

COMISION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA

PROVISIONAL
CEPAL/MEX/SDE/78/6
Noviembre de 1978

REFORMAS FISCALES PARA AMERICA LATINA*

- * Presentado al Seminario Iberoamericano sobre Reformas Fiscales, patrocinado por la Universidad Hispanoamericana Santa María de la Rabida y organizado por el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda de España. Documento elaborado por el Sr. Federico J. Herschel, experto en Financiamiento del Desarrollo de la Oficina de Cooperación Técnica de las Naciones Unidas, adscrito a la Subsede en México de la Comisión Económica para América Latina. Las opiniones expresadas en este trabajo son de la exclusiva responsabilidad del autor, y pueden no coincidir con las de la CEPAL.

78-11-665-60

1944

1944

1

1944

1944

1944

1944

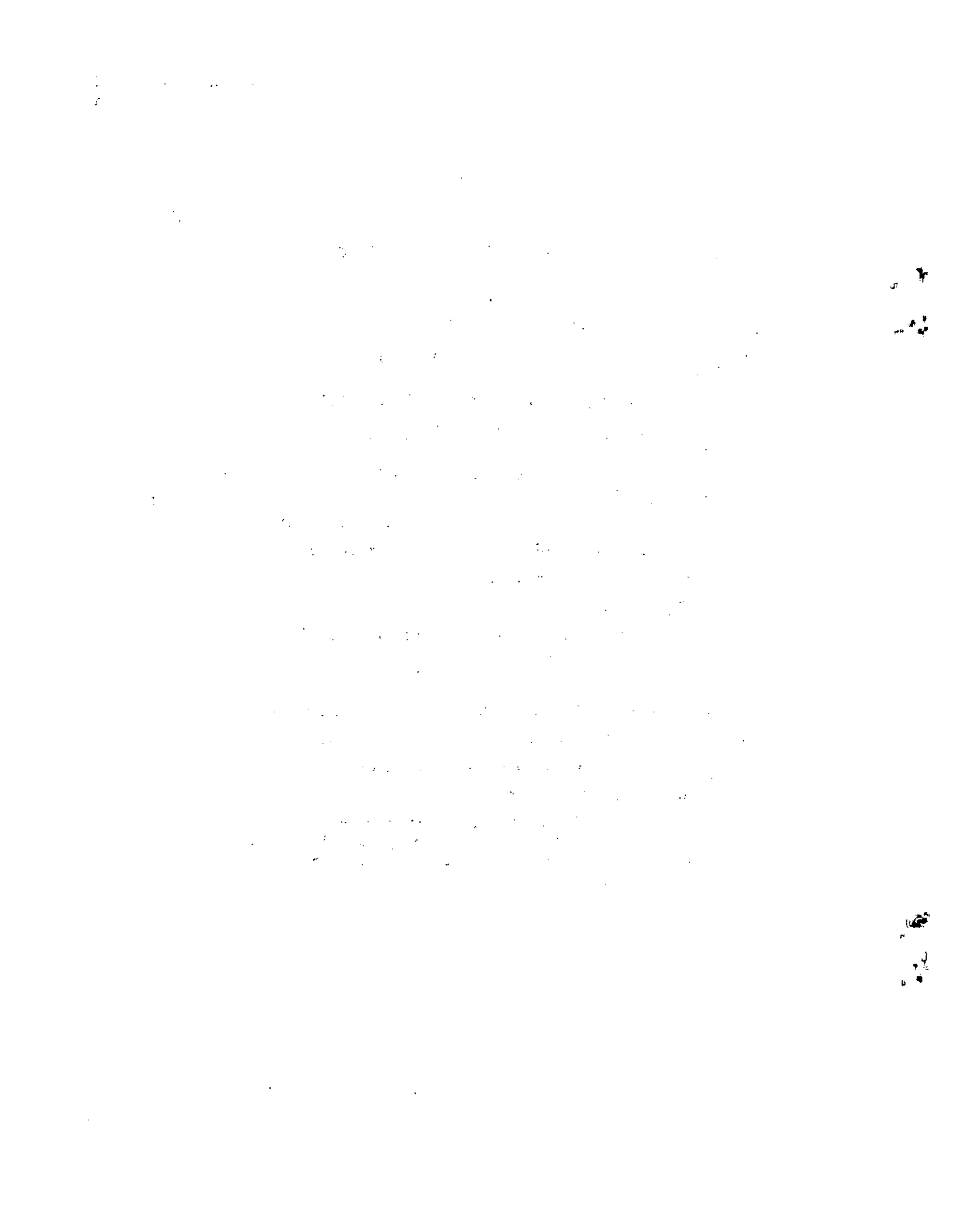
1944

1

INDICE

	<u>Página</u>
I. Nociones generales de una reforma fiscal para América Latina	1
1. El concepto de reforma fiscal	1
2. Los objetivos de la reforma fiscal	2
3. Observaciones generales sobre los sistemas tributarios en América	5
4. Propuestas para una reforma fiscal en América Latina	10
5. Los supuestos de incidencia implícitos en propuestas de reforma	16
6. Los efectos económicos supuestos en la formulación de una reforma tributaria	21
7. Los supuestos políticos de una reforma tributaria	24
II. Proceso de la formulación de la reforma tributaria	26
1. El proceso de la formulación	26
a) Introducción	26
b) Elementos para el futuro desarrollo económico y social de Costa Rica	26
c) Diagnóstico	41
d) Incidencia fiscal y distribución del ingreso	48
e) Flexibilidad de los principales impuestos	50
f) Incentivos y exoneraciones fiscales	51
g) Reformas propuestas	51
Apéndice: Proposición de reforma tributaria para Costa Rica. Principales medidas aconsejadas y su relación con los objetivos fundamentales de la política tributaria	52





I. NOCIONES GENERALES DE UNA REFORMA FISCAL PARA AMERICA LATINA

1. El concepto de reforma fiscal

La profundidad y significación de una reforma fiscal depende fundamentalmente del sentido que se le atribuye. Conforme a la definición de Maurice Lauré, una reforma fiscal consiste en una renovación suficientemente profunda de la legislación para eliminar los defectos generales de los impuestos en vigor.^{1/}

Hasta aquí la idea expresada podría comprender cualquier modificación considerada de alguna trascendencia por los responsables de la decisión política. No puede negarse, en efecto, que se habla en muchos países con tanta frecuencia de reforma fiscal que muchas veces da la impresión de que cualquier cambio en la legislación tributaria --aunque al observador imparcial no le parezca de verdadero alcance-- llegara a constituir tal reforma.

Para ser justo cabe aclarar que Lauré no tenía un concepto tan limitado; así el autor en su análisis afirma que las reformas tributarias pueden originarse tanto en un cambio en la filosofía política como en la necesidad psicológica de propugnar un cambio.

Esta última necesidad se siente muy frecuentemente entre los contribuyentes que esperan de la reforma fiscal un tratamiento más favorable para ellos. Aquí nuevamente se tendría un concepto de una considerada elasticidad, si bien el autor aclara sus ideas sosteniendo que la esencia de una verdadera reforma tributaria consiste en el logro de dos objetivos; la equidad y la simplificación del sistema. Es evidente que la equidad, es decir, tratar de modo uniforme a las personas que se encuentran en la misma situación (esto sería la equidad horizontal; habría que agregar el concepto de equidad vertical) es uno de los atributos más importantes que debe reunir toda ley tributaria. En cuanto a la simplificación, según Lauré, consiste esencialmente en la supresión de los distintos tipos de privilegios impositivos. Aun cuando la noción dada aquí es menos limitada de lo que podrían hacer creer algunas afirmaciones anteriores, se cree que con ello no es suficiente.

^{1/} Véase Maurice Lauré, Traité de Politique Fiscale, Presses Universitaires de France, París, pág. 347.

Se afirma en cambio, aquí, que la reforma impositiva consiste en un cambio fundamental en uno de los instrumentos cuantitativos de la política económica: los impuestos.^{2/}

2. Los objetivos de la reforma fiscal

El examen de la tributación y por lo tanto de las reformas que se requieren para mejorar sus efectos necesita dos tipos de análisis: por un lado, el efecto que ha tenido la tributación en el desarrollo económico y social y por el otro la mejor manera de insertar la imposición dentro de los planes de desarrollo que se llevarán a cabo en el futuro.

Para ambos tipos de análisis es indispensable adoptar un esquema normativo que nos sirva tanto para evaluar la acción realizada en el pasado como para situar adecuadamente el gasto público dentro de las estrategias, planes o programas para el futuro.

Los objetivos de la política fiscal y por consiguiente de la reforma tributaria pueden adecuarse a la división de Richard A. Musgrave en los presupuestos parciales de asignación, de estabilidad y de distribución.^{3/} Se cree que para los países en proceso de desarrollo convendría hablar del término desarrollo económico en lugar de asignación de recursos y por otra parte la meta del pleno empleo que en los países desarrollados --por lo menos antes de la recesión de los últimos años-- se ha incluido dentro del rubro estabilidad, en los países del tercer mundo, es una cuestión de índole estructural que se ha preferido considerar como parte del problema de la distribución. Se han indicado así los tres objetivos que no sólo orientan la conformación de los presupuestos parciales, sino que constituyen las finalidades de la política económica en su conjunto. Se afirma, en efecto, que los distintos instrumentos que posee el gobierno

^{2/} Se incluiría pues entre los cambios institucionales conforme a la clasificación de E. S. Kirschen, J. Bernard, L. Morrisens, E. Tosco, Economic Policy in our Time, North Holland Publishing Co., Amsterdam, 1964, p. 131.

^{3/} Richard A. Musgrave, The Theory of Public Finance. A study in Public Economy, 1969, cap. 1.

no forman compartimientos estancos, sino que deben ser convergentes, lo que no significa que algún instrumento no pueda tener mayor efecto que otro para lograr determinado propósito.

Habiendo ubicado los objetivos posibles, es preciso concretar la mayor o menor significación que se da a cada uno, aunque no puede tratarse en general de una prioridad absoluta sino relativa, cuyo peso dependerá de la circunstancia del momento y de cada país. Como orientación general se cree que el objetivo estabilidad (particularmente la de precios) en realidad no constituye una finalidad última del quehacer económico sino que debe considerarse como un medio --si de considerable gravitación-- que puede afectar profundamente el desarrollo económico como la distribución del ingreso. Queda por resolver pues la importancia relativa que se atribuye a cada uno de estos dos.

Aquí cabe destacar que en la última década se ha observado en los países en desarrollo una actitud crítica con respecto al resultado del desarrollo económico strictu sensu, reducido a sus componentes materiales y globales. Este nuevo enfoque está respaldado por una serie de estudios empíricos. Así, por ejemplo, Irma Adelman y Cynthia Taft Morris resumen del siguiente modo sus investigaciones: "En efecto, ha resultado claro que el crecimiento económico por sí mismo no sólo tiende a estar acompañado por caídas efectivas en la participación política, sino que es una de las causas principales de la desigualdad del ingreso."^{4/}

Por su parte Hollis Chenery afirma: "Resulta claro ahora que más de una década de un crecimiento rápido en países subdesarrollados ha sido de poco o ningún beneficio para posiblemente la tercera parte de su población."^{5/}

Dentro de la idea general de una mejora del nivel de vida de la mayoría de la población de un país, últimamente ha entrado en boga un

4/ Economic Growth and Social Equity in Developing Countries, Stanford University Press, 1973, pág. 2.

5/ Redistribución with Growth, A Joint Study by the World Bank's Development Research Centre and the Institute of Development Studies at the University of Sussex, Hollis Chenery, Montek S. Ahluwalia, C.L.G. Bell, John H. Duloy, and Richard Jolly, Oxford University Press, 1974, pág. XIII.

concepto más restringido: el de combatir la pobreza absoluta, tratando de eliminar el subnivel vital de las personas que viven por debajo de una "línea de pobreza" fijada según las características de cada país.^{6/}

Otro enfoque especial ha sido el de las necesidades básicas para orientar la acción hacia el suministro de algunos bienes y servicios que se consideran mínimos en relación con la nutrición, la vivienda, el vestuario y el acceso a la educación y a la salud. La política de necesidades básicas constituye el otro lado de la medalla de la estrategia para erradicar la pobreza crítica, puesto que precisamente la forma de lograr esto último sería a través del suministro de las necesidades básicas de las familias de menores ingresos.^{7/}

Si se excluyen formas drásticas como la modificación de la estructura de la propiedad, no cabe duda que entran en la acción del gasto público tareas de considerable significación en la parta redistributiva, pudiendo mencionarse, en especial, la formación y mejora del capital humano (gastos de educación y salud), los gastos corrientes que conforman bienes de estímulo pero a la vez deberían contribuir sensiblemente a mejorar el nivel de vida de la población (educación, salud, distribución de alimentos) y los pagos de transferencia (seguro social, etc.). En forma casi paralela habrán de crecer la magnitud y la distribución por tramos de ingreso de la tributación. En efecto, se requieren recursos para financiar los gastos mencionados ordenadamente y no deberán recaer sino en forma mínima sobre los grupos a beneficiar para no frustrar los propósitos buscados.

A pesar de nuestra insistencia en el objetivo redistributivo, cabe subrayar que a mediano y largo plazo ambos objetivos --desarrollo y redistribución-- deben alcanzarse conjuntamente, pues aun un ingreso mejor distribuido llevará a la larga a una situación de fracaso y frustración si no se consigue también su crecimiento.

6/ Propuestas para realizar una investigación sobre pobreza crítica en los países del Istmo Centroamericano (CEPAL/MEX/78/10), pág. 3.

7/ Propuestas para realizar una investigación sobre pobreza crítica en los países del Istmo Centroamericano, op. cit., pág. 5.

Con la connotación que la reforma implica un medio para contribuir al desarrollo económico y social de los países, el concepto adquiere un sentido que podría denominarse progresista de modo que su uso llega a depender de la orientación que se le da; de conformidad con esta acepción no podría hablarse de una verdadera reforma tributaria cuando sólo se trata de conservar una estructura impositiva arcaica o regresiva.

3. Observaciones generales sobre los sistemas tributarios en América

A pesar de la dificultad de sintetizar la diversidad de los sistemas tributarios en América Latina que son reflejos de las diferencias existentes entre los países en lo que respecta a su nivel de ingreso, distribución del ingreso, desarrollo cultural, régimen político e influencias recibidas en la formación de su sistema tributario, pueden formularse las siguientes consideraciones de carácter general.^{8/}

Un primer enfoque global muestra que el esfuerzo tributario, expresado como relación de la recaudación tributaria con respecto al producto interno bruto para el conjunto de la región, no ha sido muy significativo, como surge claramente del cuadro 1. De 1960 hasta 1972 crece del 13 al 14.4% (o sea un aumento apenas superior al 10%) y alcanza el 15% en 1973 (un incremento inferior al 20% en todo el período). Debe tenerse en cuenta sin embargo, que para los años fiscales 1972-1973, el promedio para la región está influido por los ascensos en los ingresos tributarios de Venezuela y el Ecuador, determinados en parte por los mayores ingresos provenientes del petróleo; también es notorio el incremento logrado por el Brasil.

En lo que respecta a la estructura tributaria, a pesar de un sensible aumento de la proporción de los impuestos directos --aquí nuevamente influyen las cifras de Venezuela-- siguen predominando los impuestos

^{8/} Véase Federico J. Herschel, "Política fiscal y desarrollo integrado", Revista de la CEPAL, 2o. semestre de 1977, pág. 79-81.

Cuadro 1

RECAUDACION TRIBUTARIA EN LOS PAISES LATINOAMERICANOS^{a/}

(Porcentajes respecto al producto interno bruto a precios corrientes)

	1960	1970	1971	1972	1973
Argentina	14.0	15.2	13.0	11.2	11.1
Barbados	...	...^{b/}	... ^{b/}	... ^{b/}	...
Bolivia	7.9	9.2 ^{b/}	8.2 ^{b/}	7.5 ^{b/}	...
Brasil	18.1	20.6	20.5	22.1	22.5
Colombia	9.7	11.8	11.8	11.1	...
Costa Rica	12.1	13.9	13.7	13.8	14.8
Cuba	...	...	...	...	...
Chile	16.5	18.5	18.6	16.8	...
Ecuador ^{c/}	12.3	13.3	15.5	15.9	...
El Salvador ^{c/}	10.9	10.3	10.4	10.6	11.5
Guatemala	8.6	8.3	8.4	8.3	7.9
Guyana	...	...	...	...	...
Haití ^{d/}	7.8	6.0	6.0	5.9	...
Honduras	10.7	11.9	11.4	11.0	11.6
Jamaica	...	...	...	...	...
México	7.5	8.8	9.0 ^{e/}	9.3	9.6 ^{e/}
Nicaragua	10.4	9.8	10.1	9.9	11.6
Panamá	10.1	12.3	12.4	12.0	11.9
Paraguay ^{c/}	8.6 ^{f/}	10.4	9.4	8.3	...
Perú	13.0	15.4	15.0	14.9	14.6
República Dominicana	16.5	14.8	15.0	14.0	13.0
Trinidad y Tabago	...	...	...	...	...
Uruguay	15.4	17.4	17.6	15.3 ^{c/}	...
Venezuela	12.8	12.6	15.3	14.7	16.4
América Latina ^{g/}	13.0	14.3	14.3	14.4	15.0

Fuente: Indicadores del desarrollo económico y social en América Latina (E/CEPAL/1021), 18 de noviembre de 1976.

- a/ Excluye los aportes a los sistemas de seguridad social.
b/ Corresponde a los ingresos del tesoro y de las municipalidades de La Paz y Santa Cruz.
c/ Sólo Gobierno Central.
d/ Ingresos de presupuesto.
e/ Estimaciones provisionales.
f/ 1962.
g/ Excluye Cuba y países de habla inglesa del Caribe.

/indirectos

indirectos, como puede apreciarse en los cuadros 2 y 3. En efecto, para la región en su conjunto la participación de los impuestos directos no llega al 40%, y excepto Venezuela, en ningún país éstos superan el 50%.

También merecen destacarse los siguientes factores estructurales observados en el sistema tributario de la mayoría de los países:

a) La concesión de incentivos bajo las más diversas formas ha sido intensiva; con frecuencia se han otorgado en forma muy general, poco discriminada. Esto ha significado también modificar los precios relativos del capital y trabajo, en perjuicio de este último factor, mas teniendo en cuenta una serie de gravámenes que recaen sobre los salarios;

b) Los impuestos directos que recaen sobre los salarios son importantes, y esto resulta aún más notorio si se incluyen en este grupo los aportes a los sistemas de seguridad social. Desde el punto de vista adoptado en este trabajo se los ha considerado dentro de los ingresos tributarios, porque dentro de los gastos se comprenderán los pagos (servicios prestados);

c) En contados países se ha podido aplicar un verdadero impuesto global a la renta; la existencia de acciones al portador constituye uno de los obstáculos para implantarlo;

d) La participación del sector agropecuario en la tributación global tiende a ser reducida; en general sólo tienen alguna significación los impuestos a la exportación; no siempre con carácter permanente, y a veces en un plazo mayor, se compensan con subsidios a favor de los mismos exportadores;

e) Se han hecho algunos progresos para imponer los consumos suntuarios, pero en general su participación dentro de los bienes y servicios gravados sigue siendo reducida;

f) Los gravámenes sobre el comercio exterior, mediante el sistema de aranceles frecuentemente han contribuido a perpetuar una estructura industrial que no está de acuerdo con los requisitos de una profundización del desarrollo industrial que implica la creación de industrias de bienes de capital e insumos, no favoreciendo además una creciente eficiencia

Cuadro 2

IMPORTANCIA DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS EN LOS PAISES LATINOAMERICANOS

(Porcentajes de la recaudación tributaria total)

	1960	1970	1971	1972	1973
Argentina	23.3	22.0	18.1	16.4	18.7
Barbados	...	...	...	...	...
Bolivia	12.7	14.5	21.7	19.0	...
Brasil	20.0	24.4	27.8	31.9	31.9
Colombia	51.4	47.5	45.8	45.5	...
Costa Rica	16.0	23.2	23.9	25.5	...
Cuba	...	...	...	...	...
Chile	38.6	35.1	32.7	29.8	...
Ecuador	14.7	20.9	29.0	28.6	...
El Salvador	12.5	24.6	24.9	24.8	25.6
Guatemala	9.2	17.6	18.3	19.3	...
Guyana	...	...	...	...	...
Haití	8.8	11.7	10.7	11.9	...
Honduras	17.3	28.5	27.9	25.9	...
Jamaica	...	...	...	...	...
México	34.3	45.8	44.9	46.8	45.2
Nicaragua	12.2	19.4	19.5	20.6	15.5
Panamá	32.6	48.1	48.5	44.8	47.5
Paraguay	17.2	17.5	19.3	20.1	...
Perú	38.1	36.0	31.0	35.3	...
República Dominicana	23.7	30.1	30.2	31.2	31.8
Trinidad y Tabago	...	...	...	...	...
Uruguay	21.4	15.0	13.8	...	...
Venezuela	55.5	70.4	76.1	76.1	81.0
América Latina ^{a/}	29.6	37.6	34.7	36.2	...

Fuente: Indicadores del desarrollo económico y social en América Latina, op. cit

a/ Excluye Cuba y países de habla inglesa del Caribe.

Cuadro 3

**IMPUESTOS INDIRECTOS EXCLUIDOS LOS PROVENIENTES DEL COMERCIO EXTERIOR
EN LOS PAISES LATINOAMERICANOS**

(Porcentajes de la recaudación tributaria total)

	1960	1970	1971	1972	1973
Argentina	53.2	65.9	67.6	65.4	63.8
Barbados	...	...	...	...	...
Bolivia	48.5	28.4	33.7	37.2	...
Brasil	75.6	72.5	69.0	64.7	64.7
Colombia	22.8	30.8	33.3	35.0	...
Costa Rica	20.5	42.6	44.8	50.9	...
Cuba	...	...	...	...	...
Chile	41.4	53.0	57.2	60.5	...
Ecuador	38.2	29.4	31.9	33.0	...
El Salvador	25.4	32.4	37.1	36.3	33.9
Guatemala	45.0	53.3	53.1	53.8	...
Guyana	...	...	...	...	...
Haití	26.8	33.0	33.1	35.5	...
Honduras	31.1	41.7	40.6	42.1	...
Jamaica	...	...	...	...	...
México	43.4	43.4	45.8	44.5	45.5
Nicaragua	31.0	50.6	53.1	52.9	45.7
Panamá	18.1	22.6	22.6	22.6	26.5
Paraguay	17.3	36.2	36.0	40.7	...
Perú	39.1	39.4	43.8	43.7	...
República Dominicana	38.1	21.9	21.1	20.6	17.7
Trinidad y Tabago	...	...	...	...	...
Uruguay	51.3	72.9	74.6	...	...
Venezuela	17.9	18.9	15.3	15.7	12.8
América Latina ^{a/}	49.4	52.6	53.1	51.3	...

Fuente: Indicadores del desarrollo económico y social en América Latina, op.cit.

a/ Excluye Cuba y países de habla inglesa del Caribe.

de las industrias más tradicionales; por su parte frecuentemente han sido insuficientes los estímulos para una diversificación de las exportaciones sobre todo en el campo industrial;

g) La evasión tributaria es de considerada importancia. Algunos ensayos de cuantificación parecen evidenciar que su magnitud llega a cifras verdaderamente asombrosas.^{9/}

h) En muchos países existe una gran cantidad de tributos, muchos de los cuales recaen sobre el mismo hecho imponible. Frecuentemente existe una serie de afectaciones especiales que no se justifican y que complican un ordenado manejo presupuestario.

4. Propuestas para una reforma fiscal en América Latina

Con las limitaciones resultantes señaladas anteriormente acerca de observaciones de tipo global, se formulará a continuación una nómina de los cambios más importantes que se requieren. Estas recomendaciones se basan en el supuesto de que se debe aumentar la carga tributaria para posibilitar una mayor acción en el campo social y en muchos casos disminuir el déficit fiscal. En esencia se contemplarían las siguientes medidas:

a) Cambios para mejorar la distribución del ingreso (es decir, dar mayor progresividad al sistema impositivo):

1) Fortalecimiento de los componentes personales del impuesto a la renta. Este objetivo se alcanzaría por las siguientes vías:

1) Aumento de las tasas hasta alcanzar una marginal del 50% para los ingresos más elevados;

2) Eliminación o reducción de deducciones, exenciones, etc. Es decir, se trataría de ir suprimiendo lo que en los Estados Unidos se ha llamado gastos a través de impuestos (tax expenditures); lo que a su vez simplificaría el sistema, y

^{9/} Para mayor detalle véase F. J. Herschel, Tax evasion and its Measurements in Developing Countries (CEPAL/MEX/SDE/78/2), basado en un seminario desarrollado por el autor en el Depto. de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional.

3) Eliminación de las deducciones o desgravaciones salvo para sectores específicos, como se indicará más adelante;

ii) No se eliminaría el impuesto a las sociedades para no facilitar la elusión de impuestos; en este campo se adoptarían los siguientes pasos:

1) Establecimiento, si no existiese ya, de un impuesto de tipo proporcional a la renta de las sociedades anónimas. Para las otras formas de sociedad no se justifica un impuesto proporcional. Por lo tanto, si existiese una imposición especial a los demás tipos de sociedad, se la debería eliminar progresivamente, e incorporar las utilidades percibidas dentro del impuesto personal, y

2) En lo que respecta a los dividendos se eliminarían las acciones al portador a los efectos tributarios, objetivo que puede lograrse de las siguientes maneras:

- Eliminación total en los códigos respectivos de las acciones al portador;

- Pago de la tasa marginal máxima del impuesto a la renta personal sobre la distribución de dividendos en acciones al portador, no individualizados.

iii) Para evitar la elusión del impuesto a la renta mediante maniobras que tiendan a otorgar carácter de ganancias de capital a ingresos regulares y para gravar una manifestación evidente de capacidad contributiva, se crearía un impuesto a las ganancias de capital que posteriormente se unifique con el impuesto a la renta, considerando las características especiales de las ganancias de capital, realización en un año de ganancias obtenidas en un período más largo, mediante un sistema adecuado (por ejemplo, promediación);

iv) Se fortalecerían los impuestos al patrimonio o partes del mismo:

1) Se revisarían, para su actualización, las valuaciones de los activos respectivos (por ejemplo, inmuebles);

/2) Se crearía

2) Se crearía un impuesto al patrimonio global de carácter personal, lo que exigiría también la eliminación de las acciones al portador por una vía semejante a la indicada anteriormente;

3) Se gravarían con una tasa mayor dentro del impuesto al patrimonio las partes representadas por capitales improductivos tales como automóviles, aviones y yates para uso personal, jardines y parques, piscinas, etc.;

4) Se trataría de dar mayor significación al impuesto a las sucesiones o herencias y donaciones. Por consiguiente, se eliminarían los impuestos sustitutivos de los impuestos a las herencias o sucesiones y se volvería al sistema anterior;

v) Se aumentarían las tasas y se ampliaría la materia gravada de los impuestos a los consumos de lujo y no esenciales, política que debería ser complementada con otras acciones estatales tendientes a la reasignación de los factores de producción;

vi) Se eliminaría la tributación al consumo (impuestos a las ventas y otros) de los bienes y servicios de primera necesidad;

vii) A medida que los mayores ingresos resultantes de los cambios anteriores lo justifiquen, se iría reduciendo el impuesto a los cigarrillos y bebidas alcohólicas de tipo popular;

viii) Se reducirían las contribuciones personales para los sistemas de seguridad social. La menor recaudación resultante de esta medida se cubriría con los mayores ingresos provenientes de las modificaciones anteriores y si no resultasen suficientes, con un impuesto a las ventas neutral o progresivo en lo que respecta a su efecto sobre la distribución del ingreso.

Las recomendaciones anteriores no necesitan explicación adicional, salvo que la mayor insistencia en impuestos personales se debe esencialmente al hecho de que así el sistema resultará más equitativo, y además, es mayor la probabilidad de que el impuesto no se traslade, lo que lo hace diferente al caso del impuesto a las sociedades.

ix) Se fortalecería la acción contra la evasión, para lo cual habría que dar los siguientes pasos:

- 1) Aumentar las penalidades;
- 2) Incrementar los recursos destinados a detectar la evasión;
- 3) Se investigarían en los distintos impuestos los pagos efectuados por los sectores económicos para cuantificar la evasión y, sobre todo, para descubrir las áreas donde la evasión fuese mayor.

b) La acción a favor del desarrollo económico se haría a través de las siguientes medidas, tomando en cuenta que las modificaciones dependerían esencialmente del estado de desarrollo ya alcanzado y de las exigencias del plan de desarrollo, tratando de relacionar estrechamente la acción fiscal con los objetivos concretos del plan, tanto en lo que concierne a las metas globales como a las metas más específicas, tales como cambios previstos en la estructura productiva y en la eventual selección de técnicas de producción (en ésta se considerarían las necesidades de participar en el avance tecnológico y también la conveniencia de usar técnicas intensivas de mano de obra). Cabe señalar al respecto que, en general, las reformas fiscales y sobre todo las tributarias, no han sido relacionadas realmente con las necesidades de la estrategia de desarrollo elegido en cada caso.^{10/}

1) Se utilizarían intensamente los impuestos a la importación y exportación. Su especificidad dependería de cada caso, pero a modo de ejemplo, pueden indicarse las siguientes medidas:

- 1) Aumentos de los impuestos a la importación de bienes que corresponda a etapas más avanzadas del desarrollo, por ejemplo, bienes intermedios y bienes de capital;
- 2) Reducción gradual de los impuestos a la importación (o similares) de los bienes que ya cuentan con un período considerable

^{10/} Un notable esfuerzo por relacionar la política fiscal con las necesidades del desarrollo se encuentra en CEPAL, "Las tareas de la política fiscal y tributaria a la luz de los problemas del desarrollo de América Latina" en Ensayos de política fiscal (Héctor Assael, ed.), Fondo de Cultura Económica, México, 1973. Un enfoque distinto, por tratarse de un país desarrollado pero que relaciona las modificaciones tributarias con el desarrollo, aparece en Report of the Royal Commission on Taxation, Queen's Printer, Vol. 2, Ottawa, 1966.

de producción nacional con el fin de acercar sus precios a niveles internacionales (tanto las tasas como el ritmo de la desgravación dependerían de la evolución ya experimentada por cada rama o sector, y de su complejidad tecnológica);

3) Se daría un tratamiento favorable a las exportaciones industriales y se las eximiría de los impuestos internos. Especialmente se alentarían las que utilicen una alta proporción de valor agregado nacional e incorporen algún grado de avance tecnológico.

ii) Se crearían o se mantendrían las desgravaciones a la intervención en algunas ramas de alta prioridad conforme al plan de desarrollo, siempre y cuando no las realice el mismo Estado;

iii) En caso de necesidad se utilizarían también los impuestos indirectos (consumo y ventas) para influir en la asignación de los recursos. Si bien se trata de un país desarrollado puede citarse el caso de Alemania Federal, donde el carbón --de producción nacional-- es subsidiado, pero el petróleo --de importación-- es gravado.^{11/}

En el cuadro 4 las modificaciones tributarias se han indicado en relación al producto interno bruto.

Con el esquema indicado no se pretende haber introducido una innovación total en materia de reforma fiscal, pero se estima que puede ser un punto de partida.^{12/} Por esta razón los guarismos pueden cambiar

^{11/} Cf. Horst Claus Recktenwald, Tax Incidence and Income Distribution, Wayne State University Press, Detroit, 1971, p. 98.

^{12/} No se ha tratado el difícil punto de los capitales extranjeros; con referencia a éstos se consideran esenciales los siguientes aspectos; a) no dar privilegios de ningún tipo al capital extranjero; b) debe haber un cierto control mínimo sobre la salida de fondos para evitar que el pago de utilidades al exterior pueda servir para impedir o reducir el pago del impuesto a la renta a los nacionales. En cuanto a innovaciones existe una serie de ideas interesantes, pero en general no fueron ensayadas o tuvieron escaso éxito en la práctica. Como ejemplo puede indicarse el impuesto al gasto, que ya no es nuevo; el impuesto a la salida de cerebros y el impuesto a la capacidad no utilizada. Véase N. Kaldor, El impuesto al gasto, trad. de Rubén C. Pimentel, Fondo de Cultura Económica, México, 1963; Sijbern Cnossen, "Capacity Taxation: The Pakistan Experiment", Staff Papers, Vol. XXI, marzo de 1974; Jagdish N. Bhagwati, "Taxing the Brain Drain" en Challenge, julio-agosto de 1976, pp. 34-38.

Cuadro 4

RECAUDACION TRIBUTARIA. RELACION DE CADA IMPUESTO Y DEL TOTAL CON
 RESPECTO AL PRODUCTO INTERNO BRUTO

(Porcentajes del producto interno bruto)

	Estructura		Diferencia entre (1) y (2) (3)
	Actual (1)	Recomendada (1980) (2)	
Carga tributaria total/PIB	18.0	20.0	-
Impuestos a las exportaciones	1.0	1.0	-
Impuestos a las importaciones	6.0	5.0	-1.0
Impuestos sobre la renta	2.5	5.0	+2.5
Personal	1.0	3.0	2.0
Empresas	1.5	2.0	0.5
Contribución para el Seguro Social	2.0	1.0	-1.0
Impuesto a las ventas	2.5	3.0	+0.5
Impuesto selectivo al consumo	2.5	2.0	-0.5
Impuesto al patrimonio o partes del mismo	0.5	2.0	+1.5
Otros impuestos	1.0	1.0	-

/Según el

según el grado de desarrollo económico alcanzado, la estructura fiscal existente y la magnitud de la pobreza crítica.^{13/}

5. Los supuestos de incidencia implícitos en propuestas de reforma

Es primordial establecer las hipótesis de incidencia en que se basa cada impuesto, es decir, determinar quién en definitiva paga cada impuesto.

Dicho de otro modo, lo que interesa es el efecto de un impuesto sobre el ingreso real disponible de las personas o familias; este efecto depende de los cambios que se producen en los precios relativos de los productos y factores. Así, si un producto es gravado, se supone que el precio aumentará afectando al consumidor, en una primera aproximación. Una vez determinada la incidencia de un gravamen pueden producirse otros efectos. Los consumidores del producto gravado cambiarán sus pautas de consumo y por su parte las empresas eventualmente modificarán la asignación de recursos, tal vez reduciendo la significación de los que se utilizan en la producción del bien gravado.

La teoría de la incidencia representa una de las áreas más difíciles de las finanzas públicas. Existe una cantidad considerable de estudios teóricos y también un número creciente de investigaciones empíricas; estas últimas solamente en los países desarrollados.^{14/} Ambos elementos constituyen la base para contar con premisas para las hipótesis aplicables a cada uno de los impuestos.

Por otra parte, como ya se señaló, existen muchos estudios sobre la distribución de la carga tributaria, no sólo en países desarrollados sino

^{13/} En la CEPAL Tendencias y proyecciones a largo plazo del desarrollo económico de América Latina (E/CEPAL/1027), 3 de marzo de 1977, pág. 17, se estimó la población con ingresos inferiores al costo de la alimentación mínima equilibrada. El cálculo se efectuó para nueve países de América Latina. Para el total de dichos países la población en esas condiciones de extrema pobreza alcanzó un 35% de la total, variando las cifras entre un 11% y un 49%.

^{14/} Cf. P.M. Mieszkowski, "Tax Incidence Theory: The Effects of Taxes on the Distribution of Income", Journal of Economic Literature, volumen VII, Número 4, diciembre de 1969. Es preciso tener presente que aun los estudios empíricos necesariamente no llegan al mismo resultado. Así, en el caso del impuesto a la renta de las sociedades anónimas existen investigaciones que llegaron a resultados opuestos en lo que respecta a la posibilidad de traslación.

también para los que están en proceso de desarrollo.^{15/} De esta manera, se cuenta con una base adicional, ya que se ha llegado a procedimientos generalmente aceptados, por lo menos para la mayor parte de los impuestos.

En consecuencia, puede afirmarse que existen elementos sólidos para determinar la incidencia. Sin embargo, en un estudio empírico realizado en Costa Rica se ha tratado de considerar en lo posible las condiciones específicas de Costa Rica^{16/} a través de consultas, tanto con funcionarios del sector público como también con representantes del sector privado (en especial mediante contactos con las cámaras gremiales). En esta forma fue posible tener en cuenta las características particulares de la estructura del mercado tanto dentro del país como en el exterior, el comportamiento empresarial y las condiciones de la oferta y la demanda.

En cuanto a la incidencia del impuesto a la renta cabe distinguir el impuesto personal y el que recae sobre sociedades de capital. Con respecto al primero, un criterio generalmente aceptado es suponer que este impuesto recae sobre la persona que inicialmente lo paga. Esta hipótesis supone que la oferta de trabajo y capital es perfectamente inelástica. Por otra parte, estudios empíricos realizados en Inglaterra y en los Estados Unidos demuestran que este impuesto no afecta mayormente la oferta del factor respectivo. Evidentemente, si el efecto es muy reducido en países de imposición más progresiva y con menor evasión, es lógico suponer que los efectos sobre la oferta de mano de obra y capital serán aún menores en los países en desarrollo.

En cuanto al que afecta las utilidades de las sociedades, el supuesto de incidencia depende de la estructura del mercado. Bajo condiciones de competencia perfecta y monopolio no se opera traslación del impuesto; en cambio, bajo oligopolio, la incidencia final depende de las hipótesis sobre reacciones de los oligopolistas ante los cambios que ocurran en precios y cantidades. Cuando esta clase de mercados se caracteriza por

15/ Véase *Taxation and Income Distribution in Latin America: A critical Review of Empirical Studies*, op. cit. y *Fiscal Incidence Studies in Developing Countries: Survey and Critique*, op. cit.

16/ Cf. *Política Tributaria y Desarrollo Económico de Costa Rica*, (CEPAL/MEX/5.Costa Rica 3), febrero 1978.

un pequeño número de vendedores que ofrecen un producto estandarizado, el precio se fijará en algún punto entre el precio competitivo y el de monopolio, pero no hay forma de indicar precisamente el punto de equilibrio. La solución depende de la estrategia seguida por cada una de las empresas participantes. Si cada uno está consciente de la reacción de los otros oligopolistas, pueden ponerse de acuerdo para fijar un determinado precio. La imposición puede cambiar el precio acordado si los oligopolistas lo consideran como un indicador para que cada una de las empresas pueda subir el precio sin reacción o represalia de los demás.^{17/}

Cabe destacar que en lo que concierne a la imposición de las sociedades anónimas, que se gravan diferentemente a los demás contribuyentes en los países desarrollados, varios estudios trataron de verificar la traslación del impuesto, el cual en consecuencia no sería pagado por los empresarios o accionistas sino por los consumidores.^{18/}

En el caso citado de Costa Rica, se tuvo la impresión de que los empresarios tendían a considerar el impuesto a la renta como un elemento más del costo de producción y basaban sus decisiones de producción e inversión en un cálculo de una utilidad satisfactoria después de pagar el impuesto a la renta. Cabe agregar que muchos indicios^{19/} parecen demostrar que es frecuente una situación de fijación de los precios de un modo oligopólico, en que las grandes empresas actúan como líderes. Por esta razón se ha observado --como premisa central-- que el impuesto a la renta, tanto de las empresas constituidas por sociedades como en las unipersonales, es trasladado hacia el consumidor de los productos. En cuanto al gravamen a los empresarios individuales, su significación cuantitativa es reducida representando sólo un 5.1% de la recaudación total del impuesto a la renta.

^{17/} Véase Richard A. Musgrave, The Theory of Public Finance: A Study in Public Economics, Nueva York, 1959.

^{18/} Véase Joseph A. Pechman y Benjamin Okner, "Who Bears the Tax Burden?", Washington, 1974, pp. 34 y ss.; Krzyzaniak, U. y Musgrave, R.A., "The Shifting of the Corporation Income Tax", John Hopkins, Baltimore, 1963; Roskamp, K. W., "The Shifting of Taxes on Business Income: The Case of West German Corporations", National Tax Journal, septiembre de 1965, Vol. 18, pp. 247-257 y Spencer, B. G., "The Shifting of the Corporation Income Tax in Canada", Canadian Journal of Economics, febrero de 1969, Vol. 2, pp. 21-34.

^{19/} La significación de las grandes empresas en sectores tales como tabaco, aceites y vegetales, químicos y minerales no metálicos.

Cabe agregar por último que la traslación hacia el consumidor a través de la elevación de precios es facilitada --según afirmaron los mismos empresarios--, porque los precios internacionales más las tarifas en vigor, en general, dan bastante margen para que el impuesto a la renta se incluya en el precio de venta.^{20/}

A pesar de todas estas razones, como la tesis de la no traslación tiene validez desde el punto de vista teórico, tanto en libre competencia como en el caso de monopolio para un empresario que maximiza sus ganancias, se ha efectuado una estimación alternativa con el supuesto de que el impuesto a la renta de sociedades como de empresarios individuales no se traslada, sino que lo pagan los empresarios o accionistas.

Conviene señalar que todo lo indicado hasta aquí sobre el impuesto a la renta sólo se refiere a empresas no agropecuarias. En efecto, tanto en el caso del impuesto a la renta de los empleados y pensionados --muy particularmente aquí-- como asimismo en el caso de los rentistas y las empresas agropecuarias, resulta sumamente difícil su traslación. En los primeros dos casos se siguen criterios predominantes en esta clase de trabajos pero que en el estudio empírico citado se considera que también parecen reflejar la realidad costarricense, ya que con las salvedades indicadas resulta en general difícil la traslación del impuesto personal que incorpora una serie de elementos que varían de un caso a otro (por ejemplo, deducciones personales, tasas diferentes según ingresos provenientes de distinta fuente). Por su parte el impuesto a la renta de las empresas agropecuarias (tanto personales como en caso de tratarse de sociedades) se supone que no es trasladado por dichas empresas porque operan en mercados donde, en general, el precio es determinado por las condiciones del mercado internacional o, dicho de otro modo, no le resulta posible al productor influir en el precio, lo que implica que debe soportar el gravamen.

^{20/} Aun en los productos cuyos precios están regulados, dado que la rentabilidad aceptada por el gobierno está computada en términos "netos", con lo cual parece razonable el supuesto de traslación.

Otro impuesto que es materia de controversia tanto en el terreno teórico como en el empírico es el aporte patronal. Frecuentemente se sostiene que dicho aporte es considerado como un elemento más del costo, y en consecuencia en última instancia es pagado por los consumidores.^{21/} Dadas las condiciones especiales del mercado que ya se han mencionado, pareció razonable seguir la hipótesis indicada.

Sin embargo, como en un mercado de competencia perfecta un impuesto sobre los factores productivos no tiene efectos diferentes si grava inicialmente a los ofertantes o demandantes del factor, es decir, que la incidencia es la misma, dependiendo de la elasticidad de la oferta y la demanda. En consecuencia, en el supuesto empleado en otro cálculo, se parte de la premisa de que en un mercado del tipo indicado la incidencia del aporte del patrón --que inicialmente grava la demanda-- recae sobre los asalariados.

Por su parte, el aporte obrero en todos los casos se supone que es pagado por el contribuyente de jure.

En cuanto a los impuestos a la exportación, la participación marginal de muchos países en desarrollo en los mercados internacionales de gran parte de los productos principales de exportación donde el precio es fijado por el mercado y la mecánica de comercialización interna, evidencia que los gravámenes pertenecientes a este grupo recaen en el productor. Tanto el exportador como el posible intermediario operan con los márgenes propios de su actividad trasladando al productor las alteraciones de los precios e impuestos.

Con respecto a los impuestos sobre venta o consumo de bienes y servicios, con algunas excepciones que se indicarán, se sigue en general el procedimiento de suponer que los impuestos se trasladan al consumidor final. Igual supuesto de incidencia se adoptó en el caso de los impuestos a la importación. Se excluyen de este tratamiento los impuestos a la producción agropecuaria y los impuestos sobre el café para los cuales se adopta habitualmente la hipótesis de que son soportados por los

^{21/} Véase Carl S. Shoup, Public Finance, Chicago Aldine, 1969, pp. 267-269.

productores, teniendo en cuenta las características ya señaladas de los mercados respectivos.

Finalmente queda el grupo de los impuestos a la propiedad, Dado el carácter personal de esta clase de gravámenes, que dificulta su traslación, se adoptó la hipótesis de que son pagados por los contribuyentes de jure salvo en el caso del impuesto territorial que se supone pagado por el ocupante.

Sobre la base de estos supuestos se llegó a determinar en el estudio de Costa Rica la siguiente presión tributaria.^{22/}

Cuadro 5

COSTA RICA: PRESION TRIBUTARIA GLOBAL POR TRAMOS DE INGRESO

Grupos de ingreso familiar	Porcentaje ^{a/}
<u>Total</u>	<u>24.88</u>
Bajo	31.72
Medio	24.00
Alto	21.91

a/ De los impuestos con respecto al ingreso medio de cada tramo.

6. Los efectos económicos supuestos en la formulación de una reforma tributaria

En los países de economía mixta como lo son la casi totalidad de los países de América Latina, es fundamental que la tributación no trabe significativamente el desarrollo de la actividad económica privada.

^{22/} Para otro ejemplo del estudio sobre distribución de la carga tributaria puede consultarse: F. Herschel, Ensayos sobre política fiscal, Ederesa, Madrid, 1975 (caso de Argentina).

/En efecto

En efecto, en la literatura económica son frecuentes las referencias a un límite de la tributación. Dicho de otro modo, se afirma que si la carga tributaria --relación entre tributación e ingreso nacional-- pasara un cierto límite, se produciría un estancamiento de la economía privada, ya sea por los efectos negativos de la tributación (sobre los incentivos a ahorrar, trabajar o invertir, o porque la imposibilidad de recaudar una tributación muy elevada (por ejemplo por una creciente evasión) llevaría a un financiamiento inflacionario que también tendría consecuencias negativas.

Si en lugar del razonamiento global, se tuviera en cuenta un caso individual, cabría la pregunta si el trabajador e inversor estaría dispuesto a realizar un esfuerzo adicional si sobre el ingreso adicional (del trabajo o de la inversión) a obtener debería tributar el 90% al fisco.

En efecto, no cabe rechazar a priori tal posibilidad. A continuación se sintetizarán algunas conclusiones generales en esta materia que se consideran válidas para América Latina en términos generales, pero suponiendo que la tributación se mantuviese dentro de límites razonables, por ejemplo, tasas medias del impuesto a la renta personal no superiores al 50%.

En lo que respecta al efecto de la tributación sobre la inversión y el ahorro, no existe uniformidad de opiniones pero cabe señalar que en una conferencia reciente se recordó que todavía no existe un conocimiento firme sobre los efectos de medidas tributarias sobre tales variables. ^{23/}

23/ Véase IFA, Studies on International Fiscal Law, "Tax Incentives as an instrument of Governmental Goals", Jerusalem 1976, Informe general de Stanley S. Surrey, Emil M. Sunley Jr. El documento anterior que se mencionó fue el siguiente: Foreign Tax Policies and Economic Growth, National Bureau of Economic Research (Nueva York) 1966.

Más específicamente, existen iguales dudas acerca de la efectividad de los incentivos que se han concedido para favorecer la formación de capital.

En un caso concreto (Estudio fiscal en Argentina) se trató de determinar el efecto posible de tales incentivos mediante dos procedimientos:

a) Investigar el comportamiento macroeconómico, es decir, observar si la tributación constituía un factor determinante de la formación de capital;

b) Estudiar la conducta del empresario para obtener información al nivel microeconómico sobre las causales de la inversión y los obstáculos que dificulten la formación de capital en el sector privado;

Mediante ambos métodos se llegó a la conclusión de que los factores tributarios (excluyendo los derechos arancelarios) no habían sido un factor de importancia significativa en la explicación de las inversiones y del ahorro privado. ^{24/}

A pesar de todo no puede rechazarse totalmente la posibilidad de alguna influencia de la tributación en la formación de capital ya que los incentivos, por ejemplo, modifican el rendimiento esperado del capital, aun cuando otros determinantes pueden tener mayor peso. Es esencial tener en cuenta que frente a este beneficio posible existe un costo de oportunidad que es consecuencia de los menores recursos que afluyen al fisco, hecho que puede traducirse en una menor inversión pública, por ejemplo. Por todo ello es recomendable efectuar un examen del tipo beneficio-costos de las posibles franquicias o incentivos a otorgar.

Considerando esta relación beneficio-costos y la incertidumbre acerca de sus efectos, parece aconsejable reducir los incentivos a aquellas ramas o sectores económicos donde sea mayor su prioridad para el desarrollo futuro.

24/ Cf. Ensayos de política fiscal, op. cit., p. 519.

En todo el conjunto de efectos del impuesto sobre los incentivos, particularmente en las consecuencias sobre el deseo a trabajar, hay que tener en cuenta que no sólo actúa el efecto de sustitución sino el efecto ingreso. En el caso específico del efecto sobre la oferta de trabajo, en virtud de dicho efecto una mayor imposición inclusive puede traducirse en un incremento de dicha oferta. Esta es una de las razones que explican la incertidumbre existente en esta materia.

Lo que evidentemente es cierto es que los derechos a la importación sí constituyen un instrumento importante en la promoción del desarrollo, porque son susceptibles de modificar los precios de los productos extranjeros, lo que es un instrumental fundamental del proteccionismo y por ende del grado de industrialización y de su estructura en la medida que no haya factores de mayor peso que se opongan, tales como la falta de un mercado bastante amplio, insuficiente disponibilidad de capital nacional para algunas industrias que requieren una considerable escala o en algunos países la insuficiencia del empresario Schumpeteriano.

Finalmente debe tenerse presente la importancia que pueden tener los impuestos indirectos no sólo para desalentar los consumos suntuarios y no esenciales, sino para impulsar una modificación de la estructura industrial. Por supuesto, la significación cuantitativa de este efecto depende de la magnitud de la tasa del gravamen y de la elasticidad-precio del producto a gravar.

7. Los supuestos políticos de una reforma tributaria

En general en los países de América Latina sólo ha habido cambios parciales en los últimos 20 años; difícilmente puede hablarse de la realización de una verdadera reforma tributaria y las deficiencias anotadas anteriormente parecen de difícil modificación global dentro de un plazo razonable.

¿Cuál es la razón de este estado de cosas? Es evidente que la estructura del poder es un factor de primordial importancia. En la medida en que los grupos que se beneficiarían con el cambio, es decir, fundamentalmente las clases de menores ingresos carezcan de la suficiente fuerza y mientras haya un enorme poderío de los sectores privilegiados, una verdadera reforma parece difícil. En resumen, puede afirmarse que tal probabilidad depende en última instancia --mientras la estructura del poder no se modifica-- de la comprensión y deseo de compromiso del grupo dirigente y de la presión que las clases populares pueden ejercer. En el caso de la reforma fiscal se requiere además que las clases populares estén suficientemente convencidas que las reformas tributarias no recaerán sobre ellas sino que se les aliviará su carga y que los ingresos servirán para realizar gastos en su beneficio.

II. PROCESO DE LA FORMULACION DE LA REFORMA TRIBUTARIA

1. EL proceso de la formulación

a) Introducción

Como se ha señalado anteriormente, una vez determinados los objetivos básicos de la política económica, es preciso delinear las previsibles líneas del desarrollo futuro e indicar los defectos principales del sistema existente para luego proponer las reformas requeridas.

Para presentar un caso real se toma como un ejemplo la reforma elaborada para Costa Rica,^{1/} resumiendo sus partes principales.

b) Elementos para el futuro desarrollo económico y social de Costa Rica

1) La equidad. Aun cuando la situación de los grupos de menores ingresos es menos grave en Costa Rica que en otros países, y a pesar de que varios de los indicadores sociales ponen en evidencia un estado de cosas relativamente favorables, cabe destacar que la distribución del ingreso, antes de considerar la acción del fisco en Costa Rica, es bastante desigual, como resulta claramente del cuadro 6.

Cuadro 6

COSTA RICA: DISTRIBUCION DEL INGRESO FAMILIAR, 1974

(Porcentajes)

Grupos de familias según niveles de ingreso	Número de familias	Ingreso percibido
Más pobre	52.3	21.3
Medio	39.2	42.7
De mayor ingreso	8.4	36.0

^{1/} Véase, Política tributaria y desarrollo económico de Costa Rica (CEPAL/MEX/78/C.Rica 3), febrero de 1978.

Como se aprecia en el cuadro anterior, más de la mitad de la población (52.3%) recibía menos de la cuarta parte del ingreso (21.2%) mientras que por otro lado, menos de la décima parte de la población (8.4%) recibe más de la tercera parte del ingreso.^{2/}

La pobreza es más pronunciada en los sectores rurales, de modo tal que es notorio el desnivel que se presenta entre el campo y la ciudad.

En lo que respecta a la situación de la población rural, debe tenerse presente además el siguiente hecho:

Existe una fuerte concentración en la propiedad rural; en efecto, el 0.39% de las fincas (300 en números absolutos) con extensiones de 1 000 y más representan el 25% del área total en explotación, cifra que se eleva al 36% si se consideran las fincas de 500 y más ha que corresponden a 795 fincas, o sea el 1.03% del total.

Por otra parte, el 46% del número total de fincas tiene extensiones menores de 5 ha. y ocupa un área inferior al 2% del total.

Finalmente, existe el problema de la ocupación precaria que afectó a unas 10 000 familias.^{3/}

Frente a este estado de cosas se ha previsto específicamente el Plan de Desarrollo que plantea la necesidad de continuar en el futuro los avances en lo social, dado que ello constituye un requisito básico para alcanzar la mejora de la calidad de vida.^{4/}

Concretamente se ha previsto además la reducción de la pobreza extrema estimada en un 26% de la población económicamente activa en 1976, a un 10% en 1982.

Para orientar la acción en el campo social en el futuro, es importante apreciar las potencialidades de la acción fiscal.

2/ CEPAL/Ministerio de Hacienda, Incidencia fiscal y distribución del ingreso en Costa Rica (SDE/77/C/4), Vol. I.

3/ Cf. Instituto de Tierras y Colonización, Algunos datos sobre la tenencia y uso de la tierra en Costa Rica.

4/ Véase OFIPLAN, Estrategia de desarrollo, pág. 6.

En efecto, como puede observarse en el cuadro 7, a través de la acción del instrumento fiscal se logra una considerable redistribución del ingreso.

Esta afirmación está condicionada por las siguientes dos restricciones:

a) En lo conceptual sólo se han considerado gastos e impuestos, es decir, se han excluido otros ingresos (no tributarios: entradas por prestación de servicios, crédito interno y externo). En la medida en que tales ingresos tienen un costo para algunos sectores sociales, los efectos redistributivos aparecen con cifras que en alguna medida se apartan de la realidad, tal como ocurre normalmente en estudios de este tipo. Así, por ejemplo, la expansión del crédito que no significa un aporte genuino de ahorro puede tener efectos inflacionarios al estimular una demanda creciente frente a una oferta que no aumenta al mismo ritmo. Sin embargo, aun esta última afirmación no debe interpretarse en un sentido absoluto. Cuando se da una notoria capacidad sin utilizar --tal es el caso de Costa Rica-- existe la posibilidad de lograr un aumento del producto sin un esfuerzo adicional de capitalización.

b) La estimación de los efectos sobre la distribución del ingreso de gastos e impuestos depende de una serie de hipótesis, por una parte, y de un conjunto de elementos estadísticos (encuestas, consultas, etc.), por otra; como es lógico, la validez de los resultados depende de los supuestos adoptados y de la calidad del material estadístico con que se pudo contar.

Con las salvedades apuntadas merece destacarse el hecho de que la distribución del gasto público es fuertemente progresiva, no así la de los impuestos, cuestión que se examinará en la parte dedicada al diagnóstico del sistema tributario.

Si se considera la ponderación de cada clase de gastos, los que mayor impacto ejercen son los gastos de salud, educación y bienestar y seguridad social, que representan las proporciones con respecto al ingreso de cada grupo social. (Véase el cuadro 8.)

Cuadro 7

**COSTA RICA: EFECTO REDISTRIBUTIVO DEL INGRESO A TRAVES
DEL GASTO PUBLICO Y DE LOS IMPUESTOS, 1974**

(Millones de colones)

	Niveles de ingreso		
	Bajo	Medio	Alto
1. Ingreso total	2 218	4 447	3 761
(Distribución porcentual)	21.3	42.7	36.0
2. Asignación del gasto público	1 649	865	512
3. Pago de impuestos	704	1 067	824
4. Ingreso total ajustado (1+2-3)	3 163	4 245	3 449
(Distribución porcentual)	29.1	39.1	31.8

Fuente: Incidencia fiscal y distribución del ingreso en Costa Rica,
op. cit., Vol. II, p. 76.

Cuadro 8

COSTA RICA: ASIGNACION POR TRAMOS DE INGRESO DE LOS BENEFICIOS
PROVENIENTES DE GASTOS PUBLICOS SELECCIONADOS

(Porcentajes)

	Tramos de ingreso familiar			
	Total	Bajo	Medio	Alto
Salud	9.1	34.9	3.2	0.9
Educación	6.5	20.7	3.8	1.2
Bienestar y seguridad social	1.9 ^{a/}	6.1	1.3	0.2

a/ Para mayor detalle, véase Incidencia fiscal y distribución del ingreso en Costa Rica, op. cit., Vol. II, pp. 100-101.

Es preciso tener en cuenta que la forma en que el gasto público afecta a la distribución del ingreso, es decir, beneficia a cada grupo social, no está constreñida en el futuro por limitaciones insalvables. Esto quiere decir que si el sector público se lo propone y es capaz de traducir en realidad tales proposiciones, los gastos sociales pueden dirigirse de modo tal que --donde sea posible-- beneficien más a los grupos de menor ingreso (por ejemplo, en cultura y deportes aparentemente).

En el plan se han tenido en cuenta estas potencialidades de la acción en materia de gasto público, al destacar que en los próximos cinco años se deberán contemplar los siguientes elementos:

- 1) Atender las necesidades del programa de desarrollo social, con el objeto de reducir apreciablemente la pobreza extrema;
- 2) Cubrir los gastos prioritarios de salud, educación técnica y universitaria, que crecerán en forma muy significativa, y
- 3) Mantener la expansión de los servicios que habitualmente presta el gobierno, de acuerdo a las necesidades de la población.

En lo que respecta a los gastos para bienestar y seguridad social, se plantea concretamente que se deberá modificar la legislación social a los efectos de mejorar la protección del trabajador.

ii) Fortalecimiento del proceso de desarrollo económico. Al irse superando los efectos de la crisis mundial y como meta para el mediano y largo plazo, el país deberá volver a alcanzar o aun superar las tasas de crecimiento del producto que había logrado en la década de los sesenta y que se extendieron a los primeros cuatro años de esta década. En esta forma no sólo se aumenta el ingreso nacional como expresión del flujo global de riquezas sino que se facilita la acción en el campo redistributivo a que se ha hecho referencia. La concreción de este objetivo global exige un aumento del esfuerzo de capitalización. Esta exigencia se justifica en virtud del tipo de inversiones que se requerirán para el futuro y la necesidad de mantener el ritmo de crecimiento indicado del producto bruto. Se trata en lo fundamental de inversiones para la transformación estructural del sector industrial y de una ampliación de la infraestructura

básica; ambos tipos de inversión son relativamente intensivos de capital, razón por la cual se hace necesario el apuntado incremento en la participación de la inversión global en el producto interno bruto.

Las transformaciones estructurales requeridas por el desarrollo económico implican un cambio en la composición de las inversiones, como fue expresado anteriormente. Al respecto cabe poner de manifiesto en especial la necesidad de proseguir la tendencia manifiesta a partir de 1960, de reducir la participación de la inversión en construcciones (viviendas) --con la salvedad de las requeridas por los grupos de menores ingresos-- a fin de aumentar las inversiones directamente productivas que tendrán una mayor tasa de rendimiento social.

Es preciso insistir aquí también en la necesidad de una intensiva formación de recursos humanos que constituirá una parte esencial de la estrategia de desarrollo y tanto más en el caso de Costa Rica, que prácticamente desde sus periodos de formación siempre le ha dado un papel preponderante a la educación.

Como se ha señalado en la sección anterior, el estrangulamiento del sector externo constituye uno de los obstáculos básicos susceptibles de frenar el desarrollo futuro de Costa Rica. En efecto, el déficit del balance de pagos en cuenta corriente ha sido en promedio muy fuerte, por lo que la superación de este estrangulamiento conforma uno de los cambios estructurales esenciales para alcanzar un desarrollo autosostenido. Para un país pequeño y abierto al mundo como Costa Rica, un ritmo acelerado para el crecimiento de las exportaciones constituye un requisito fundamental. En el plan de desarrollo se ha previsto, en consecuencia, un crecimiento del volumen físico de las exportaciones de bienes y servicios que se eleva a una tasa anual del 6.8%.^{5/}

De esta manera Costa Rica se ha convertido en el segundo exportador de este producto en el mundo.

5/ OFIPLAN, Metas del plan, pág. 6.

Frente a las necesidades crecientes de insumos y bienes de capital que provengan del exterior y frente a las limitaciones que se presentan para los rubros básicos de las exportaciones se requiere un esfuerzo especial para alcanzar una mayor diversificación de las exportaciones. En este sentido es preciso ampliar el tipo de productos del sector agropecuario que se exporta.

Particularmente importante para el desenvolvimiento futuro de Costa Rica es el incremento acelerado que se debe lograr en las exportaciones industriales, en especial de aquellos que utilizan recursos naturales abundantes en el país. De conformidad con esta orientación básica deberán fomentarse primordialmente las siguientes ramas:

a) Agroindustria para exportación. Dentro de este grupo de actividades destacan las que utilizan pulpa y jugo de frutas tropicales, la producción de aceites, las industrias basadas en el aprovechamiento del marañón, el procesamiento de productos derivados de la carne y el azúcar, y

b) Muebles y otros productos obtenidos de la madera (tableros de madera, molduras, etc.). (Esta explotación debe estar sujeta a las medidas requeridas para una adecuada conservación de los recursos naturales.)

Un segundo grupo de industrias estaría constituido por las que aprovechan las ventajas que Costa Rica tiene en lo que respecta a la calificación de recursos humanos, pudiendo mencionarse en especial las metalmecánicas y químicas que elaboren productos que constituyan insumos o bienes de capital para el sector agropecuario y las industrias vinculadas al mismo.

Finalmente, existe una serie de proyectos de mayor envergadura cuya producción podría destinarse a la exportación a países fuera del Mercado Común. Dentro de estas ramas tienen particular relevancia los productos obtenidos con base en la explotación minera (calizas para el cemento, bauxita para el aluminio, azufre para fertilizantes y cobre para aleaciones).^{6/}

6/ Cf. Roberto Tomasini, Costa Rica, Consideraciones sobre la evaluación de la estrategia y la política de promoción de exportaciones, Santiago, junio de 1976; "Estrategia plan global" y "Sectores productivos", Plan Nacional de desarrollo, OFIPLAN, C.R.; M. Nolf, La economía costarricense en el largo plazo, OFIPLAN, C.R.; Rigoberto Navarro, La contribución del sector industrial al desarrollo económico de Costa Rica, Banco Central de Costa Rica, 1975; Chitta Guha, Costa Rica, Bases de la estrategia industrial (Notas internas). Estos temas se tratan también en forma específica en el documento Incentivos y exoneraciones fiscales.

El otro rubro fundamental que determina el balance de comercio y puede influir en el estrangulamiento externo está constituido por las importaciones. Las necesidades del desarrollo imponen en primer término reducir al máximo las importaciones no indispensables, y muy particularmente las que son bienes suntuarios. Esta exigencia se impone no sólo por razones de justicia distributiva, sino también para economizar un bien escaso como lo son las divisas. Es evidente que esta acción limitativa del consumo suntuario o no indispensable importado debe llevarse a cabo con firmeza y constancia, sin dejarse influir por una bonanza meramente coyuntural del balance de pagos y condicionada solamente por acuerdos existentes, especialmente los resultantes del Mercado Común. Sólo a título ilustrativo se indica al respecto que en 1976, de un total de importaciones que ascendían a 719.7 millones de pesos centroamericanos, 112.2 millones correspondían a bienes de consumo no duraderos y 57.2 millones a bienes de consumo duraderos.

El fuerte peso de las importaciones de bienes y servicios en relación a las exportaciones y su rápido crecimiento, especialmente en los últimos años (en términos corrientes para el período 1970-1975 la tasa de crecimiento media fue del 17.9%) determinó para 1975 un déficit en la cuenta de bienes y servicios de 229 millones de pesos centroamericanos (valor de las exportaciones 608 millones de pesos centroamericanos)^{1/} como es obvio, y amén de las consecuencias derivadas de la crisis mundial, este estado de cosas no debe atribuirse única, ni siquiera fundamentalmente, a una excesiva cantidad de importaciones de bienes de consumo no indispensables, sino a una estructura industrial fuertemente dependiente de insumos y bienes de capital del exterior, y en alguna medida a una agricultura para consumo interno muy rezagada en cuanto a productividad con respecto a los productos destinados para exportación

^{1/} Con respecto a las importaciones registradas en 1975 debe tenerse presente que se redujeron los volúmenes en compra, afectando particularmente a los bienes intermedios (Cf. Costa Rica, Notas para el estudio económico, 1975 (CEPAL/MEX/76/6/Rev. 1), pág. 10).

lo que obligaba a importaciones superiores en algunos casos a los suministros de los países del Mercado Común, debiendo por tanto depender del aprovisionamiento de países fuera del área.^{8/} En lo que respecta a este último problema, se han logrado avances considerables como resultado del Programa de Granos Básicos, aun cuando éste persiguió otros objetivos de mayor significación que su influencia sobre el balance de pagos. En suma, es pues la estructura industrial la que deberá transformarse para lograr, conjuntamente con un aumento de las exportaciones, una menor dependencia tendiente a reducir los requerimientos actuales de bienes importados. En efecto, aun cuando el grado de industrialización costarricense se estima uno de los mayores de Centroamérica,^{9/} su dependencia de los insumos importados se calculaba en una cifra superior al 75% de las materias primas utilizadas.^{10/}

Esta situación de la industria se debe a la manera como se ha llevado a cabo hasta ahora el proceso de sustitución de importaciones que en buena medida ha sido el resultado de la constitución del Mercado Común Centroamericano; en efecto, la industrialización se ha realizado en forma relativamente indiscriminada, concentrándose fundamentalmente en la producción de bienes de consumo.

Desde el punto de vista de la balanza de comercio, una mayor orientación hacia las exportaciones y una fuerte selectividad en la sustitución de importaciones constituirán los ejes de la política futura.

Otro aspecto fundamental de los cambios estructurales es la necesidad de explotar la enorme riqueza forestal del país, habiéndose estimado que la mitad del suelo explotable tiene vocación forestal.

^{8/} Cf. "Sectores productivos", Plan nacional de desarrollo, 1978, 1982, V.P.1977. Se señaló además que en 1974 se producían salidas por contrabando debido a los precios desfavorables en relación con los países vecinos.

^{9/} En 1973 fue del 10.7% frente al 15.9% del promedio centroamericano, siendo el segundo Nicaragua con un 17.1%. El proceso de perfeccionamiento y reestructuración del Mercado Común Centroamericano, op. cit., pág. 7.

^{10/} OFIPLAN, La economía costarricense en el largo plazo, Costa Rica.

Las exigencias de un cambio estructural, sin embargo, no se deben exclusivamente a los requerimientos del balance de pagos. Así, en el sector agropacuario, el logro de un mayor abastecimiento nacional en los rubros destinados fundamentalmente para el consumo interno (granos básicos, etc.) sin perjuicio de su efecto en el balance, tiene por objetivo fundamental elevar el ingreso de la gran masa de productores mediante una mejora de la productividad a base de una serie de programas de fomento y de asistencia técnica, (mayor utilización de semillas mejoradas, mejor conservación del suelo, implantación de proyectos de ganado de doble propósito, etc.) y un aumento de la producción mediante una expansión de las tierras cultivables a base de riego. Como se verá luego, estos programas tienden también a crear mayores posibilidades de empleo y desarrollo de industrias que se vinculan al agro (algunas ramas de la metalmecánica, fertilizantes, textiles, etc.)

Como norma general debe señalarse que la incorporación de nuevas tierras será muy reducida en los próximos años; por lo tanto el país tendrá que basar su desarrollo agrícola en la intensificación del uso del suelo.^{11/}

Como ya se destacó, para los países en proceso de desarrollo el avance en lo económico no se reduce meramente a los aspectos cuantitativos expresados por el crecimiento del producto global. La experiencia de prácticamente todos los países avanzados del mundo muestra que el desarrollo sólo se logra cuando se cuenta con una estructura sólida e integrada y cuando se participa en los progresos que determina el cambio tecnológico. La necesidad de esta transformación es en buena medida consecuencia también de los cambios que se requieren para superar el estrangulamiento externo. Sin embargo se relaciona también con las implicaciones de una mejora en la distribución del ingreso. Hasta el

^{11/} Cf. OFIPLAN, Estrategias de Desarrollo, pág. 10. Se indica luego que para la intensificación del uso del suelo se deberá actuar en los siguientes aspectos: implantar penalidades para las tierras subexplotadas en relación a su capacidad potencial y a las condiciones de los mercados, tanto externos como internos.

presente Costa Rica no pudo escapar a la fuerte influencia de las sociedades de consumo que requieren una creciente producción de bienes de consumo, que en su mayor parte sólo afluyen a los grupos de ingreso alto y medio. Como los recursos con que cuenta el país son limitados, en este campo se impone una decisión trascendente: una mejora en la distribución del ingreso a favor de los grupos de ingresos inferior y en especial a favor de los rezagados y marginados, no sólo requiere medidas directas con ese propósito, sino también una transformación de la estructura de la oferta para que ésta esté en consonancia con el cambio de la demanda que es consecuencia ineludible del proceso de redistribución.

De acuerdo a lo señalado anteriormente, será preciso limitar la expansión de los sectores que produzcan bienes de consumo suntuarios o no esenciales con el propósito, por una parte, de incentivar un mayor ahorro privado, y por otra, concentrar los estímulos para la producción de bienes requeridos para acelerar el proceso de desarrollo y proveer en forma más abundante los bienes indispensables para satisfacer las necesidades mínimas de la población de menores recursos.^{12/} Es obvio que si se pretende restringir la expansión de la producción nacional de bienes no indispensables en el sentido indicado, más intensiva aún deberá ser la limitación de la importación de bienes suntuarios. Esta orientación de la política económica no sólo debe encaminarse a evitar en lo posible la importación de bienes finales suntuarios o no esenciales, sino que la acción se habrá de iniciar en el proceso de formación de capital para contar con un sistema consistente de medidas que actúe no sólo sobre la demanda sino también sobre la oferta.

^{12/} Véase al respecto Futuro socioeconómico y político de Costa Rica, La Costa Rica del año 2000, OFIPLAN. Si los estratos alto y medio de nuestra sociedad persisten en mantener los patrones de consumo que hoy tienen, no estará lejano el día en que se pierda la paz social que por tantos años hemos disfrutado.

Al comenzar este punto hemos destacado la necesidad de incrementar la participación de las inversiones en el producto bruto, como consecuencia de la formación de capital requerida para asegurar un ritmo aceptable de crecimiento y las transformaciones estructurales requeridas para el proceso de desarrollo. Históricamente la participación de la inversión pública dentro del total ha seguido un ritmo creciente pasando de un 15.9% en 1960/1961 a una proporción superior al 23% en 1975. Las necesidades en materia de infraestructura económica, fundamentalmente, y las sociales en segundo lugar exigirán que en el mediano y largo plazo continúe esa tendencia. Tal como se destacó recientemente "la expansión y mejoramiento de la base productiva existente, lo mismo que la formación de nuevos sectores de actividad, requerirán de un intenso esfuerzo en el campo de la infraestructura física y sus correspondientes obras públicas, particularmente energía, telecomunicaciones y vialidad, pero la primera prioridad tendrá que asignarse a la formulación y ejecución de programas intensivos y en gran escala para promover la absorción de tecnología, impulsar la investigación científica (empezando por la investigación), cuantificar los recursos disponibles y fomentar la educación técnica. ^{13/}

111) La meta para las recaudaciones tributarias futuras y la estabilidad. La determinación de los ingresos probables con que se cuenta en el futuro es una decisión que debe adoptarse conjuntamente con otras que afectan no sólo la política fiscal como un todo, sino toda la política económica, habida cuenta de los objetivos fundamentales y de las necesidades principales del momento que vive la economía costarricense y su interrelación con la evolución de la coyuntura mundial.

En lo que respecta a la situación mundial que enfrenta la política económica costarricense, es preciso recordar que, aunque con características aparentemente menos graves, se sigue pasando por un

13/ Véase Desarrollo agropecuario y rural de Costa Rica, op. cit.,
página 12.

período en que coexisten la recesión y la inflación.^{14/} Estos rasgos particulares de la economía mundial son los que condicionan la acción concreta a corto plazo que puede realizarse. De esta manera la política fiscal tiene que buscar un equilibrio, evitando tanto medidas fuertemente restrictivas, como expansivas.

A largo plazo, la magnitud de los ingresos tributarios está influida decisivamente por el papel que se asigna al sector público, para lo cual es necesario precisar el papel del Estado no sólo como demandante de recursos.

Considerando sólo los egresos e ingresos del Gobierno General en el Plan Nacional de Desarrollo 1978-1982,^{15/} se ha previsto que el déficit a financiar con recursos internos se elevará del 9.5% en 1975 a más de 13% en 1982 con respecto a los ingresos corrientes. "El déficit deberá mantenerse dentro de ese límite ya que de otra manera podría presionar negativamente sobre la estabilidad de la economía."^{16/}

Al respecto hay que tener en cuenta que después de la considerable reducción del déficit logrado en 1974 se produjeron sensibles incrementos del mismo como puede apreciarse en el cuadro 9.

Conforme al plan para lograr un cumplimiento máximo en materia de gastos corrientes e inversiones del sector público, la presión tributaria debería pasar de un 21.7% en 1975 al 22.7% en 1982.^{17/}

^{14/} Cabe destacar aquí que en 1976 se logró tanto una reducción del ritmo alcista de los precios como un aumento en las reservas monetarias; más concretamente "frente a esta situación mundial Costa Rica alcanzó una tasa de crecimiento del 5%, superior al promedio latinoamericano, excluidos los países petroleros"; al mismo tiempo se logró reducir significativamente la inflación (tasa de inflación alrededor del 5%). Véase Porfirio Morera Batres, El papel de la política fiscal en Costa Rica en los últimos años y lineamientos para 1977, Banco Central de Costa Rica, 1977.

^{15/} OFIPLAN, Metas de Progreso:- Plan Nacional de Desarrollo 1978-1982, versión preliminar, San José, 1977, p. 66.

^{16/} Ibid., p. 67.

^{17/} Recuérdese que a diferencia de las estimaciones de este trabajo, la presión tributaria se estimó relacionando los ingresos tributarios con el producto interno bruto a precios de comprador.

Cuadro 9

COSTA RICA: RELACION PORCENTUAL ENTRE EL DEFICIT TOTAL Y
EL FINANCIAMIENTO INTERNO DEL MISMO CON RESPECTO A LOS
INGRESOS CORRIENTES Y EL PRODUCTO INTERNO BRUTO

	Déficit total		Financiamiento interno	
	Ingresos corrientes	Producto interno bruto	Ingresos corrientes	Producto interno bruto
1972	21.6	5.6	8.0	2.1
1973	13.1	3.6	2.7	0.8
1974	4.3	1.3	-4.5	-1.4
1975	18.9	5.7	9.8	3.0
1976	15.4	4.9	6.5	2.1

/Sin embargo,

Sin embargo, en el plan mencionado se planteó otra alternativa que haría llegar la presión tributaria a la meta del 2.4% en 1982, con respecto a la cual se señala que incorpora asimismo las reformas al sistema impositor que resalten de la versión que actualmente se está realizando. Aunque se cree que será difícil alcanzar esta última cifra, es importante destacar la necesidad de evitar que las reformas propuestas se traduzcan en una caída de la recaudación que se ha tenido en cuenta en todo momento. Más aún se cree, en efecto, que en su conjunto las modificaciones propuestas se traduzcan en un incremento real de los ingresos tributarios. Hay que tener en cuenta sin embargo que aunque existe una interrelación entre la estructura tributaria y los ingresos que se perciben, ya que como es lógico una conformación inorgánica e ineficiente del sistema dificultará la percepción de los gravámenes, no necesariamente todo cambio estructural se traduce, y menos en el corto plazo, en aumentos de la recaudación. Este principio tiene particular relevancia en el caso de Costa Rica, pues como se verá, una parte considerable de los cambios sugeridos puede considerarse de tipo estructural, ya sea para mejorar el impacto del sistema sobre la distribución del ingreso como otras modificaciones que tienden a lograr una mayor equidad horizontal a la vez que se propende también a alcanzar una mayor coherencia interna del sistema.

c) Diagnóstico

1) Enfoque general del sistema tributario costarricense. El Estado ha representado un papel fundamental en el desarrollo económico y social de Costa Rica. Uno de los instrumentos más importantes para cumplir con ese propósito es la realización de ciertas funciones, la mayor parte de las cuales, a su vez, exigen el gasto público (formación de capital social básico, gastos sociales, seguridad, etc.). Para su financiación se exige contar con recursos suficientes, y dentro de ellos los más importantes son los ingresos tributarios.

Para medir la importancia global de los impuestos se utiliza la relación de los mismos con respecto al producto interno bruto, proporción generalmente llamada presión tributaria.

Se ha utilizado también otro tipo de medición que mide el esfuerzo tributario, en el cual se toman en cuenta otros elementos que determinan la capacidad potencial que tiene un país de abonar impuestos. Entre estos elementos se destacan el producto o ingreso per cápita que en el caso de Costa Rica es considerablemente superior al de otros países en desarrollo; a título comparativo se indica a continuación el producto per cápita para los países de la región de acuerdo con datos del Banco Mundial para 1974:

	<u>Dólares</u>
Costa Rica	840
Nicaragua	670
Guatemala	580
El Salvador	410
Honduras	340

Aunque la correlación entre el nivel de ingreso y el nivel relativo de impuestos no sea perfecta, se reconoce que a mayor ingreso corresponde una mayor capacidad tributaria media potencial.

La presión tributaria correspondiente a Costa Rica era aproximadamente similar a la del promedio de países en desarrollo, hasta mediados de la década de los sesenta. La persistente mejora de la situación económica y las reformas que gradualmente se introdujeron en el sistema impositivo provocaron un fortalecimiento tanto de los ingresos tributarios en términos reales como del nivel de la presión tributaria. (Véase el cuadro 10).

Como consecuencia de su estructura tradicional y de los impuestos que se implantaron en la última década, el sistema muestra una preponderancia de impuestos no progresivos, y hasta en algunos casos claramente regresivos.

Cuadro 10

COSTA RICA: EVOLUCION DE LOS INGRESOS CONSOLIDADOS DEL SECTOR PUBLICO
Y DE LA PRESION TRIBUTARIA

(Millones de colones)

	1960	1965	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976
Ingresos consolidados del sector público	385	553	1 058	1 170	1 361	1 810	2 691	3 333	4 211
Producto interno bruto a precios de mercado	2 860	3 928	6 524	7 137	8 216	10 162	13 216	16 805	20 100
Relación ingresos/PIB (presión tributaria) (porcentajes)	13.5	14.1	16.2	16.4	16.8	17.8	20.4	19.8	21.0

Fuente: Ingresos fiscales; Contraloría General de la República; PIB: Banco Central de Costa Rica.

En Costa Rica los impuestos al comercio exterior tradicionalmente tenían un peso decisivo. Con posterioridad disminuyó la importancia de éstos pero se introdujeron impuestos internos que en su mayor parte son regresivos.

Actualmente la importancia relativa del impuesto a la renta personal es tan reducida que se presenta un amplio campo para la mejora de la progresividad en el futuro, en la medida en que se marche hacia un impuesto a la renta personal global, incorporando gradualmente el impuesto que en el presente recae sobre las empresas.

Respecto al desarrollo económico, se asigna un papel decisivo a la política arancelaria y --en parte-- a los incentivos fiscales, fundamentalmente para inversión (incluyendo exoneraciones arancelarias). En el caso concreto de Costa Rica, se puede verificar que la estructura arancelaria favoreció y sigue favoreciendo en forma especial a la producción de bienes de consumo, en perjuicio del desarrollo de las industrias productoras de bienes intermedios y de capital. Los incentivos fiscales a su vez, por ser muy generales y amplios --especialmente en su aplicación práctica-- actuaron en igual sentido, impidiendo un desarrollo más armónico e integrado de la estructura productiva.

Análisis especial merece el problema del déficit fiscal, que en los últimos años oscila alrededor del 5% del producto interno bruto. Esta cifra está indicando que para mantener un nivel de estabilidad adecuado, es imprescindible que se adopten medidas tendientes a reducir esa brecha financiera. Entre ellas deberá pensarse en la racionalización del gasto público y también un aumento de los recursos tributarios, tal como se indica en la sección correspondiente a las reformas propuestas.

ii) Significación de los gravámenes principales. Considerando la recaudación de los ingresos corrientes del Gobierno Central, en el cuadro 11 se presentan los gravámenes pertenecientes a la categoría de los tributos cuya recaudación estimada para 1977. supera los 100 millones de colones y cuyo total representa más de las tres cuartas partes de los ingresos corrientes que afluyen al Gobierno Central.^{18/}

^{18/} Véase, Presupuesto de ingresos del Gobierno Central, 1977. Contraloría General de la República, San José, Costa Rica, septiembre de 1976.

Cuadro 11

COSTA RICA: PRINCIPALES IMPUESTOS DEL GOBIERNO CENTRAL
 PRESUPUESTADOS, 1977

	Recaudación (millones de colones)	Porcentaje ^{a/}
Impuesto sobre la renta	725.0	23.4
Impuestos selectivos de consumo	400.0	12.9
Impuestos sobre ventas	335.0	10.8
Derechos de importación	300.0	9.7
Derechos de exportación <u>ad valorem</u>	259.0	8.4
Impuestos sobre la exportación de banano	215.2	6.9
Impuesto sobre café que reciba los beneficios	149.9	4.8

^{a/} Con respecto al total de ingresos corrientes del Gobierno Central.

Si se computan los impuestos individuales del sector público en su conjunto, el hecho más notorio es la significación que adquieren los aportes tanto obreros como patronales al seguro social, cuyo total representa más del 19%. Relacionando cada uno de los gravámenes con los ingresos tributarios totales, los tributos de mayor gravitación se han registrado en el cuadro 12.

iii) Los ingresos tributarios de recaudación reducida. Tanto si se consideran los impuestos que sólo afluyen al Gobierno Central (véase de nuevo el cuadro 12), como asimismo tomando los impuestos para el sector público en su conjunto ^{19/} se observa una serie de gravámenes de recaudación muy baja. Si se relaciona su monto con el de los ingresos tributarios considerados del sector público, hay algunos cuya significación es inferior al 1% de la relación. En términos absolutos y considerando sólo el ingreso para el Gobierno Central, se notarán gravámenes con un producido inferior a 5 millones o aun a 1 millón de colones.

Es evidente que la existencia de esta clase de tributos de exiguo rendimiento en general no se justifica, ya que implica un costo de administración tanto para el fisco como para el contribuyente, que en la mayoría de los casos no se explica por el efecto económico que pueda lograrse. El mero hecho de su escaso producido, en principio ya crea una presunción en contra de la posibilidad de tal impacto económico, a menos que el impuesto a recaudar fuera significativo en relación a la materia imponible, pero en este caso se trataría de un objeto gravado de escasa importancia.

iv) La afectación de los recursos. Entre los principios tradicionales de las finanzas públicas se encuentran los de universalidad del presupuesto y de no afectación de ingresos a gastos específicos. Se trata fundamentalmente de mecanismos financieros para asegurar que los actos de los organismos subordinados estén de acuerdo con la voluntad de la entidad central. Por ello no sólo sirven para un adecuado control del poder ejecutivo por el legislativo, sino más aún para facilitar las relaciones entre el gobierno y las entidades que de él dependen.

19/ Incidencia fiscal y distribución del ingreso en Costa Rica, op. cit.

Cuadro 12

COSTA RICA: IMPUESTOS DE MAYOR RECAUDACION DENTRO DE LOS
INGRESOS DEL SECTOR PUBLICO, 1974

	Porcentajes ^{a/}
Impuesto a la renta	14.6
Cuotas de Seguro Social patronos	11.7
Ventas	10.0
Dé derechos de importación	9.6
Cuotas de Seguro Social obrero	7.6
Ajuste de tipos de cambio	5.5
Derechos ad valórem a las exportaciones	4.9
Selectivo de consumo	4.8
Selectivo de consumo (importaciones)	4.7
Protocolo de San José	3.5
Al consumo de gasolina y derivados	2.6
Sobre café que reciban los beneficios	2.5
A la exportación de bananos	2.5
Al consumo de cerveza	1.9
A los licores producidos por la fábrica nacional de licores	1.5
Al consumo de cigarrillos nacionales elaborados con tabacos nacionales exclusivamente	1.0
Timbres	1.0

Fuente: CEPAL, Incidencia fiscal y distribución del ingreso en Costa Rica,
(SDE/77/C/4), Vol. I, págs. 43-46.

a/ Con respecto al total de la recaudación impositiva.

La universalidad del presupuesto del Estado exige que todos los ingresos y egresos se incluyan en el texto aprobado por el Parlamento; su objetivo es el de evitar que ningún acto financiero del ejecutivo escape al control del poder legislativo; también permite vigilar al Gobierno Central de que ningún gasto o ingreso se realice sin su conocimiento.

La afectación de ingresos representa una limitación en el manejo presupuestario, ya que consiste en dar un destino específico a un determinado ingreso.

Aunque en general se critica dicha afectación, se han esbozado algunas razones que pueden justificar su uso, tales como facilitar la "claridad" del impuesto al conocerse su destino y facilitar la descentralización de las decisiones.^{20/}

Es importante examinar el destino de los fondos afectados. Evidentemente la afectación es más admisible cuanto más se relacione con los objetivos permanentes de la política económica del gobierno, fundamentalmente el desarrollo económico y social.

En Costa Rica las afectaciones son muy numerosas y representan además una proporción significativa de los ingresos tributarios totales.

d) Incidencia fiscal y distribución del ingreso

1) Impuestos. El análisis de la incidencia constituye el meollo del examen de los efectos económicos y sociales de la tributación. Su propósito es determinar quiénes soportan en última instancia la carga de los impuestos porque a través del proceso de traslación el contribuyente de jure tiende a hacer pagar el impuesto a otra persona.

Como puede apreciarse en el cuadro 13 la carga tributaria soportada por los distintos grupos de ingresos es fuertemente regresiva. En efecto, los grupos de ingresos bajos (menos de 1 750 colones mensuales en 1974)^{21/} pagan casi 32% de su ingreso frente a un promedio para el país (residentes)

^{20/} Véase Serge Christophe Kohn, L'Etat et le système des prix, Dunod, París, 1971, págs. 146 y ss.

^{21/} El límite de 1 750 colones corresponde aproximadamente a 200 dólares y el de 5 000 colones a 600 dólares de ingreso familiar mensual

Cuadro 13.

**COSTA RICA: DISTRIBUCION DE LA POBLACION, DEL
 INGRESO Y DE LA CARGA TRIBUTARIA**

(Porcentajes)

	<u>Tramos de ingreso</u>		
	<u>Bajo</u>	<u>Medio</u>	<u>Alto</u>
Población total en cada tramo	52.3	39.2	8.4
Ingreso total en cada tramo	21.3	42.7	36.0
Carga tributaria	31.7	24.0	21.9

en su conjunto de cerca del 25% en relación al ingreso. Téngase presente al respecto que al grupo de ingresos bajos sólo le corresponde 21.3% del ingreso total, aunque representa el 52.3% de la población. Dicho de otro modo, la mitad menos pudiente de la población paga más impuestos en proporción a su ingreso que el resto del país.

El grupo medio (de 1 750 a 5 000 colones), que representa 39.2% de la población, percibe 42.7% del ingreso y paga 24% de su ingreso en impuestos.

El grupo de ingresos altos (más de 5 000 colones mensuales), sólo representa el 8.4% de la población, pero recibe el 36% del ingreso y contribuye al fisco con una proporción del 21.9%, muy inferior al promedio (24.9%).^{22/}

Conforme a la metodología seguida los únicos gravámenes en alguna medida progresivos son el impuesto a la renta (aunque no resulta progresivo para el grupo medio), los impuestos selectivos al consumo (si bien es igual para la clase media y alta) y el impuesto territorial (aunque aquí es la clase media la que menos paga). Por otra parte, los elementos regresivos fundamentales son los aportes de obreros y patrones a la Caja Costarricense de Seguro Social y los impuestos a la importación (excluyendo los selectivos de consumo a la importación).

El impuesto a las ventas es aproximadamente proporcional con la salvedad de que los grupos de ingreso alto pagan una proporción algo menor. Los impuestos a la exportación muestran un comportamiento errático con menor peso en los grupos medios.^{23/}

e) Flexibilidad de los principales impuestos

La flexibilidad puede entenderse como la "presión tributaria marginal", es decir, como el cociente entre el aumento del monto de la recaudación entre dos períodos correlativos y el aumento del producto interno bruto en el mismo lapso.

^{22/} Se efectuaron estimaciones con hipótesis alternativas de incidencia. En el primer supuesto alternativo el sector de ingresos bajos sigue pagando una carga proporcionalmente mayor que el grupo de ingresos altos y en el segundo, el sistema tributario resulta aún más regresivo. Véase Incidencia fiscal y distribución del ingreso (SDE/77/C/4).

^{23/} Ibid.

La elasticidad relativiza el concepto de flexibilidad. Compara así el aumento porcentual producido en los impuestos y en el producto interno bruto en determinado período.

Cabe distinguir dos nociones: la de elasticidad ex-ante o pura y la elasticidad ex-post o capacidad de reacción de un impuesto o del sistema en su conjunto. El primero indica los cambios automáticos que se producen al variar magnitudes macroeconómicas, considerando normalmente el ingreso o producto nacional. La segunda noción incluye las variaciones en los ingresos fiscales producidos por cambios en las normas legales.

La flexibilidad ex-post (capacidad de reacción) en el caso de Costa Rica ha sido algo mayor que uno, pero debe tenerse en cuenta que esta evolución se debe fundamentalmente a frecuentes cambios legales que han impedido varias veces que se manifestaran las elasticidades automáticas menores que uno de varios tributos.

Se efectuó luego un examen de cada impuesto, creyendo que los defectos indicados surgirán al analizar las reformas propuestas.

f) Incentivos y exoneraciones fiscales

En cuanto a los objetivos fundamentales que se propusieron, tanto la ley 2426 de Protección y Desarrollo Industrial como el Convenio Centroamericano sobre Incentivos Fiscales muestran una notable coincidencia, como asimismo con las orientaciones fundamentales del organismo de Planificación (OFIPLAN). Sin embargo, la forma de utilización efectiva de los instrumentos con que se contaba, especialmente para el desarrollo industrial, no se realizó de manera tal que se cumplieran eficazmente --y en la medida requerida por las exigencias de una economía dinámica-- los propósitos señalados en los cuerpos legales como asimismo en los planes (crecimiento adecuado del producto, ocupación plena, asignación óptima de los recursos, distribución satisfactoria del ingreso y equilibrio de la balanza de pagos).

g) Reformas propuestas

Para lograr una máxima síntesis sólo se reproducen aquí las principales medidas recomendadas y los objetivos fundamentales perseguidos en cada caso, como surge del siguiente cuadro:^{24/}

24/ En el apéndice se indican con mayor detalle las modificaciones recomendadas

Cuadro 14

PROPOSICION DE REFORMA TRIBUTARIA PARA COSTA RICA. PRINCIPALES MEDIDAS ACONSEJADAS Y SU RELACION CON LOS OBJETIVOS FUNDAMENTALES DE LA POLITICA TRIBUTARIA

CEPAL/MEX/SDE/78/6
pág. 52

Impuestos y recomendaciones	Objetivos			
	Recaudación	Equidad horizontal	Equidad vertical	Desarrollo económico
A. <u>Impuesto a la renta de las personas físicas</u>				
A.1 Integración de las utilidades (retenidas o distribuidas) de empresas dentro de los ingresos personales (tratamiento conjunto con B.4)		+	+	
A.2 Actualización del nivel de deducciones personales y familiares	-		+	
A.3 Aumento del nivel nominal de las rentas presuntas de profesionales	+	+		
B. <u>Impuesto a la renta de empresas</u>				
B.4 Fijar una tasa de retención proporcional a nivel de empresa (tratamiento conjunto con A.1)		+	+	
B.5 Imponer la tasa marginal máxima sobre dividendos pagados a accionistas no individualizados		+	+	
B.6 Eliminación de deducciones generales por inversión y reemplazo por deducciones selectivas	+			+
C. <u>Impuesto a las ventas</u>				
C.7 Reducir el número de productos exentos	+		+	
C.8 Inclusión de nuevos servicios	+		+	
C.9 Acelerar la incorporación de nuevos contribuyentes	+	+		
D. <u>Impuestos específicos al consumo</u>				
D.10 Unificar los impuestos específicos y los selectivos. Llevar los específicos a base ad valorem	+		+	
D.11 Eliminar los productos de incidencia regresiva y reemplazarlos por otros de incidencia progresiva			+	
D.12 Inclusión de servicios no esenciales	+			+
D.13 Reducción gradual del margen diferencial entre la imposición interna y la que grava productos importados				+

Cuadro 14 (conclusión)

Impuestos y recomendaciones	Objetivos			
	Recaudación	Equidad horizontal	Equidad vertical	Desarrollo económico
<u>E. Impuestos al comercio exterior</u>				
E.14 Reestructuración del arancel				+
E.15 Incrementar estímulos a exportaciones no tradicionales	-			+
<u>F. Impuesto territorial</u>				
F.16 Acelerar la actualización de las valuaciones	+	+	+	+
F.17 Aumento de tasas	+		+	
<u>G. Contribución de mejoras</u>				
G.18 Introducción de la misma	+			+
<u>H. Impuesto a las ganancias de capital</u>				
H.19 Introducción como complemento del impuesto a la renta existente	+	+	+	
<u>I. Otros impuestos sobre los capitales</u>				
I.20 Supresión del tope de 20 000 colones en el impuesto sobre capitales en acciones al portador	+	+	+	
I.21 Supresión del impuesto sobre el capital de sociedades. Reintroducción de los impuestos a las herencias y sucesiones		+	+	

**REFORMAS CONTENIDAS EN CADA UNO DE LOS INFORMES SOBRE
IMPUESTOS INDIVIDUALES**

**COSTA RICA: ENUMERACION DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS PROPUESTAS Y
PERIODO ESTIMATIVO EN QUE PODRIAN CONCRETARSE a/**

Impuesto y recomendaciones	Período	
A. <u>Impuesto a la renta de las personas físicas</u>		
A.1 Integración de las utilidades (retenidas o distribuidas) de empresas dentro de los ingresos personales (tratamiento conjunto con B.4)	C	M
A.2 Actualización del nivel de deducciones personales y familiares	C	
A.3 Aumento del nivel nominal de las rentas presuntas de profesionales	C	
A.24 Inclusión de los intereses financieros dentro de los ingresos gravados	C	
A.25 Inclusión del aguinaldo dentro de los ingresos gravados	C	
A.26 Conversión del sistema actual de deducciones en la base en un sistema de crédito contra el impuesto a pagar		M
A.27 Reducir las deducciones amplias admitidas hasta 15% de la renta bruta	C	
A.28 Reajuste de la estructura de tasas		M
A.29 Determinación de la renta presunta de la casa-habitación sobre bases proporcionales	C	
A.30 Agilizar el sistema de liquidaciones y pago del impuesto	C	
B. <u>Impuesto a la renta de las empresas</u>		
B.4 Fijar una tasa de retención proporcional a nivel de empresa (tratamiento conjunto con A.1)	C	M
B.5 Imponer la tasa marginal máxima sobre dividendos pagados a accionistas no individualizados		M
B.6 Eliminación de deducciones generales por inversión y reemplazo por deducciones selectivas		M
B.31 Modificación de normas para la mejor definición de conjunto Económico	C	
B.32 Incluir a los intangibles dentro de los bienes amortizables		M
B.33 Extensión y ampliación de la deducción por quebrantos	C	
B.34 Modificación de la base para la liquidación de anticipos	C	

/(Continúa)

Impuesto y recomendaciones	Período
C. <u>Impuesto a las ventas</u>	
C.7 Reducir el número de productos exentos	C
C.8 Inclusión de nuevos servicios	M
C.9 Acelerar la incorporación de nuevos contribuyentes	C
C.35 Transformar el sistema tipo "consumo" en "ingreso" o "producto"	M
D. <u>Impuestos específicos al consumo</u>	
D.10 Unificar los impuestos específicos y los selectivos. Llevar los específicos a base ad valorem	C
D.11 Eliminar los productos de incidencia regresiva y reemplazarlos por otros de incidencia progresiva	C
D.12 Inclusión de servicios no esenciales	M
D.13 Reducción gradual del margen diferencial entre la imposición interna y la que grava productos importados	M
D.36 Modificación de los plazos para el pago del impuesto	M
D.37 Asignar un plazo determinado a las consignaciones	C
D.38 Gravar los procesos industriales a cargo de terceros	C
E. <u>Impuestos al comercio exterior</u>	
E.14 Reestructuración del arancel	M
E.15 Incrementar estímulos a exportaciones no tradicionales	C
F. <u>Impuesto territorial</u>	
F.16 Acelerar la actualización de las valuaciones	C
F.17 Aumento de tasas	C
G. <u>Contribución de mejoras</u>	
H.19 Introducción como complemento del impuesto a la renta existente	M
I. <u>Otros impuestos sobre los capitales</u>	
I.20 Supresión del tope de 20 000 colones en el impuesto sobre capitales en acciones al portador	C
I.21 Supresión del impuesto sobre el capital de sociedades mercantiles. Reintroducción de los impuestos a las herencias y sucesiones	M

/(continúa)

Impuesto y recomendaciones	Período
<u>J. Incentivos y exoneraciones fiscales</u>	
J.22 Eliminación de exoneraciones dentro del marco del MCCA (tratamiento conjunto con B.6 y E.14) y reemplazo por deducciones selectivas	M
<u>K. Impuestos varios</u>	
K.23 Reducción gradual de los aportes al Seguro Social	M
K.39 Eliminación de impuestos de baja recaudación	C
K.40 Reducción y/o eliminación de impuestos sobre traspaso de inmuebles	C

a/ Las modificaciones numeradas de 1 a 23 se consideran fundamentales desde el punto de vista de los objetivos buscados por la reforma; las numeradas de 24 a 40 se consideran de menos significación relativa.

b/ "C" significa que la modificación indicada se debería concretar en el corto plazo, estimado en un período aproximado de dos años.

"M" significa que la reforma podría implementarse en el mediano plazo, entendiéndose por tal un lapso de aproximadamente cuatro años.

Sólo en el caso de la integración de las utilidades de empresa dentro del impuesto personal a la renta, se señaló el corto y el mediano plazo conjuntamente, debido a que dicha reforma puede requerir los esfuerzos sistemáticos de la administración durante un lapso prolongado.

A. Impuesto a la renta de las personas físicas

A.1 Integración de las utilidades de empresas dentro de los ingresos personales

En realidad, los impuestos recaen sobre personas y no sobre empresas; además, este último es de más fácil traslación a los precios, por lo que se puede pensar que en última instancia lo pagan los consumidores. En cambio, resulta mucho más difícil trasladar un impuesto personal.

Para lograr este objetivo y no perder recaudación, se recomienda establecer una tasa de retención proporcional a nivel de empresas.

En lo que concierne a las utilidades de las sociedades, el total de dichos beneficios se integraría con los ingresos de las personas físicas, sean aquellos retenidos o distribuidos.

Las empresas extranjeras tributarían con tasa proporcional sobre el total de las utilidades.

A.2 Actualización del nivel de deducciones personales y familiares

Debería aumentarse el monto nominal de las deducciones a fin de mantener el nivel del año 1972 en valores constantes, pues los ajustes de 1974 y 1976 fueron superados por el alza de los precios.

A.3 Aumentar el nivel nominal de las rentas presuntas de profesionales

Como en otros puntos anteriores, se sugiere neutralizar el efecto de la inflación habida en los últimos años mediante el aumento del valor asignado a los ingresos presuntos de profesionales.

Asimismo deberían tener el carácter de ingreso mínimo, quedando sujetos los excedentes a las normas regulares del impuesto. Estos valores no deben estar sujetos a la presentación de pruebas en contrario por parte del contribuyente.

A.24 Inclusión de los intereses financieros dentro de los intereses gravados

Se debería equiparar el tratamiento dado a los intereses provenientes de colocaciones en el mercado financiero, con el que se otorga a las rentas ordinarias, tales como los sueldos y salarios. Si fuera necesario mantener la rentabilidad neta de impuestos que prevalece actualmente habría que buscar la solución dentro del mismo sistema financiero.

A.25 Inclusión del aguinaldo dentro de los ingresos gravados

No se encuentran razones técnicas o de implementación tributaria que justifiquen dar una consideración diferente a los salarios normales percibidos durante el año y al suplemento de los mismos que toma la forma de aguinaldo. Se recomienda pues sujetarlo al alcance del gravamen.

A.26 Conversión del sistema actual de deducciones en la base por un sistema de crédito contra el impuesto a pagar

El sistema de deducciones personales y familiares tradicional se aplica sobre la base del impuesto y favorece más a los contribuyentes de ingreso alto, debido al efecto que produce la estructura de tasas marginales.

Para evitar esta característica inequitativa es posible aplicar un mecanismo de crédito a favor del contribuyente contra el impuesto que debe pagar. Se aconseja estudiar la adopción de esta alternativa.

A.27 Reducir las deducciones amplias admitidas hasta un 15% de la renta bruta

Se recomienda eliminar las deducciones por pagos a profesionales --en sentido amplio-- por una autorización para desgravar sólo los servicios profesionales relacionados con la salud y la educación del contribuyente y su familia.

A.28 Reajuste de la estructura de tasas

La actual escala de tarifas está vigente desde 1972, antes de la agudización del proceso inflacionario.

Se aconseja ajustar la escala para evitar las distorsiones que ya ocurren y que se han investigado en este trabajo, pero previamente debería hacerse un estudio sobre la base de la información aportada por las

/declaraciones

declaraciones concretas de los contribuyentes de los últimos años; incluyen 1977.

A. 29 Determinación de la renta presunta de la casa-habitación sobre bases proporcionales

Convendría modificar la determinación progresiva de la renta de la casa-habitación a valor locativo, para convertirla en una determinación proporcional.

A la vez, deberían actualizarse las valuaciones de los inmuebles sobre los cuales aquel valor locativo es calculado.

A. 30 Agilizar el sistema de liquidaciones y pago del impuesto

Debería abandonarse el sistema actual de cálculo de los anticipos trimestrales y reemplazarse por su liquidación con base en los ingresos del año inmediato anterior.

Convendría unificar y fortalecer los procedimientos de retención en la fuente, reteniendo porcentajes más altos a las personas no inscritas en el impuesto.

Se aconseja que en el caso de los contribuyentes que tengan un solo ingreso ganado en relación de dependencia, sea el empleador el que liquide y retenga el impuesto. Se persigue con ello una mayor simplicidad administrativa, tanto para el contribuyente individual como para el ente recaudador.

B. Impuesto a la renta de empresas

B. 4 Véase A. 1

B. 5 Tasa marginal sobre dividendos pagados a accionistas no individualizados

La reforma del punto anterior implica tender a eliminar la no individualización de los accionistas. Por ello se recomienda que la distribución en acciones al portador o el cobro de dividendos en efectivo

/de accionistas

de accionistas no individualizados tributan en base a la tasa marginal máxima del impuesto a la renta personal.

B.6 Eliminación de deducciones generales por inversión y reemplazo por deducciones selectivas

Es dudosa la efectividad de las deducciones permitidas en el sistema actual, tanto más si se tiene presente que en la actualidad prácticamente todos los bienes de capital definidos en un sentido amplio pueden ser deducidos. Por todo ello se aconseja que esta deducción sólo se aplique con sentido selectivo.

B.31 Modificación de normas para la mejor definición de conjunto económico

Esta recomendación se efectúa a fin de permitir al fisco tener una acción efectiva en este campo, lo cual no ha ocurrido hasta el presente. En este sentido el hecho de que la administración y dirección del grupo societario sea común debería ser justificativo suficiente como para hacer presumir la existencia de un solo grupo económico y permitir la consolidación de los balances.

B.32 Incluir a los intangibles dentro de los bienes amortizables

La falta de inclusión actual no contempla el hecho de que en la realidad la adquisición de estos bienes, en general, representa una inversión necesaria para la empresa, por lo que debería permitir su apreciación en la medida en que se demuestre que tales bienes tienen un costo de adquisición cierto.

B.33 Extensión y ampliación de la deducción por quebrantos

La posibilidad de compensar actualmente sólo se aplica a los sectores agropecuario e industrial. Para evitar esta discriminación en contra de otros sectores se debería aplicar esta compensación a todos los sectores.

Por otra parte, debería eliminarse el tope del 20% de la pérdida total que puede compensarse anualmente dentro de un lapso de 5 años.

B.34 Modificación de la base para la liquidación de anticipos

Como en la actualidad los anticipos se calculan con base en el impuesto de cinco años previos, esta disposición tiende a perjudicar al fisco, particularmente frente al actual proceso inflacionario. Por ello se recomienda basarse en las utilidades del año inmediato anterior.

Además, para acortar el lapso entre el momento en que el impuesto se genera y en que se percibe, debería incrementarse el porcentaje del anticipo del 60% a 75%.

C. Impuesto a las ventas

C.7 Reducir el número de productos exentos

Es excesivo el número de rubros exentos, entendiéndose por tales aquellos productos liberados del impuesto a la venta, pero por los cuales no se admite acreditación en función de los insumos gravados. Se sugiere restringir al máximo las nuevas exenciones, poner plazo de vencimiento a las exenciones que amparan insumos y suprimir las exenciones de artículos que tienen poca ponderación dentro del presupuesto familiar de nivel bajo.

C.8 Inclusión de nuevos servicios

Se recomienda ampliar el número de servicios incluidos, con el doble propósito de responder al principio de generalidad que distingue al impuesto a las ventas y mejorar su progresividad.

C.9 Acelerar la incorporación de nuevos contribuyentes

Se aconseja la gradual incorporación del conjunto de empresarios urbanos al gravamen. Esta política ya está en marcha como consecuencia de mantenerse el límite nominal de 300 000 colones de ventas gravadas para ser calificado como contribuyente frente al fenómeno inflacionario que reduce el nivel real de ese límite.

Analizados los problemas administrativos y los que plantean las necesidades de la pequeña empresa, surge de todas maneras la conveniencia de acelerar la captación de nuevos contribuyentes.

C.35 Transformar el sistema tipo "consumo" en "ingreso" o "producto"

En la actualidad se deducen totalmente los bienes de capital en el momento de su compra, procedimiento que no parece adecuarse a países en desarrollo. Debería considerarse la adopción del tipo "ingreso", en que se admite la deducción de los bienes de capital según la regla "pro rata temporis" o el tipo "producto" que no admite la deducción de los bienes de capital en ninguna forma.

D. Impuestos específicos al consumo

D.10 Unificar los impuestos específicos y los selectivos. Llevar los específicos a base ad valorem

Se recomienda integrar los gravámenes específicos, actualmente dispersos, dentro del sistema de impuestos selectivos ad valorem. Deberá resolverse previamente el caso de los organismos o instituciones que reciben fondos afectados provenientes de aquellos impuestos específicos.

D.11 Eliminar los productos de incidencia regresiva y reemplazarlos por otros de incidencia progresiva

Se aconseja reanalizar las inclusiones de productos dentro del ámbito del impuesto para responder a los claros propósitos redistributivos que fundamentan la ley.

El uso de la elasticidad-ingreso de cada bien o grupo de bienes puede constituir una pauta práctica y objetiva para decidir la inclusión o exclusión.

D.12 Inclusión de servicios no esenciales

Se sugiere reformar la ley a efectos de permitir la imposición de servicios y no sólo de mercaderías. Incluir seguidamente los servicios no esenciales sobre bases similares a las anotadas en el punto D. 11.

D.13 Reducción gradual del margen diferencial entre la imposición interna y la que grava productos importados

En la actualidad este diferencial se constituye virtualmente en otro arancel, además del establecido para los impuestos a la importación para los países del Mercado Común. Se cree inconveniente este diferencial, ya que la acción profesionalista incumbe al arancel propiamente dicho.

D.36 Modificación de los plazos para el pago del impuesto

Establecer plazos de veto para cada tipo de actividad, adecuados a los propios índices de rotación de sus créditos por ventas. Debería diseñarse un procedimiento que minimice la complejidad administrativa derivada de este cambio.

En algunos casos surgirá la necesidad de ampliar el plazo y en otros de reducirlo respecto a los vencimientos actuales.

D.37 Asignar un plazo determinado a las consignaciones

Disponer que las consignaciones serán consideradas como tales dentro de un plazo fijo a determinar, a partir del cual se reportarían simples transferencias y serían gravadas por la ley. Se tiende a evitar así las consignaciones simuladas.

D.38 Gravar los procesos industriales a cargo de terceros

Los productos procesados por terceros bajo la forma de locación de obra deberán estar sujetos al impuesto.

E. Impuestos al comercio exterior

E.14 Reestructuración del arancel

Prácticamente la problemática gira alrededor del arancel externo común de la región frente al resto del mundo, ya que la mayor parte de las partidas están incluidas en dicho arancel. Por ello todos los cambios deben resolverse dentro del marco del Mercado Común Centroamericano. Esto crea cierta inflexibilidad en la puesta en práctica de las recomendaciones, pero de ninguna manera pueden adoptarse resoluciones en forma unilateral.

Se deberían reducir --siempre dentro del marco indicado-- las exoneraciones arancelarias tanto en su número como en su importancia cuantitativa. Actualmente existe un arancel nominal, pero éste queda desvirtuado debido a las exoneraciones otorgadas.

Hay partidas --especialmente dentro de los bienes de consumo-- en que el nivel de la tarifa actual resulta redundante; en esos casos debería comprimirse la tarifa hasta el nivel de protección necesario. El margen así creado debería utilizarse para aumentar el arancel que grava las importaciones de insumos y de bienes de capital que compiten con bienes nacionales. Esta proposición es de tipo general y se basa en el convencimiento de que la producción nacional de bienes intermedios se encuentra desprotegida en un amplio número de casos.

Dentro de los niveles promedio que se asignan a cada grupo de productos deberían aplicarse aranceles en forma decreciente, de acuerdo al siguiente ordenamiento:

- i) Los bienes que se están comenzando a producir en Costa Rica --en este caso el arancel sería mayor que el promedio de la agrupación;
- ii) Los bienes que podrían producirse en el corto y mediano plazo;
- iii) Los no producibles en un horizonte de mediano plazo.

La legislación debería flexibilizarse en el sentido de autorizar al Poder Ejecutivo a suscribir cambios en los niveles arancelarios, sin el requisito de aprobaciones posteriores de la legislatura nacional.

E. 15 Incrementar estímulos a exportaciones no tradicionales

La promoción de exportaciones no tradicionales debería contribuir a remover dentro de lo posible el carácter discriminatorio del sistema de protección a la industria sustitutiva de importaciones. En primer lugar, acortando las distancias respecto de los incentivos alternativos dados por el arancel a la venta interna y además compensando los mayores costos de los insumos adquiridos bajo protección. En síntesis, se debería tratar de incrementar los estímulos efectivos a favor de las exportaciones no tradicionales.

F. Impuesto territorial

F. 16 Acelerar la actualización de las valuaciones

Debe proveerse de suficientes recursos a las oficinas técnicas de la Dirección de Tributación Directa para que la actualización de los inmuebles que comprende cada año del 10% al 12% del total, pueda proceder con la suficiente rapidez como para actualizar su valor en el más breve plazo posible. Se cree que este paso es esencial, no sólo para asegurar una mayor recaudación en el corto plazo, sino para asegurar una mayor elasticidad del gravamen en el futuro, a la vez que se conseguirá una mayor equidad entre los contribuyentes del tributo. Posteriormente sería conveniente llegar a una actualización sistemática del valor de los inmuebles.

F. 17. Aumento de tasas

Las tasas nominales se consideran bajas, por lo que se recomienda aumentarlas de manera tal que la tasa marginal máxima llegue, por ejemplo, al 2% o 2.5% para la propiedad inmobiliaria superior a 203 millones de colones.

G. Contribución de mejoras

G.18 Introducción de la misma

El examen efectuado de la información disponible en Costa Rica y la experiencia de otros países permite afirmar que es posible la implantación del sistema de contribución de mejoras. Será necesaria la creación de un organismo especializado, dependiente de la Dirección General de Tributación Directa, con el propósito de aprovechar los servicios generales y la experiencia en catastro existente en ese organismo. El planteo de las liquidaciones deberá ser hecho preferentemente de manera que la determinación de la deuda individual y el comienzo de la obra coincidan.

H. Impuesto a las ganancias de capital

H. 19 Introducción como complemento del impuesto a la renta existente

Conforme a la teoría del incremento patrimonial todo ingreso debe tributar un impuesto, tratándose de ganancias regulares o de las otras; es decir, las llamadas ganancias de capital. Como en la actualidad estas ganancias no se gravan --salvo en algunos casos de excepción-- se considera necesaria la creación de un impuesto especial que recaería sobre dichas ganancias. Inicialmente se recomienda un impuesto tipo proporcional que recaería sobre toda clase de ganancias de capital no contempladas en la ley del impuesto a la renta. La definición de ganancias de capital debe ser tan amplia como sea posible, incluyendo las que provengan de la realización de inmuebles, automotores, acciones de empresas y demás títulos mobiliarios. La tasa debería oscilar alrededor del 20%. Se aconseja introducir el impuesto a las ganancias de capital en el corto plazo, pero posteriormente incorporar dichas ganancias al impuesto a la renta global, mediante un sistema de promediación de las utilidades de capital obtenidas durante un número razonable de años.

I. Otros impuestos sobre los capitales

I.20 Supresión del tope de 20 000 colones en el impuesto sobre capitales en acciones al portador

Para dar más vigor al impuesto al capital de empresas con acciones al portador, que también tiende a lograr la individualización de los accionistas, se recomienda eliminar el tope máximo (20 000 colones anuales).

I.21 Supresión del impuesto sobre el capital de sociedades mercantiles. Reintroducción de los impuestos a las herencias y sucesiones

Aunque el actual impuesto sobre el capital de sociedades mercantiles pueda sustituir a la imposición de las sucesiones en lo que respecta a la recaudación fiscal, sus efectos económicos son muy distintos. Para dar mayor vigor a la imposición progresiva se aconseja volver al impuesto sucesorio y suprimir el impuesto sobre el capital neto (Ley 5923).

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 (antes del fallecimiento del donante) para que las donaciones se consideren sujetas al impuesto.

J. Incentivos y exoneraciones fiscales

J.22 Eliminación de exoneraciones dentro del marco del MCCA y reemplazo por deducciones selectivas

Las nuevas inversiones que se realizarán constituyen el instrumento para hacer factible el cambio de estructuras que se preconizan para el desarrollo futuro. Por ello se debe tender a lograr, no sólo en las leyes nacionales sino también en las disposiciones vigentes para el Mercado Común, que en lo futuro las exoneraciones se concedan con carácter selectivo en base al perfil industrial que se planea para el futuro. Se cree, en

/efecto

efecto, que hasta cierto punto el instrumento de las exoneraciones es más efectivo para modificar la estructura de las inversiones que determinen un incremento de su cuantía total. (Véase también B.6 y E.14.)

K. Impuestos varios

K.23 Reducción gradual de los aportes al Seguro Social

De acuerdo con el estudio realizado sobre distribución de la carga tributaria, el aporte obrero en primer lugar, y el aporte patronal en segundo, conforman los elementos regresivos de mayor importancia. Si se piensa que el principio subyacente no es el del seguro sino que se trata de una responsabilidad de la comunidad en su conjunto para proveer los servicios de las Cajas Costarricenses de Seguridad Social, los aportes deben ser reducidos gradualmente, empezando con el obrero. Esto exige por supuesto contar con otros ingresos conforme a las recomendaciones contenidas en este estudio.

K. 39 Eliminación de impuestos de baja recaudación

La mayor parte de estos impuestos no se justifican y representarán una carga, sobre todo en el orden administrativo, tanto para el Fisco como para los contribuyentes. Se sugiere pues suprimirlos aunque previamente deben analizarse sus efectos económicos y el destino de los fondos provenientes de tales gravámenes.

K.40 Reducción y/o eliminación de impuestos sobre traspaso de inmuebles

Después de crear el impuesto a las ganancias de capital y a medida que se va fortaleciendo la recaudación de este gravamen, se cree contar con un tributo más equitativo que el impuesto sobre el traspaso de inmuebles. Por esta razón se aconseja ir reduciéndolo y llegar eventualmente a su supresión.

Apéndice

LINEAMIENTOS PARA ESTUDIOS FUTUROS

En este estudio el campo abarcado sólo comprendió el área de los tributos. Otros instrumentos fiscales recibieron escasa atención, de acuerdo al convenio firmado con el Gobierno de Costa Rica.

En primer lugar, cabe destacar que en toda el área del gasto público únicamente se ha analizado con el enfoque generalmente utilizado la asignación de los beneficios que resultan de la prestación de los servicios, por tramos de ingreso, pero no otras formas que permiten al sector público modificar la distribución del ingreso (por ejemplo, mediante pago de salarios, cambios en la estructura de la producción y la distribución que resulten del nivel y composición del gasto).

Aunque se trata de puntos de difícil tratamiento que normalmente no se incluyen en los estudios fiscales, se debería examinar también --por lo menos en sus aspectos cualitativos-- los efectos de los gastos sobre el desarrollo (su papel en la formación del capital, gastos corrientes para objetivos prioritarios del desarrollo, etc.) y su papel en el incremento de la ocupación.

También habría que efectuar un ensayo acerca de la eficiencia del sector público --tanto de los gastos corrientes como de las inversiones realizadas-- teniendo en cuenta sus costos.

En el campo concreto de las inversiones sería interesante evaluar las normas que se aplican en el examen beneficio-costos de los proyectos del sector público.

En lo que concierne a los ingresos, sólo se ha examinado el sistema tributario stricto sensu, pero no se han contemplado otros recursos. Aquí cabe mencionar en especial los ingresos de las cajas del Seguro Social y, asimismo, la situación económico-financiera de las empresas, lo que incluiría un examen de la política de tarifas.

/También

También sería interesante examinar el crédito interno y externo para estudiar su papel no sólo en el presupuesto sino en la economía nacional (se estudiaría el costo de los créditos y su papel en la generación de presiones inflacionarias).

En el área de los tributos hay que tener en cuenta los siguientes puntos:

a) Las reformas de mayor importancia (ejemplo, integración del ingreso de sociedades en las rentas personales); hay que contemplar con mayor detalle la puesta en práctica de las medidas, lo que exige un análisis particular de sus aspectos jurídicos y administrativos.

b) En algunos campos se puede profundizar el análisis, sobre todo en los aspectos cuantitativos. En este orden de cosas cabe mencionar la cuantificación de la evasión, examen que puede contribuir a detectar órdenes prioritarias para atacar la evasión o conocer su evolución a través del tiempo.

