COMISION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA

PROVISIONAL
CEPAL/MEX/78/C.Rica 1/Rev.1
Marzo de 1978

EL IMPUESTO TERRITORIAL Y SU RELACION CON LA TRIBUTACION DEL SECTOR AGROPECUARIO Y LA IMPOSICION AL PATRIMONIO

78-3-172-125

INDICE

/IV. Conclusiones

/PRESENTACION

PRESENTACION

El documento que se presenta a continuación forma parte del estudio conjunto Ministerio de Hacienda y Banco Central de Costa Rica-Comisión Ecconómica para América Latina sobre política tributaria y desarrollo económico, actualmente en preparación. Fue elaborado por Federico J. Herschel, Experto Regional en Financiamiento del Desarrollo de la Oficina de Cooperación Técnica de las Naciones Unidas adscrito a la Subsede de la CEPAL en México.

Este trabajo examina el impuesto territorial, sus efectos económicos y lo relaciona con la tributación global del sector agropecuario y con la imposición al patrimonio.

En el primer capítulo se trata el concepto general del impuesto y su evolución en Costa Rica; el segundo investiga los efectos económicos del mencionado gravamen. El capítulo tercero se ocupa de la estructura del tributo, incluyendo los problemas de aplicación y, finalmente, el capítulo cuarto contiene las conclusiones y recomendaciones que surgen del estudio.

Se agradece la colaboración del personal del Ministerio de Hacienda y en particular la prestada por los señores Juan C. Fait, Mario Polinaris y Oscar Flores Matamoros.

/I. IMPUESTO

I. IMPUESTO TERRITORIAL

1. Concepto del impuesto y su significación

El impuesto territorial es un impuesto general y periódico que grava los propietarios y usuarios de la propiedad inmobiliaria, basado en el valor del capital o de la renta anual de los activos correspondientes. Se considera una clase de gravámenes distinta, aunque existen otros tributos que de alguna manera pueden recaer también sobre dicha propiedad: impuestos sobre el ingreso proveniente de la propiedad, impuestos sobre la realización de un mayor valor (impuesto a las ganancias del capital), impuestos sobre el patrimonio neto, impuestos sobre la transferencia de bienes inmuebles e impuestos a la herencia. El impuesto territorial está muy difundido y es usado frecuentemente como impuesto local en una serie de países tales como los Estados Unidos, el Canadá, Bélgica, Dinamarca, Francia, Alemania y el Japón. Es parcicularmente significativo en relación a la recaudación del sistema fiscal en su conjunto en varios países, fundamentalmente en los de habla inglesa: representa el 13% de la recaudación total en Irlanda, más del 11% en Gran Bretaña, del 6% al 8% en Australia, Unión Sudafricana, Dinamarca y el Japón.[1/]

En principio, el impuesto a la propiedad rural ocupa un lugar central dentro de la imposición global que recae sobre el sector agropecuario. Por esta razón se efectuarán algunas reflexiones sobre los demás impuestos que soporta dicho sector.

En lo que a Costa Rica se refiere, al no existir un impuesto general al patrimonio neto,el impuesto inmobiliario es el gravámen más importante de los que recaen sobre el patrimonio o parte del mismo.En efecto, en 1974,de una recaudación total de 51.4 millones de colones provenientes de esta clase de tributo,la recaudación originada en el impuesto territorial

1/ Véase Dick Netzer, "Property Taxes", International Encyclopedia of the Social Sciences, David L. Sills, Vol. 15, The Macmillan Co. y The Free Press, 1968, pág. 545.

/se elevó

se elevó a 42.7 millones o sea el 83%.[2/] Por esta razón, se tratarán en este capítulo también brevemente los demás gravámenes que recaen sobre el patrimonio o partes del mismo.

2. Fundamento del impuesto

El proceso de desarrollo económico está normalmente asociado a una transformación estructural que implica --entre otros cambios-- una reducción de la participación relativa del sector agropecuario en el producto bruto. Esta evolución se ha experimentado también en Costa Rica,[3/] y --lo que resulta particularmente importante para esta parte del trabajo-- dicha participación continuará decreciendo en el futuro; en efecto, conforme a estimaciones de la Oficina de Planificación y Política Económica, se ha previsto que la participación del sector agropecuario pasará del 20% en 1976 al 18.4% en 1982. Se deberá producir, por consiguiente, una transferencia de recursos desde el sector agropecuario hacia otros destinos. Lo anterior no implica que se ha de descuidar a dicho sector; al contrario, es preciso que se incremente su producción en forma eficiente tanto para proveer al país de buena parte de las divisas como para asegurar la alimentación de la población e insumos para varias ramas industriales (agroindustrias, etc.). Por ello sería deseable que, en la medida de lo posible, la tributación se convierta en un instrumento para lograr el uso más eficiente de la tierra, evitando en especial una ausencia de explotación o un aprovechamiento irracional de la tierra.

A los razonamientos anteriores cabe agregar que el sector agropecuario debe contribuir a los ingresos tributarios teniendo en cuenta su significación cuantitativa. En Costa Rica, en efecto, considerando la composición porcentual por clases de actividad económica, la agricultura ocupa el primer lugar con un 20.2% del producto interno bruto (a costo de factores).[4/]

2/ Véase Incidencia fiscal y distribución del ingreso en Costa Rica (SDE/77/C/4), Vol. I, p. 41.

3/ El sector agropecuario representó el 30% del producto global en 1960, pero sólo el 22% en 1975 (Cf. Notas preliminares para la elaboración del marco de referencia del estudio "La política tributaria y el desarrollo económico de Costa Rica" (CEPAL/MEX/77/C.Rica 1) enero de 1977 (sin mimeografiar)

4/ Costa Rica: Notas para el estudio económico de América Latina, 1976 (CEPAL/MEX/77/5/Rev.1), febrero de 1977, pág. 24. /Teniendo en

Teniendo en cuenta la equidad como objetivo, existen razones adicionales para tratar de gravar al sector agropecuario adecuadamente, es decir, por ejemplo, por lo menos en la misma proporción al ingreso que los demás: desde el punto de vista de la equidad horizontal, impidiendo que en el sector mencionado se pague una menor suma de impuestos que en iguales circunstancias en los demás; tomando la equidad vertical como criterio, puede mencionarse a la fuerte concentración del ingreso existente en el sector, problema al que se hará referencia posteriormente; por esta razón es importante también lograr una tributación tal que evite, en la práctica, un tratamiento de privilegio de las personas de mayor capacidad contributiva en dicho sector.

Aunque existen otros impuestos que recaen sobre el sector (impuestos a la exportación, a la renta, etc.), a la larga el impuesto territorial constituye el instrumento fundamental por su potencialidad para gravar la mayor capacidad económica existente en el sector y como una forma para lograr un uso más intensivo de la tierra. Así, en cuanto el efecto de incentivación al graduarse la tributación de acuerdo con el valor de la tierra, el impuesto a pagar será el mismo sea cual fuere el rendimiento que se obtenga. Por ello, en un examen de la tributación del sector se destacó que "la experiencia enseña que una tributación agrícola demasiado baja se paga en la forma de un sector campesino estático, un sector público desfinanciado, y un crecimiento económico lento en todo el país". Estos resultados se aprecian hoy casi en todas partes de América Latina. Aunque procede agregar que la política tributaria no es la única causa, gracias al sistema tributario en vigor, la tierra inculta --aunque sea de excelente calidad y esté bien ubicada-- constituye una forma de inversión relativamente barata y segura para el capitalista latinoamericano.[5/]

Desde el punto de vista conceptual, la imposición a la tierra no sólo en el sector rural sino también en el urbano, puede justificarse además en la noción del incremento del valor no ganado. Según este enfoque, el proceso de desarrollo económico está acompañado de aumentos en el valor

5/ Haskell P. Wald, "Reformas de la tributación agrícola para fomentar el desarrollo económico en América Latina" en Reforma tributaria para América Latina II - Problemas de Política Fiscal, Washington, 1969, p. 515.

/de la tierra

de la tierra. Estos incrementos se consideran desde la época de David Ricardo como renta en el sentido de una ganancia que no se debe a un mayor esfuerzo o a una especial habilidad del propietario, sino a la productividad natural y ubicación de la tierra. Durante mucho tiempo se insistió en la necesidad de absorber este beneficio no ganado, por lo menos en parte, por la tributación.[6/]

Para la aplicación de esta teoría debe tenerse en cuenta que: estrictamente se considera la tierra libre de mejoras, pero en la realidad no todo el ingreso resultante del uso de la tierra se debe exclusivamente a las características originales del suelo como don de la naturaleza; parte corresponde a una inversión como en cualquier otro sector, y resulta difícil en la práctica separar estrictamente lo que correspondería a la renta pura del suelo y lo que es producido en una inversión de capital. Sin embargo, merece ponerse de relieve --con base en lo expuesto-- que la tierra libre de mejoras constituye un objetivo claro para la tributación.

En cuanto a la tributación en el sector urbano que grava fundamentalmente inversiones en viviendas,[7/] cabe analizar también la posibilidad de utilizarlo para modificar las características de la oferta, fomentando la construcción de viviendas que puedan resultar más accesibles a las clases menos pudientes.

Una adecuada imposición de la tierra en países en desarrollo, particularmente la rural, ha sido objeto de una serie de conferencias y reuniones, en las cuales en forma prácticamente unánime se insistió en la necesidad de una mayor participación de dicho gravamen en la recaudación total que afluye al fisco. Así, a simple título de ejemplo, cabe hacer referencia a la conferencia de Santiago de Chile, en la cual se indicó como uno de los objetivos de la "reorganización del sistema fiscal en América Latina",

6/ Cf. George Lent, "The Taxation of Land Value", Staff Papers, Vol. XIV, No. 1, marzo de 1967, págs. 89 y 90.

7/ Según estimaciones efectuadas en Costa Rica, del total de las valuaciones urbanas, un 60% corresponde a viviendas, un 10% a establecimientos fabriles, y un 30% a comerciales.

/la imposición

la imposición de gravámenes mayores a los bienes raíces, tanto urbanos como rurales.[8/]

Se señaló, además, que "en las naciones donde la propiedad de la tierra es altamente concentrada y donde el predominio de propietarios ausentistas actúa contra la introducción de técnicas agrícolas progresistas, un impuesto progresivo sobre la propiedad rústica es un instrumento poderoso para aumentar la eficiencia del uso de la tierra para crear un mercado de propiedades rurales más fluido y para promover los objetivos de la reforma agraria.[9/]

Por otra parte es, por supuesto, necesario tener en cuenta la capacidad financiera del sector y evitar cambios demasiado drásticos en el corto plazo.

3. Evolución del gravamen en Costa Rica

El primer antecedente significativo de este impuesto es la ley 72 del 18 de diciembre de 1916; estableció un impuesto proporcional (del 4%) sobre el valor del inmueble y además un impuesto progresivo sobre los terrenos incultos (tasas del 1.25% al 2.5%).[10/] La base del impuesto fue el valor común del terreno, construcciones fijas y permanentes y plantaciones estables, conceptualización no cambiada hasta la fecha.

Han sido frecuentes las modificaciones introducidas en dicho impuesto, especialmente en lo que respecta a tasas y destino de los fondos recaudados. Entre el conjunto de modificaciones cabe citar en especial la ley 27 del 2 de marzo de 1939, de la cual muchas normas siguen vigentes en la actualidad. La tasa establecida fue del 0.25%, manteniéndose las alícuotas para el impuesto sobre terrenos incultos. A partir de

8/ Reforma tributaria para América Latina II - Problemas de política fiscal, op. cit. y Reforma tributaria para América Latina IV - La política tributaria como instrumento del desarrollo, Washington, 1973, p. 238-279.

9/ Reforma tributaria para América Latina II - Problemas de política fiscal, op. cit., p. 689.

10/ Lilia Montero Umaña, Resumen de la legislación tributaria costarricense, 1900-1972, Escuela de Ciencias Económicas y Sociales, Instituto de Investigaciones, San José, 1972, y Virginia Watkin, Taxes and Tax Harmonization in Central America, Harvard Law School, Cambridge, 1967, págs. 122-124 y 464-468.

/la vigencia

la vigencia de la ley 837 del 20 de diciembre de 1946 y teniendo en cuenta lo dispuesto por la ley 17 de 1943, se aplican las tasas actualmente en vigor, que van del 0.3% al 1.05%. Un antecedente significativo fue la ley 2500 del 17 de diciembre de 1959, que fijó para el año 1960 una escala progresiva que variaba entre el 0.50% (para avalúos superiores a 250 000 colones) y el 2.25% (para avalúos de 3 000 001 colones y más).[11/] Esta ley no se aplicó ya que fue derogada en virtud de la ley 2550 del 9 de abril de 1960.

Entre las modificaciones posteriores puede mencionarse la ley 4980 del 29 de mayo de 1972 que eliminó la exoneración del impuesto a las propiedades con valor menor a 10 000 colones.

11/ Véase Resumen de la legislación tributaria costarricense, 1900-1972, op. cit., pág. 84.

II. EFECTOS ECONOMICOS

1. Incidencia del impuesto

Conforme a la teoría tradicional en la materia, el impuesto que grava la tierra libre de mejoras no puede ser trasladado y es soportado, por lo tanto, por el propietario de la tierra en el momento de la imposición. El impuesto no puede ser trasladado hacia adelante a otros usuarios de la tierra porque la traslación sólo puede ocurrir cuando la oferta puede ser reducida, pero esta posibilidad normalmente no existe en el caso de la tierra.[1/]

En efecto, la tierra es un factor cuya oferta es totalmente inelástica. El precio en estos casos está determinado por la demanda y el dueño de la tierra no puede influir en dicho precio.

Los compradores potenciales de la tierra, como consecuencia del impuesto ofrecerán un precio menor, proceso que se conoce como capitalización del impuesto y que implica precisamente que el impuesto recaiga sobre el propietario al establecerse (o aumentarse) el impuesto.

De acuerdo con la teoría indicada, la incidencia es distinta en el caso de las mejoras (edificios para vivienda, instalaciones fabriles, etc.). En este caso habrá una menor oferta de nuevas inversiones como resultado del impuesto. En consecuencia, podría esperarse que el impuesto sea trasladado hacia adelante, recayendo finalmente sobre los consumidores en el caso del impuesto pagado originalmente por empresas(fabriles y otras) y sobre los ocupantes en los edificios de vivienda. Por

1/ Se puede indicar como excepción a este principio el caso de una muy fuerte concentración de la tierra, si, además, los precios de los productos a obtener con la tierra estuviesen por debajo del nivel de máxima ganancia y si los propietarios utilizaran la imposición a la tierra como motivo para elevar los precios. Véase Henry J.Aaron, Who Pays the Property Tax. A New View, The Brookings Institution, Washington, 1975, págs. 19 a 23.

/supuesto

supuesto esta traslación no es posible en el caso de un propietario que vive en su propio inmueble.[2/]

Ultimamente se ha llegado a sostener la tesis de que al gravar el impuesto a los dueños del capital que no esté constituido por la tierra misma se reduciría su rendimiento. Por supuesto, este nuevo enfoque no modificaría lo dicho para el caso del impuesto a la tierra libre de mejoras. En los demás casos habría que tener en cuenta que en la realidad la imposición no es uniforme, por lo que podrían darse efectos similares a la imposición indirecta recayendo el gravamen sobre productos o servicios afectados.[3/] De todas maneras el examen de los efectos posibles con esta óptica que es de equilibrio general se hace bastante difícil porque habrá que tener en cuenta una serie de factores: imposición relativa de capital y tierra en cada sector, complementariedad y posibilidad de sustitución de los factores de la producción y su movilidad, etc. A ello cabe agregar el retardo que debe producirse antes de poder trasladar un impuesto al capital porque sus adiciones anuales son relativamente pequeñas.[4/]

2/ Véase, International Encyclopedia of the Social Sciences op. cit. La teoría sobre la imposición se ocupa en general del impuesto a la propiedad; en la literatura sobre este tema se trata frecuentemente este gravamen que corresponde al sistema tributario estadounidense; este último difiere del impuesto territorial costarricense en los siguientes aspectos: 1) El impuesto a la propiedad estadounidense tiende a ser más amplio, ya que en algunas legislaciones locales incluye también la propiedad personal; 2) el gravamen que existe en los Estados Unidos es de tipo local, presentando considerables diferencias entre distintas localidades.
La tradición de que parte del impuesto a las mejoras (capital renovable) es trasladado al consumidor, y que la carga del impuesto sobre la tierra recae sobre el propietario se origina en los trabajos de A. Marshall, W.G. Pierson, F. Y. Edgeworth y H.A. Simon. Aunque estos economistas analizaron los efectos sobre inmuebles para vivienda, sus resultados se aplicaron en los trabajos cuantitativos de R.A. Musgrave, G.A. Bishop y W.I. Gillepsie al caso del impuesto a la propiedad que recae sobre la propiedad industrial y comercial, al igual que sobre viviendas; véanse Peter Miezkowski, "The Effects of Taxes on the Distribution of Income", Journal of Economic Literature, Vol. VII, No. 4, 1969, y Carsten Welinder, Steuerüberwälzung und Steuerwirkungen", Handbuch der Finanzwissenschaft, T.II,pp.351-352.

3/ Véase Who Pays the Property Tax. A new View. op. cit., págs. 38-55.

4/ Véase, International Encyclopedia of the Social Sciences, op. cit., pág. 547.

/Cabe agregar

Cabe agregar que, en general, el impuesto resulta más difícil de trasladar cuando se trata de un gravamen progresivo, ya que variaría en cada caso la proporción de lo trasladable.[5/]

2. Efectos relacionados con el desarrollo económico y la distribución del ingreso

Como ya se indicó al comentar los fundamentos de este gravamen, sus efectos principales consisten en la incentivación para un uso más productivo de la tierra, y contribuir a que el sistema tributario actúe como redistribuidor del ingreso, gravando más fuertemente a los contribuyentes de mayor capacidad económica. La medida en que ambos propósitos se logren, depende por supuesto de las tasas efectivas del gravamen, su estructura y la efectividad con que se administra el impuesto. La magnitud de la carga depende de las tasas nominales que rigen y la valuación de la base imponible. En cuanto a la estructura, la tasa efectiva del gravamen será mayor si el impuesto es progresivo y de tipo global incorporando todas las propiedades de una persona en la misma base imponible, acentuando así la progresividad del gravamen.

5/ Federico J. Herschel, Ensayos sobre política fiscal, EDERSA, Madrid, 1975, págs. 713-714.

III. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO

1. El impuesto actual en Costa Rica, disposiciones legales y su aplicación

a) Generalidades

Existen algunas características fundamentales de este gravamen que deben ser aclaradas para comprender sus alcances y sus posibilidades futuras. En primer término, debe especificarse si el impuesto aplicado es de carácter personal o real. Esta cuestión se relaciona, como es obvio, con los objetivos fundamentales que se pretenden lograr mediante el mencionado tributo. El impuesto de tipo personal permite alcanzar idealmente en forma más eficiente las grandes concentraciones que pueden existir en la propiedad inmueble. Por su parte, un impuesto de características reales puede resultar de más fácil aplicación y permite de este modo tender hacia la eficiencia económica, tal como el aumento de la productividad rural concentrando su atención en cada establecimiento o finca. Por supuesto, pueden imaginarse métodos de aplicación que combinen ambos propósitos.

El impuesto que rige en Costa Rica es de tipo personal, como surge de las normas legales que establecen que la base imponible está constituida por el valor total de los bienes inmuebles de cada persona.

Otro rasgo esencial que debe ser clarificado es el modo en que se aplica en las zonas urbanas o rurales. En principio, la función del impuesto puede ser diferente según se aplique en el sector agropecuario o en el sector urbano. En el primer caso, amén de poder gravar más fuertemente la concentración de la riqueza en dicho sector, puede ser un elemento para lograr una mayor eficiencia en la explotación rural, como ya se ha señalado. Es obvio que los propósitos de un impuesto a la propiedad urbana en principio son diferentes y será más difícil lograr a través del impuesto una mayor eficiencia en la construcción de viviendas y, por supuesto, menos aún en las propiedades que sirven como base para los establecimientos fabriles o comerciales.

/Conforme al

Conforme al sistema vigente en Costa Rica, el impuesto territorial propiamente dicho no establece diferencias en lo que respecta al tratamiento empleado para los distintos casos indicados.

En base a las revaluaciones practicadas en 1976, un 45% de la materia imponible corresponde a inmuebles rurales y un 55% a urbanos.[1/] Se estima, además, que del valor total de los inmuebles en la zona urbana, un 30% corresponde a edificios destinados a la actividad comercial, 10% a la fabril y 60% a viviendas.

En lo que concierne al sector rural es fundamental tener en cuenta la tributación global que afecta al sector dentro de la cual un impuesto a la propiedad podría constituir, sin embargo, un elemento de considerable significación por sus características que permiten su aplicación permanente sin ser afectado por problemas coyunturales. Por esta razón, las consideraciones efectuadas aquí deben ser vinculadas con el tratamiento más general de la imposición a la agricultura.

b) Contribuyentes

De acuerdo con la ley, son contribuyentes tanto las personas físicas como las jurídicas, sean éstas nacionales o extranjeras, dueñas en el país de un patrimonio inmueble que sobrepase los 25 000 colones, o las que no siendo dueñas, tuvieren por cualquier título precario propiedades del Estado, municipalidades o juntas de educación, cuando su patrimonio inmueble, incluyendo éstas, sobrepase el monto anteriormente indicado.

Como existen serias dificultades para la determinación e individualización de las propiedades --cuestión a la que se hará referencia posteriormente-- se presenta también el problema de la fragmentación de las propiedades de un modo similar al impuesto a la renta, ya que en el impuesto territorial existen también tasas progresivas. Sin embargo, es preciso señalar lo siguiente: a) como la imposición en general no es muy fuerte, lo que depende fundamentalmente de la actualización de las valuaciones, la

1/ En 1976 se calculó una nueva valuación por un total de 1 210 millones de colones, correspondiendo 1 044 fincas con un nuevo avalúo de 530 millones de colones al sector rural, y 2 256 fincas con 660 millones al sector urbano.

/fragmentación

fragmentación puede representar un costo demasiado elevado frante al mayor impuesto territorial que habría que pagar. Sin embargo, la fragmentación afectará al impuesto territorial a pagar, aunque originariamente se haya efectuado fundamentalmente para reducir el peso del impuesto a la renta;
b) en el cuerpo legal que regula el impuesto territorial no existen disposiciones relativas a la posibilidad de consolidar propiedades fragmentadas para reducir el peso de la tributación.

c) Bienes gravados

Los rubros incluidos como materia imponible del impuesto son extensos, en comparación con algunas de las leyes vigentes en Latinoamérica.[2/] El impuesto grava no sólo los terrenos sino también las instalaciones o construcciones fijas y permanentes, las plantaciones estables que en ellos existan, así como maquinarias y demás muebles que forman parte de un inmueble por ser necesarios para la explotación del negocio a que están destinados, aunque tales maquinarias o inmuebles puedan fácilmente separarse del inmueble (artículo 2). Estas disposiciones vigentes para el impuesto territorial han tenido un efecto desfavorable para el fisco en el impuesto a la renta, ya que de acuerdo con el inciso 5 del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se incluyen como ingreso gravable o pérdida deducible a las diferencias resultantes de la enajenación de "maquinarias y demás bienes inmuebles usados en el negocio". En base a las normas vigentes en el impuesto territorial, los contribuyentes han pretendido considerar tales operaciones en varios casos como no sujetas al impuesto a la renta, de conformidad con las disposiciones citadas del impuesto territorial.[3/]

2/ "Aspectos de la tributación sobre la tierra de América Latina", La política tributaria, op. cit., p. 256.
3/ La administración tributaria ha sostenido el criterio de que dentro de los bienes inmuebles afectos al impuesto territorial no deben incluirse aquellos de poca duración como herramientas, sillas, etc. (Véase Violeta Pino, Estructura del impuesto territorial, Anexo del Estado).

/d) Exenciones

d) Exenciones

Existen en primer lugar las exenciones usuales, a saber:

1) El estado, las municipalidades y juntas de educación;

2) Las propiedades destinadas a la enseñanza o a la beneficencia pública; las casas curales; los templos destinados a cualquier culto permitido por la ley; los edificios destinados a legaciones diplomáticas y a las casas de habitación de los ministros extranjeros que les sean propias, siempre que en el país respectivo se concedan iguales ventajas a las legaciones y ministros de Costa Rica; las propiedades de instituciones de beneficencia pública destinadas a producirles ingresos a esas instituciones. Todo lo anterior, siempre que los bienes mencionados pertenezcan a las personas que desarrollan las actividades dichas.

Además, están exentas también:

1) Las personas cuyo patrimonio inmueble no exceda de 25 000 colones o cuando el impuesto anual no sobrepase la suma de 75 colones. También se eximen las viviendas nuevas de un valor inferior a 30 000 colones, cuando constituyen la única propiedad real de su dueño;

2) Las construcciones para nuevas industrias por un período de 15 años;

3) Las casas que construyan los patrones en sus terrenos, destinadas exclusivamente para viviendas de sus trabajadores (peones), y

4) Finalmente, existen exoneraciones establecidas en leyes especiales, pudiendo mencionar, como ejemplo, las construcciones destinadas para el desarrollo avícola y las industrias conexas de alimentos y medicinas vitamínicas.

2. La concentración del ingreso gravable y de la recaudación del impuesto

La fuerte concentración en la propiedad rural a que ya se ha hecho referencia[4/] así como el gran número de explotaciones pequeñas que sólo constituyen

4/ Véase "Notas preliminares para la elaboración del marco de referencia", La política tributaria y el desarrollo económico de Costa Rica (CEPAL/MEX/76/C. Rica.1), p. 27.
Véase también Virginia G. Watkin, Taxes and Tax Harmonization in Central America (Harvard Law School, Cambridge, 1967, p. 123), que indicó, con base en estudios del Banco Interamericano de Desarrollo, que en Costa Rica el 38% de las fincas ocupaban algo más del 2% de la tierra.

/una parte

una parte mínima del área explotada se refleja también en la materia imponible e ingreso fiscal del impuesto territorial, si bien en las cifras respectivas de este último se incluyen también los guarismos correspondientes a inmuebles urbanos. En efecto, los contribuyentes con inmuebles de valor imponible superior a los 500 000 colones representaron el 38.2% del total en 1972, el 50.7% en 1974 y el 53.8% en 1975. Este crecimiento de los inmuebles de mayor valor debe atribuirse a las siguientes causas: el incremento del valor de los inmuebles resultante sobre todo del proceso inflacionario; una creciente concentración de la propiedad inmobiliaria, y las características de las tareas de revaluación que prestan atención preferente a los inmuebles de mayor valor. Si se consideran los inmuebles de valor superior a tres millones de colones, en 1972 se elevaban al 16.2% del total, en 1974 al 24.3%, y al 27.1% en 1975. Estas últimas cifras confirman las hipótesis planteadas anteriormente. En 1975, los contribuyentes con inmuebles de un valor superior al medio millón de colones proporcionaban el 74.4% de la recaudación total, y los de un valor superior a tres millones, el 41.8%. Estos cómputos representaban, a su vez, el 5.2% y el 0.6% del número total de contribuyentes. Estos datos son, por supuesto, de una considerable significación para una eventual reforma. Se observa que la proporción de contribuyentes que podría verse más afectada por una mayor progresividad en los tramos superiores del impuesto es reducida. Por otra parte, es elevado el número de contribuyentes con propiedades de valor reducido; así en 1975 el 41.8% de los contribuyentes tenían propiedades de valor inferior a 50 000 colones, y el 70.2% de los mismos inmuebles de valor inferior a 100 000 colones. (Véase el cuadro 1.)

3. El impuesto como instrumento para lograr una mayor productividad

Como ya se ha señalado anteriormente, una de las funciones básicas que se ha asignado al impuesto inmobiliario es el servir como incentivo para lograr un incremento de la productividad. Este desideratum tiene plena vigencia en Costa Rica. En efecto, tomando en cuenta el total de la superficie de las fincas (incluyendo las tierras que se encuentran en descanso, montes y bosques, la productividad (medida en términos de valor bruto de la producción

/Cuadro 1

Cuadro 1

DISTRIBUCION POR TRAMOS DE IMPONIBLE (AVALUOS) DEL NUMERO DE REGISTRO Y CONTRIBUYENTES, DEL MONTO DE LA VALUACION Y DEL IMPUESTO A COBRAR (1976, VALUACION 1975)

(Valores en colones)

Nivel de imponible	Registros	Contribu-yentes	Imponible	Impuesto
Total	102 458	76 963	14 196 791 399	81 006 352.00
10 001 a 25 000				
25 001 a 50 000	37 851	32 200	1 145 669 392	3 436 384.00
50 001 a 75 000	17 582	14 067	862 404 877	2 586 952.80
75 001 a 100 000	10 323	7 748	673 120 159	2 019 226.00
100 001 a 125 000	6 213	4 398	492 725 565	1 478 094.80
125 001 a 150 000	4 713	3 341	460 604 376	1 381 756.40
150 001 a 175 000	3 361	2 235	361 984 121	1 085 913.80
175 001 a 200 000	2 648	1 712	321 447 894	964 310.20
200 001 a 225 000	2 142	1 318	279 423 981	838 246.80
225 001 a 250 000	1 747	1 084	258 108 369	774 305.20
250 001 a 300 000	2 709	1 614	442 408 858	1 424 466.40
300 001 a 350 000	2 089	1 208	391 632 635	1 398 955.80
350 001 a 400 000	1 513	865	323 511 674	1 238 672.80
400 001 a 450 000	1 049	601	255 137 204	1 027 619.00
450 001 a 500 000	983	559	266 572 635	1 116 763.20
500 001 a 600 000	1 346	758	414 363 551	1 893 641.20
600 001 a 700 000	875	484	312 862 670	1 595 389.60
700 001 a 800 000	736	392	293 399 330	1 612 186.60
800 001 a 900 000	511	289	244 809 893	1 416 597.20
900 001 a 1 000 000	424	239	226 992 456	1 367 810.20
1 000 001 a 1 100 000	0	184	193 208 001	1 200 661.40
1 100 001 a 1 200 000	252	138	156 552 604	1 009 666.60
1 200 001 a 1 300 000	233	130	162 839 785	1 058 966.20

/(Continúa)

Cuadro 1 (Conclusión)

Nivel de imponible	Registros	Contribuyentes	Imponible	Impuesto
1 300 001 a 1 400 000	220	130	168 481 261	1 113 471.40
1 400 001 a 1 500 000	208	107	154 720 367	1 037 135.20
1 500 001 a 1 600 000	216	112	174 351 663	1 184 810.80
1 600 001 a 1 700 000	121	67	110 367 588	757 315.00
1 700 001 a 1 800 000	128	73	127 458 419	882 791.00
1 800 001 a 1 900 000	115	57	105 371 332	736 094.20
1 900 001 a 2 000 000	105	53	103 211 022	726 312.60
2 000 001 a 2 100 000	72	41	83 983 648	594 993.20
2 100 001 a 2 200 000	76	47	100 886 961	718 970.00
2 200 001 a 2 300 000	68	44	98 732 017	707 355.00
2 300 001 a 2 400 000	73	40	93 769 914	675 158.20
2 400 001 a 2 500 000	53	29	71 081 286	514 275.40
2 500 001 a 2 600 000	46	25	63 852 084	463 941.00
2 600 001 a 2 700 000	65	29	76 961 318	561 315.00
2 700 001 a 2 800 000	69	32	87 952 585	643 620.00
2 800 001 a 2 900 000	85	37	105 536 723	774 917.80
2 900 001 a 3 000 000	54	26	76 820 199	565 811.00
3 000 001 en adelante	1 044	455	3 851 472 982	36 423 479.00

/por unidad

por unidad de superficie) desciende a medida que se aumenta el tamaño de las fincas, como puede apreciarse en el cuadro 2. La razón principal a que obedece que los ingresos decrezcan con el aumento al tamaño de las fincas se debe a la práctica de dedicar en las explotaciones más grandes una proporción mayor de las tierras al descanso o a usos extensivos.[5/]

Se destacó al respecto en un informe especial que "podrían lograrse incrementos apreciables de la producción, adoptando medidas orientadas a modificar el tamaño de las explotaciones y utilizando de preferencia las superficies en descanso o dedicadas a fines poco productivos que ofrezcan mayores posibilidades de rendimiento".[6/] Concretamente se puso de relieve, además, que "los tributos que afectan al sector son sumamente bajos, y sus efectos tienen poca trascendencia".[7/]

4. Valuación

La valuación de la propiedad inmueble representa una operación compleja que en general requiere el trabajo prolongado de equipos especializados; idealmente habría que tener en cuenta, especialmente en las tierras rurales, una serie de factores topográficos, ecológicos y económicos para determinar los valores de cada parcela, sobre todo en el caso de inmuebles rurales. Cuando los valores que sirven para calcular la base imponible se apartan de los valores actuales, las tasas reales del impuesto pueden resultar notablemente inferiores a las nominales. Esta discrepancia puede producirse por

5/ FAO/CEPAL/OIT/CIDA/IICA/SIECA, Grupo de estudio en tenencia de la tierra y desarrollo rural, Tenencia de la tierra y desarrollo rural en Centroamérica (GTT/4/Rev.1), enero de 1971, p. 62. La tenencia de la productividad en las tierras efectivamente cultivadas es inversa, es decir, aumenta en proporción directa al tamaño de las explotaciones; pero hay que tener en cuenta que con las técnicas actuales ya no se justifica el descanso de las tierras que precisamente es característico de las fincas de mayor tamaño.

6/ Ibid, p. 63.

7/ Ibid, pp.146 y 147. Se indicó finalmente que las tarifas impositivas parecen excesivamente reducidas para constituir estímulo suficiente al mejor aprovechamiento de las tierras disponibles.

/Cuadro 2

Cuadro 2

COSTA RICA: VALOR BRUTO DE LA PRODUCCION AGROPECUARIA SEGUN TAMAÑO DE LAS FINCAS

Grupos de tamaño	Pesos centroamericanos por manzana
Total ponderado	35.4
Subfamiliar	142.2
Familiar	55.4
Multifamiliar mediano	31.4
Multifamiliar grande	25.0

Fuente: FAO/CEPAL/OIT/CIDA/IICA/SIECA, Tenencia de la tierra y desarrollo rural en Centroamérica (GTT/4/Rev.1), enero de 1971, p.66.

/una valoración

una valoración de las propiedades debido a un mayor desarrollo real de los sectores agropecuario o urbano o a un alza de precios de los productos agropecuarios o de las rentas de las viviendas que puede atribuirse a factores coyunturales. En épocas de inflación se produce normalmente un aumento del valor de los inmuebles mayor que el alza general de precios, pues la tierra es considerada siempre una de las mejores inversiones para protegerse contra la inflación.

En Costa Rica, en principio, el avalúo se lleva a cabo cada 10 años, pero este proceso no se cumple de una sola vez sino que anualmente se procede a revaluar parte de las propiedades.

En consecuencia, anualmente se efectúa una revalorización de una parte de las propiedades. De esta manera cada año el 10%-12% del valor total de las propiedades se actualiza en cuanto a su avalúo fiscal. Debe tenerse presente que la selección de las propiedades a ser revaluadas se halla legislada expresamente en el artículo transitorio, disposición final de la Ley 4340, actualmente vigente, que establece lo siguiente:

"La oficina de la tributación dará especial atención al reavalúo de la propiedad raíz, el cual llevará a cabo conforme al siguiente orden:

1) Reavalúo de las propiedades cuyo valor declarado sea superior a un millón de colones;

2) Reavalúo de las propiedades cuyo valor declarado sea superior a 500 000 colones y menor de un millón;

3) Reavalúo de las propiedades cuyo valor declarado sea superior a 100 000 colones y menor de 500 000, y

4) Reavalúo de las demás propiedades".

En la práctica no se aplican estrictamente las prioridades indicadas, pero sí el criterio general en que éstas se basan concentrando el esfuerzo fundamentalmente en las propiedades de valor mayor y medio.

Aunque estas disposiciones podrían ser consideradas fuertemente discriminatorias, ya que en la práctica tiene como resultado que la valuación no procede de un modo igual para todos, hasta ahora no ha habido dificultades u objeciones por parte de los contribuyentes. Dicho de otro modo, el procedimiento indicado da origen a una seria dispersión de la base de la

/materia

materia imponible.[8/] Cabe señalar que el artículo transitorio mencionado está en consonancia con la facultad general conferida a la Dirección General de Tributación Directa de efectuar las valuaciones cuando lo estime conveniente.[9/]

Antes de proceder a la elección de las propiedades individuales que serán revaluadas, es preciso determinar las zonas en las que se efectuará el proceso de reavalúo; para ello se tendrá en cuenta la fecha en que se efectuó por última vez dicha operación y los cambios generales que se han producido en cada zona, sobre todo los aumentos de valor resultantes de nuevas obras de infraestructura, o donde se haya incrementado la lotificación o urbanización, o donde se hayan abierto nuevos centros turísticos.

El procedimiento de revalorización descrito, es decir, seleccionando zonas y propiedades, se aplica desde hace tres años. Durante un período aproximadamente igual se viene empleando otro método para lograr una actualización más amplia de la base imponible: se trata de un avalúo practicado en la oficina a que se someten los inmuebles que han sido registrados en escrituras públicas.

El incremento de los avalúos que se produce anualmente como consecuencia del reavalúo da una idea de la subvaluación que necesariamente debe darse para las demás propiedades que no fueron alcanzadas por la revalorización. Para ello se efectuó un muestreo de avalúos en las zonas urbanas y rurales. En el primer grupo se revalorizaron 341 fincas, elevándose la diferencia total a un 103.5% de la valuación anterior. El muestreo abarcó varios distritos y cantones del país. En lo que respecta al avalúo rural, se practicaron 422 operaciones en el primer semestre de 1977, siendo el aumento del valor total determinado superior en un 308% del avalúo anterior.[10/] Dicho de otro modo, en el caso de las propiedades rurales el valor anterior representaba menos de la cuarta parte del avalúo actualizado.

8/ Véase al respecto La contribución de mejoras y su implantación en Costa Rica (SDE/77/C/1), abril de 1977, p. 53 y ss.
9/ Artículo 6o. de la Ley de Impuesto Territorial.
10/ En 526 reavalúos practicados entre octubre y diciembre de 1976 en la zona de Guanacaste, el incremento de valor determinado fue del 292%.

/Considerando

Considerando todo el proceso de revaluación practicado en el año de 1976, el aumento de los valores fiscales que se determinó para los inmuebles urbanos (54.6% del total de las nuevas valuaciones) fue del 188%, y del 288.1% para los inmuebles rurales (45.4% del total de las nuevas valuaciones). En suma, los avalúos vigentes antes de la revalorización representaban el 30.6% de los nuevos valores.

Aun cuando el Artículo 3 indica que el avalúo deberá ser la expresión fiel del valor venal de los bienes sujetos al impuesto, en la práctica se efectúa un descuento de alrededor del 10% --en años anteriores la reducción fue mayor-- para evitar reclamos de los contribuyentes. En base a una muestra efectuada en Heredia, se estima que la relación valor fiscal/valor venal es de 81%,considerando el promedio simple y el 85% según el promedio ponderado. (Véase el cuadro 3.)

La determinación de la base imponible no depende solamente de la periodicidad con que se practica el avalúo, sino también del método que se emplea para su cálculo. Existen varios sistemas: el del valor venal y el de la capitalización de los ingresos anuales netos y el valor potencial. Los sistemas en cada caso se basan, en el primero, en el avalúo por los técnicos del valor capital de la tierra, ya sea refiriéndose o a los precios a que efectivamente la tierra se venda o con normas de avalúo fijadas específicamente; en el segundo tipo de avalúo los funcionarios deben apreciar la capacidad de producir ingresos de cada tipo de tierra, determinando luego la renta neta. Por supuesto, para la aplicación de un impuesto inmobiliario en este último caso debería determinarse el valor capital, lo que requiere emplear una tasa de interés para la "capitalización" de la renta. Frecuentemente los valores de mercado se apartan del valor rentístico como resultado de fluctuaciones relacionadas no con el valor real de las tierras, sino debido en gran parte a factores meramente especulativos. Este elemento especulativo no se tiene en cuenta si se aplica el método basado en la renta anual.

Existe actualmente una fuerte corriente en la doctrina para aplicar el impuesto sobre la renta potencial, procedimiento que tiende a favorecer un uso más eficiente de la tierra, ya que considera la renta o el valor

/Cuadro 3

Cuadro 3

COSTA RICA: REAVALUO PRACTICADO EN INMUEBLES SITUADOS EN EL CANTON DE SAN ISIDRO HEREDIA Y COMPARACION CON EL VALOR VENAL DE CADA FINCA a/

Número b/	Miles de colones		Superficie
	Valor venal	Valor fiscal	ha
1	44.7	30.0	5.6
6	57.2	30.0	0.5
7	71.5	60.0	0.7
8	71.5	60.0	4.2
9	53.6	50.0	5.6
11	114.4	80.0	0.7
12	107.3	80.0	0.7
15	85.5	80.0	0.7
19	80.0	80.0	1.5
20	100.1	80.0	7.0
21	68.6	60.0	3.5
22	66.4	60.0	0.9
24	41.9	40.0	0.5
25	66.7	60.0	0.5
26	130.0	60.0	0.3
30	35.7	30.0	12.6
35	70.0	60.0	6.9
36	50.0	40.0	2.3
37	85.0	75.0	5.1
41	85.0	70.0	1.0
45	60.0	60.0	1.0
46	71.5	70.0	7.7

Fuente: Dirección General de Tributación Directa.
a/ Se han eliminado casos considerados atípicos.
b/ Indica la localización.

/capital

capital no en su empleo actual sino en su uso óptimo,[11/] lo que representa un mayor estímulo para el mejor uso de la tierra.

Idealmente el precio de mercado de la tierra debería estar relacionado con su utilización óptima; sin embargo, en varios países de Latinoamérica donde la tierra es un objeto preferido para inversiones especulativas, el valor de la tierra no evidencia estar relacionado ni con la renta normal ni con la renta potencial.[12/]

En Costa Rica, como ya se vió, el método utilizado es el del valor venal. Dicho valor se estima en base a una serie de elementos que van desde la consulta a los corredores inmobiliarios hasta la información obtenida en los avisos aparecidos en los periódicos. A su vez, los propietarios deben proporcionar las informaciones requeridas. Los valores determinados por la tributación directa se comunican al propietario, quien tiene el derecho de reclamar el avalúo practicado. Han sido bastante frecuentes los reclamos presentados por los propietarios.

Existe una serie de circunstancias indicadas por la ley que implican modificaciones en el valor de la propiedad que son tenidos en cuenta para proceder al cambio del avalúo: cambio de dominio por un precio superior al avalúo vigente; constitución de hipotecas por una suma mayor del avalúo vigente, y división de una propiedad.

En caso de hipotecas constituidas a favor de bancos del Estado, se tendrán como valores los que hubieren fijado los peritos de dichas instituciones bancarias.

La ley contiene una serie de disposiciones con el propósito de evitar la evasión del impuesto, ya sea en forma total o parcial (por subvaluación de la base imponible). Así se ha establecido la obligación para las compañías de seguros de considerar nula toda valuación mayor que la establecida para el pago del impuesto territorial. En la práctica esta

11/ "La política tributaria en cuanto determinante de la productividad de la tierra" en Reforma tributaria para América Latina - IV. La política tributaria como instrumento del desarrollo, op. cit. Dino Jarach, "El impuesto a la renta normal potencial de la tierra" OEA/BID, Cuadernos de finanzas públicas No. 5.

12/ Véase Haskell P. Wald, Taxation of Agricultural Land in Underdeveloped Economies, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1959, p. 25.

/disposición

disposición no se cumple, ya que las compañías de seguros no informan a Tributación Directa acerca de los valores fijados para el seguro.

Para los notarios se ha dispuesto por ley que todas las escrituras relativas a bienes raíces deben inscribirse en el registro público, circunstancia que permitiría su control por tributación directa. Más aún, en la misma ley del impuesto territorial se ha creado también la obligación de la Dirección General de Tributación Directa, de denunciar ante la Corte Suprema a los notarios que no cumplan con la norma anterior.

Sin embargo, en la práctica muchas fincas que han sido sujetas a transferencias ante notarios no se inscriben en el registro y tampoco se ha encontrado hasta ahora un procedimiento que permita determinar el incumplimiento de esta disposición.

En 1962, en virtud de la Ley 3026 (del 10 de septiembre), se dispuso en forma obligatoria la declaración jurada de todos los bienes comprendidos en el impuesto territorial para todo propietario o poseedor a título de dueño o no. Esta declaración sólo se exigió una vez. Aunque se ha atribuido a la ley mencionada la intención de lograr un verdadero autoavalúo de la propiedad,[13/] en la práctica no funcionó así porque las penalidades --recargo igual al monto del impuesto dejado de pagar-- no fueron suficientemente drásticas y/o porque implícitamente se preveía una valuación igual a la practicada anteriormente.[14/]

La insuficiencia del avalúo de las propiedades no sólo resulta de la lentitud con que se considera la totalidad de los inmuebles incluidos en el registro fiscal, sino también por el hecho de que no todos los inmuebles se incorporan en el proceso de valuación anual. Durante mucho tiempo se hallaban excluidos los inmuebles de valor reducido y tampoco se

13/ Taxes and Tax Harmonization in Central America, op.cit., p. 46.
14/ En el Artículo 1o. de la Ley in fine se estableció que "si el valor consignado en la declaración es mayor que el contabilizado en los libros del Departamento Territorial, el mismo será contabilizado como nuevo imponible, y sobre éste se calcularán los respectivos impuestos territoriales a partir de la vigencia de esta ley, aunque la declaración se presente posteriormente".

/se incorporan

se incorporan al proceso de revaluación los que se encuentran en zonas alejadas. Por supuesto, en ambos casos pueden producirse cambios a través del tiempo que se traducen en la exclusión de inmuebles que deberían estar sujetos al tributo. Entre las zonas no comprendidas en el avalúo anual se encuentran los cantones de Los Chiles, Guatuso, Upala (cercanos al límite con Nicaragua); al respecto cabe señalar que últimamente se ha producido un incremento del valor de los inmuebles situados en dichos cantones como consecuencia de la apertura de la carretera a Upala.

En consecuencia, la no inclusión de estos inmuebles representa otra falla de los registros respectivos, situación que debería remediarse no sólo por los posibles efectos sobre la recaudación, sino también para evitar la existencia de inmuebles y por tanto, contribuyentes exentos o con base imponible menor a la que corresponde, lo que viola la equidad que debe caracterizar todo sistema tributario.

Sin embargo, la significación de las mencionadas exclusiones del registro fiscal es reducida en compraración con el impacto del atraso de las valuaciones. Se ha estimado que del total de 700 000 inmuebles existentes en Costa Rica, 400 000 se hallan catastrados en el Registro Jurídico; de los 300 000 no inscritos en dicho registro, 200 000 aproximadamente están registrados fiscalmente, quedando 100 000 sin haber sido captados a los fines del impuesto territorial.

Las limitaciones del proceso de revaluación se deben en primer lugar a la falta de un número suficiente de expertos que tienen a su cargo las tareas concretas requeridas para tal propósito. En efecto, Tributación Directa cuenta con 40 peritos para dichas tareas, pero una tercera parte aproximadamente son empleados para efectuar valorizaciones de propiedades requeridas por el gobierno de tipo distinto al impositivo. En consecuencia, normalmente se cuenta con únicamente 25-30 peritos para la valuación de las propiedades tanto urbanas como rurales. A la falta de suficiente número de personal técnico se agrega igual deficiencia en la disponibilidad de equipo. Finalmente, en la actualidad el sistema mecanizado sólo registra el impuesto total a cargo de cada contribuyente, pero no se computarizan

/los avalúos

los avalúos fiscales ni sus reavalúos periódicos para cada finca. Las tareas de avalúo se dificultan también por la falta de un catastro que diera suficiente información sobre las características físicas del inmueble, sus linderos, etc.[15/]

En virtud de la Ley 6026 (3 de enero de 1977), se destinan 1 225 000 colones provenientes de la recaudación del impuesto territorial para el catastro y la Dirección General de la Tributación Directa. En el proyecto Reformas de la Ley elaborado por el Ministerio de Hacienda se ha incluído el siguiente artículo transitorio: "Se destina el uno y medio por ciento (1.5%) de la recaudación total del impuesto territorial por un período de cinco años a partir de la vigencia de esta ley, al propósito de que la Administración Tributaria pueda realizar la conversión del sistema, eliminando de la base imponible de los bienes inmuebles rurales, las mejoras que se les hubieran incorporado en cualquier tiempo por medio de la valorización ágil y masiva de ese tipo de propiedad.[16/]

5. Tasas y significación del gravamen

Las alícuotas a aplicar son las siguientes:

VALOR TOTAL DE PATRIMONIO INMUEBLE DEL CONTRIBUYENTE

	Porcentaje del impuesto
Hasta 250 000 colones	0.30
Sobre el exceso de 250 000 hasta 500 000 colones	0.55
Sobre el exceso de 500 000 hasta 3 000 000 colones	0.80
Sobre el exceso de 3 000 000 colones	1.05

En lo que respecta al efecto de las tasas progresivas cabe señalar que ha de ser reducido, en primer lugar, por el mismo grado de progresión

15/ La contribución de mejoras y su implantación en Costa Rica, op. cit., p. 52.

16/ La exclusión de las mejoras --como se verá-- se ha contemplado en el proyecto de reformas mencionado a partir del momento de la nueva valuación.

/no muy

no muy acelerado de las tasas nominales;[17] a ello cabe agregar la reducción que sobre la base de imposición por la falta de una actualización adecuada y el grado de aplicación incompleto del gravamen, amén de la posibilidad de fragmentación y otras formas de elusión y evasión precisamente para evitar la progresividad del gravamen.

En el cuadro 4 se indican las cifras de recaudación del gravamen, su participación (en porcentajes) dentro de los ingresos tributarios del Gobierno Central, así como el porcentaje que representa con respecto al ingreso nacional.

De las relaciones indicadas surge claramente la impresión de que el peso del impuesto territorial es reducido frente a los demás tributos que forman el sistema. En consecuencia, el impuesto en su forma actual sólo puede desempeñar un papel secundario en lo que respecta a sus posibles efectos económicos y sociales.

Observando dicho cuadro salta a la vista la caída en la recaudación relativa del gravamen con respecto a los ingresos tributarios (columna 3). La columna 3 permite constatar la inflexibilidad ex-post del tributo a partir de 1968. De esta constatación puede extraerse la conclusión de que el proceso de revaluación que se practica anualmente no ha sido suficiente ni siquiera para seguir el ritmo de crecimiento del ingreso real y menos aún el acrecentamiento mayor que se ha producido en los valores inmobiliarios.

Conforme a la Ley 6036 del 3 de enero de 1977, la recaudación del impuesto se distribuye de la siguiente forma:

	Colones
Dirección General de Catastro	1 225 000
Dirección General de Tributación Directa	1 225 000

17/ Sin embargo, existen varios países en que las tasas nominales son similares a las costarricenses y, por otra parte, en otros sólo existen alícuotas proporcionales; con respecto a estas últimas puede mencionarse que dicha tasa proporcional es del 2%, en algunos casos --Uruguay y Chile-- superior, por lo tanto, a la marginal máxima existente de Costa Rica. "Aspectos de la tributación sobre la tierra en la América Latina", Reforma tributaria para América Latina IV-La política tributaria, op.cit., p. 253.

/El resto

El resto se distribuirá así:

	Porcentaje
Poder Ejecutivo	8.6
Municipalidad de San José	29.4
Para las restantes municipalidades	60.0
Otras municipalidades que, de acuerdo con esta distribución reciben una suma menor que la recibida al 30 de mayo de 1969	2.0

Al transferirse la mayor parte de la recaudación a los gobiernos municipales, en consonancia con la ley comentada, el gravamen no tiene gran significación para el Gobierno Central, pero sí para aquéllos, estimándose que en 1974 representó el 64% de sus ingresos tributarios y el 45% de sus ingresos totales.

Cuadro 4

RECAUDACION DEL IMPUESTO TERRITORIAL Y SU RELACION CON LOS INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES Y EL PRODUCTO INTERNO BRUTO

(Millones de colones)

	Impuesto territorial	Relación del impuesto territorial/PIB	Relación del impuesto territorial/tributación total
1971	47.0	0.66	3.85
1972	42.5	0.52	3.05
1973	47.7	0.47	2.66
1974	50.4	0.38	1.87
1975	64.5	0.38	1.96
1976	73.4	0.36	1.50

Fuente: Producto interno bruto. Series del Banco Central de Costa Rica. Otras series de la Dirección General de Tributación Directa.

/6. Recientes

6. Recientes proyectos de reforma del impuesto territorial

Durante este año se presentaron dos proyectos para introducir modificaciones al impuesto de epígrafe: el primero fue elaborado por una comisión especial designada por el Instituto de Tierras y Colonización con la colaboración de funcionarios de la Dirección General de Tributación Directa y el segundo por el Ministerio de Hacienda (Dirección General de Tributación Directa).

En ambos proyectos se introdujeron modificaciones en la base imponible del gravamen que consisten esencialmente en eliminar de la misma las mejoras de los bienes inmuebles urbanos. Se afirmó al respecto que "no gravar con el impuesto las mejoras hechas en cualquier tiempo en predios rurales /con el objetivo de/ estimular... la inversión y para castigar al propietario ocioso. Ese tratamiento impositivo es lo que se denomina gravar el "predio limpio", lo que obliga al terrateniente a mejorar la productividad de su tierra para aliviar la carga del impuesto.[18/]

Se especifica en el Artículo 2o. (ambos proyectos) que a los efectos de la ley las mejoras mencionadas deben corresponder a fincas destinadas a la producción agrícola, ganadera o forestal. Se aclaró al respecto que mediante esta disposición se trataría de impedir que valiosas instalaciones y construcciones hechas en bienes rurales como las de los hoteles, sean eliminadas de la base imponible.[19/]

También en ambos proyectos se excluyen del tratamiento a otorgarse a las mejoras en general, las calificadas de lujo o recreo.

En el primer proyecto de ley los inmuebles con un valor que no exceda de 100 000 colones son exceptuados del gravamen, a la vez que esta misma suma es considerada como deducción de la base imponible sea cual fuere su valor. Esta última modificación se relaciona con la nueva estructura de tasas que se recomendó en el proyecto que será la siguiente:

Hasta 3 000 000 de colones	1% anual
Sobre el exceso de 3 000 000 de colones	1.25% anual

18/ Véase Un nuevo sistema de impuesto territorial - Exposición de motivos, 1er. Proyecto de Ley, p. 3.

19/ Ibid., p.4

/En el segundo

En el segundo proyecto de ley se han previsto dos estructuras de tasas; la primera se aplicaría a los inmuebles urbanos y la segunda a los rurales a aplicarse a partir del momento en que se practique un nuevo avalúo mediante el cual se excluirían las mejoras. Las tasas proyectadas son las siguientes:

	Porcentaje anual
a) Bienes inmuebles urbanos:	
Hasta 250 000 colones	0.30
Sobre el exceso de 250 000 a 500 000 colones	0.55
Sobre el exceso de 500 000 a 3 000 000 de colones	0.80
Sobre el exceso de 3 000 000 de colones	1.05
b) Bienes inmuebles rurales:	
Hasta 500 000 colones	0.50
Sobre el exceso de 50 000 a 3 000 000 de colones	1.25

Finalmente, en el segundo proyecto de ley la excepción del patrimonio se eleva a 50 000 colones, pero no establece una deducción para los inmuebles de valor superior, manteniéndose así el criterio de la ley vigente.

En ambos proyectos, en el artículo relativo a la valuación de los inmuebles, se agregó la siguiente disposición: "los bienes inmuebles urbanos y rurales serán valorados atendiendo a sus condiciones intrínsecas y extrínsecas, aplicando uniformemente cualesquiera de las normas usuales para este efecto". Se entiende que esta norma daría mayor amplitud a los sistemas de valuación que la Dirección General de Tributación Directa, pudiendo inclusive aplicar el método de la renta potencial.

7. El impuesto sobre tierras incultas

Mediante la Ley 3042 del 11 de octubre de 1962, se estableció el gravamen de referencia para formar el patrimonio del Instituto de Tierras y Colonización.

El tributo creado por dicha ley se debe aplicar a los terrenos incultos de una extensión no inferior a 100 hectáreas. El decreto reglamentario (No. 15 del 30 de octubre de 1968) define los terrenos incultos de la siguiente manera: a) las áreas que se encuentran en estado natural o de abandono; b) los sitios, entendidos éstos como las áreas de pradera abierta, el tacotal y la montaña; c) las áreas cubiertas de pastos producidos natural o artificialmente que no se consideren en explotación. Para esta calificación

/se tomarán

se tomarán muy en cuenta factores tales como labores de cultivo. Tampoco le quitarán su carácter de inculto a un terreno: la simple apertura de carriles para fijar los linderos de la propiedad; la explotación empírica de las maderas o el aprovechamiento de los valores naturales superficiales.[20/]

Como responsable del impuesto se ha definido a toda persona física o jurídica poseedora de terrenos incultos en exceso de 100 hectáreas.[21/]

La obligación impositiva se debería concretar a través de una declaración del contribuyente que debería comprender la extensión de las tierras incultas y su valor.

Se ha establecido una escala progresiva en la que las tasas se basan en la extensión de los terrenos incultos, pero calculado el impuesto sobre su valor. Así, por ejemplo, para terrenos de más de 100 hectáreas y hasta 250 hectáreas, pagarán 1/4% sobre su valor, siendo la tasa máxima del 2 1/2% en caso de terrenos de más de 5 000 hectáreas.

Existen una serie de casos de tierras consideradas exentas, sobre todo en las áreas cubiertas de bosques cultivados o naturales, y las áreas de terreno inculto que formen parte de una empresa agrícola, siempre y cuando su extensión fuese igual o menor que el área cultivada de la finca o fincas. Esta última disposición muestra en principio una liberalidad excesiva.

En todo lo referente a extensión y valor de los terrenos, se otorgó la facultad de control al Instituto de Tierras y Colonización. Se estableció también que dicho organismo, con base en las declaraciones, modificaciones y tasaciones de oficio, debería formular una lista de contribuyentes, en la cual se indicaría el monto del impuesto que cada contribuyente debería satisfacer anualmente.

En la práctica este impuesto no ha sido aplicado en Costa Rica debido a una serie de dificultades que se presentaron: definición no suficientemente precisa del término "terreno inculto" y magnitud de la tarea para la determinación de tierras incultas y su tasación. A ello cabe agregar que una acción en esta área debería haber estado insertada dentro de una

20/ Art. 1o., Decreto No. 15, citado en el texto.
21/ Esta norma y las que siguen se basan en disposiciones de la ley citada en el texto y del decreto reglamentario ya mencionado.

/política

política general que tendiera a lograr la eliminación de las superficies sin cultivar y que comprendiera medidas en el orden crediticio y de asistencia técnica.[22/] La tentativa costarricense de fijar un impuesto a las tierras incultas puede encuadrarse dentro de una serie de medidas adoptadas en Latinoamérica que propugnan por alcanzar objetivos demasiado complejos sin contar con un sistema de valuación adecuado.[23/]

8. El impuesto territorial y la tributación del sector agropecuario

La recaudación total del impuesto territorial equivalía en 1974 a sólo el 1.9% de los ingresos tributarios totales. Con relación a la imposición del sector agropecuario debe tenerse en cuenta que dicho impuesto no recae solamente sobre el sector mencionado sino también sobre inmuebles urbanos, por lo que el peso de dicho impuesto que soporta el sector mencionado es considerablemente menor a la recaudación total del gravamen. Se ha creído conveniente mencionar aquí también los principales impuestos de otro tipo que recaen sobre dicho sector y comentar la carga total que experimente el sector. (Los otros impuestos principales que recaen sobre el sector --impuesto a la renta y gravámenes sobre la exportación-- son tratados en otras partes de este estudio).

En un trabajo anterior, en el que se examinó la incidencia por sectores de acuerdo a distintas hipótesis se determinó que la imposición relativa que recae sobre dicho sector es baja.[24/] En efecto, frente a una participación del 20.4% del sector agropecuario en el producto interno bruto, la imposición del sector con respecto a la total elevaría al 9.9% de adoptar la hipótesis de considerar la incidencia determinada por la fijación del contribuyente de jure.[25/] En dicha hipótesis se consideran los impuestos que tradicionalmente se llaman directos, es decir, el impuesto a la renta (sobre explotaciones agropecuarias), el impuesto a las exportaciones, el impuesto territorial, y además,

22/ De acuerdo con Virginia G. Watkin Taxes and Tax Harmonization in Central America, op. cit., p. 124, una de las razones que explican la falta de aplicación de esta clase de gravámenes reside en la insuficiencia de agrónomos capacitados que se requerirían para determinar la materia imponible fijada en la ley.

23/ Véase Richard M. Bird, "Agricultural Taxation in Developing Countries" en Fiscal Policy for Industrialization and Development in Latin America, (Compil. David T. Geithman), University of Florida, 1974, p. 15.

24/ Véase Costa Rica: Incidencia sectorial del sistema tributario (SDE/77/C/5/Rev.1).

25/ Costa Rica: Incidencia sectorial del sistema tributario, op. cit. p. 21.

/diversos

diversos impuestos sobre bienes y servicios, y el aporte patronal al Seguro social.[26/] De excluir los aportes patronales la carga que soporta el sector con relación a los ingresos tributarios, sería de 7.4%.[27/]

Como puede apreciarse en el cuadro 5, Costa Rica, pertenece a los países de relativamente baja imposición del sector agropecuario, debiendo tenerse en cuenta que en general la imposición del sector en los países desarrollados no puede considerarse de ninguna manera elevada.

La proporción indicada ascendería al 11.6% si a la suma anterior, que corresponde a los impuestos no trasladables a cargo del sector, se agregan los impuestos personales (impuesto a la renta de los empleados, aportes personales e impuesto de timbres, territorial y otros),[28/] es decir, impuestos que no recaen sobre las explotaciones agropecuarias sino sobre las personas que trabajan en dicho sector. Conviene aclarar que los impuestos no personales que recaen sobre el sector agropecuario se suponen no trasladables, sobre todo como consecuencia de la fijación de precios en el mercado internacional, en los que Costa Rica ejerce escasa influencia. Sólo en caso de adoptar la hipótesis extrema de que el sector, aparte de los impuestos ya indicados, soportaría también los gravámenes que le transfieren otros pero que no le resulta posible trasladar su carga impositiva (pagada o recibida por el mismo) hacia los demás, la relación impuesto del sector/impuestos totales netos se subsidios se elevaría al 22.4% pero aun así habría que tener en cuenta la mayor capacidad contributiva del sector determinado por una mayor significación de los ingresos no provenientes del trabajo (36% respecto al total nacional) y la fuerte concentración de la propiedad a que ya se ha hecho referencia.[29/]

26/ Con respecto al impuesto a las exportaciones se han excluido los gravámenes a la exportación del banano, imputados al sector externo. No existe uniformidad acerca de la agrupación a que pertenece el impuesto a la exportación. Así, en, Naciones Unidas, Un sistema de cuentas nacionales, Nueva York, 1970, Serie F, No. 2, Rev. 3, se le considera como indirecto. Véase la p. 128. Aquí se le ha considerado directo por la dificultad de su traslación.

27/ De excluirse también los aportes patronales y personales de los ingresos tributarios totales, la relación mencionada se elevaría al 9.7%.

28/ Costa Rica, Incidencia sectorial del sistema tributario, op. cit. p. 36.

29/ Ibid, p.32 y se.

/La reducida

La reducida carga tributaria del sector no es un fenómeno exclusivo de Costa Rica. Se ha señalado al respecto lo siguiente: "Parece que en nigún país de Latinoamérica el sector agropecuario ha podido ser gravado suficientemente como para que proporcione los recursos necesarios para los objetivos del desarrollo o que afecte significativamente la asignación y

Cuadro 5

LA ESTRUCTURA DE LA IMPOSICION DEL SECTOR AGROPECUARIO EN PAISES EN DESARROLLO

Proporción de los ingresos tributarios representados por impuestos sobre el sector agropecuario	Menos del 4%	Del 5 al 9%	Del 10 al 20%	Más del 20%	Número de países en la muestra
Número de países que aplican cada tipo de impuesto					
Impuesto a la renta	9 a/	4	4	2	19
Impuesto sobre exportaciones	27	13 a/	16	2	58
Impuesto territorial	26 a/	18	4	0	48
Otros	3	0	0	0	3
Total de impuestos directos que recaen sobre el sector	15	20 a/	23	11	69

Fuente: Richard M. Bird, "Agricultural Taxation in Developing Countries", Finance and Development, septiembre de 1974, p. 35.
a/ Posición de Costa Rica a base de lo comentado en el texto.

/distribución

distribución de los recursos en el sector agropecuario".[30] Este resultado negativo se ha producido a pesar de reiteradas tentativas de emplear el instrumental tributario con la intención de incrementar la productividad del sector o de redistribuir parte de la propiedad, especialmente la que no se explota adecuadamente.

Uno de los problemas esenciales para poder establecer un impuesto territorial de significación es la valuación de los inmuebles a que ya se ha hecho referencia; sin embargo, frecuentemente tanto un proceso de valuación arcaico o atrasado con respecto al valor real de las propiedades como otras dificultades en la aplicación práctica de las leyes respectivas, son también el resultado de presiones políticas por parte de los sectores afectados.

Habiendo indicado los gravámenes que recaen sobre el sector, conviene destacar que en principio la función de cada uno de los impuestos directos, es decir, excluyendo los aportes, en principio es distinta: el impuesto a la renta del sector es parte de un impuesto global que debería tener en cuenta la capacidad económica de las personas,[31] los impuestos a la exportación gravan esencialmente utilidades coyunturales al enviar los productos al exterior[32] y el impuesto territorial grava una manifestación particular de la riqueza, pero que además es susceptible de cumplir objetivos que hacen más eficiente el funcionamiento del sector agropecuario. En lo que respecta a la coexistencia de más de un impuesto que afecta al sector, este tópico ha sido expuesto en las conferencias internacionales en la materia. Así, en la Conferencia de Santiago" se señaló que la tributación del ingreso personal derivado de la agricultura, aunque se basara en el valor de las propiedades, debería considerarse como una forma distinta y complementaria de los impuestos a la propiedad". Cabe agregar que la existencia simultánea de un impuesto a la propiedad y un impuesto a la renta que incluye al sector agrícola es un rasgo característico de prácticamente todos los sistemas tributarios de los países de economía no planificada, tanto desarrollados como no

30/ "Agricultural Taxation in Developing Countries", Fiscal Policy for Industralization and Development in Latin America, op. cit. p. 148.

31/ Véase al respecto Costa Rica: El impuesto a la renta de las sociedades (SDE/77/C/6).

32/ Este gravamen será tratado específicamente en otro capítulo de este estudio.

/desarrollados.

desarrollados. Además, se recomendó que debería haber un impuesto progresivo sobre la riqueza neta.[33/]

En el modelo tributario presentado en la Conferencia de México 1972, se han consignado como gravámenes distintos y con funciónes específicas el impuesto a la tierra, el impuesto a la exportación y el impuesto a la renta personal.[34/]

En lo que respecta al impuesto a la renta, la parte del impuesto que recae sobre el sector agropecuario se elevó en 1974 a 15 186 000 colones, siendo el total recaudado que corresponde a empresas (unipersonales y sociedades) de 325 079 000 colones, representando sólo un 4.67%. Por lo tanto, la siguiente afirmación realizada para Latinoamérica es válida también para Costa Rica en términos generales: "El bajo rendimiento del impuesto sobre la renta que grava la de carácter agrícola se debe a las exenciones otorgadas a este sector (en un sentido amplio) y a la evasión. Una parte de la renta de la agricultura corresponde a campesinos cuyo ingreso no excede del mínimo no imponible. Otra parte de la renta agrícola queda exceptuada del impuesto a deducciones y exenciones con el carácter de incentivos tributarios al desarrollo agrícola. Finalmente, parte de la renta de la agricultura, como se indicó anteriormente, escapa al impuesto sobre la renta por la vía de la evasión". En el caso de Costa Rica la significación de las exenciones en el sector agropecuario es menor, pero sí puede afirmarse que la evasión es muy importante, situación que se ve estimulada por un menor control por parte de la Dirección General de Tributación. Recién hace tres años se creó una sección agropecuaria dentro de la división "Impuesto a la Renta" pero dicha sección sólo cuenta con tres peritos, lo que representa una fuerza reducida frente a las complejidades y problemas que caracterizan al sector agropecuario en todos los países. En consecuencia, las tareas de control se ven limitadas; así, por ejemplo, los controles cruzados con otras fuentes de información sólo pueden realizarse parcialmente.

33/ Reforma tributaria para América Latina, op. cit., pp. 687 y 689.
34/ La política tributaria como instrumento del desarrollo, op. cit. pág. 19.

/9. El impuesto

9. El impuesto territorial y la imposición al patrimonio

a) Introducción

Como ya se ha indicado, al representar el impuesto territorial el gravamen más importante de los que recaen sobre el patrimonio o parte del mismo, se ha creido conveniente efectuar en este capítulo algunas consideraciones más generales sobre esta clase de tributos. En términos amplios pueden diferenciarse las siguientes formas principales de imposición al patrimonio:

1) Impuesto al ptrimonio neto; se trata de un ipuesto periódico, es decir, normalmente anual;[35/]

2) Impuestos que afectan parte del patrimonio (impuesto a la tierra o a los vehículos), y

3) Impuestos a la transmisión del patrimonio.

En el grupo 1 pueden distinguirse los impuestos al patrimonio neto si los contribuyentes de jure son las personas físicas o las jurídicas, y en cuanto a la clase 3 se diferencian los impuestos a la transmisión gratuita (herencia o donación) de las operaciones a título oneroso. En el cuadro 6 se resume esta clasificación indicando además los gravámenes existentes en Costa Rica, que pertenecen a cada categoría.

Prácticamente todos los países de economía mixta aplican impuestos a la herencia combinados generalmente con gravámenes a las donaciones para evitar la evasión del pago del primero; aproximadamente 15 países, en su

35/ Este impuesto es distinto por sus características y efectos del impuesto extraordinario al patrimonio (capital levy) que no es periódico, y que por la magnitud de las tasas tiende a recaer efectivamente en el capital, a diferencia del impuesto anual. En Costa Rica, en virtud de la Ley 70 del 21 de junio de 1948, se estableció un impuesto extraordinario al patrimonio; dicha contribución se elevó al 10% del capital privado a cargo de personas físicas y jurídicas, nacionales y extranjeras, aplicable sobre todo capital superior a 5 000 colones y pagadero en 10 cuotas anuales; sin embargo, en 1953 (Ley 1624 del 27 de agosto) se dejaron sin efecto las cinco últimas cuotas. Resumen de la legislación tributaria costarricense, 1900-1972, op.cit., pp. 66-68.

/mayoría

mayoría desarrollados --pero también Colombia-- aplican impuestos normales al patrimonio neto.[36/]

Cabe destacar que casi en todos estos países además del impuesto al patrimonio neto, existen también impuestos territoriales.[37/]

Cuadro 6

IMPUESTOS AL PATRIMONIO

Impuestos ordinarios al patrimonio neto	A cargo de personas físicas	-
	A cargo de personas jurídicas	Ley de Timbre de Educación y Cultura (Ley 5922 del 31 de agosto de 1976)
Impuestos que gravan parte del patrimonio	Ley de impuesto territorial	Ley 27 del 2 de marzo de 1939. Ley 5470 del 17 de diciembre de 1973
	Impuesto al ruedo	Ley 8 del 29 de septiembre de 1936. Ley 5322 del 27 de agosto de 1973
Impuestos por transmisión del patrimonio o parte del mismo	A título gratuito	Ley sobre impuesto de beneficencia (Ley 10 del 23 de diciembre de 1937)* Impuesto sobre Timbre Universitario (Ley 2837 del 20 de octubre de 1961)*
	A título oneroso	Impuesto sobre traspaso de bienes inmuebles (Ley 5909 del 16 de junio de 1976)

* Derogados por Ley 5923 del 31 de agosto de 1976.

36/ Los impuestos al patrimonio neto existen en los siguientes países: Alemania, Luxemburgo, Suiza, Países Bajos, Japón, Países Escandinavos, India y Sri Lanka. Véase John F. Due y Ann I. Friedlaender, Government Finance - Economics of the Public Sector, R.D. Irwin Inc. Homewood, Illinois, 1975, p. 451.
Recientemente fue introducido también en Irlanda. Véase Norman E. Judge "Wealth Taxes in Ireland", Bulletin for International - Fiscal Documentative, Vol. XXIV, No. 11, noviembre de 1975.

37/ Véase, World Tax Series - Taxation in the Federal Republic of Germany, Harvard School, 1963, pp. 152-173, Alemania y Colombia, Ensayos sobre política fiscal, op. cit., p. 388.

/b) Impuestos

b) Impuestos al patrimonio neto

Existen varios argumentos a favor de esta clase de impuestos. En primer lugar se afirma que el patrimonio representa una manifestación evidente de un poder económico diferente al ingreso. En efecto, una persona puede tener un ingreso reducido pero la posibilidad de utilizar un patrimonio cuantioso, aunque no le dé renta o sólo le produzca una renta reducida, le posibilita a adquirir bienes o de consumirlos y, en una palabra, de tener poder económico u otro tipo de poder que se deriva del anterior. Se menciona frecuentemente el ejemplo ilustrativo del Mendigo y del Maharajá; ambos no tienen ingreso, pero como es obvio, tienen distinta capacidad contributiva.

Se sostiene también que como la distribución de la riqueza tiende a ser más desigual que la del ingreso, es preciso gravar aquélla para reducir de alguna manera las desigualdades más extremas. Esta clase de argumentaciones se han utilizado sobre todo en leyes relativas a la imposición al patrimonio introducidas en países en proceso de desarrollo y en proyectos de reforma presentados para este mismo grupo de países.[38/]

Finalmente, se señala que este impuesto afecta en menor medida la asignación eficiente de los recursos al no influir en el esfuerzo para trabajar y producir, o hacerlo en menor medida.

Los inconvenientes fundamentales se relacionan con las dificultades administrativas que obstaculizan una aplicación fácil de este gravamen sobre todo en países en proceso de desarrollo. Uno de los problemas más difíciles está dado por la adecuada valuación de las propiedades que conforman el patrimonio, sobre todo las propiedades inmobiliarias y los valores mobiliarios, tales como acciones, por ejemplo.

Se sostiene también que afecta desfavorablemente al ahorro al gravar la acumulación ya realizada; sin embargo, en este aspecto hay que tener presente estos efectos en comparación a otras formas de imposición tales

38/ Véase, Pakistan Taxation Enquiry Committee, Interim Report, Central Taxation - Karachi, 1959, p. 72, y Nicholas Kaldor, Indian Tax Reform, Department of Economic Affairs, Nueva Delhi, 1956, citado en Noboru, Tanabe, "The Taxation of Net Wealth", Staff Papers, Vol. XIV, No. 1 Marzo de 1967.

/como el

como el impuesto a la renta. (En este último caso el efecto del impuesto al patrimonio tiende a ser menor.)

Si el objetivo perseguido consiste esencialmente en lograr la mejor distribución del ingreso y/o de la riqueza, lo ideal sería que el impuesto gravara las personas físicas, ya que, como se ha visto en varias partes de este trabajo, la traslación suele ser más difícil en impuestos de tipo personal. Existen varios países en que se gravan tanto las personas físicas como las sociedades, tal es el caso de Alemania Federal. La imposición a las empresas puede defenderse sosteniendo que tiende a una mayor eficiencia, ya que la carga relativa se va reduciendo a medida que se da un empleo más productivo al capital.

En Costa Rica existen dos impuestos que recaen sobre el patrimonio de las sociedades: 1) El impuesto sobre el capital neto de toda sociedad mercantil establecido por la Ley de Timbre de Educación y Cultura, y 2) El impuesto sobre Sociedades cnn Acciones al Portador.

El primero de estos gravámenes se introdujo en virtud de la Ley 5923 del 31 de agosto de 1976, en sustitución de los impuestos a la sucesión y donaciones que fueron derogados por la misma ley. El impuesto a abonar anualmente por las empresas es el siguiente:

		Colones
a)	Las que tengan un capital neto que no exceda de 250 000 colones pagarán la suma de	250
b)	Las que tengan un capital neto que exceda de 250 000 colones pero no pase de 1 000 000 de colones, pagarán la suma de	1 000
c)	Las que tengan un capital neto que exceda de 1 000 000 de colones, pero no pase de 2 000 000 de colones pagarán la suma de	2 000
d)	Las que tengan un capital neto superior a 2 000 000 de colones pagarán la suma de	3 000

Se considera que el siguiente juicio emitido sobre esta clase de impuestos sustitutivos es enteramente válido para el caso de Costa Rica: Si se puede admitir la equivalencia y aún la ventaja del impuesto anual sobre el patrimonio neto de las empresas con respecto al impuesto sucesorio desde el punto de vista de los ingresos que proporcionan al erario público,

/no puede

no puede decirse lo mismo en cuanto a sus efectos ni al cumplimiento de los propósitos de política fiscal.[39/]

Si bien dicho gravamen puede tener los efectos de incentivación a que se ha hecho referencia, suele ser más fácil su traslación, en cuyo caso se tendería a anular los efectos redistributivos como también el efecto de incentivación. De ser ésta la situación real, habría pocas ventajas en el empleo de este gravamen.

A lo anterior cabe agregar las características particulares del impuesto a abonar por cada tramo: si se considera el límite superior de cada categoría (salvo la última), el ipuesto es proporcional; tomando el límite inferior a partir del segundo tramo, la tasa va del 4% (segundo tamo) al 1.5% (para el último). A partir de esta suma la tasa se vuelve decreciente; es del 1°/oo para un capital neto de tres millones de colones; de 3°/ooo para 10 millones y de 3°/oooo (0.03°/oo) para un capital neto de 100 millones de colones.

El producto de este impuesto se distribuirá de la siguiente forma:

a) El 60% se girará a la Universidad de Costa Rica;

b) El 20% se destinará a financiar la Universidad Estatal a Distancia;

c) El 10% se girará a la Junta Directiva del Museo Nacional para los programas de rescate del patrimonio histórico y cultural del país, y

d) El 10% se girará a las Juntas de Educación.[40/]

En lo que respecta al impuesto sobre sociedades con Acciones al Portador, se aplica sobre el capital neto total, ya sea que estén total o parcialmente constituidas con Acciones al Portador. La tasa es del 3%; sin embargo, la ley ha establecido expresamente que el impuesto no podrá ser superior a 20 000 colones.

39/ Véase, "El impuesto sobre el patrimonio y las sucesiones y donaciones", Reforma tributaria para América Latina ii - Problemas de política fiscal, op. cit. pp. 318-321.

40/ Del porcentaje del impuesto que corresponde a la Universidad de Costa Rica se deducirá una suma igual al 4%, la cual le será girada a la Editorial Costa Rica (Artículo 9o. de la ley citada).

/Este gravamen

Este gravamen se creó con el propósito de desalentar la existencia de acciones al portador, tanto a los efectos del impuesto sucesorio como del pago de la tasa del impuesto a la renta que se aplica sobre dividendos.[41/] Con respecto a este gravamen cabe destacar el hecho de que el tope de 20 000 colones convierte el gravamen en regresivo a partir de 667 000 colones.[42/]

c) Impuestos a la transmisión gratuita del patrimonio

En la legislación comparada se conocen dos tipos distintos de imposición de los bienes que se transmiten en caso de muerte: un impuesto que recae a) sobre el acervo global del causante, o b) que pesa sobre la hijuela o parte que recibe cada beneficiario. En ambos casos el impuesto afecta el total de lo transmitido, pero en el primer caso las tasas se aplican sobre el patrimonio total, mientras que en el segundo se gradúan en relación al incremento al patrimonio que afluye al beneficiario. En este último caso generalmente se establece una doble progresión: en relación al monto de lo heredado y en razón del grado de parentesco, siendo menores las tasas para los parientes más cercanos.

Se puede justificar este gravamen según su forma de aplicación, esencialmente o como una detracción que afecta la acumulación de riqueza como índice de capacidad contributiva del causante o como un incremento ocasional que afluye al beneficiario y que puede estar sujeto a la tributación al igual que las rentas normales.

41/ En lo que respecta a la primera situación, cabe tener en cuenta la supresión ya comentada del impuesto sucesorio que se llevó a cabo poco tiempo después (31 de agosto de 1976). En cuanto al impuesto a la renta, recuérdese que "la reforma de 1972 redujo la tasa del 15% que se aplicaba sobre dividendos de acciones al portador al 5%. De esta forma quedó expedito el camino para aquellos accionistas que debían tributar el 15% de los dividendos percibidos por estar radicados en el exterior y pudieran hacerlo con sólo el 5% a través del sistema de acciones al portador, lo cual anuló en parte los efectos de las disposiciones adoptadas por la misma ley", Costa Rica: El impuesto a la renta de las empresas, op.cit.

42/ Estos aspectos han sido tratados más determinadamente en "Algunas consideraciones sobre el impuesto a las sociedades con acciones al portador", El impuesto a la renta, op.cit., Cap. XIII, pp. 102-110.

/Aunque el

Aunque el rendimiento fiscal de este gravamen en general no es muy importante, se tiende a considerarlo como un elemento fundamental de la estructura impositiva, sobre todo por sus posibles efectos redistributivos del patrimonio.[43]

Hasta la sanción de la Ley 5923 que los derogó, la imposición a las sucesiones y donaciones estaba compuesta por los tres gravámenes siguientes:

1) Un gravamen del 2.5% sobre toda herencia o legado entre colaterales o extraños (Ley 2202 del 14 de abril de 1958). La recaudación de este gravamen se destinaba al fondo escolar;

2) El llamado impuesto de beneficiencia que gravaba tanto las sucesiones como las donaciones con tasas a aplicar sobre el capital líquido, en el primer caso, y sobre el valor establecido por la administración de la Tributación Directa de los bienes afectos al impuesto, en el segundo.[44]

Las tasas marginales de este gravamen variaban del 1% al 18%, según el monto del capital líquido y el grado de parentesco. Así, por ejemplo, la tasa era del 1% sobre los primeros 5 000 colones si el capital líquido pasara de 1 000 colones, en el caso de ascendientes o descendientes, o al cónyuge; dicha tasa se elevaba al 9% sobre el exceso de 1 000 000 de colones,

43/ Para 1969 los impuestos sucesorios llegaron a representar 3.2% de los ingresos tributarios totales (Gobierno Central y Local) en Australia, 2.2% en Holanda, 2.4% en Japón, 1.3% en Singapur, 2.5% en el Reino Unido y 1.8% en los Estados Unidos. Véase H.W.T. Pepper, "Death Duties: With Particular Reference to Developing Countries", Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. XXVI, junio de 1972, No. 6, p. 225. En la práctica el impuesto a abonar suele ser menor en el caso de un impuesto del tipo b), aunque por supuesto teóricamente no sucede así, pues podrían calcularse las tasas a aplicar bajo el supuesto de igual recaudación.

44/ Artículo 1o. y 27 de la Ley 10 del 23 de diciembre de 1937. El primero establece lo siguiente: Por capital líquido se entenderá el monto de los bienes inventariados y valuados conforme a lo establecido en esta ley, con deducción de los gastos de funeral y entierro debidamente comprobados y de las deudas de la sucesión que se justifiquen legalmente; también se rebajarán, tratándose de casos de sociedad conyugal, los aportes del cónyuge supérstite demostrados por escritura o documento público, así como los gananciales que le correspondan según la liquidación final, aprobada por el Juez.

/agregándose

agregándose un 50% del total que resulte, para la transmisión entre hermanos, sobrinos o tíos del causante, y cobrando el doble en la sucesión a otros parientes o a extraños.[45] El ingreso fiscal resultante de este impuesto estaba destinado a subsidios a favor de institutos de beneficencia.

3) El impuesto de timbre destinado al sostenimiento de la Universidad de Costa Rica que gravaba las sucesiones y donaciones con las mismas modalidades y tasas del gravamen anterior.

Considerando los tres gravámenes en su conjunto, la tasa marginal máxima podía alcanzar el 38.5%. Como surge de las disposiciones citadas, el impuesto costarricense pesaba sobre la hijuela del beneficiario (tipo b).

En su aplicación práctica el impuesto a la transmisión gratuita en Costa Rica chocaba con dos dificultades muy serias que reducían fuertemente su vigencia efectiva:

a) La existencia de acciones al portador que, como era de esperar, permitían una fácil transmisión de cualquier patrimonio con el solo expediente de incorporarlo a una sociedad anónima con acciones al portador y transmitir luego dichas acciones;

b) La evasión del gravamen a través de actos entre vivos se facilitaba porque la ley no gravaba las transmisiones de este tipo, si pasado el año no falleciera la persona que hubiera transmitido los bienes.[46]

En virtud de estos inconvenientes, resulta en alguna medida explicable que se hayan reemplazado estos gravámenes; sin embargo, se impone la pregunta ¿no hubiera sido posible subsanar estas deficiencias y darle

45/ Artículo 5 de la Ley 5923.

46/ El texto completo de la disposición pertinente (Art. 26, Ley 10, inciso 5) es el siguiente: "Las ventas o traspasos de cualquier especie y las constituciones de crédito entre ascendientes y descendientes, entre hermanos o cuñados, o entre tíos y sobrinos, consanguíneos o afines, cuando quien venda, traspase o se declare deudor falleciere dentro de los 12 meses siguientes a la fecha del contrato. Los contratos especificados están sujetos al impuesto, háganse directamente o por interpósita persona. Para justificar el traspaso indirecto será admisible toda especie de prueba, y se tendrá por hecho siempre que los bienes que fueron objeto de traspaso los adquiera el pariente del primitivo, enajenante dentro de los 12 meses siguientes a la fecha en que se celebró el traspaso inicial". (Véase también el precepto idéntico de la Ley 2837, Art. 16, inciso 5).

/mayor

mayor vigor al impuesto a la transmisión gratuita? Se cree que, en efecto, hubiera sido posible eliminar o reducir las dificultades anteriores.

d) La imposición de las transferencias onerosas del patrimonio o partes del mismo

En la mayoría de los países, amén de los demás tributos que recaen sobre el patrimonio, al transferir dicho patrimonio o parte del mismo debe pagarse otro gravamen que considera materia imponible el mero hecho de la transferencia o el acto jurídico que le da validez. Este impuesto debe abonarse exista o no beneficio en la operación. Las tasas que se aplican varían considerablemente; además como frecuentemente se emplea el avalúo fiscal en lugar del precio de venta, en el caso de los inmuebles al ser dicho avalúo muy subvaluado la tasa es menor a la nominal. En el Reino Unido la tasa nominal es del 2%, en Alemania del 2.3% en el orden federal y del 4% en los Estados; en Francia la tasa a aplicar se lleva al 16%, aún cuando existen excepciones, en cuyo caso la tasa se reduce al 4.2%.[47/]

En México, por la transferencia de inmuebles al realizarse el acto de compraventa (o actos equiparables) se debe abonar un gravamen con tasas progresivas del 2% al 8% (la primera se aplica si el valor del inmueble no supera 50 000 pesos y la última si excede a 1 500 000). Además, en el orden estadual existe otro tributo llamado sobre la transmisión de la propiedad de inmuebles. En síntesis, tanto en la legislación de la Federación como en la de las Entidades Federativas existen gravámenes sobre dicha transferencia. La base del impuesto federal sobre la compraventa de inmuebles la constituye el valor más alto entre el que sirva de base para el pago de los impuestos territoriales, el declarado en la operación y el del avalúo que practique algún banco, sus sucursales u otras instituciones autorizadas para el efecto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Las tasas establecidas en los Estados varían: en Querétaro llega al 4% (para ventas de 500 000 pesos mexicanos en adelante) mientras que en el Estado de Baja California es del 2%.

47/ Véase Carl Shoup, Public Finance, Aldine Publ. Co., Chicago, p. 402.

/De conformidad

De conformidad con estos antecedentes de la legislación comparada se considera perfectamente justificada la introducción del impuesto sobre los traspasos de bienes inmuebles.

La ley que introdujo el gravamen determina que se consideran bienes inmuebles los conceptuados tales por el impuesto territorial, excepto las maquinarias y demás bienes muebles, aunque se encuentren adheridos a tales inmuebles o sean utilizados en la explotación del negocio a que están destinados.

Existen varias exenciones del gravamen, pudiendo mencionar en especial los traspasos, cuando el valor del inmueble no exceda de 200 000 colones, los que se destinen a urbanizaciones populares y los destinados a habitación familiar.

La base imponible está constituida por el valor registrado por la Dirección General de Tributación Directa, salvo que el documento de transferencia contuviere un precio mayor, en cuyo caso regirá ésta.

Las tasas del gravamen son las siguientes:

De 200 000 a 500 000 colones	1%
Sobre el exceso de 500 000 hasta 1 000 000 de colones	2%
Sobre el exceso de 1 000 000 hasta 2 000 000 de colones	3%
Sobre el exceso de 2 000 000 de colones	4%

/IV. CONCLUSIONES

IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Reformas para el corto plazo

Como se ha visto la imposición que recae sobre el sector agropecuario en Costa Rica es relativamente baja. Sin embargo, es fundamental que una política tributaria como la indicada se combine con otras medidas que tiendan a lograr un estímulo para la población del sector. Considerando las necesidades de ingresos tributarios para el sector público, las desigualdades en la distribución de la riqueza y del ingreso en el sector rural, y la necesidad de utilizar el sistema tributario como medio para incentivar una mayor producción de la agricultura y de la ganadería, surge la necesidad de incrementar la contribución del sector mencionado a la tributación global.

Como sucede con suma frecuencia en la imposición al sector agropecuario y más específicamente en lo que respecta al impuesto territorial, el punto neurálgico para alcanzar una tributación adecuada reside en la valuación actualizada de los inmuebles. Cabe acotar aquí que, aunque con menor ponderación, esta observación es válida también para los inmuebles urbanos.

Concretamente se recomienda adoptar las siguientes medidas en lo que respecta a la valuación de los inmuebles a los fines del impuesto territorial:

1) Debe proveerse de suficientes recursos a las oficinas técnicas de la Dirección General de Tributación Directa para que la actualización de los inmuebles que a la fecha comprende del 10% al 12% del total pueda proceder con la suficiente rapidez como para actualizar el valor de los inmuebles en el más breve plazo posible. Se cree que este paso es esencial no sólo para posibilitar una mayor recaudación en el corto plazo sino para asegurar una mayor elasticidad de gravamen en el futuro, a la vez que se conseguirá una mayor equidad entre los contribuyentes del tributo. Conforme a los datos comentados, el avalúo medio de los inmuebles rurales y urbanos puede subir en por lo menos 200%, pudiendo estimarse el incremento de la recaudación en alrededor de 260% dada la progresividad de la tasa;

/2) Una vez

2) Una vez actualizados todos los inmuebles deberá examinarse la posibilidad de actualizar automáticamente los inmuebles sin avalúo específico individual, sino en base a coeficientes generales conforme se desarrolle una determinada región, suba el valor de ciertos productos del sector o haya un incremento general del valor de los inmuebles, ya sea por un proceso inflacionario o por el desarrollo general del país. Se estima también que esta modificación puede introducirse a corto plazo;

3) Se considera conveniente aplicar estrictamente la disposición legal que contempla la valorización de los inmuebles con base en el valor venal sin descuento alguno;

4) Las tasas nominales se consideran bajas, por lo que se propone adoptar una de las siguientes escalas:

Alternativa 1

Valuación (colones)	Tasa
Eximida hasta 50 000	-
Hasta 1 000 000	0.8
Sobre el exceso de 1 000 000 hasta 2 000 000	1.5
Sobre el exceso de 2 000 000	2.0

Alternativa 2

Las mismas tasas, pero con una deducción de 50 000 colones para todos los contribuyentes.

Alternativa 3

Valuación (colones)	Tasa
Eximida hasta 50 000	-
Hasta 500 000	0.5
De 500 000 hasta 1 000 000	1.0
De 1 000 000 hasta 3 000 000	1.5
Sobre el exceso de 3 000 000	2.5

Se ha estimado que en cada caso la recaudación subiría en los siguientes porcentajes: primera alternativa 85%, segunda 62% y tercera 73%. (Véase el cuadro 7.)

Por supuesto desde el punto de vista administrativo sería más fácil emplear una sola tasa proporcional, por ejemplo del 1.5% o 2%.

/Cuadro 7

Cuadro 7

COSTA RICA: RECAUDACIONES ESTIMADAS PARA LAS TRES ALTERNATIVAS DE CAMBIO DE TASAS, 1976

Tramos de imponible	Impuesto		
	Alternativa 1	Alternativa 2	Alternativa 3
10 001 a 25 000	0.00	0.00	0.00
25 001 a 50 000	0.00	0.00	0.00
50 001 a 75 000	6 899 244.55	1 272 444.50	4 312 027.84
75 001 a 100 000	5 384 960.72	2 285 760.72	3 365 599.48
100 001 a 125 000	3 941 804.26	2 182 604.30	2 463 627.66
125 001 a 150 000	3 684 835.67	2 348 435.67	2 303 021.46
150 001 a 175 000	2 895 873.85	2 001 873.85	1 809 920.88
175 001 a 200 000	2 571 583.22	1 886 783.22	1 607 239.30
200 001 a 225 000	2 235 391.26	1 708 191.30	1 397 119.50
225 001 a 250 000	2 064 867.16	1 631 267.15	1 290 542.11
250 001 a 300 000	3 539 271.20	2 893 671.19	2 212 043.50
300 001 a 350 000	3 133 061.55	2 649 861.55	1 958 163.17
350 001 a 400 000	2 588 092.97	2 242 092.97	1 617 558.70
400 001 a 450 000	2 041 097.60	1 800 697.56	1 275 686.20
450 001 a 500 000	2 132 581.09	1 908 981.09	1 332 862.80
500 001 a 600 000	3 314 908.34	3 011 708.34	2 248 635.80
600 001 a 700 000	2 502 901.46	2 309 301.45	1 918 626.80
700 001 a 800 000	2 347 194.47	2 190 394.47	1 953 993.38
800 001 a 900 000	1 958 479.02	1 842 879.00	1 725 598.80
900 001 a 1 000 000	1 815 939.69	1 720 339.68	1 672 424.49
1 000 001 a 1 100 000	1 610 119.96	1 472 119.97	1 518 118.70
1 100 001 a 1 200 000	1 382 289.01	1 278 789.01	1 313 289.00
1 200 001 a 1 300 000	1 532 596.78	1 435 096.78	1 467 596.78
1 300 001 a 1 400 000	1 617 218.98	1 519 718.98	1 552 218.98
1 400 001 a 1 500 000	1 571 805.50	1 491 555.50	1 518 305.90
1 500 001 a 1 600 000	1 831 274.93	1 747 274.93	1 775 274.50
1 600 001 a 1 700 000	1 186 513.78	1 136 263.79	1 153 013.40
1 700 001 a 1 800 000	1 400 876.28	1 346 126.28	1 364 376.60
1 800 001 a 1 900 000	1 181 570.10	1 138 819.99	1 153 070.10
1 900 001 a 2 000 000	1 177 165.35	1 137 415.35	1 150 665.35
2 000 001 a 2 100 000	982 672.95	942 004.72	952 254.90
2 100 001 a 2 200 000	1 218 739.23	1 171 739.23	1 160 804.30
2 200 001 a 2 300 000	1 226 640.36	1 182 640.36	1 150 980.25
2 300 001 a 2 400 000	1 195 398.28	1 155 398.28	1 106 548.72
2 400 001 a 2 500 000	928 625.73	899 625.73	848 719.27
2 500 001 a 2 600 000	852 041.67	827 041.67	770 281.25

(continúa)

Cuadro 7 (Conclusión)

Tramos de imponible	Impuesto		
	Alternativa 1	Alternativa 2	Alternativa 3
2 600 001 a 2 700 000	1 046 226.36	1 017 226.36	936 919.76
2 700 001 a 2 800 000	1 215 051.71	1 183 051.71	1 079 288.76
2 800 001 a 2 900 000	1 481 734.44	1 444 734.45	1 305 550.84
2 900 001 a 3 000 000	1 094 403.99	1 068 403.99	957 303.00
3 000 001 en adelante	69 294 459.78	68 839 459.78	79 224 324.73
Total nueva recuadación	150 079 513.25	131 321 794.87	139 923 596.96
Tasa media	1.1	0.9	1.0
Aumento porcentual con respecto a la recaudación correspondiente a 1976	85.3	62.1	72.7

/Debe destacarse

Debe destacarse que una valuación adecuada es fundamental para contar con un sistemas equitativo, aunque el gobierno decida que no sería este el momento de aumentar la contribución del sector. Por otra parte hay que graduar debidamente en el tiempo la revaluación y un posible aumento de tasas, teniendo siempre presente los objetivos específicos de la política con respecto al sector agropecuario y las condiciones coyunturales en cada momento.

Es conveniente lograr una mayor contribución del sector agropecuario, pero también debe evitarse un impacto --inclusive psicológico-- demasiado fuerte sobre el sector en un tiempo demasiado breve.

5) En lo que respecta a las mejoras, se estima conveniente no proceder a su desgravación total sino a otorgar desgravaciones para las inversiones que se hagan en el futuro, considerando, además, su conveniencia desde el punto de vista del desarrollo general y el particular del sector. De este modo se evitarían las complicaciones administrativas que se producirían de eximir las mejoras ya realizadas en el pasado;

6) Para las sociedades se recomienda aplicar la tasa marginal máxima, o una tasa media mayor ya que resulta por ahora difícil individualizar a cada uno de los socios de las mismas; sin embargo, convendría examinar la posibilidad de un régimen especial para gravar proporcionalmente a su aporte de capital a los socios o accionistas debidamente individualizados (especialmente para las sociedades de capital reducido).[1/] Este cambio requiere un examen previo de todo el régimen de imposición a aplicar a las sociedades teniendo en cuenta, sobre todo la posibilidad de aplicación práctica que seguramente requiere un corto tiempo.

7) En lo que concierne al impuesto a la renta que recae sobre el sector, es necesario otorgar mayores recursos a la Dirección General de Tributación Directa para que pueda efectuar un control más extendido y profundo;

8) Una vez terminadas las tareas de valuación a que se ha hecho referencia anteriormente, debería examinarse la posibilidad de crear un

1/ El tratamiento de las sociedades debe coordinarse con el régimen que se introducirá en el impuesto a la renta. Véase El impuesto a la renta de las empresas (SDE/77/C/6), pp. 103-107.

/impuesto

impuesto a la renta de tipo presuntivo con base al avalúo del impuesto territorial o establecer una retención del impuesto a la renta con base en la valuación del impuesto mobiliario. Concretamente, las explotaciones agropecuarias deberían pagar un determinado porcentaje (por ejemplo, 0.5% o 1%) del avalúo fiscal establecido para el impuesto inmobiliario como pago a cuenta del impuesto a la renta. Cabría examinar la conveniencia de considerar este pago como definitivo sin perjuicio de tener que abonar un importe suplementario de acuerdo con las tasas vigentes en el impuesto a la renta;

9) En cuanto al impuesto sobre el capital neto (ley 5923) se recomienda suprimirlo y volver en cambio al impuesto sucesorio que existía anteriormente. Para dar una mayor efectividad a este último será preciso desalentar efectivamente la existencia de sociedades con acciones al portador y suprimir la limitación de un año (fallecimiento del donante) para que las donaciones se consideren sujetas al gravamen;

10) Por lo expresado en el párrafo anterior se insiste, pues, en la recomendación ya formulada anteriormente[2/] para una adecuada imposición de las acciones al portador por el gravamen especial.

2. Reformas mediatas

1) Como ya se ha señalado, en el cuerpo de este informe la imposición al valor patrimonial de los inmuebles especialmente rurales crea un incentivo para una mayor producción, ya que la tasa efectiva con respecto al ingreso disminuye a medida que éste aumenta. Sin embargo, es conveniente examinar la posibilidad de corregir la valuación que se realiza actualmente en base al valor venal presente, considerando la posibilidad potencial de las tierras;

2) Se estima interesante examinar la posibilidad de terminar el catastro físico en la medida en que de este modo se facilita la valorización de los inmuebles y que se consigan otras ventajas de esta manera;

2/ Véase, El impuesto a la renta de las empresas, op. cit., pp. 107-108.

/3) Se recomienda

3) Se recomienda también examinar la posibilidad de introducir un impuesto de tipo personal al patrimonio neto, para lo cual el actual impuesto inmobiliario podría servir de punto de partida. Sin embargo, si bien esto podría representar un ideal a largo plazo, en las presentes circunstancias parecería poco conveniente su empleo. En efecto, a través de los últimos años se han introducido una serie de modificaciones en la tributación, de modo tal que se siente, en general, una considerable resistencia a todo aumento de la carga tributaria, particularmente cuando se trata de un impuesto nuevo que pudiera tener efectos psicológicos muy desfavorables porque aun sin la debida razón se afirmaría que el gravamen afectaría la formación de capital. Por las circunstancias apuntadas habría que pensar en lugar de este gravamen en una aplicación más restringida de la imposición al patrimonio para alcanzar sólo el patrimonio improductivo o suntuario. Se piensa, por lo tanto, que convendría contemplar la posibilidad de utilizar una imposición al capital suntuario, entendiendo por tal, en esencia, un gravamen que alcanza los bienes de consumo duraderos, incluyendo dentro de este rubro las viviendas de lujo, los automóviles particulares, yates, etc.

No sería aventurado afirmar que se trata en algún modo de un gravamen paralelo al impuesto al gasto que se quiso introducir en varios países, pero a diferencia de este último que trata de alcanzar toda clase de erogaciones para consumo, el gravamen que se comenta concentraría su acción sobre bienes duraderos que en términos generales serían más difíciles de ocultar. El objeto fundamental sería, por supuesto, gravar la concentración de esta clase de capitales que representan una de las manifestaciones más chocantes del consumo conspícuo, a la vez que reducen la capacidad del empleo productivo de los excedentes.

En consecuencia, el impuesto debería ser de carácter progresivo contando, por supuesto, con un mínimo no gravable que excluiría a la gran masa de la población y en esta forma la aplicación práctica del gravamen sería también más simple porque se concentraría sólo sobre un número reducido de contribuyentes de alta capacidad contributiva.

A diferencia de un impuesto al patrimonio global, es posible suponer que la resistencia en el caso de este impuesto muy probablemente sería mucho menor que en el caso de un impuesto global al patrimonio.