la sección de *Diálogos para la Costa Rica del Bicentenario*, específicamente en el punto referente a *Financiamiento, asignación y ejecución del gasto público*, estableció que: “El Gobierno de Costa Rica se compromete a impulsar un diálogo nacional sobre los retos de la Hacienda Pública en Costa Rica”. Seguidamente, enunció cuáles deberían ser los principales temas tratados como parte del diálogo: financiamiento, asignación y ejecución (y control) del gasto público. Para concluir ese punto, afirmó, nuevamente, que: “Todos estos aspectos demandan de una discusión nacional amplia y profunda, tendiente a generar el conjunto de acuerdos que hagan de la Hacienda Pública un pilar del desarrollo nacional con equidad. (MIDEPLAN 2007b:71)

Hasta la fecha, noviembre de 2008, el Gobierno no ha demostrado un interés real por avanzar en el diálogo nacional descrito en el párrafo anterior. Una excepción, que permite albergar la esperanza de que esa discusión abierta tenga lugar en un futuro cercano, son las declaraciones que el Ministro de Hacienda dio minutos antes de confirmar que él estaba interesado en optar por la silla presidencial.¹⁶ Concretamente, hizo un llamado a que se discuta el tema durante la campaña política para las elecciones del 2010: “Con toda franqueza quienes aspiran a dirigir los destinos de este país deben decir a los ciudadanos si es necesaria o no una reforma fiscal y por qué”.¹⁷

1.3.4 Definición de términos críticos

Con respecto a la definición de términos críticos como *justicia, igualdad y libertad*, esto es fundamental ya que distintas definiciones pueden conducir a recomendaciones de política diametralmente opuestas. El problema en este caso, como argumentó Hayek, es que las definiciones pueden ser notoriamente ambiguas e inclusive pueden tener significados totalmente distintos para distintos grupos y, en el extremo, pueden aparentemente unir a personas que creen en ideales contradictorios e irreconciliables. (Hayek 1946:2).¹⁸

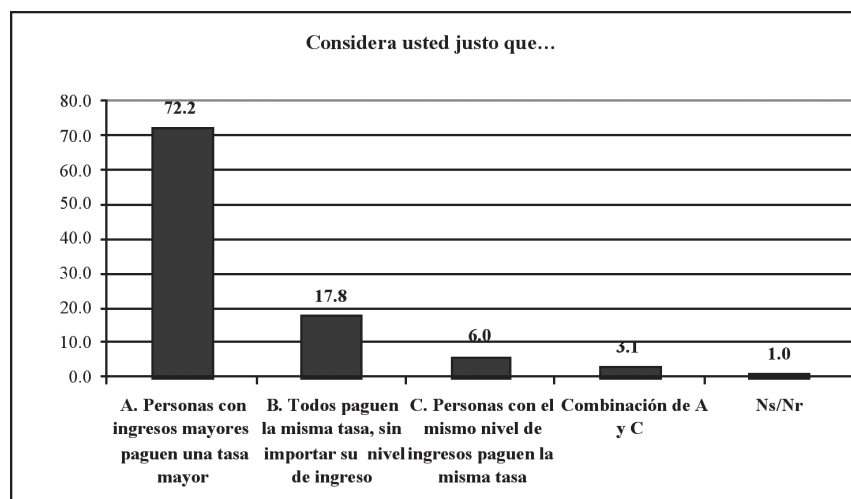
Al pensar en el pago de impuestos, un 72.8% de los encuestados consideró *justo* que personas con ingresos más elevados paguen una tasa mayor (ver cuadro 2.). En otras palabras, casi tres cuartas partes de los encuestados consideró justo un sistema tributario progresivo, en el cual el tipo impositivo medio al que se enfrenta una persona aumenta a medida que lo hace la renta. En contraste, cerca de una quinta parte de los encuestados, un 17.8%, opinó que lo justo sería que todas las personas paguen la misma tasa, sin importar su nivel de ingreso. Ese concepto de justicia estaría alineado con una propuesta de sistema tributario proporcional, en el cual el tipo impositivo al que se enfrenta una persona es el mismo con independencia del nivel de renta. En tercer lugar, tan sólo un 6% respondió que consideraría justo que personas con el mismo nivel de ingresos paguen la misma tasa. Esa respuesta se relaciona con los conceptos de equidad horizontal, personas con idéntica posición deben ser tratadas igual, y de equidad vertical, distribución de las cargas fiscales entre personas en función de la diferente capacidad de pago.

16 Pocos días después, el Ministro Zúñiga desistió de sus aspiraciones presidenciales para el 2010.

17 Ver *Ministro de Hacienda pide discutir reforma fiscal en campaña política*, publicado en La Prensa Libre (22/09/08), disponible en <http://www.prensalibre.co.cr/2008/setiembre/22/economia01.php>.

18 Para un ejemplo costarricense, ver *Siete Ajustes Urgentes*, publicado en La Nación (02/05/04), disponible en http://www.nacion.com/ln_ee/2004/mayo/02/opinion5.htm.

CUADRO 2
DEFINICIÓN DE *JUSTO* AL PENSAR EN PAGO DE IMPUESTOS



Fuente: Encuesta de opinión Sistema Tributario Costarricense.

El adoptar como criterio para el diseño de un sistema tributario la progresividad en los impuestos, particularmente en el impuesto sobre la renta, podría no tener mucho sentido. Esto sería equivalente a pretender lograr un resultado particular—la redistribución de la riqueza—utilizando solamente una parte de las variables relevantes, aquellas que se relacionan con los ingresos del gobierno. La otra parte de las variables relevantes tiene que ver con el gasto del gobierno. En ese sentido, Bolaños aclaró que: “el gasto público es el instrumento fiscal por excelencia para lograr una mejor distribución del ingreso. Esto es especialmente cierto en el caso de los países en desarrollo, que no tienen la capacidad de manejar en forma eficiente impuestos complejos”. (Bolaños 2002: 85) Es perfectamente factible, por lo tanto, que los ingresos generados por un sistema tributario proporcional (todos pagan la misma tasa) se redistribuyan por medio del gasto público y transferencias para beneficiar a los grupos más necesitados. Un ejemplo de esto, en Costa Rica, tiene que ver con las contribuciones a la seguridad social. En ese caso, la tasa no varía de acuerdo con el nivel de ingreso, pero la mayor proporción de los servicios y beneficios es aprovechada por los grupos de menores ingresos. En

otras palabras, no se requiere de progresividad en el cobro de impuestos para lograr una meta de redistribución del ingreso. Eso se puede lograr por la vía del gasto público.¹⁹

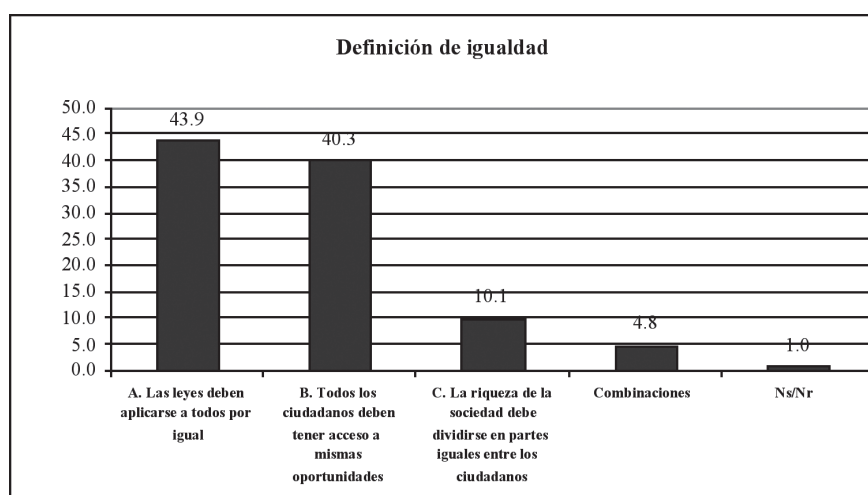
Tampoco parece existir un consenso en cuanto a la definición del término *igualdad*. Cuando se preguntó en la encuesta cuál de las respuestas refleja mejor la definición de igualdad, la mayoría, un 43.9%, se inclinó por igualdad ante la ley. Un segundo lugar, bastante cercano al primero, con un 40.3% de respuestas, escogió igualdad de acceso a oportunidades. En tercer lugar, un 10%, opinó que igualdad significa que la riqueza de la sociedad se divida en partes iguales entre los ciudadanos. (ver cuadro 3.) Nuevamente, estos resultados tienen implicaciones para el diseño de políticas tributarias. Si se prefiere el criterio de igualdad ante la ley, existiría una aparente contradicción con la visión que considera justo el que personas con mayores ingresos paguen una tasa mayor. En ese caso, la recomendación que emanaría sería trabajar con tasas únicas, como la que se

19 Para mayor discusión, ver Hall, Robert, and Alvin Rabushka. 2007. *Flat Tax*: Hoover classics. Disponible en <www.hoover.org/publications/books/3602666.html>.

propuso para el IVA arriba y como la que se conocería como *impuesto lineal* o *flat tax* para el caso del impuesto sobre la renta.²⁰ La preferencia por que todos los ciudadanos cuenten con acceso a las mismas oportunidades estaría relacionada con el problema de definir cuál sería ese conjunto de oportunidades. En cuanto a la preferencia por que la riqueza de la sociedad se divida en partes

iguales entre los ciudadanos, guardaría relación con las preferencias por el rol del Estado y políticas de redistribución del ingreso, que en ese caso podrían considerarse extremas. Vale la pena, entonces, tener en cuenta que, como recuerda Bastiat, “La ley puede ser un instrumento de igualdad sólo mientras tome de algunas personas y se lo de a otras personas.” (Bastiat 1998:27)

CUADRO 3
DEFINICIÓN DE IGUALDAD AL PENSAR EN PAGO DE IMPUESTOS



Fuente: Encuesta de opinión Sistema Tributario Costarricense.

1.4 Sistema tributario percibido como cleptocrático

De acuerdo con Jared Diamond, la diferencia entre un cleptócrata y un sabio estadista es una de grado: depende de qué tan grande es el porcentaje de los tributos extraídos a la sociedad que retienen las elites y qué tan satisfechas se encuentran las personas comunes con los usos a los que se ha asignado el gasto con el objetivo de redistribuir la riqueza.²¹ Si se

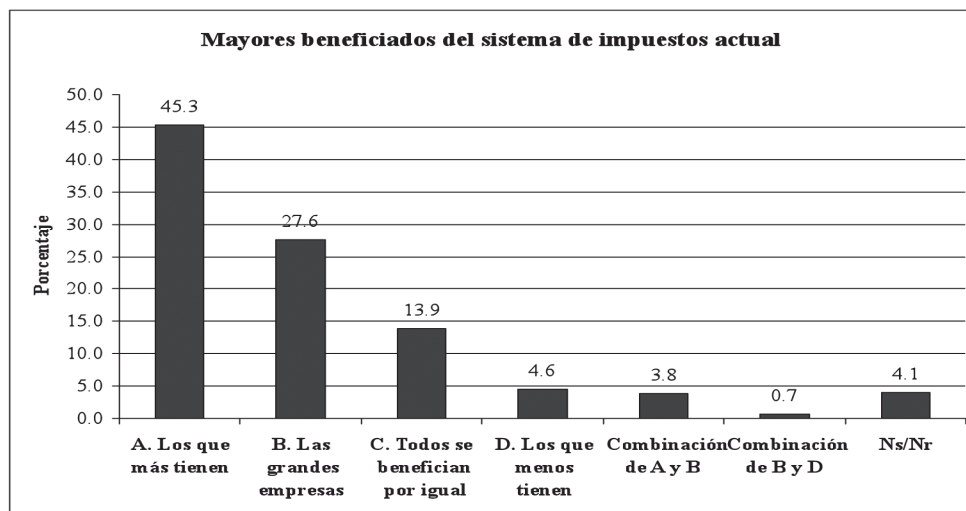
adopta la definición de Diamond y se contrasta contra los resultados de la encuesta de opinión, encontramos evidencia de que existe una percepción de que el sistema tributario vigente es cleptocrático. Como se muestra en el cuadro 4, al preguntar quiénes se benefician más del sistema actual de impuestos, tres cuartas partes de los entrevistados (76.7%) opinó que son las elites (45.3% los que más tienen, 27.6% las grandes empresas y 3.8% esas dos opciones). Ese resultado contrasta claramente con tan solo un 13.9% que considera que todos se benefician por igual y un bajo 4.6% que opina que son los que menos tienen.

20 Para una discusión del *flat tax* ver Ibid.. Para una visión alternativa, ver *impuesto lineal* en Rosen, Harvey S. 2008. *Hacienda Pública*. Madrid: McGraw-Hill Interamericana de España, S.A.

21 Para una discusión más amplia del concepto de cleptocracia ver Diamond, Jared. 1999. *Guns,*

germs, and steel: the fates of human societies. New York: W. W. Norton & Company, Inc..

CUADRO 4
MAYORES BENEFICIADOS DEL SISTEMA ACTUAL DE IMPUESTOS



Fuente: Encuesta de opinión Sistema Tributario Costarricense.

1.5 Incrementar la carga tributaria no debe ser un objetivo en sí mismo

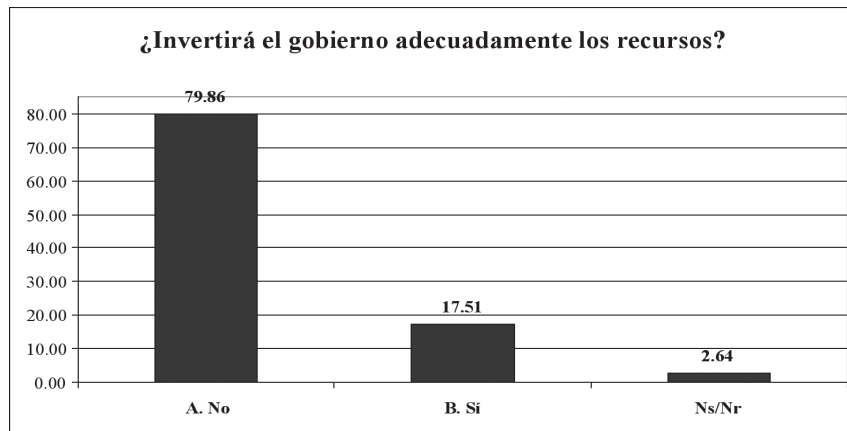
El incrementar la carga tributaria no debe ser un objetivo en sí mismo. No es deseable promover, bajo ninguna circunstancia, que los ingresos fiscales aumenten *ad infinitum*. La percepción generalizada—y bien fundamentada—de que el Estado persigue ese objetivo podría explicar el rechazo automático de la población cuando escuchan hablar de un nuevo paquete de impuestos. En un artículo de la revista *Time*, *Death to Taxes*, se hace referencia a la segunda ley de Parkinson: “El gasto se incrementa para igualar al ingreso” (TIME 1960). En otras palabras, al considerar la posibilidad de ingresos tributarios adicionales es razonable esperar que el gobierno se le ocurra nuevas ideas para gastar la totalidad de los recursos. En opinión de Parkinson, los impuestos son como algunos venenos: solamente pueden ser tomados en pequeñas dosis.

Los intentos por instaurar nuevos impuestos considerados como injustos o que se invertirán de una manera inadecuada históricamente contribuyeron a la desobediencia civil e incluso sirvieron como detonante para revoluciones en contra de los gobiernos que los promovieron. El *ancien régime* francés se desmoronó en un intento por impulsar una

reforma fiscal. (Schumpeter 1954:201) En detalle, Thomas Paine, explica que, previo al estallido de la Revolución Francesa, el Ministro de Finanzas envió al Parlamento los edictos para dos nuevos impuestos recomendados por la Asamblea de Notables. La respuesta del Parlamento: “Que con ingresos tales como los que la Nación soportaba entonces, la palabra impuestos no debería ser mencionada, si no es con el propósito de reducirlos; y lanzaron ambos edictos fuera.” (Paine 1999:56)

Regresando a Costa Rica, consideramos que las autoridades económicas y los diputados en la Asamblea Legislativa, al momento de ponderar apoyar o no una reforma tributaria tradicional (léase más impuestos), no pueden ignorar el hecho de que un 80% de las personas encuestadas consideran que, en caso de que aumenten las recaudaciones de impuestos, el gobierno no invertirá los recursos adecuadamente. (ver cuadro 5.) El rechazo de la población a los nuevos impuestos se traduce en presión a los legisladores de todos los partidos y para el gobierno, quienes, como se planteó en la introducción, evitarán o postergarán su envío y discusión en el congreso por lo que comúnmente justifican como falta de un ambiente político favorable para la propuesta. Ante esa realidad, no parecería viable la aprobación de un nuevo *paquetazo* de impuestos, al menos en el corto plazo.

CUADRO 5
¿INVERTIRÁ EL GOBIERNO ADECUADAMENTE LOS RECURSOS?



Fuente: Encuesta de opinión Sistema Tributario Costarricense.

1.6 Tendencia internacional: reducción de tasas impositivas sobre la renta

De acuerdo con el reporte Paying Taxes 2009 del Banco Mundial,^a la reducción de tasas impositivas sobre la renta fue, con un 71% de los casos, la reforma más popular entre 2006 y 2009. Otros elementos de reforma frecuente

incluyen la simplificación al proceso de pago de impuestos (22%), revisión al código tributario (19%), eliminación de impuestos (17%) y reducción de impuestos al trabajo o tasas de contribución (12%). En el cuadro 6., se presenta un listado de países que redujeron las tasas impositivas, agrupados por región, incluyendo el detalle de las tasas antes y después del ajuste.

CUADRO 6
PRINCIPALES RECORTES EN TASAS CORPORATIVAS SOBRE LA RENTA 2007-2008

Región	Reducción en tasas impositivas sobre la renta
OECD Ingresos altos	Canadá de 22.1 a 19.5
	República Checa de 24 a 21
	Dinamarca de 28 a 25
	Alemania de 25 a 15
	Italia de 33 a 27.5
	Nueva Zelanda de 33 a 30
Asia del Este & Pacífico	China de 33.3 a 25
	Malasia de 27 a 25
	Samoa de 29 a 27
	Thailand de 30 a 25
Europa Oriental & Asia Central	Albania de 20 a 10
	Bosnia y Herzegovina de 30 a 10
	Georgia de 20 a 15
	Macedonia, antigua República Yugoslava de, de 12 a 10
América Latina & Caribe	Antigua y Barbuda de 30 a 25
	República Dominicana de 30 a 25
	St. Vincent y las Grenadines de 40 a 37.5
África Sub-Sahariana	Burkina Faso de 35 a 30
	Costa de Marfil de 27 a 25
	Madagascar de 30 a 25
Medio Oriente y Norte de África	Marruecos de 35 a 30

Fuente: Adaptado de reporte Paying Taxes 2009. (WB and PWC 2009:11)

1.7 El sistema tributario es una fuente de desventaja competitiva

El alcance y el efecto de los impuestos es una fuente notable de desventaja competitiva para Costa Rica. De acuerdo con el Global Competitiveness Report 2007-2008, publicado por el World Economic Forum, en términos de competitividad global, se ubica en la posición 82 de 131 países. El mismo reporte nos ubica en la posición 118 de 131 en la variable de tasa impositiva total (TIT), la cual incluye pagos al impuesto sobre la renta para empresas, pagos a la seguridad social

y otros pagos de impuestos. En mayor detalle, el reporte Doing Business 2009 del Banco Mundial, en su apartado de pago de impuestos, ubica a Costa Rica en la posición 152 de 181 países en el apartado de pagando impuestos e indica que las empresas deben realizar 43 pagos de impuestos por año, los cuales estiman demandan 282 horas y que se traducen en una TIT de un 55.7% de las ganancias comerciales (comparada con una tasa de impuesto corporativa legal del 30%). En el cuadro 7., se presenta el detalle del apartado de pagando impuestos para el caso de Costa Rica.

CUADRO 7
DETALLE DE PAGANDO IMPUESTOS EN COSTA RICA

Pagando Impuestos en Costa Rica							
Impuesto o contribución obligatoria	Pagos (número)	Notas acerca de los pagos	Tiempo (horas)	Tasa impositiva legal	Base impositiva	Tasa Impositiva Total (% utilidades)	Notas sobre TIT
Contribuciones a la seguridad social	12		132	26.00%	salarios brutos	29.3	
Impuesto Sobre la Renta Corporativo	5		18	30.00%	ingresos imponible	19.8	
Licencia de negocios	5		-	0.30%	ventas	5.3	
Impuesto a la transferencia de propiedades	1		-	1.50%	precio de venta	0.5	
Impuesto a la propiedad	5		-	0.25%	valor registrado	0.4	
Impuesto carreteras	1		-	varias tasas		0.2	
Impuesto sobre intereses	1		-	8.00%	ingreso de intereses	0.2	
Impuesto vehículos	0	pagado conjuntamente	-	CRC 8,000	tasa fija	0	
Impuesto de ventas (IVA)	12		132	13.00%	valor agregado		no incluido
Timbres fiscales	1		-	1.00%	valor transacción		monto pequeño
Totales:	43		282			55.7	

Fuente: Elaborado con base en información del reporte Doing Business 2009.

Las cifras para Costa Rica contrastan significativamente con las de países como Noruega, posición 18 en el ranking de pagando impuestos (4 pagos, 87 horas y 41.5% de TIT), Hong Kong, posición 3 en el ranking de pagando impuestos (4 pagos, 80 horas y 24.2% de TIT), Irlanda, posición 6 en el ranking de pagando impuestos (9 pagos, 76 horas y 28.7% de TIT), Nueva Zelanda, posición 12 en el ranking de pagando impuestos (8 pagos, 70 horas y 35.6% de TIT) e Israel, posición 77 en el ranking de pagando impuestos (33 pagos, 225 horas y 33.9% de TIT).

A manera de ejercicio, para evidenciar los posibles cambios potenciales que resultarían de cambios en distintos parámetros del componente

pagando impuestos, bajo el supuesto *ceteris paribus*, todas las otras variables para el caso de Costa Rica y para todos los otros países que se incluyen en el ranking no cambian, se construyó el escenario base y se estimaron dos escenarios con reformas, denominados fase I y fase II (ver cuadro 8.). Los parámetros que se modificaron fueron el número de pagos (10 para fase I y 5 para fase II), tiempo de pago en horas (180 para fase I y 80 para fase II), impuesto sobre utilidades (16% para fase I y 14% para fase II) y otros impuestos (3.5% para fase I y 1.5% para fase II). Se decidió, para fines del ejercicio, no modificar el parámetro correspondiente a impuestos laborales y contribuciones.

CUADRO 8
RESULTADO DE SIMULACIÓN DE REFORMAS

Simulación de Reformas			
	Actual (2009)	Fase I	Fase II
Ranking Haciendo Negocios	117	105	94
Ranking Pagando Impuestos	152	57	20
Pagos (número)	43	10	5
Tiempo (horas)	282	180	80
Impuesto sobre utilidades (%)	19.8	16.0	14.0
Impuestos laborales y contribuciones (%)	29.3	29.3	29.3
Otros impuestos (%)	6.6	3.5	1.5
Tasa Impositiva Total (% de las utilidades)	55.7	48.8	44.8

Fuente: Estimado utilizando el simulador de reformas de Doing Business 2009.

Los resultados de la fase I, son una mejora de 12 posiciones en el ranking global de hacer negocios, una mejora de 95 puestos en el ranking de pagando impuestos y una reducción de 6.9 puntos porcentuales en la TIT, al pasar de 55.7% a 48.8%. Para la fase II, que sería con parámetros similares a los de las mejores prácticas en el componente de pagando impuestos, se lograría—al comparar con el escenario actual, una mejora de 23 posiciones en el ranking global de hacer negocios, una mejora de 132 puestos en el ranking de pagando impuestos y una reducción de 10.9 puntos porcentuales en la TIT, al pasar de 55.7% a 44.8%.

1.8 Malos ciudadanos o malos impuestos

En diciembre de 2007, la Contraloría General de la República publicó un estudio en el cual denunció los reducidísimos aportes al fisco de los profesionales liberales y la abismal diferencia que existe entre estos y los que pagan los asalariados. Entre los resultados reportados que capturaron la atención se encuentran: "...un asalariado que devengó un ingreso bruto de \$600.000 mensuales en el 2006, pagó, aproximadamente, \$217.000 de impuesto; mientras que más de un 64% de los citados contribuyentes, en promedio; no pagó impuesto alguno, y un 94% de tales contribuyentes, en promedio, reportaron, en promedio, ocho veces menos impuesto que lo pagado por el asalariado." (CGR 2007) Al ver los resultados,

el primer impulso sería el denunciar una seria injusticia tributaria y condenar a los malos ciudadanos.²² Sin embargo, al revisar la teoría, parece que el problema principal pueden ser los malos impuestos.

La teoría nos dice que cuando el público es grande e incluye varios individuos, cada persona se puede ver tentada a no contribuir su parte. Como la contribución de cualquier individuo no afecta de manera significativa a la producción del bien público, el individuo que no contribuye con su porción—el *free-rider*—podrá disfrutar de los beneficios. Para superar el problema del *free-rider*, el gobierno debe implementar reglas vinculantes y hacerlas cumplir.²³ Eso es necesario porque aún cuando los ciudadanos estén dispuestos a pagar su porción, solamente lo harán si están seguros de que los otros, o por lo menos suficientes de ellos, pagarán las suyas también (Rawls 1999:236).

La indivisibilidad y naturaleza pública de ciertos bienes esenciales, o considerados como públicos o esenciales por una sociedad en particular, puede dar paso a externalidades

22 Ver *Una injusticia tributaria*, publicado en La Nación (03/01/08), disponible en http://www.nacion.com/ln_ee/2008/enero/03/opinion1370741.html.

23 Alternativamente, Benegas-Lynch (h.) argumenta que la intervención estatal no es necesaria en Benegas-Lynch (h.), Alberto. 1998. Bienes públicos, externalidades y los free-riders: el argumento reconsiderado. *Estudios Públicos* (Invierno):204-218.

negativas. En casos en los cuales los bienes son indivisibles, es posible que las acciones individuales decididas en condiciones de aislamiento no conduzcan al resultado que maximizaría el beneficio para la sociedad. En términos más sencillos, al individuo se le presentan dos alternativas: contribuir o no con los costos requeridos para la provisión de un bien. De acuerdo con el resultado tradicional del dilema del prisionero²⁴, el individuo debería preferir no contribuir y convertirse en un *free-rider*.²⁵

La solución del problema debe superar el problema del aislamiento mediante algún arreglo colectivo de naturaleza vinculante y, al mismo tiempo, debe brindar garantías suficientes de que el arreglo efectivamente será cumplido por las partes (Rawls 1999:237-238). Alternativamente, la cooperación puede emerger como resultado de un proceso de decisiones repetitivas y comunicación abierta en el cual los jugadores esperan encontrarse nuevamente en el futuro (Axelrod 1984).

1.9 Amenazas para la sostenibilidad del sistema tributario costarricense

1.9.1 No cumple con el requisito de suficiencia

El sistema tributario costarricense no fue diseñado para recolectar montos de ingresos previamente especificados para financiar

24 Para una discusión del dilema del prisionero ver Luce, R. Duncan, and Howard Raiffa. 1989. *Games and decisions: introduction and critical survey*. New York: Dover Publications. y Mas-Colell, Andreu, Michael Dennis Whinston, and Jerry R. Green. 1995. *Microeconomic theory*. New York: Oxford University Press.

25 Anthony de Jasay explica que la decisión que enfrenta el individuo es en realidad más compleja y que no necesariamente se llegará al resultado del dilema del prisionero. Su argumento, en forma simplificada, es que se requiere de un mínimo de contribuyentes para que el bien público o indivisible se produzca y que el individuo incluirá en su análisis el riesgo de no llegar a ese mínimo. Para mayor detalle ver de Jasay, Anthony. 2006. *The Failure of Market Failure: Part II. The Public Goods Dilemma*. Disponible en: <<http://www.econlib.org/library/Columns/y2006/Jasayfailureii.html>>, November 6..

el gasto público. Al comparar el gasto público con los ingresos tributarios, el primero equivale a cerca de un 150% del segundo. Es un punto crítico que acertadamente identificó la Comisión de Ex Ministros de Hacienda de 2002, “Por mandato constitucional, leyes e improcedentes prácticas, los costarricenses hemos pedido al Gobierno atender una serie importante de gastos y no hemos estado dispuestos a pagar por ellos con impuestos explícitos.” (CEH 2002:11) Como se aprecia en el cuadro 9., para el año 2001, las obligaciones por mandato constitucional, los gastos aprobados por leyes con destino específico—que en su mayoría no fueron aprobadas identificando fuentes de ingresos adicionales—, otras obligaciones legales e intereses sobre la deuda pública sumaron un total equivalente al 158% de los ingresos tributarios.

CUADRO 9
DESGLOSE DE GASTOS DEL PRESUPUESTO
DEL AÑO 2001

		Acumulado
Por mandato constitucional:	47.3%	47.3%
Educación Pública	35.4%	
Poder Judicial	6.0%	
Deuda política	0.7%	
Cuotas a la CCSS	5.2%	
Por ley con destino específico:	23.1%	70.5%
Con creación de fuente de ingreso	5.4%	
Sin creación de fuente de ingreso	17.8%	
Otras obligaciones legales:	28.9%	99.4%
Pensiones	16.8%	
Salarios (excluyendo MEP y Poder Judicial)	12.1%	
Intereses	30.5%	129.9%
Obligaciones a mediano plazo:	28.6%	158.5%
Gasto adicional en educación	11.6%	
Municipalidades	17.0%	

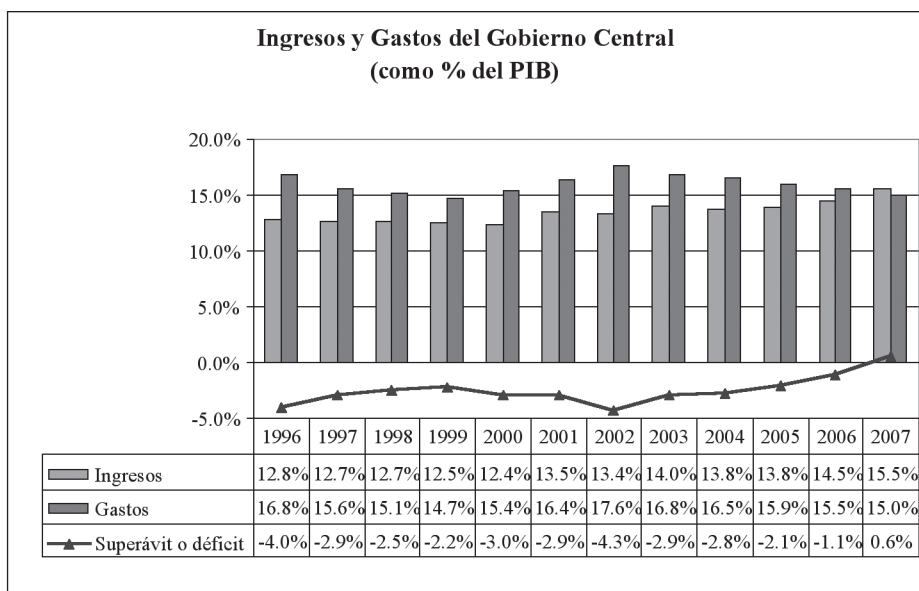
Fuente: Comisión ad hoc de Ex Ministros de Hacienda 2002. (CEH 2002:12)

Resulta evidente, por lo tanto, que el sistema tributario vigente no cumple con el requisito de suficiencia, porque no produce los ingresos suficientes para darle al gasto público el sano financiamiento que requiere para cumplir con los servicios que la sociedad ha encomendado al Estado (Rodríguez-Clare and

Angulo 2002:5). En la práctica, ante la imposibilidad real de hacer frente a todos los gastos públicos con los ingresos disponibles, durante décadas, los gobiernos han gastado menos de los compromisos a los que estaban obligados por ley. Esa práctica se legalizó gracias a una resolución reciente de la sala constitucional, la cual establece que el gobierno no tiene obligación de giro más allá de lo que su flujo de

caja le permite.²⁶ Esto es independiente a las políticas de contención del gasto público que se evidencian a partir del año 2000. El cuadro 10. presenta la evolución de los ingresos y gastos del Gobierno Central como porcentaje del PIB para varios años. En el mismo, es evidente cómo, especialmente a partir de 2002, el gasto se redujo significativamente, pasando de 17.6%, en ese año, a 15%, en 2007.

CUADRO 10
INGRESOS Y GASTOS DEL GOBIERNO CENTRAL



Fuente: Elaborado con base en datos del Ministerio de Hacienda.

1.9.2 Contención del gasto no representa una solución definitiva

La contención del gasto no representa una solución definitiva. En Costa Rica, como explicó Cornick, son evidentes los fuertes rezagos acumulados como resultado de una baja inversión pública en infraestructura y gasto social, los cuales representan un obstáculo importante para el crecimiento de la economía, y, al mismo tiempo, existe una percepción bastante generalizada en la población acerca de que la calidad del gasto público es deficiente (Cornick 2003:10). Esa percepción negativa con respecto a la calidad del gasto podría impactar

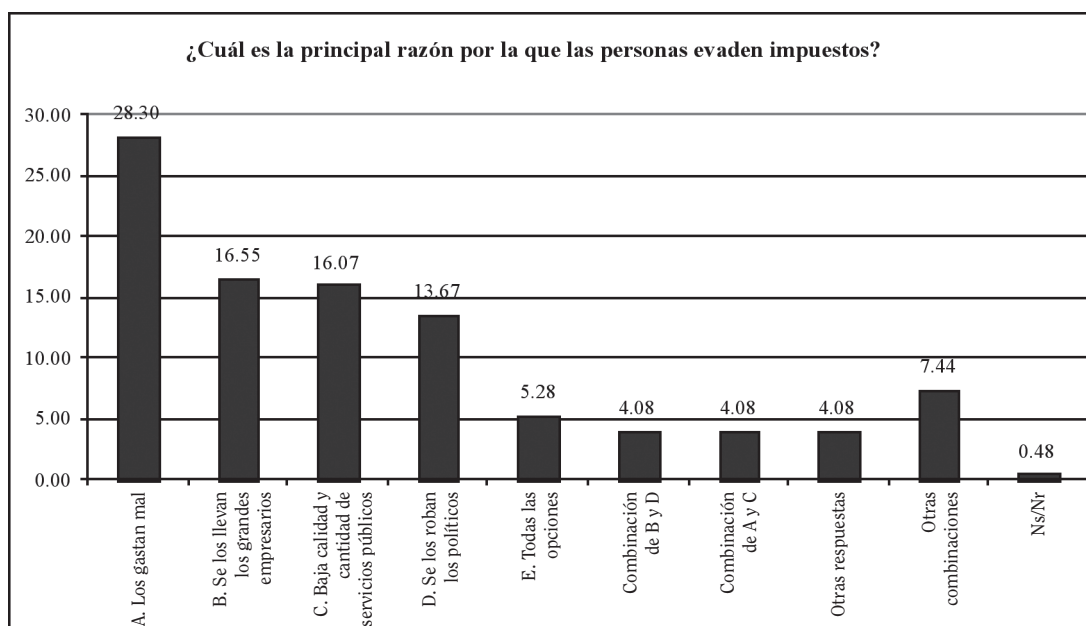
negativamente la recaudación tributaria. De acuerdo con los resultados de nuestro trabajo de campo, la principal razón por la cual las personas evaden impuestos en Costa Rica, con un 28% de las respuestas, es que los gastan mal (ver cuadro 11.). De manera similar, un 16% considera que las personas evaden porque los servicios públicos son de baja calidad o no se ofrecen en la cantidad que se demandan. Ambas respuestas sumadas a quienes consideraron que

26 Ver Cornick, Jorge. 2003. Costa Rica: Política Tributaria para el Desarrollo Humano. *BID Serie de Estudios Económicos y Sectoriales* (RE2-03-010).

es una combinación de las dos anteriores, con un 4%, acumularían cerca de un 50% que opina que

la evasión se relaciona directamente con problemas de calidad y eficiencia del gasto público.²⁷

CUADRO 11
PRINCIPAL RAZÓN POR LA QUE LAS PERSONAS EVADEN IMPUESTOS



Fuente: Encuesta de opinión Sistema Tributario Costarricense.

CUADRO 12
OPERACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

Operaciones del Sector Público 1996 - 2007
Déficit o superávit (como % del PIB)

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Déficit combinado Sector Público	-4.1%	-2.5%	-2.0%	-3.1%	-3.8%	-2.9%	-5.4%	-4.5%	-3.6%	-2.3%	-0.4%	0.8%
Gobierno Central	-4.0%	-2.9%	-2.5%	-2.2%	-3.0%	-2.9%	-4.3%	-2.9%	-2.8%	-2.1%	-1.1%	0.6%
Pérdidas del Banco Central	-1.6%	-1.3%	-1.2%	-1.6%	-1.8%	-1.2%	-1.4%	-1.6%	-1.3%	-1.4%	-1.2%	-0.7%
Resto del SPNF	1.6%	1.8%	1.6%	0.7%	1.0%	1.2%	0.3%	0.0%	0.4%	1.2%	1.8%	1.0%

Fuente: Elaborado por el autor con base en datos del Ministerio de Hacienda.

27 Otras respuestas mencionadas con mayor frecuencia guardan relación con temas de corrupción. Puntualmente, que se evade por que los grandes empresarios se llevan los impuestos, con 16.5%, y se lo roban los políticos, con 13.7%.

1.9.3 *El reto de mantener presupuesto balanceado en el tiempo*

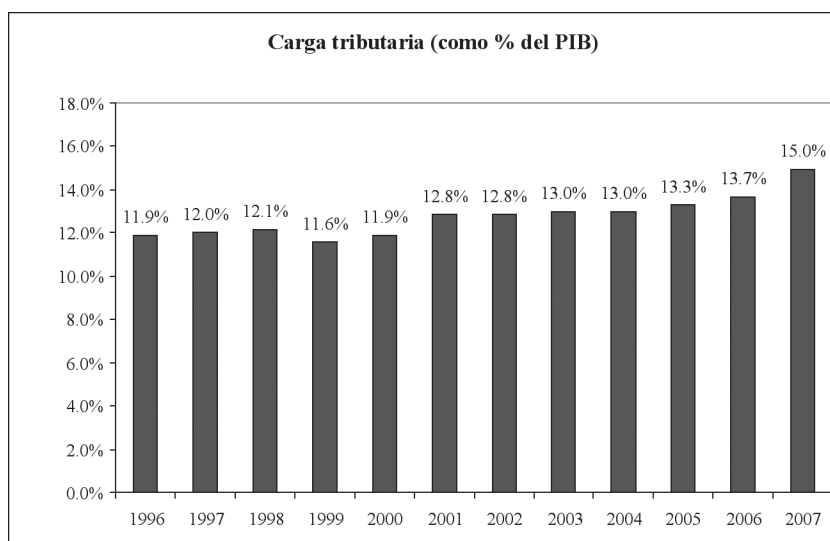
Durante el periodo 1996 a 2007, las operaciones del sector público, con excepción de 2007, fueron deficitarias. En el cuadro 12. se presenta el detalle. Tradicionalmente, el Gobierno Central ha sido deficitario y, al menos hasta 2006, fue el principal componente del déficit combinado. Las pérdidas del Banco Central se mantuvieron relativamente constantes durante el periodo, con reducciones en 2006 y 2007. Mientras tanto, el resto del Sector Público No Financiero (SPNF) operó con superávit. Para el 2002, el déficit alcanzó un nivel de 5.4% del PIB. Este se redujo año con año hasta convertirse en un superávit del 0.8% del PIB en 2007. Ese importante logro no es una señal de que la tarea de poner en orden las finanzas públicas ha concluido. El reto es poder mantener en el tiempo ese logro, un superávit, o, al menos, no volver a caer en los elevados niveles de déficit del pasado.

1.9.4 *Opciones para cerrar la brecha entre ingresos y gastos*

Las opciones para cerrar la brecha entre ingresos y gastos en las finanzas

públicas son sencillas. La primera opción, incrementar la carga tributaria. La segunda opción, reducción de los gastos públicos. La tercera opción, consiste en una combinación de la primera y la segunda. A pesar de que las tres opciones son importantes y viables, en el presente estudio nos concentraremos en discutir la primera. La opción preferida y sugerida por la gran mayoría de estudios nacionales (CEH 2002; Cornick 2003; Rodríguez-Clare and Angulo 2002) e internacionales recientes (Agosin and Machado 2005; Fuentes 2006; Gómez-Sabaini 2005; ICEFI 2007; IMF 2006), para el caso de Costa Rica, ha sido la de incrementar la carga tributaria (ver cuadro 13.). La principal razón esgrimida para apoyar esa opción, aparte del argumento de suficiencia, es que países con desarrollo humano similar o superior soportan cargas tributarias y gastos públicos mayores. Adicionalmente, se mencionan comúnmente la inflexibilidad del gasto a la baja, la posibilidad de reducir la dependencia del impuesto inflacionario para el financiamiento del gasto, la posibilidad de mejorar la calidad y eficiencia del gasto, en general, y la necesidad de mayor inversión para contribuir al desarrollo humano.

CUADRO 13
CARGA TRIBUTARIA (COMO % DEL PIB)

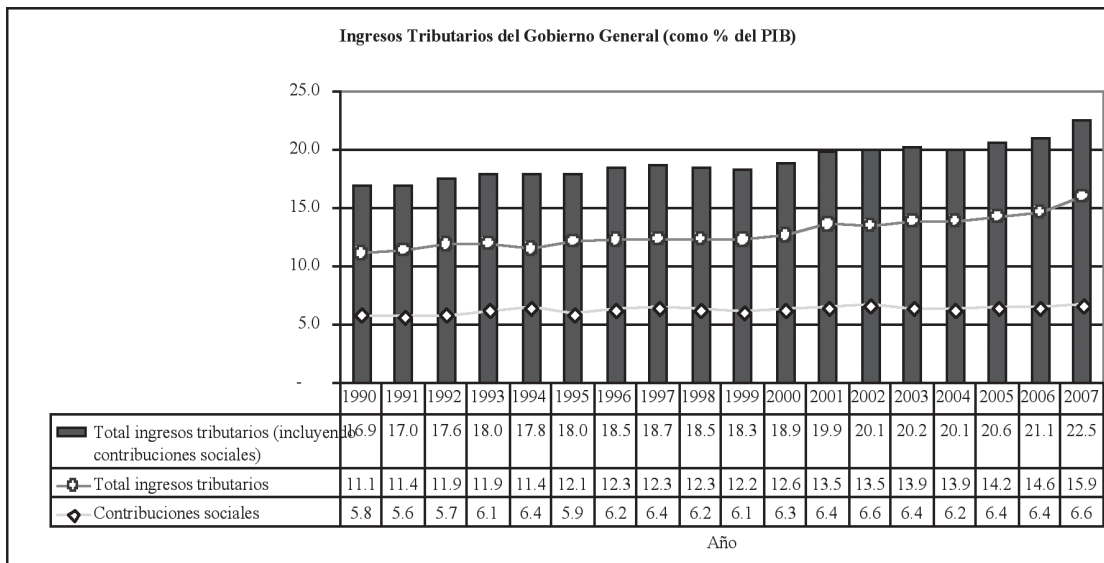


Fuente: Elaborado por el autor con base en datos del Estado de la Nación.

1.9.5 Dificil cumplimiento de metas de ingreso tributario en el futuro cercano

El cuadro 13 presenta la evolución de la carga tributaria, con base en los ingresos tributarios del Gobierno Central. En el mismo, se observa que la carga tributaria aumentó en 4.1 puntos del PIB entre el año 2000 y el año 2007, pasando de 12.8% a un 15%. En 2007, el 15% de carga tributaria permitió cumplir con la meta planteada en el Plan Nacional de Desarrollo para ese año. Para 2008, la meta es de 16.5%, mientras que para 2009 y 2010, la meta es de 17.5% (MIDEPLAN 2007a:178). La evolución reciente de la economía local e internacional dificultará, posiblemente imposibilitará, el logro de esas metas en un escenario sin reformas. En el cuadro 14 se presenta la evolución de los ingresos tributarios del Gobierno General, de acuerdo con la definición de CEPAL. En el mismo se muestra el total de ingresos tributarios incluyendo las contribuciones a la seguridad social. La carga tributaria total para el Gobierno General, incluyendo las contribuciones a la seguridad social, pasó de 18.9% a 22.5% del PIB, entre 2000 y 2007. Durante el mismo periodo, las contribuciones a la seguridad social se mantuvieron relativamente constantes en un nivel cercano a un 6% del PIB.

CUADRO 14
INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO GENERAL (COMO % DEL PIB)



Fuente: Elaborado con base en datos de CEPAL.

Es importante subrayar es el hecho de que el incremento sostenido en la carga tributaria no respondió a proyectos de reforma tributaria disruptivos. Ha sido el resultado mejoras graduales que se aprecian por medio de una mayor eficiencia en el cobro de los impuestos, mejoras administrativas, esfuerzos por ampliar la base de contribuyentes y mejoras tecnológicas, particularmente el sistema TICA para las aduanas. En otras palabras, una mejor gestión por parte de la autoridad tributaria permitió al Gobierno alcanzar sus metas de recaudación

para 2007 sin necesidad de aprobar reformas legales en la Asamblea Legislativa. Esto ha sido percibido como un logro muy positivo.

1.9.6 Incertidumbre tributaria e inseguridad jurídica

Algunas de las propuestas de reforma tributaria en el pasado contemplaron la posibilidad de que cierto tipo de empresas pague una tasa menor para el caso del impuesto sobre la

renta. De acuerdo con la legislación vigente en Costa Rica, las empresas pequeñas y medianas enfrentan una tasa distinta y más baja que las empresas grandes. Adicionalmente, las empresas de zonas francas de exportación gozan de exenciones totales o parciales al impuesto sobre la renta. La discusión acerca de cómo diseñar una propuesta adecuada para el caso del impuesto sobre la renta ha cobrado vigencia recientemente por la presión que existe por definir el tratamiento tributario que se dará a las empresas de zonas francas de exportación en el momento en que venzan los beneficios que otorga la Organización Mundial del Comercio (OMC) a partir del final de 2015.

Una pronta definición por parte del gobierno es necesaria con respecto al rumbo en que pretende impulsar la reforma tributaria y los temas relacionados con el tratamiento a empresas de zonas francas de exportación. La seguridad jurídica se ve afectada negativamente por la incertidumbre que rodea la posibilidad de que se presenten cambios radicales en materia impositiva. Esto implica que las empresas, nacionales e internacionales, al igual que inversionistas, actuales y potenciales, no cuentan con reglas del juego claras que les permitan

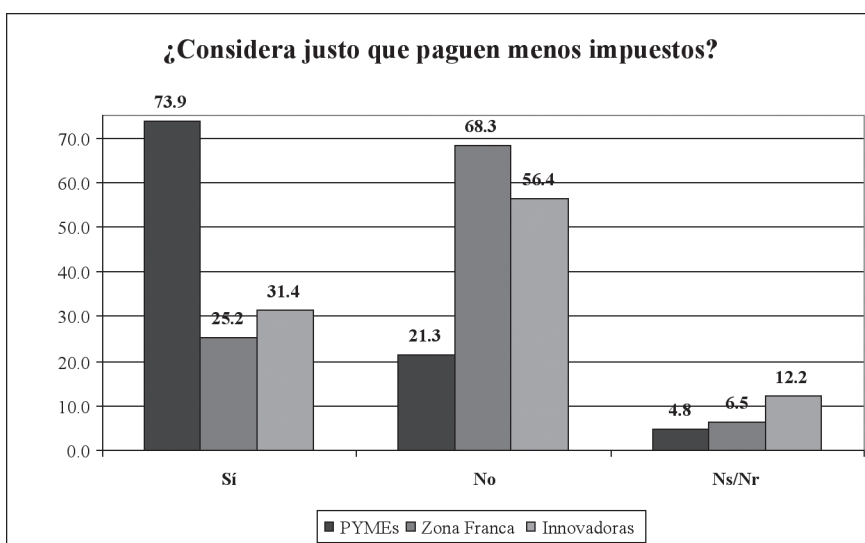
evaluar sus proyectos en plazos de tiempo adecuados.²⁸ En ese sentido, es importante que el gobierno contribuya a despejar las incógnitas que persisten, hasta la fecha, en el ambiente con respecto al futuro de la política tributaria. La incertidumbre se agravó con declaraciones recientes del Ministro de Hacienda, publicadas en La Prensa Libre: "Consultado sobre si las empresas en Régimen de Zona Franca pagarían más impuestos, éste guardó silencio, pero dijo que sí con la cabeza."²⁹

Una alternativa que se ha discutido es la posibilidad de dar incentivos a empresas consideradas *pioneras* o *innovadoras* (las mismas no se encuentran claramente definidas). Al consultar si se consideraba *justa* la posibilidad de que empresas de distintos tipos paguen menos impuestos, las respuestas fueron las

28 Ver *Cadexco critica desorden en incentivos*, publicado en La Nación (11/09/08), disponible en http://www.nacion.com/ln_ee/2007/septiembre/11/economia1235501.html y

29 Ver *Proyecto de ley de renta incluirá a zonas francas*, publicado en La Prensa Libre (09/05/08), disponible en <http://www.prensalibre.co.cr/2008/mayo/09/economia03.php>.

CUADRO 15
CONSIDERA *JUSTO* QUE EMPRESAS DE DISTINTOS TIPOS PAGUEN MENOS IMPUESTOS



Fuente: Encuesta de opinión Sistema Tributario Costarricense.

siguientes: un 73.9% consideró justo que las PYMEs paguen menos impuestos, un 25.2% consideró justo que empresas de zona franca paguen menos impuestos y un 31.4% consideró justo que empresas definidas como innovadoras paguen menos. (ver cuadro 15.) Para ubicar estos resultados en un contexto más amplio, *Paying Taxes 2009*, reporta que 3 países en la región Asia Pacífico, 11 países en América Latina y el Caribe, 19 países en al Unión Africana, 13 países en la Unión Europea, 16 países del grupo de la OECD, 5 países del G8 y 4 países de las economías BRIC (Brazil, Rusia, India y China) cuentan con regímenes especiales para PYMEs. El mismo reporte señala que 6 países en la región Asia Pacífico, 11 países en América Latina y el Caribe, 16 países en al Unión Africana, 17 países en la Unión Europea, 25 países del grupo de la OECD, 6 países del G8 y 4 países de las economías BRIC (Brazil, Rusia, India y China) ofrecen incentivos tributarios para investigación y desarrollo (I+D).

Para el caso del impuesto sobre la renta para empresas, la recomendación de la Comisión de Ex Ministros de Hacienda, fue clara en el sentido de que “debe establecerse con una tasa competitiva uniforme tanto para las empresas de zonas francas como para las empresas locales.” (CEH 2002:32) En la práctica, propone que la tasa impositiva debería converger a una tasa menor a la tasa máxima vigente para empresas nacionales (30%), lo cual implicaría un aumento gradual para empresas de zona franca y una reducción gradual para empresas nacionales. Esa recomendación estaría en línea con la tendencia internacional hacia la reducción de tasas al impuesto sobre la renta. Una tasa impositiva competitiva internacionalmente es un requisito para la atracción de inversión extranjera directa.

1.9.7 Continuar apostando por mejoras administrativas e IVA

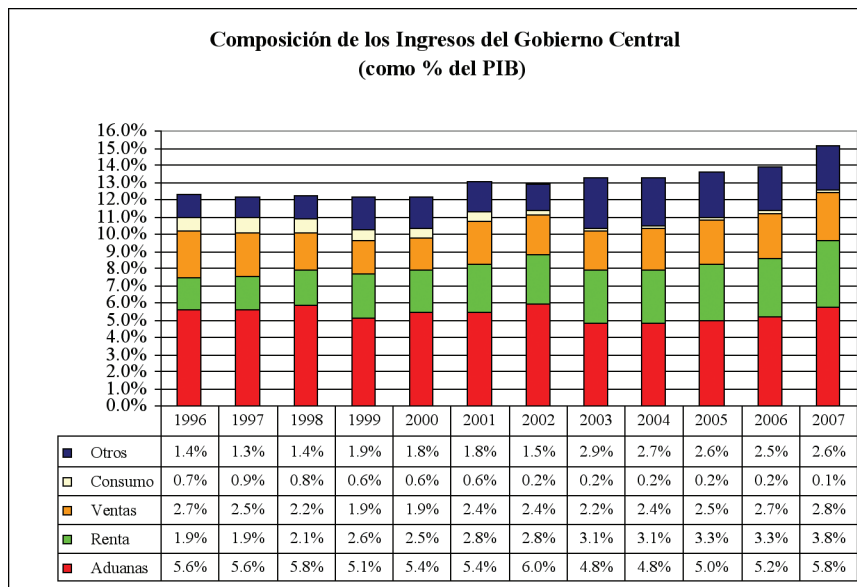
En el corto y mediano plazo, el espacio para mejorar la recaudación tributaria podría, limitarse a las mejoras administrativas, esfuerzos por ampliar la base de contribuyentes para los impuestos existentes, fortalecer los contro-

les cruzados, simplificación de trámites, pago electrónico de impuestos y, en el mejor de los casos, la aprobación del proyecto que sustituye el impuesto de ventas (IV) actual por el impuesto al valor agregado (IVA). Las mejoras administrativas podrían continuar mejorando la recaudación lentamente. Con respecto al caso del IVA, de acuerdo con estimados del Fondo Monetario Internacional (FMI), se calcula que podría generar una recaudación adicional equivalente a 1.2% del PIB (IMF 2006:13).³⁰ Existe un amplio consenso en la literatura alrededor de que el IVA es superior al IV actual en varias dimensiones. Entre las razones principales se encuentran que permite la deducción de los pagos en las etapas previas (solamente se cobra sobre los valores agregados en cada etapa), se amplía la base para incluir servicios y facilita la supervisión y control por parte de la autoridad tributaria. Por lo anterior, se debe apoyar la recomendación de la Comisión ad hoc de Ex Ministros de Hacienda de 2002 para el caso del IVA. Puntualmente, en que se graven tanto bienes y servicios y se aplique una tasa única (manteniendo el 13% del IV actual). (CEH 2002:33)

Si al nivel actual de carga tributaria, sin incluir los aportes a la seguridad social, se suma el aporte del nuevo impuesto aprobado para las casas de lujo, estimado en 0.3% del PIB, y el IVA se podría alcanzar un nivel aproximado de 16.5% del PIB. El cuadro 16. muestra la evolución de la composición de los ingresos del Gobierno Central como porcentaje del PIB. De manera similar, el cuadro 17. presenta la evolución de la distribución de los ingresos tributarios del Gobierno Central como porcentaje del total. El efecto de las reformas al IVA se traduciría en una mayor contribución del IVA como porcentaje del PIB y una mayor importancia dentro de la distribución de ingresos tributarios como porcentaje del total. Esto sería consistente con lo expuesto por Bolaños en el sentido de que los

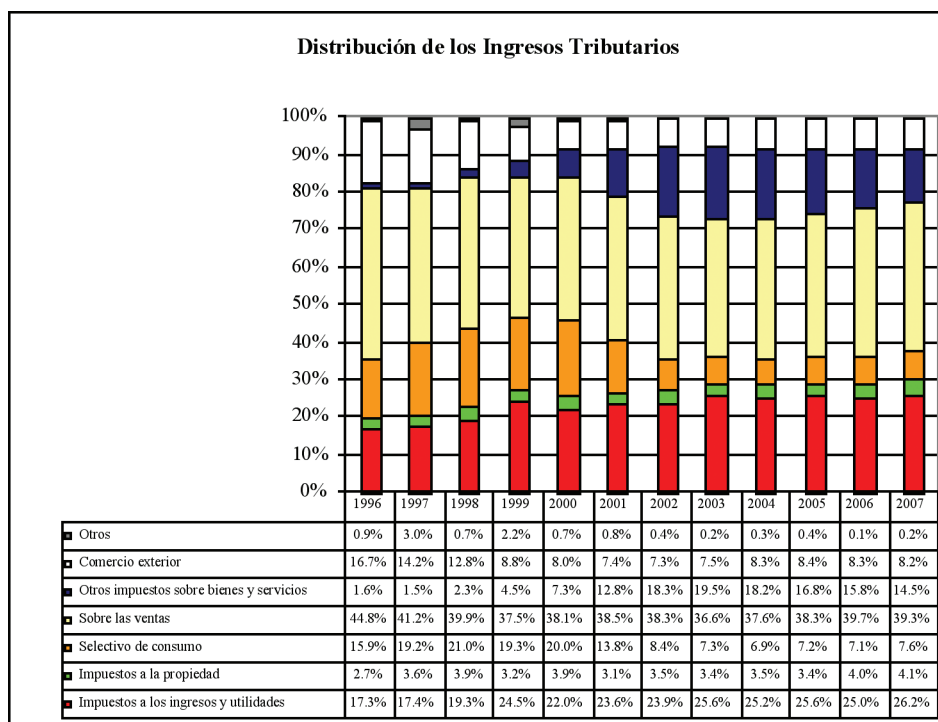
30 En el mismo reporte, el FMI estima que la aprobación de reformas al impuesto sobre la renta y la introducción de un impuesto al registro de negocios podrían generar ingresos de 0.8% y 0.2% del PIB, respectivamente.

CUADRO 16
COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS DEL GOBIERNO CENTRAL (COMO % DEL PIB)



Fuente: Elaborado por el autor con base en datos del Estado de la Nación.

CUADRO 17
DISTRIBUCIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS



Fuente: Elaborado por el autor con base en datos del Estado de la Nación.

“impuestos al valor agregado (IVA) se han convertido en la principal pieza en las estructuras tributarias de la mayoría de los países (Bolaños 2002:92).

1.10 ¿Es necesaria aún la reforma tributaria?

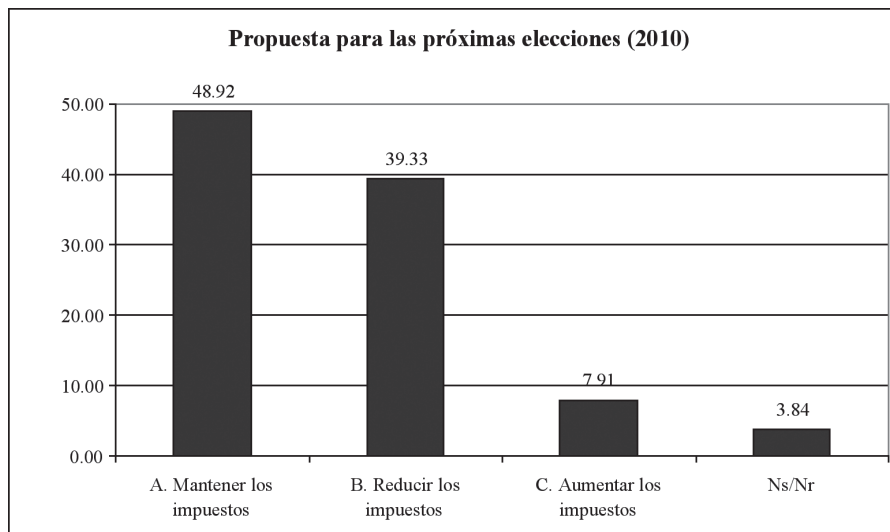
La respuesta del Ministro de Hacienda es que sí. “Si queremos más dinero para colocar en temas clave como infraestructura, tecnologías de la información, educación o en otras áreas sociales, lógicamente necesitamos recursos nuevos”, afirmó el Ministro Zúñiga.³¹ La opinión

31 Ver *Reforma tributaria aún es necesaria*, publicado en La República (06/09/08), disponible en http://www.larepublica.net/app/cms/www/index.php?pk_articulo=15433.

del Ministro contrasta con los resultados de la encuesta de opinión. Como se observa en el cuadro 18., al preguntar a los entrevistados qué propuesta les resultaría interesante en materia tributaria, con miras a las elecciones de 2010, cerca de la mitad, un 49%, seleccionó mantener los impuestos, un 40% se inclinó por una reducción de impuestos y tan solo cerca de un 8% prefirió la opción de aumentar impuestos.³²

32 La encuesta se implementó entre mayo y junio de 2007. Desde entonces, hasta la fecha, la economía local se ha deteriorado significativamente y ha estallado una crisis económica internacional. En opinión del autor, con la profundización de la crisis, un mayor número de personas se inclinarían por una reducción de impuestos. Esto, obviamente, tendría que validarse empíricamente.

CUADRO 18
PROPUESTA EN MATERIA TRIBUTARIA PARA LAS PRÓXIMAS ELECCIONES



Fuente: Encuesta de opinión Sistema Tributario Costarricense.

CONSIDERACIONES PARA EL DISEÑO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y RECOMENDACIONES PUNTUALES

1.11 Consideraciones para el diseño del sistema tributario:

- A. A pesar de que se han impulsado reformas ambiciosas, los resultados siempre han sido el fracaso o, en el mejor de los casos, cambios marginales (no necesariamente mejoras) a impuestos existentes.
- B. El gobierno actual (2006-2010) abandonó la meta de realizar una reforma profunda de la estructura tributaria.
- C. Se debe estar dispuesto a renunciar al ingreso proveniente de viejos derechos fiscales—especialmente aquellos irracionales, onerosos e inconvenientes—para dar paso a un sistema tributario moderno más simple, justo, que genere ingresos suficientes y que realmente promueva el crecimiento económico.
- D. Es fundamental que el gobierno haga pública, para discusión y análisis, la información referente a los proyectos de reforma tributaria.
- E. La necesidad de adoptar una visión integral del desarrollo se ha hecho evidente al observar resultados muy poco alentadores que la implementación de políticas públicas unidimensionales han tenido en distintos países.
- F. La principal fuente de financiamiento para el desarrollo continuará siendo los recursos nacionales.
- G. Enfrentamos el reto de crecer a un ritmo considerablemente superior para ser capaces de cumplir con los objetivos de desarrollo del Milenio.
- H. La estabilidad macroeconómica es necesaria, pero no suficiente, para garantizar el crecimiento económico.
- I. El crecimiento económico y los aumentos en la productividad nacional dependen de la capacidad de sus empresarios para innovar.
- J. La calidad del ambiente de negocios y las instituciones locales, incluyendo el sistema tributario, potencian o restringen la capacidad de crecer.
- K. No existen recetas mágicas que expliquen cómo diseñar un sistema tributario justo, eso no es factible ni en la teoría ni en la práctica.
- L. Existen múltiples criterios para evaluar si un sistema tributario es “bueno”. (La carga tributaria no es el único).
- M. No existe tal cosa como la agregación de preferencias individuales en una colectividad, como los *costarricenses*.
- N. Debe considerarse prioritaria la educación política y la participación ciudadana en la toma de decisiones, incluyendo decisiones acerca de cómo asignar los recursos escasos de la sociedad.
- O. La opinión de un ciudadano no puede ser reemplazada por un simple supuesto o la opinión de un experto.
- P. Los ciudadanos deben tomar decisiones que influyen directamente en el diseño de políticas tributarias como: i) preferencias por el tamaño del Estado, ii) definición del rol que el Estado debe jugar, iii) los procesos para la definición de prioridades nacionales, iv) definición de términos críticos como justicia, igualdad y libertad.
- Q. No se requiere de progresividad en el cobro de impuestos para lograr una meta de distribución del ingreso. Eso se puede lograr por la vía del gasto público.
- R. El sistema tributario costarricense vigente es percibido como cleptocrático.
- S. Incrementar la carga tributaria no debe considerarse un objetivo en sí mismo.
- T. Existe una fuerte tendencia internacional por reducir las tasas de impositivas sobre la renta corporativa. Varios países, también, han impulsado simplificaciones al proceso de pago de impuestos, revisiones al código tributario, la eliminación de impuestos y reducción de impuestos al trabajo o tasas de contribución.
- U. El sistema tributario actual es una importante fuente de desventaja competitiva y para la atracción de inversión extranjera directa.
- V. Los malos impuestos pueden ser un problema más grande que los malos ciudadanos en términos de su efecto en la recaudación.

Se requieren mejores impuestos, con bases más amplias, sin exenciones (al menos muy pocas) y con tasas que no fomenten la elusión, la evasión y la informalidad.

- W. El sistema tributario actual enfrenta varias amenazas a su sostenibilidad. Es necesario eliminar la incertidumbre tributaria y la inseguridad jurídica en el tema de impuestos.
- X. No es claro que una reforma tributaria tradicional, tipo *paquetazo*, para impulsar nuevos impuestos sin reformar a los existentes sea viable.

1.1 Recomendaciones puntuales:

- i. Considerar un impuesto sobre la renta tipo *flat tax* en un nivel de 15% para todas las empresas.
- ii. Establecer regímenes especiales para PYMEs.
- iii. Ofrecer incentivos tributarios para la investigación y desarrollo. (Permitidos por OMC después de 2015).
- iv. Continuar impulsando simplificaciones mejoras administrativas y el proyecto para sustituir el IV por un IVA al 13%.
- v. Eliminar otros impuestos de baja recaudación.
- vi. Implementar un presupuesto base cero.
- vii. Diseñar e implementar una Ley de Responsabilidad Fiscal.

ANEXO 1 – INFORME TÉCNICO METODOLÓGICO

“Sondeo de Opinión sobre el Sistema Tributario Costarricense”

El objetivo de este estudio es conocer la opinión que tienen las personas mayores de 18 años respecto al Sistema Tributario Costarricense.

Como marco muestral se utilizó directorio telefónico de páginas amarillas del país para el año 2008, tomando las listas de teléfonos agrupadas de la siguiente manera: listado de

clientes de servicios móviles, sector público y páginas blancas comerciales.

De acuerdo al criterio del investigador y tomando en cuenta el presupuesto asignado a este sondeo, se tomó la decisión de aplicarle el instrumento a 1536 personas.

Se utilizó la técnica de entrevista telefónica, la unidad objeto de investigación es: en el caso de los teléfonos celulares la persona que contestaba el teléfono, en el sector público y en el sector comercial la persona que atendió el teléfono y a otra que tuviera que ver con la parte administrativa, gerencial o funcionarios con alto conocimiento y poder decisivo dentro de la institución o empresa.

Con el fin de que hubiese un control a la hora de seleccionar los números telefónicos y que la muestra quedara distribuida en forma proporcional a los listados, se realizó un conteo de los números telefónicos, de acuerdo a los tres estratos, se obtuvo la estructura porcentual de números de teléfonos y se aplicó a la muestra. Además se calculó un intervalo en cada estrato para seleccionar las unidades a las cuales se debía aplicar el instrumento, como se muestra en la siguiente tabla:

Categoría	Muestra teórica	Intervalo
Listado de celulares	192	120
Sector publico	36	1
Páginas blancas comerciales	1308	240
Total	1536	

Por ejemplo: en el caso del listado de celulares, dado que la guía presenta cuatro columnas de números telefónicos, se tomo en forma aleatoria un columna, de esta se escogió el primer número, y a partir de hay cada 120 registros se tomaba el otro número y de esa forma hasta completar la muestra.

Este sondeo se realizó entre el 7 de mayo al 7 de junio, obteniendo los siguientes resultados en cuanto a respuesta:

Las tareas que se realizaron para este estudio fueron las siguientes: Conteo del marco muestral, revisión del cuestionario, capacitación a encuestadores para el uso del instrumento de medición, entrada de datos, revisión de inconsistencias y procesamiento de la información.

ENCUESTA DE OPINIÓN SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE: TOTAL DE LLAMADAS REALIZADAS POR TIPO DE RESPUESTA SEGÚN ESTRATO

Tipo de respuesta	Estrato				
	Sector público		Sector comercial		Servicios móviles
	Informante 1	Informante 2	Informante 1	Informante 2	Informante 1
Respondió	14	12	215	70	106
No respondió	4	6	136	293	83
No contestan o está fuera de servicio	0	0	276	263	1
Llamar luego	0	0	25	26	2
Corresponde a casa de habitación	0	0	2	2	0
Total	18	18	654	654	192

FUENTE: Encuesta telefónica a la población, 7 de mayo-7 de junio 2008

ANEXO 2 – ENCUESTA DE OPINIÓN SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE

Buenos días, Estimado señor el Instituto de Investigaciones en Ciencias Económicas de la Universidad de Costa Rica, está realizando esta encuesta con el fin de conocer la opinión que usted tiene respecto al sistema tributario costarricense. La información que usted nos brinde será tratada con confidencialidad y sólo para fines de esta investigación.

- En su opinión, ¿Quiénes se benefician más del sistema actual de impuestos?
 - Los que más tienen
 - Los que menos tienen
 - Las grandes empresas
 - Todos se benefician por igual
- A la hora de pagar impuestos, ¿Considera usted *justo* que?
 - Personas con el mismo nivel de ingresos paguen la misma tasa
 - Personas con ingresos mayores paguen una tasa mayor
 - Todos paguen la misma tasa, sin importar su nivel de ingresos
- Al pensar en el término *igualdad*, ¿Cuál de las siguientes propuestas refleja mejor su definición?
 - Todos los ciudadanos deben tener acceso a las mismas oportunidades
 - La riqueza de la sociedad debe dividirse en partes iguales entre sus ciudadanos
 - Las leyes deben aplicarse a todos por igual

- En caso de que aumenten las recaudaciones de impuestos, ¿Cree usted que el Gobierno invertirá adecuadamente los recursos?
 - Sí
 - No

- Con respecto al tamaño del Estado y su grado de intervención en la economía, a usted le parece mejor:
 - Un estado grande
 - Un estado mediano
 - Un estado pequeño

- Pensando en las próximas elecciones presidenciales (del año 2010), ¿Le resultaría interesante una propuesta que incluya:
 - Aumentar los impuestos
 - Reducir los impuestos
 - Mantener los impuestos

- ¿Conoce usted de prácticas contables, organizacionales o legales que permiten a los individuos o empresas pagar menos impuestos?
 - Sí
 - No

- ¿Considera usted *justa* la posibilidad de que las siguientes empresas paguen menos impuestos?

	Sí	No
Empresas Pequeñas y medianas		
Empresas de Zona Franca		
Empresas consideradas innovadoras		

9. ¿Considera usted *justa* la posibilidad de que las personas de más bajos ingresos no paguen impuestos?

- a) Sí
- b) No

10. ¿Cuál cree usted que es la principal razón por la cual las personas evaden impuestos?

- a) Se los roban los políticos
- b) Baja calidad y cantidad de servicios públicos.
- c) Los gastan mal
- d) Se los llevan los grandes empresarios

NOTA

- a Para recopilar la información necesaria para generar los indicadores de impuestos para un negocio estandarizado en cada país, se diseñó una empresa caso de estudio (modelo). La empresa caso de estudio es un productor y comercializador de macetas para flores. No hay nada específicamente extraordinario acerca de la naturaleza del negocio; se escogió como algo que puede ser comprendido con facilidad alrededor del mundo y como una actividad que incorpora tanto la producción como la comercialización de un producto de baja tecnología. El objetivo principal es el generar un patrón de hechos estándar para que los indicadores de impuestos generados usando los mismos criterios puedan ser comparados sin ser distorsionados significativamente por incentivos y beneficios específicos para una industria. También se especificó que sea una operación doméstica en la economía, por lo que la evaluación es exclusivamente del sistema impositivo local. Para mayores acerca de la metodología ver WB, and PWC. 2009. Paying Taxes: The Global Picture. *Disponible en:* <www.doingbusiness.org>.

REFERENCIAS

- Agosín, Manuel R., and Roberto Machado. 2005. Reforma Tributaria y Desarrollo Humano en Centroamérica. *Revista "Centroamérica en la Economía Mundial del Siglo XXI"* Política fiscal en Centroamérica (5):12-20.
- Axelrod, Robert M. 1984. *The evolution of cooperation*. New York: Basic Books.
- Bastiat, Frederic. 1998. *The Law*. Translated by D. Russell. Edited by F. f. E. Education. Second ed. New York: Irvington-on-Hudson,.
- Benegas Lynch (h.), Alberto. 1994. *Fundamentos de análisis económico*. Undécima ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Benegas-Lynch (h.), Alberto. 1998. Bienes públicos, externalidades y los free-riders: el argumento reconsiderado. *Estudios Públicos* (Invierno):204-218.
- Bolaños, Rodrigo. 2002. Eficiencia y equidad en el sistema tributario costarricense. In *El sistema tributario costarricense: contribuciones al debate nacional*, edited by C. G. d. I. República. San José: Contraloría General de la República.
- Cantillon, Richard d, Henry ed Higgs, tr, and William Stanley Jevons. 1931. *Essai sur la nature du commerce en general*: London, Macmillan & co., ltd. for the Royal economic society, 1931.
- CEH. 2002. Agenda de Transformación Fiscal para el Desarrollo.
- CEPAL. 2002. Financiamiento para el desarrollo sostenible en América Latina y el Caribe: De Monterrey a Johannesburgo. *Proyecto conjunto CEPAL/PNUD RLA/01/001*, . Financiamiento para el desarrollo ambientalmente sostenible:123.
- CGR. 2007. Estudio del impuesto sobre la renta que declaran las personas físicas y jurídicas, con actividad económica lucrativa, que prestan servicios profesionales. *Disponible en:* <http://cgrw01.cgr.go.cr/portal/page?_pageid=37,83891,37_83996&_dad=portal&_schema=PORTAL>, 19 de Diciembre.
- Coase, R.H. 1937. The nature of the firm. In *The nature of the firm: origins*,

- evolution, and development*, edited by O. E. Williamson and S. G. Winter. New York, N.Y.: Oxford University Press.
- Cornick, Jorge. 2003. Costa Rica: Política Tributaria para el Desarrollo Humano. *BID Serie de Estudios Económicos y Sectoriales* (RE2-03-010).
- de Jasay, Anthony. 2006. The Failure of Market Failure: Part II. The Public Goods Dilemma. *Disponible en: <<http://www.econlib.org/library/Columns/y2006/Jasayfailureii.html>>*, November 6.
- Diamond, Jared. 1999. *Guns, germs, and steel: the fates of human societies*. New York: W. W. Norton & Company, Inc.
- Economist. 1999. Innovation in Industry. *The Economist February 20th, 1999.*, February 20th.
- Fuentes, Juan Alberto. 2006. Retos de la Política Fiscal en América Central. *Cepal* (LC/MEX/L.719).
- Gómez-Sabaini, Juan Carlos. 2005. La tributación a la renta en el Istmo Centroamericano: análisis comparativo y agenda de reformas. *Cepal Macroeconomía para el Desarrollo* (37).
- Hall, Robert, and Alvin Rabushka. 2007. *Flat Tax: Hoover classics*. Disponible en <www.hoover.org/publications/books/3602666.html>.
- Hayek, Friedrich A. 1937. Economics and Knowledge. In *Individualism and economic order*. Chicago: University of Chicago Press.
- Hayek, Friedrich A. 1945. The Use of Knowledge in Society. *American Economic Review* 35 (4 (Sep)):519-530.
- Hayek, Friedrich A. 1946. Individualism: True and False. In *Individualism and economic order*. Chicago: University of Chicago Press.
- Hayek, Friedrich A. 1947. "Free" Enterprise and Competitive Order. In *Individualism and economic order*. Chicago: University of Chicago Press.
- Hayek, Friedrich A. 1960. *The constitution of liberty*: [Chicago] University of Chicago Press [1960].
- Hayek, Friedrich A. von. 1979. *The counter-revolution of science: studies on the abuse of reason*. 2d ed. Indianapolis: Liberty Press.
- ICEFI. 2007. *La Política Fiscal en la encrucijada. El caso de América Central*. Guatemala: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales.
- IMF. 2006. Country Report No. 06/416. *Disponible en: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2006/cr06416.pdf>>*, November.
- Knight, Frank Hyneman. 1921. *Risk, uncertainty and profit*, Hart, Schaffner & Marx prize essays; 31: Boston, New York, Houghton Mifflin Company, 1921.
- Luce, R. Duncan, and Howard Raiffa. 1989. *Games and decisions: introduction and critical survey*. New York: Dover Publications.
- Mas-Colell, Andreu, Michael Dennis Whinston, and Jerry R. Green. 1995. *Microeconomic theory*. New York: Oxford University Press.
- MIDEPLAN. 2007a. Anexos - Plan Nacional de Desarrollo "Jorge Manuel Dengo Obregón": 2006-2010.
- MIDEPLAN. 2007b. Plan Nacional de Desarrollo "Jorge Manuel Dengo Obregón": 2006-2010.

- Moore, Mick. 2004. Revenues, State Formation, and the Quality of Governance in Developing Countries. *International Political Science Review* 25 (3):297–319.
- North, Douglass Cecil. 1990. *Institutions, institutional change, and economic performance, The Political economy of institutions and decisions*. Cambridge; New York: Cambridge University Press.
- OECD. 2007. *Latin American Economic Outlook 2008*. Edited by D. C. o. t. OECD.
- Ortega y Gasset, José. 2001. *Historia como sistema*. Madrid: Editorial Biblioteca Nueva.
- Paine, Thomas. 1999. *Rights of man*. Toronto: Dover Publications Inc.
- Rawls, John. 1999. *A theory of justice*. Rev. ed. Cambridge, Mass.: Belknap Press of Harvard Univeristy Press.
- Rodríguez-Clare, Andrés, and José E. Angulo. 2002. El sistema tributario y aduanero: una visión de conjunto. In *El sistema tributario costarricense: contribuciones al debate nacional*, edited by C. G. d. l. República. San José: Contraloría General de la República.
- Rosen, Harvey S. 2008. *Hacienda Pública*. Madrid: McGraw-Hill Interamericana de España, S.A.
- Rosenberg, Nathan, and L. E. Birdzell. 1986. *How the West grew rich: the economic transformation of the industrial world*. New York: Basic Books.
- Say, Jean Baptiste. 1817. *Catechism of Political Economy; or, Familiar Conversations of the manner in which wealth is produced, distributed, and consumed in Society*. Translated by J. Richter. Philadelphia: M. Carey & Son.
- Schumpeter, Joseph Alois. 1947. *Capitalism, socialism, and democracy*. 2d By Joseph A. Schumpeter ... ed: New York, London, Harper & brothers [1947].
- Schumpeter, Joseph Alois. 1954. *History of economic analysis*. New York,,: Oxford University Press.
- Sen, Amartya Kumar. 2000. *Development as freedom*. New York: Knopf.
- Smith, Adam. 2000. *The Wealth of Nations*. Modern Library Paperback Edition ed, *The Modern Library Classics*: Modern Library.
- Stiglitz, Joseph E. 2003. *El malestar de la globalización*. Translated by C. R. Braun. Segunda edición ed. Madrid: Suma de Letras, S. L.
- TIME. 1960. Death to Taxes! *Disponible en Time Magazine*: <<http://www.time.com/time/magazine/article/0,9171,873297,00.html>>, February.
- UN. 2007. Seguimiento y aplicación de los resultados de la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo: Informe del Secretario General. *Asamblea General: Sexagésimo segundo período de sesiones*.
- WB. 2007. Costa Rica Investment Climate Assessment. WB Finance, Private Sector and Infrastructure (Report No. 35424-CR).
- WB, and PWC. 2009. Paying Taxes: The Global Picture. *Disponible en*: <www.doingbusiness.org>.
- WEF. 2007. Global Competitiveness Report 2007-2008.

