

*D. Cuervo*

COMISION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA

RESTRINGIDO  
CEPAL/MEX/78/C.Rica 3  
Febrero de 1978

POLITICA TRIBUTARIA Y DESARROLLO ECONOMICO DE COSTA RICA

Tomo I

Objetivos, diagnóstico y propuestas de reforma



## INDICE

	<u>Página</u>
Presentación	v

Tomo I

## OBJETIVOS, DIAGNOSTICO Y PROPUESTAS DE REFORMA

A. Lineamientos generales del desarrollo y la política fiscal en Costa Rica	3
B. Diagnóstico	61
C. Proposición de reforma	113

Tomo II

## DOCUMENTOS REFERIDOS AL ANALISIS GLOBAL

A. Incidencia fiscal y distribución del ingreso en Costa Rica Volumen I: Impuestos	
B. Incidencia fiscal y distribución del ingreso en Costa Rica Volumen II: Gastos	
C. Costa Rica: Incidencia sectorial del sistema tributario	
D. Flexibilidad de los principales impuestos	
E. Evasión fiscal y formas de combatirla en Costa Rica	
F. Incentivos y exoneraciones fiscales	
Anexo 1: Notas complementarias y cuadros estadísticos sobre flexibilidad de los principales impuestos	
Anexo 2: Afectación de recursos. Entidades usuarias de los recursos afectados	

Tomo III

A. Impuesto a la renta de personas físicas	
B. Impuesto a la renta de las empresas	
C. Impuesto a las ventas	
D. Impuestos específicos al consumo	
E. Impuestos al comercio exterior	
F. El impuesto territorial, su relación con la tributación del sector agropecuario y con la imposición al patrimonio	
G. La contribución de mejoras y su implantación en Costa Rica	
H. Imposición a las ganancias de capital	

100

100

100

100

100

100

100

100

## PRESENTACION

El Gobierno de Costa Rica, a través de su Ministro de Hacienda, solicitó en marzo de 1976, la colaboración de la Secretaría Ejecutiva de la Comisión Económica para América Latina de las Naciones Unidas en la realización de un estudio conjunto sobre política tributaria y desarrollo económico. El estudio, según las indicaciones recibidas en esa oportunidad, "estaría encaminado a determinar concretamente las políticas y las acciones que deberían adoptarse en los próximos años para convertir el sistema tributario en un medio más eficiente para alcanzar los objetivos fundamentales de la política económica".<sup>1/</sup>

Así, a mediados de 1976, se constituyó un grupo de trabajo integrado por especialistas de diversas dependencias del Gobierno de Costa Rica y de la subse de la CEPAL en México,<sup>2/</sup> auxiliados por consultores especializados. El resultado de la labor que dicho grupo realiza durante diversas etapas comprendidas en un período de aproximadamente 18 meses se presenta en este informe.

El informe consta de tres tomos. El primero contiene un esbozo de los lineamientos generales de la estrategia de desarrollo y la política fiscal de Costa Rica, un examen del sistema tributario vigente y el análisis de sus principales repercusiones sobre la economía nacional, y un resumen de las propuestas de reformas a dicho sistema tributario que se recomiendan en los estudios más detallados que se incluyen en el segundo y tercer tomo.

El segundo volumen comprende un análisis sobre la incidencia fiscal y la distribución del ingreso, la incidencia sectorial del sistema tributario, la flexibilidad de los principales impuestos, consideraciones acerca de la administración tributaria y un examen de los incentivos y las exoneraciones fiscales. El tercero incluye un análisis a nivel de los principales impuestos que forman parte del sistema tributario costarricense.

<sup>1/</sup> Según la carta dirigida por el Ministro de Hacienda de Costa Rica al Director de la Subse de la CEPAL en México el 24 de marzo de 1976.

<sup>2/</sup> La responsabilidad primaria de estos trabajos en la CEPAL fue encomendada al señor Federico Julio Herschel, Experto Regional en Financiamiento del Desarrollo de la Oficina de Cooperación Técnica de las Naciones Unidas (OCT), adscrito a la subse de México.

Conviene señalar que las recomendaciones contenidas en el informe no tienen carácter definitivo; el sistema tributario de cualquier país debe ser lo suficientemente flexible para acomodarse a la dinámica que exigen los objetivos múltiples de la política económica. Con ellas se pretende únicamente proporcionar un marco para orientar las deliberaciones que han de conducir a una gradual reformulación del sistema tributario de Costa Rica con el fin de convertirlo en un instrumento más efectivo para contribuir al desarrollo económico y social del país.

## INTRODUCCION

El tomo que aquí se presenta resume el diagnóstico y las recomendaciones realizadas en cada uno de los documentos contenidos en los tomos II y III, y considera las reformas a la luz de la estructura global del sistema tributario. Al mismo tiempo, ubica dichas reformas dentro de los objetivos del Plan de Desarrollo.

En la primera sección se analizan los fines de la política fiscal para un país en desarrollo y se examinan las metas concretas del desarrollo costarricense, con base en una serie de trabajos realizados en Costa Rica, entre los cuales se destacan el Plan de Desarrollo 1978-1982 y el Simposio del año 2000. Esta parte se considera de gran importancia, ya que es evidente que las medidas concretas en el campo tributario deben apoyarse en un conjunto orgánico de aspiraciones, objetivos y metas que conformarán el desarrollo económico y social del país en los próximos años. Para contar con una base general para la elaboración de esta sección se examinaron una serie de documentos, particularmente de la Oficina de Planificación Nacional y Política Económica, y se realizaron entrevistas y discusiones con altos funcionarios y asesores del gobierno para precisar las características del modelo de desarrollo a que responde el funcionamiento a largo plazo de la economía costarricense. Se ha tratado luego de precisar las ideas generales y de cuantificar en lo posible sus alcances, especialmente en sus implicaciones para el sector público y por lo tanto para la política tributaria.

La segunda sección se ocupa del diagnóstico del sistema tributario. Contiene un enfoque global de dicho sistema y luego resume cada uno de los documentos que conforman el Estudio conjunto Ministerio de Hacienda/CEPAL sobre política tributaria y desarrollo económico.

La tercera sección contiene las recomendaciones concretas, analizadas desde dos puntos de vista; por una parte, según los objetivos fundamentales de la política tributaria y, por otra, según cada uno de los impuestos estudiados.

Este documento fue elaborado por Federico J. Herschel, Experto Regional en Financiamiento del Desarrollo de la Oficina de Cooperación Técnica de las Naciones Unidas, adscrito a la Subsección de la CEPAL en México y por Juan José Santiere, consultor contratado por el Ministerio de Hacienda de Costa Rica.

Se agradece particularmente la colaboración prestada por los señores Carlos Manuel Castillo, Porfirio Morera, Federico Herrero y Fernando Naranjo.

A. LINEAMIENTOS GENERALES DEL DESARROLLO Y LA POLITICA  
FISCAL DE COSTA RICA

THE UNIVERSITY OF CHICAGO PRESS  
530 N. Dearborn St. Chicago, Ill. 60610

## L. OBJETIVOS PARA LA POLITICA FISCAL EN COSTA RICA

### L. Introducción

Los objetivos que guiarán la acción concreta en el orden tributario no podrán ser otros que los que resultan fundamentales para la política económica en su conjunto y que a su vez deben responder en sus aspectos esenciales a la estrategia de desarrollo económico y social que se piensa llevar a cabo en el futuro.

El esquema básico que conforma los objetivos de la política fiscal se basa en la voluntad de mejorar el nivel de vida de la gran mayoría de la población. Para ello se cree que se deben contemplar conjuntamente los dos objetivos principales: el desarrollo económico propiamente dicho y una redistribución del ingreso, sobre todo a favor de los grupos más necesitados de la población. Cabe tener presente también que existe una fuerte interacción e interdependencia en la realización de ambos objetivos, por lo cual se reducirán las tensiones potenciales al tratar en lo posible de alcanzar ambas metas en forma simultánea. En virtud de estas consideraciones, la enunciación que se realizará a continuación no implica de manera alguna un orden de prioridades, ya que las dos finalidades tienen en principio igual vigencia y es en cada caso particular que habrá que decidir sobre la significación relativa que se habrá de dar a las medidas concretas que se esbozarán para el logro de la estrategia.

No se ha mencionado entre las prioridades el objetivo estabilización; ello no se debe en modo alguno al deseo de restarle importancia. Por el contrario, se considera que constituye un objetivo intermedio fundamental para el logro de las finalidades básicas que aquí se contemplan, pero se piensa que este objetivo es de características fuertemente coyunturales en la realidad costarricense, y en ese planteo se ha dado énfasis primordial a los objetivos de mediano y largo plazo en consonancia con los plazos en que puede llevarse a cabo una reforma impositiva y a las orientaciones a que cabe responder. Además, debe considerarse que con

mucha frecuencia los cambios cíclicos de la economía costarricense son determinados, en una economía abierta como Costa Rica, por la evolución de la economía internacional y las políticas de los países centroamericanos, lo que se pudo constatar en el impacto de la reciente crisis internacional.

Es evidente que la acción que desarrolla el sector público a través de la política fiscal no puede cambiar radicalmente de un momento a otro. Dicho de otro modo, los factores históricos de comportamiento constituyen un determinante de primer orden de las instituciones que componen el sector público y de su evolución. En este sentido cabe destacar la proporción significativa de los gastos públicos dentro del producto bruto que se eleva a alrededor del 25%. Influye también en el uso de los instrumentos la participación directa que realiza el sector público en la producción de bienes y servicios y que abarca una serie de actividades que va desde el sistema bancario nacionalizado hasta la refinación y distribución de combustibles y lubricantes.

Se ha insistido en la necesidad de que en lo posible se logre una convergencia entre objetivos de desarrollo económico y mejora en la distribución del ingreso; sin embargo, no puede ocultarse la posibilidad de que surjan conflictos entre estos dos objetivos como asimismo con las necesidades resultantes de alcanzar la estabilidad. El fomento de una determinada actividad a los fines del desarrollo económico puede requerir la concesión de determinadas franquicias o exoneraciones, pero la concreción de esta finalidad es susceptible de representar un beneficio para los grupos de mayores ingresos, y está por consiguiente en contraposición con las exigencias de mejorar la distribución del ingreso; como otro ejemplo cabe indicar que una excesiva ponderación de una meta antiinflacionaria puede implicar eventualmente una reducción de los gastos sociales y de las inversiones para el desarrollo o un aumento de la tributación que afecte más a los grupos de menores ingresos y de esta manera chocar con los objetivos del desarrollo económico y de la redistribución.

Es aquí donde reside la habilidad de los que deben llevar a la práctica la política, que tratarán de reducir en lo posible tales conflictos y buscarán una adecuación entre la eficiencia económica y las exigencias de la política.

Es preciso destacar también que no todos los instrumentos para lograr un determinado objetivo son igualmente eficientes. Existen distintos medios en el campo tributario para influir en la creación de una determinada industria: pueden utilizarse exenciones en el impuesto a la renta o en los impuestos al consumo interno, pero se sostiene en este trabajo que el uso adecuado de los derechos arancelarios (incluyendo su liberación) es, en términos generales, una de las herramientas más poderosas.

Aun cuando aquí se insiste particularmente en los aspectos fiscales, cabe destacar la necesidad de coordinar debidamente los distintos instrumentos con que opera el sector público. Esta consideración tiene significación especial en el caso de Costa Rica, ya que cuenta con una serie de instituciones que permiten una acción amplia del sector público; a título de ejemplo puede mencionarse, en primer lugar, la existencia de un sistema bancario nacionalizado que facilita una orientación adecuada del crédito de acuerdo con los objetivos fundamentales del sector público. También es importante la acción a desarrollar por el ITCO.

La coordinación eficaz de las distintas políticas debe basarse en un aparato de planificación fortalecido, buscando además una creciente integración entre las necesidades de los planes de mediano y largo plazo y los imperativos de la política de corto plazo. A este fin sería conveniente proseguir y duplicar la extensión de los planes operativos anuales.

En lo técnico, en términos generales deberá propugnarse una eficiencia cada vez mayor en la realización de la función pública; muy particularmente se desea destacar la conveniencia de dar una importancia creciente a la preparación de proyectos y a su evaluación.

Se comentarán a continuación en forma breve los objetivos fundamentales para la realización de la política fiscal y en especial de la tributaria.

## 2. La equidad

Este principio fundamental tiene dos dimensiones: la equidad horizontal y la vertical. La primera implica que las personas (o familias) que se encuentran en igual situación han de pagar igual monto de impuestos; representa la aplicación concreta del principio constitucional (Art. 33 de la Constitución Política de la República de Costa Rica) pero tiene consecuencias especialmente importantes en materia tributaria: esencialmente expresa la idea de que personas que cuentan con igual capacidad económica deben ser tratadas de igual modo por las leyes tributarias, por lo tanto deberán excluirse concesiones o privilegios a determinados grupos, a menos que se justifiquen por razones de trascendencia, tales como el logro del desarrollo económico.

Equidad vertical denota la noción de que las personas que se encuentran en mejor situación económica deberán pagar una suma proporcionalmente mayor que los individuos que tengan un menor poder económico.

Para ambos componentes del principio de equidad es fundamental determinar la base, que sirve para fijar la capacidad económica o más concretamente la capacidad tributaria. En doctrina fiscal se discute cuál ha de ser la variable económica que sirve del mejor modo a esta finalidad: el ingreso, el gasto o el patrimonio. Sin entrar aquí en los argumentos que se han esgrimido a favor de cada uno de los elementos mencionados, en este informe se parte de la base de que el ingreso en un sentido amplio, es decir, comprendiendo toda clase de entradas que incrementan el poder para gastar, representa el módulo primordial para determinar la carga tributaria.

Aunque el ingreso constituye la vértebra para una adecuada tributación en conformidad con los principios indicados, el patrimonio representa un poder económico de igual a mayor potencialidad que el

/ingreso

ingreso. En efecto, si en un caso extremo se consideran dos personas sin ingreso monetario, pero una es un mendigo mientras que la otra tiene importantes posesiones, es obvio que su capacidad contributiva ha de ser distinta. De acuerdo con este enfoque, se ha contemplado la necesidad de gravar más adecuadamente las partes del patrimonio que ya se gravan y se contempla una paulatina ampliación de la materia imponible representada por valores patrimoniales.

Habiendo aclarado cuál ha de ser la materia imponible que se deberá contemplar primordialmente, conviene aclarar cuáles han de ser los sujetos de la tributación. En la ciencia fiscal ha sido materia de controversia si las sociedades anónimas poseen una personería a los efectos impositivos distinta a las personas que la componen. La mayoría de los tratadistas sostiene que en última instancia son sólo las personas físicas que pagan los impuestos.

La noción ya comentada de la equidad vertical en lo que respecta a la práctica tributaria implica, en otros términos, hacer referencia a una manera particular de realizar una acción redistributiva a través de todos los instrumentos de la política económica. La necesaria convergencia de los distintos medios de los que se puede valer un gobierno debe ser siempre tenida en cuenta para evitar que el comportamiento de precios y salarios, del crédito y del manejo del poder económico por los grupos de mayor ingreso y fortuna puedan frustrar los resultados que pueden lograrse en el campo fiscal. En este trabajo, sin embargo, sólo se comentarán las posibilidades que se brindan en el campo fiscal para mejorar la distribución del ingreso.

Durante mucho tiempo en la Ciencia Financiera el principio fundamental fue el del beneficio que trataba de relacionar el pago de los contribuyentes con las ventajas que obtienen de los servicios que el Estado presta. En este trabajo se considera básicamente la capacidad contributiva, pero se tiene en cuenta también subsidiariamente la noción de beneficio.

### 3. El desarrollo económico

No cabe duda que en los países subdesarrollados uno de los objetivos fundamentales de la política económica, en general, pero también muy específicamente de la política fiscal, es el de contribuir a lograr un desarrollo económico autosostenido. Tratar in extenso este punto requeriría examinar los factores que han acelerado u obstaculizado el desenvolvimiento económico en el pasado para tener una base para prever los determinantes que actuarán en el futuro de acuerdo con pronósticos razonables. Una vez cumplida esta etapa sería necesario indicar en cada caso el papel que la política fiscal habrá de desempeñar. Es obvio que un examen detallado de todos estos elementos excedería las pautas que se han señalado para este trabajo; además, la Oficina de Planificación se ocupa específicamente del diagnóstico y de la planeación del desarrollo futuro y los documentos elaborados por dicha entidad tratan extensamente el tema. Por ello se efectuarán aquí solamente algunos señalamientos generales. Cabe destacar también que esta parte conceptual será complementada en esta misma sección por un capítulo que se ocupará concretamente del desarrollo económico y social de Costa Rica.

Es particularmente importante destacar que conceptualmente muchos de los elementos que influyen positiva o negativamente en el desarrollo económico son susceptibles de ser afectados por el instrumento fiscal, ya sea que el sector público tome a su cargo una determinada función o que trate de influir en su realización por el sector privado fundamentalmente a través de la política tributaria.

Estrictamente pueden distinguirse dos componentes del proceso de desarrollo: el crecimiento cuantitativo que se expresa generalmente por la evolución del ingreso per cápita y el cambio cualitativo que se traduce en una estructura productiva integrada y una menor dependencia del exterior.

En cuanto al aspecto meramente cuantitativo, durante mucho tiempo se insistió en la capitalización como factor básico del crecimiento económico. En la actualidad se ha abandonado este enfoque unilateral

y se sostiene que todos los factores de la producción contribuyen al incremento del producto. En los países desarrollados se ha insistido particularmente en el cambio tecnológico, pero este factor de ninguna manera carece de significado potencial en los países en desarrollo. El avance tecnológico propio es en lo inmediato el resultado en lo fundamental de los esfuerzos que se dedican para investigación y desarrollo de nuevos procesos y productos, pero a largo plazo desempeña un papel esencial el avance en las ciencias básicas y aplicadas, factores que pueden incluirse dentro del concepto amplio de la formación del capital humano. Cabe agregar que una creciente elevación del nivel educativo de la mano de obra no sólo se impone en virtud de constituir una fuente fundamental que explica el desarrollo económico,<sup>1/</sup> sino también para corresponder a las demandas de la población que está ansiosa de lograr un mayor nivel educativo como objetivo en sí. Es fundamental tener presente aquí que una serie de investigaciones han demostrado que el rendimiento del capital humano tiende a ser mayor que el del capital físico.<sup>2/</sup> Si además del cambio tecnológico, del capital físico y del humano, se tiene presente la utilización y conservación adecuada de los recursos naturales, se obtiene una visión más completa de los elementos que determinan el crecimiento económico. Para el tema de este trabajo cabe destacar que muchos de los esfuerzos en las áreas mencionadas deben ser realizadas por el sector público. Aunque posteriormente se hará referencia más específica a los problemas de financiamiento, conviene

1/ R. M. Solow, en un estudio efectuado acerca del crecimiento del producto per cápita en el sector privado no agrícola de los Estados Unidos entre 1909 y 1949, estimó que el 90% se debió atribuir al residuo que se consideró cambio tecnológico (Technological Change and the Aggregates Production Function, Review of Economics and Statistics, 1957); para un estudio que destaca la significación del cambio tecnológico en un país en proceso de desarrollo, véase Jorge Katz, Production Function, Foreign Capital & Growth in the Argentine Manufacturing Sector, North Holland, Publ. Co.

2/ Véase Mario Brodersohn, "Incentivos fiscales y estímulos a la inversión privada" en La política tributaria como instrumento del desarrollo, OEA, 1973, Washington, pág. 470.

#### PRODUCTIVIDAD SOCIAL DE LA INVERSIÓN EN CAPITAL HUMANO Y FÍSICO

(Porcentaje)

	Educación primaria	Capital físico
Chile	24	65
Colombia	29	40
México	40	30

insistir desde ya en la necesidad de que una parte considerable de las erogaciones para la capitalización, la explotación y conservación adecuada de los recursos naturales y la formación del capital humano, en la medida que su concreción corresponda al sector público, sea cubierto fundamentalmente con recursos tributarios.

Dentro de las inversiones que le corresponde realizar al sector público pueden considerarse las economías externas<sup>3/</sup> que proporciona dicho sector mediante la creación y ampliación de la llamada infraestructura básica, tales como la construcción de carreteras, de la educación técnica, etc. En general se trata de obras que por el monto del capital requerido, el riesgo que implican y las posibilidades limitadas de alcanzar beneficios significativos en los primeros años difícilmente podrán ser realizadas por la economía privada, particularmente la nacional.<sup>4/</sup>

Hasta aquí se ha hecho referencia solamente a los aspectos cuantitativos del desarrollo, pero cabe destacar que el papel de la política fiscal es igualmente importante en los aspectos relativos a los cambios estructurales que son esenciales para lograr el desarrollo autosostenido. En este sentido, tanto a través del gasto público como por la vía de los impuestos, el sector público puede influir para lograr una estructura económica más integrada tanto sectorial como regionalmente, reducir la dependencia externa mediante la diversificación de las exportaciones y una industrialización que reduzca su vulnerabilidad de insumos y bienes de capital importados.

Después de haber insistido en el objetivo redistributivo resulta evidente que no se desea cualquier desarrollo sino el que se traduzca en el mayor beneficio para la población en su conjunto, y particularmente los más necesitados. Es este también un campo en que no interesa sólo

3/ En términos generales existen efectos externos, es decir, economías o deseconomías externas cuando se dan interdependencias entre productores, consumidores, etc., que no se transmiten a través del mecanismo de precios de modo tal que se crean beneficios o costos sociales que difieren de los resultados para el sector privado. Véase, P. Yotopoulos & Jeffrey B. Nugent, Economics of Development, Empirical Investigations, Harper & Row, 1976, p. 337.

4/ Véase al respecto, Richard A. Musgrave & Peggy Musgrave, Public Finance, 1973, p. 725/29; Carl S. Shoup, Public Finance, Londres 1969, p. 594/5 y Heinz Haller, Finanzpolitik, 1961, p. 252-59.

el aspecto material sino la forma concreta como se lleva a cabo el proceso; particularmente debe destacarse la necesidad de que el desarrollo se traduzca en una mayor ocupación, la que exige una cuidadosa acción en el campo de las opciones tecnológicas.

Hasta aquí hemos enfocado el problema del desarrollo económico como si no hubiera posibilidad de utilizar más intensamente los recursos existentes, y sobre todo como si siempre el capital fuera escaso; sin embargo, frecuentemente la posibilidad de su utilización más intensiva existe, ya que por diversas razones --fundamentalmente el tamaño mínimo de las plantas para la producción de determinados productos y el grado reducido con que se emplea más de un turno en varias industrias-- produce el fenómeno de un aprovechamiento lejos del total de capital, que en buena medida refleja el reducido tamaño del mercado. Esta posibilidad de aumentar el producto sin el uso adicional de más capital es evidentemente de una considerable importancia y debe ser examinada. Por supuesto se requiere una ampliación de la demanda, cuidando particularmente las repercusiones sobre el balance de pagos.

Generalmente, dentro de las distintas funciones que debe desempeñar la política fiscal, se menciona específicamente la asignación de recursos que consiste en la realización de los ajustes necesarios en la distribución de los recursos económicos efectuados por el mercado para lograr una mayor ventaja para la comunidad en su conjunto.<sup>5/</sup> Aquí esta función se ha incluido dentro del objetivo desarrollo porque se refiere básicamente a tareas que atañen a la esencia misma del Estado y pueden ser conceptuadas como precondiciones para que pueda darse el fenómeno del desarrollo económico. De esta manera se analiza dentro de la noción de desarrollo económico todo lo relacionado con la modificación de la asignación de los recursos económicos, ya sea para promover el desarrollo futuro o para cambiar la asignación actual de dichos recursos para

5/ Cf. Richard A. Musgrave, The Theory of Public Finance. A study in Public Economy, Nueva York, 1959, pp. 5 y ss.

cumplir objetivos que normalmente no son propios de la actividad privada. Dentro de este último campo cabe mencionar las necesidades colectivas (bienes públicos) que no pueden satisfacerse por el mercado, por no aplicarse el principio de exclusión, es decir, por tratarse de bienes cuyo goce es independiente de haber pagado su precio y del cual no se puede exceptuar a nadie (por ejemplo, existencia del orden jurídico general, de la defensa nacional, etc.). Cabe distinguir finalmente las necesidades de estímulo que por sus características podrían satisfacerse por el mecanismo de la oferta y demanda, pero que se reputan de tanta importancia que su provisión es desempeñada por el Estado (por ejemplo, la educación y la salud pública).

Como ya se señaló, es preciso que una parte preponderante de los gastos sea cubierta por impuestos.<sup>6/</sup> En este sentido --salvo el caso de capacidad no utilizada a que se ha hecho referencia-- la contribución fundamental que la política impositiva ha de realizar al proceso implica posibilitar la transferencia de recursos reales para su empleo a favor de los gastos para desarrollo que realiza el sector público. Representa en su expresión más sintética la noción de costo de oportunidad, es decir, lo que se debe dejar de hacer para cumplir los propósitos indicados.

Por supuesto, es fundamental señalar aquí, que cuando se hace referencia a los tributos, si bien sirven para financiar los gastos del sector público, éste no es su único propósito, ya que el restar poder de compra a los contribuyentes influyen en mayor o menor medida sobre la asignación de recursos, sobre la formación de capital, sobre el esfuerzo para producir, sobre la formación del ahorro y sobre la distribución del ingreso. Son todos estos aspectos los que deben ser considerados para diseñar una acción en el campo tributario conforme con los requerimientos del desarrollo económico y social futuro de Costa Rica. En este orden de cosas pueden formularse algunas observaciones

---

<sup>6/</sup> Se examinarán posteriormente las otras posibilidades de financiamiento.

generales de carácter conceptual, pero para cuya aplicación concreta deberán tenerse en cuenta ciertas limitaciones, sobre todo de índole práctica que se formularán posteriormente.

Merece ponerse de relieve que el uso de la tributación para influir sobre el desarrollo económico no sólo se puede llevar a la práctica favoreciendo determinados comportamientos de los contribuyentes --lo que generalmente se tiende a traducir en una reducción de los ingresos tributarios-- sino también desalentando o penalizando las conductas y decisiones que no se conceptúan favorables para el proceso de desarrollo. A esta altura conviene, desde ya, destacar que la efectividad del estímulo o desestímulo no es necesariamente absoluta. Depende de una serie de elementos, entre los cuales cabe mencionar el beneficio o la pérdida diferencial que se produce al responder a la medida (cuánto más ganará el productor si produce A y no B, si tal fuera el propósito de la estrategia del desarrollo). Por supuesto, siempre es preciso tener presente que las pautas de acción del sector pueden depender de factores --inclusive no económicos-- que no son susceptibles de responder al instrumental tributario pero normalmente tales casos corresponden más a situaciones de excepción.

En este orden de ideas se sugirió gravar fuertemente el gasto de las personas para favorecer una mayor formación del ahorro como condición requerida para una formación creciente de capital.

Amerita destacarse también que para los países en proceso de desarrollo los impuestos a la importación han sido un factor fundamental para proteger de la competencia extranjera los productos que elabora la industria naciente. Por otra parte, en casi todos los países se han aplicado sistemas de incentivos mediante disposiciones especiales en el impuesto a la renta para favorecer la inversión, ya sea en términos generales o para sectores específicos.

Hasta aquí --con la excepción de la alusión a los incentivos-- los ejemplos dados se refieren a impuestos de tipo general. En los países

desarrollados se ha tendido con frecuencia a dar preferencia a esta clase de instrumentos, noción que se basó en una idea de neutralidad del sistema, confiando en que el mercado iba a lograr una asignación óptima de los recursos.

Para los países en desarrollo, el cambio en la estructura productiva es una componente esencial de su progreso futuro. Para esta finalidad conviene recurrir a instrumentos menos generales --por ejemplo, impuestos específicos de consumo, desgravaciones seleccionadas, etc.-- dirigidos a sectores o ramas también determinados en acuerdo con los objetivos de los planes de desarrollo. No se pretende con ello interferir en las decisiones de la economía privada.

Debe tenerse presente que las indicaciones dadas corresponden a los efectos primarios que se atribuyen a los impuestos indicados, pero puede haber otras consecuencias al aplicar un impuesto. Los impuestos a la importación, por ejemplo, amén de proteger inicialmente ciertas industrias, son susceptibles de convertirse en un elemento de inflexibilidad de la estructura industrial y dificultar una eficiencia creciente de las industrias nacionales.

Por su parte, en lo que respecta a los incentivos, debe evaluarse su efectividad real; por ejemplo, las inversiones inducidas por dichos incentivos determinan un beneficio, que debe compararse con el costo de oportunidad de los menores ingresos fiscales, lo que podría conducir a una reducción de la inversión pública.

#### 4. La estabilidad

En toda economía pueden producirse movimientos de tipo coyuntural que ponen en peligro su desarrollo ordenado. a la vez que frecuentemente afectan en forma regresiva la distribución.

Entre los factores de inestabilidad cabe mencionar el alza de precios, el desempleo y el desequilibrio del balance de pagos.

En los países en desarrollo hay que recordar que --sin pretender negar el peligro que tales fluctuaciones pueden representar en el corto plazo-- es fundamental que la acción a favor de la estabilidad debe subordinarse a los objetivos fundamentales que son el desarrollo y la mejora en la distribución del ingreso. Por otra parte, hay que tener en cuenta que tanto las presiones inflacionarias como los desequilibrios en el balance de pagos se hallan vinculados en buena medida a los factores que representaban obstáculos al desarrollo (por ejemplo, inelasticidad de la oferta). A ello se agrega el hecho de que a la desocupación cíclica, característica de los países desarrollados, se agregan en las economías en desarrollo, el desempleo y subempleo estructurales que están estrechamente relacionados con sus desequilibrios básicos.

Por su impacto sobre las fluctuaciones coyunturales, es importante analizar las alternativas que se presentan para el financiamiento del gasto público, con el fin de lograr los flujos requeridos para la realización de las funciones que le corresponden al sector público.

Existen otras alternativas de financiación fuera de la tributación, tales como empréstitos, la emisión de dinero y una mayor utilización del pago directo de los servicios por los beneficiarios. Se examinarán brevemente a continuación cada uno de ellos.

En lo que respecta a la financiación por medio de empréstitos, cabe distinguir los internos de los externos. En lo que corresponde al primero, ha de tenerse presente que la insuficiencia del mercado de capitales conspira contra un uso intensivo de este instrumento. A ello cabe agregar que al presente existe una predisposición psicológica favorable a favor de colocaciones en el exterior. Para contrarrestar esa tendencia será conveniente examinar la posibilidad de crear títulos atractivos, eventualmente con cláusulas de ajuste, en especial para los sectores de menores recursos, a fin de favorecer, por una parte, la formación del ahorro y, por otra, su canalización hacia la inversión pública.

Durante un tiempo considerable Costa Rica ha utilizado intensivamente los préstamos externos, pero el financiamiento externo implica una seria carga para el futuro que es susceptible de comprometer la capacidad de importación, y de este modo también el desarrollo económico global que podrá llevarse a cabo.

La posibilidad de que la prestación de muchos servicios se financie por sus usuarios es de una complejidad considerable. No sólo hay que tener en cuenta al respecto sus efectos sobre la asignación de recursos sino también sobre la distribución del ingreso. Se relaciona con la política tarifaria que habrán de llevar a cabo las empresas públicas. En lo posible, por supuesto, sería deseable un autofinanciamiento de las empresas, y cuando razones de índole social no se opongan, lograr que los mismos beneficiarios financien los servicios u obras que se realizan. Así, a título de ejemplo, puede señalarse la consideración que en este estudio se dará a la contribución de mejoras como una forma de que los mismos beneficiarios participen en el financiamiento de algunas de las obras que habrá de realizar el Estado.

Sin entrar aquí en un análisis causal de los efectos que determinan o aceleran el proceso inflacionario, no cabe duda de que la expansión crediticia y en mayor medida todavía la emisión monetaria como instrumento de financiación del sector público es por lo menos susceptible de agudizar el proceso inflacionario que ya se encuentra en marcha, por lo que conviene mantener el déficit dentro de límites razonables, a menos que se cuente con una fuerte elasticidad de oferta, debido fundamentalmente a la existencia de una capacidad ociosa amplia, como para responder a un incremento de la demanda. Como este último factor puede encontrar obstáculos, rápidamente debe tratarse de seguir el proceso de aminorar la reducción del déficit fiscal.

En resumen, puede diagnosticarse la siguiente situación para Costa Rica: las necesidades que debe satisfacer el Estado tanto en

infraestructura como en gastos para fines sociales, tenderán a crecer en los próximos años. No será fácil incrementar los ingresos no tributarios para el sector público y, por otra parte, el déficit ha adquirido una magnitud tal que en el futuro sería imprescindible evitar su expansión. De todo ello se deduce que sería imposible reducir la presión tributaria y más bien debería pensarse en un aumento razonable y gradual de la misma.

Desde otro ángulo, la necesidad de evitar desequilibrios externos exige, además de lo ya expresado sobre empréstitos externos, que la tributación se utilice para tratar de incrementar los ingresos de divisas favoreciendo las exportaciones y frenando las importaciones prescindibles.

#### 5. Fortalecimiento de la autodeterminación

Al igual que casi todos los países en proceso de desarrollo, también en Costa Rica existe el deseo de vigorizar la soberanía nacional en el orden económico. Puede hacerse referencia al respecto, en primer lugar, a la necesidad ya señalada de eliminar el estrangulamiento del sector externo. A ello cabe agregar el desideratum de fortalecer el dominio nacional sobre los recursos naturales y en términos más generales defender la posición de los empresarios nacionales frente a la acción de las corporaciones multinacionales. Es preciso tener presente que este deseo puede verse limitado por las exigencias de una economía como la costarricense que es abierta al comercio exterior y depende del mismo, y por la necesidad de participar en el progreso tecnológico.

## II. BASES PARA EL DESARROLLO FUTURO DE COSTA RICA

### 1. Introducción

En el capítulo anterior se han expuesto los objetivos generales que deben guiar la política fiscal y por lo tanto también la tributaria en un país en desarrollo como Costa Rica. Como ya se anticipó, es necesario darle un contenido concreto a las pautas conceptuales; para ello se han tratado de sintetizar las necesidades y requerimientos para la política fiscal que surgen de los estudios y proyecciones que se han efectuado --principalmente a través de los trabajos de la Oficina Nacional y Política Económica-- para la planeación del desarrollo futuro. (El último plan elaborado comprende el período 1978-1982). Los planes concretos para el mediano plazo deben responder a la estrategia de largo plazo que da la orientación fundamental de las grandes líneas para la programación. Aunque la reforma fiscal debe descansar esencialmente en la planeación a mediano plazo, en varias oportunidades se ha hecho referencia a la estrategia para comprender el sentido de dicha planeación.

Conviene destacar que la adecuación de la reforma tributaria a los planes de desarrollo no es un proceso lineal y directo; esto es así, no sólo en virtud de los cambios de orientación que necesariamente experimentan los planes frente a las necesidades y situaciones cambiantes sino también frente a las exigencias que en materia fiscal se presentan en el corto plazo. (Estos aspectos se tratarán en la tercera parte de este volumen.)

Este capítulo contendrá un breve resumen de las características del desarrollo reciente de Costa Rica que se suponen conocidas y posteriormente las grandes líneas para el desarrollo y la política económica del futuro, conforme a los objetivos generales indicados en el capítulo anterior.

## 2. Características del desarrollo reciente

El desarrollo global de la economía costarricense en la década de los sesenta mostró un considerable dinamismo. En efecto, las tasas de crecimiento del producto interno, tanto global como per cápita, que fueron de 6.9% y 3.3% anuales respectivamente, superaron las observadas para el conjunto de los países de América Latina.

La incorporación del país al Mercado Común Centroamericano, el fortalecimiento del gasto público en muy diversos campos económicos y sociales, y la creciente participación de la inversión extranjera en el sector secundario de la economía principalmente, fueron configurando los elementos más relevantes de la transformación que se operó en los años sesenta. La nueva fase vino a singularizarse por un proceso más intenso de industrialización, una mayor diversificación de actividades que lo que había sido tradicional, un cambio en las modalidades de la vulnerabilidad estructural externa y un problema ocupacional de aspectos contradictorios, ya que por una parte se produjo un incremento de la productividad obrera, pero esto, a su vez, determinó un excedente de población sin empleo en actividades directamente productivas. Todo ello fue acompañado de adaptaciones en los instrumentos de política económica, más bien como respuesta a las nuevas circunstancias internas y externas que como expresión de un impulso basado en la adopción de estrategias claramente definidas y explicitadas. En más de un sentido, en efecto, --y en una óptica de largo plazo-- muchas de las disposiciones tomadas tendían a corregir o anticiparse a la generación de situaciones que podían alterar los equilibrios sociales básicos de Costa Rica, sin una preocupación muy ostensible por el progreso sostenido de la productividad de los factores económicos o por la incorporación sostenida de la mayoría de su población a los procesos de modernización que se arraigaban en determinados sectores o focos del sistema.

La dependencia externa se ha vuelto menos directa con respecto al sector exportador tradicional sin perjuicio de que este último constituya todavía un determinante de importancia en la evolución económica general. Si se observa, por ejemplo, el desfase que prevalece ante una coyuntura depresiva de las ventas externas tradicionales, entre la aparición del

/ fenómeno

fenómeno y su reflejo total en la demanda interna, se advierte hasta qué punto se ha ido conformando una independencia relativa de los focos internos de desarrollo. No obstante, y como se vuelve a poner de relieve más adelante, el sector manufacturero --de donde han venido partiendo nuevos impulsos-- aparte de resentir aquellos efectos, al haber alcanzado determinadas etapas de desenvolvimiento, necesita, para continuar su dinamismo, explorar y profundizar --sobre todo con alcance regional-- fases más avanzadas de industrialización, así como entrar gradualmente en la exportación al resto del mundo y poner en práctica --con relativa prontitud-- mecanismos de especialización y complementación a nivel regional.

El hecho de existir actividades productivas domésticas que se sustentan en una demanda interna relativamente independiente de las ventas tradicionales al exterior, y requieren en alto grado de insumos externos, junto con la necesidad de mantener determinados niveles de ocupación en épocas depresivas, han modificado los mecanismos de ajuste o regulación más o menos automáticos que se ponían en funcionamiento cuando eran otras las fases de crecimiento y las interrelaciones entre las variables económicas. En primer término, en la estructura de las importaciones se ha acentuado el peso de los bienes intermedios y de capital procedentes de fuera de la región. Asimismo, la menor flexibilidad para contener y seleccionar las compras en el área centroamericana han dado características especiales a los instrumentos de política de que disponen las autoridades para corregir desequilibrios externos. El mantenimiento de los niveles internos de la actividad productiva al decrecer la significación relativa de las exportaciones de productos básicos --limitadas en general por la baja elasticidad-ingreso prevaeciente en los mercados externos-- se ha reflejado en una tendencia al déficit en cuenta corriente del balance de pagos por montos relativamente elevados. Puesto en otros términos, al crecimiento de las importaciones estimulado por fases de auge de las exportaciones tradicionales se adicionó el que se derivaba del ensanchamiento de los sectores de producción orientados a Centroamérica, vía los requerimientos imprescindibles de bienes importados para sustento de las mayores ventas dentro de la región; por otro lado, en la menguante de crecimiento de la producción

/primaria

primaria exportable, continuó presionando sobre el balance de pagos el coeficiente importado de los sectores que se iban consolidando progresivamente.

El sector público, por su parte, que tradicionalmente ha jugado un papel significativo en el estímulo y la orientación de las actividades económicas --recuérdese, por ejemplo, que el Estado tomó a su cargo directamente dispositivos importantes para incidir en la asignación de recursos, como son los del sistema bancario y asumió un papel predominante en el mercado doméstico de seguros-- y en la formación de recursos humanos, enfrentó nuevas exigencias a las que respondió, generalmente, con flexibilidad, aunque con ciertos problemas de coordinación y probablemente sin una visión suficientemente amplia de las repercusiones y restricciones impuestas por los nuevos fenómenos de industrialización sustitutiva relativamente acelerada y de expansión del mercado interno. El Estado ensancho así su esfera de influencia sin reducir por ello el ritmo de su acción en las áreas de educación básica, salud y seguridad social, campos que siempre se distinguieron por la alta prelación que les ha acordado la sociedad y el Gobierno. Con todo, la complejidad del nuevo estilo de desarrollo, el rápido crecimiento de la población y del ingreso global así como la diversificación creciente de la demanda y aspiraciones de la población fueron creando tensiones, especialmente en lo que se refiere a la capacidad financiera del sector público.

En el contexto de la menor dependencia de la economía respecto al sector externo tradicional a la que ya se ha hecho referencia, las finanzas públicas adquirieron una relativa autonomía al perder representatividad los gravámenes al comercio exterior y crecer la ponderación de los impuestos directos, y al consumo y la producción internos. Del mismo modo, los pasos enderezados a la conformación de una nueva estructura tributaria respondieron a la reacción que necesariamente hubo de sobrevenir a partir del momento en que se eliminaron las trabas arancelarias con los países centroamericanos y se planteó la urgencia de arbitrar o fortalecer nuevos gravámenes para reemplazar a las fuentes debilitadas con el proceso de integración. En cualquier caso, la presión por mayores

gastos, el necesario proceso de adaptación a modificaciones en el sistema tributario, las políticas de precios de los servicios públicos favorables a la difusión amplia de las prestaciones y los mecanismos de sostén de cotizaciones agrarias por sobre los precios de entrega al mercado interno en granos y otros productos, fueron elementos importantes de presión sobre el ahorro del sector público en su conjunto. Así, el ahorro público llegó a financiar sólo una fracción relativamente pequeña de la inversión, obligando a adoptar medios de financiamiento basados en crédito interno y externo a fin de lograr mantener y acrecentar la participación de los gastos reales en el producto. El mayor endeudamiento indujo luego un cierto proceso recurrente de financiación externa y contribuyó a la brecha del balance de pagos. Además, se produjo un cambio estructural en los gastos de capital al adquirir relevancia los fondos destinados a autorización de la deuda. Ciertamente, estas tensiones de tipo financiero fueron más señaladas en estos últimos años de la década de los setenta ante la presencia del fenómeno de la inflación importada y el endurecimiento de las condiciones de acceso a los mercados internacionales de capital como factores de agravación de los problemas básicos.

Un aspecto sobre el que cabe insistir, se refiere a la significativa transformación experimentada por la estructura productiva de la economía costarricense, que acompañó al proceso de crecimiento global. Así, el sector agropecuario, que en 1960 representaba el 30% del producto global, vio disminuida su participación al 22% en 1975 y paralelamente el sector industrial creció de cerca del 14% a casi 17% en el mismo período de 15 años. Aunque se trata de hechos positivos, no deben despertar un optimismo exagerado, ya que subsisten deficiencias que caracterizan al desarrollo reciente y representan obstáculos importantes para el crecimiento futuro.

Como se dijo, el proceso de industrialización se basó en buena medida en la sustitución de importaciones y fue impulsado vigorosamente, a partir de 1962, por la entrada de Costa Rica en el Mercado Común Centroamericano. Otro factor que influyó fue la adopción del Arancel Externo Común, que fue estructurado para proteger actividades de relativamente rápido desarrollo y escasa complejidad tecnológica, a la par que se fijaron

gravámenes menores a las materias primas y bienes de capital necesarios para el desarrollo y operación de aquellas actividades económicas. La protección arancelaria establecida estimuló, por tanto, junto a otros factores, la sustitución de importaciones. También tuvo una destacada importancia el fenómeno de que se trasladaran excedentes financieros agropecuarios a los sectores industriales urbanos, especialmente por la vía de atracción de ahorros rurales y apoyo crediticio a la industria.

Sin embargo, la industria costarricense tropieza en la actualidad con una situación de integración reducida y depende en forma notable de las importaciones del exterior. Observando esta situación desde otro ángulo, lo expuesto implica que el valor agregado interno es reducido en términos generales, que la producción está destinada en una buena proporción a proveer bienes de consumo y que la absorción de mano de obra no cumplió todo lo que se había esperado del proceso de industrialización. Ampliando los alcances del problema de la generación de empleos en el sector secundario, cabría señalar que las industrias tradicionales productoras de bienes de consumo no duraderos tendieron inicialmente a aprovechar al máximo la capacidad instalada y más adelante al establecimiento de nuevas industrias o ampliación de las existentes, al multiplicarse el mercado de cada país centroamericano por la fusión de las economías regionales en el campo del desarrollo industrial. De esta manera, el mayor aprovechamiento de la capacidad instalada implicó a su vez un incremento de la ocupación, puesto que las técnicas de producción utilizadas en las industrias ya establecidas --generalmente empresas pequeñas y medianas con orientación más bien nacional que regional-- eran relativamente intensivas en mano de obra. Posteriormente, al establecerse o ampliarse otras empresas se verificó un cambio tecnológico asociado sobre todo a la dependencia tecnológica externa, a la falta de políticas ocupacionales y a la influencia de la inversión extranjera dada su propensión a adoptar técnicas productivas más acordes con la dotación de factores de los países originales. La preponderancia de los recursos foráneos también se ha dejado sentir en el control ejercido sobre las empresas, el uso de marcas y patentes extranjeras que inciden negativamente sobre la balanza de pagos y la dependencia y la concentración en cuanto al origen de insumos y bienes de capital.

/Es interesante

Es interesante resaltar que también en Costa Rica, como en la mayoría de los países centroamericanos, si bien la aparición de empresas mayores implicaba un uso relativamente menos intenso de mano de obra --en comparación con la industria que preexistía a la incorporación en el Mercado Común-- su establecimiento dio lugar a la creación de pequeñas y medianas empresas, constituidas como satélites de las empresas de mayor tamaño. Este fenómeno afectó significativamente al sector artesanal, dando oportunidades a ampliaciones que tendieron a situar a parte de estos establecimientos dentro de la pequeña industria. No obstante, las actividades artesanales tendieron a aumentar su peso desde el punto de vista ocupacional debido a que la ocupación en el sector fabril operó en forma selectiva, haciendo que la mano de obra no calificada se concentrara en las actividades de servicios y en el establecimiento de nuevas artesanías.

En definitiva, el módulo de crecimiento adoptado --dada la dependencia tecnológica externa y la falta de políticas de ocupación así como de desarrollo de la pequeña y mediana industria-- implicó una estructura productiva que, en términos generales, significó la coexistencia de escasez y de redundancia de mano de obra, según el grado de calificación exigido. Por otro lado, en el sector agropecuario, las condiciones de competencia internacional influyeron en la introducción de técnicas de producción relativamente mecanizadas, hecho que unido a la dinámica de crecimiento poblacional de Costa Rica en los años sesenta, fue resultando en menores posibilidades ocupacionales, desempleo y subempleo así como en migraciones significativas hacia los centros urbanos, produciendo desajustes ocupacionales en los sectores secundario y terciario. Así, puede observarse que las autoridades se han visto obligadas a poner en práctica expedientes capaces de invertir las tendencias al subempleo y que la emigración del campo a la ciudad también se ha traducido, aparte del desempleo abierto, en ciertos focos particulares de subempleo. En el sector manufacturero se advierte un lento crecimiento ocupacional en los estratos fabriles, determinado no sólo por los cambios tecnológicos sino también por la estructura productiva misma altamente dependiente del exterior (insumos y bienes de capital).

/Las presiones

Las presiones demográficas y la estructura productiva --que implica mecanismos relativamente ineficaces de absorción de mano de obra-- han resultado en excésos de oferta en el mercado de trabajo. En otros casos, estos fenómenos se habían traducido en las situaciones habituales de bajo nivel salarial, ausencia de movilidad social, precaria fuerza sindical y, lógicamente, en una permanente distribución inequitativa del ingreso nacional. Sin embargo, en el caso de Costa Rica las peculiaridades de su sistema social y la acción de absorción del sector público han permitido evitar los aspectos críticos que pudieran presentarse de haberse restringido o retrasado excesivamente la acción estatal.

De esta manera, la situación de Costa Rica se distingue notoriamente de la que prevalece en la mayoría de los países en vías de desarrollo, ya que la mayoría de los indicadores sociales muestra que Costa Rica se encuentra a la cabeza de los países de Centroamérica y entre los primeros de América Latina.

Desde la perspectiva del balance de pagos, las repercusiones de la mayor participación del capital extranjero, junto con la relativa debilidad del sector público en materia de financiamiento, han impulsado mayores volúmenes del pago a factores. En efecto, el dinamismo del sector manufacturero y una política no selectiva y demasiado liberal en la concesión de facilidades e incentivos tributarios han generado excedentes apreciables de recursos que se han canalizado en parte al exterior como remesa de utilidades. Por otra parte, las propias empresas con participación mayoritaria de capital extranjero han influido a su vez para elevar el financiamiento de origen externo al sector privado, en vista de la agilidad y mejores condiciones logradas en el exterior.

Otro desequilibrio en gestación que en parte no se había hecho evidente por el rápido ascenso del producto en las últimas décadas, y que ha tendido a acentuarse en la fase de industrialización relativamente acelerada ha sido el problema de la concentración excesiva de actividades en la meseta central del país, poniendo al descubierto un acentuado desequilibrio regional y creando obstáculos para la expansión ordenada de la infraestructura. Según cálculos manejados en el simposio "La Costa Rica del año 2000", el 63% de la población del país residía en 1973 en la región central, zona que a su vez representa

el 15% del territorio nacional. Por otro lado, el 44% de los 12 200 km de vías de acceso se concentraba en esa zona, la que absorbía el 82% del consumo de energía eléctrica en viviendas, el 86% del consumo total de energía residencial, comercial, industrial y de alumbrado público, aparte de ostentar altos porcentajes en materia de distribución de agua a través de cañerías y de alcantarillado sanitario. Con todo, estos indicadores, junto con otros que podrían enunciarse, traducen más bien un fenómeno de tipo común en las experiencias de industrialización sustitutiva en América Latina. De todas maneras, difícilmente podría Costa Rica sustraerse a la necesidad de impulsar vigorosos programas de descentralización que, entre otros resultados, signifiquen establecer nexos más firmes entre los sectores agrícolas e industriales, reducir el ritmo de las migraciones internas y contribuir a ensanchar las oportunidades de empleo.

A partir de 1974 Costa Rica se vio afectada también por el impacto de la crisis mundial que planteó el difícil problema de la coexistencia de un acelerado proceso inflacionario y una marcada recesión económica.

A pesar de ello, las tasas de crecimiento observadas en los últimos años superan las de muchos países tanto de América Latina como del mundo desarrollado, a la vez que se está observando una desaceleración del alza de precios.

### 3. Elementos para el futuro desarrollo económico y social de Costa Rica

#### a) La equidad

Conforme a lo expresado, se comprende aquí también el objetivo redistribución del ingreso que se considera también de significación fundamental en Costa Rica en una serie de documentos oficiales. 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 1.

Cuadro 1

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

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 otra parte, menos de la décima parte de la población (8.4%) recibe más de la tercera parte del ingreso.<sup>5/</sup>

Distinguendo la distribución del ingreso según su origen entre zona urbana y zona rural, en la primera es menor el número de familias pertenecientes al grupo medio y bajo, mientras que es mayor el número de familias

<sup>5/</sup> Cf. CEPAL/Ministerio de Hacienda, Incidencia fiscal y distribución del ingreso en Costa Rica (SDE/77/C/4) Vol. 1.

que forma parte del grupo de ingresos altos. Es particularmente notable la alta proporción de familias pobres concentradas en el área rural. (Véase el cuadro 2.)<sup>6/</sup>

Cuadro 2

Proporción del número de familias	Sector	
	Urbano	Rural
<u>Total</u>	<u>37.9</u>	<u>62.1</u>
Ingreso bajo	31.7	68.3
Medio	42.5	57.5
Alto	55.8	44.2

La pobreza es pues 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, deben tenerse presentes, además, los siguientes hechos:

- a) La población rural representa una proporción mayor de la total (60% aproximadamente) que la urbana;<sup>7/</sup>
- b) En cifras absolutas el ingreso familiar en las zonas rurales es considerablemente inferior al de las regiones urbanas,<sup>8/</sup> lo que implica que la pobreza absoluta es más pronunciada entre las familias rurales;
- c) Existe una fuerte concentración en la propiedad rural; en efecto, el 0.39% de las fincas (300 en números absolutos) con extensiones de

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

7/ Según Censo de Población 1973, Dirección General de Estadísticas y Censos, San José, Costa Rica; considerando como población urbana únicamente la población que habita en localidades de 20 000 habitantes o más, su proporción se reduce al 27.0% (1975). Véase El desarrollo latinoamericano y la coyuntura económica internacional, indicadores del desarrollo económico y social en América Latina (E/CEPAL/AC.69.2/Add.3)

8/ Cf. Víctor Hugo Céspedes, La distribución del ingreso y el consumo de algunos alimentos, Escuela de Ciencias Económicas y Sociales, Institución de Investigaciones, Costa Rica, 1973, pág. 52.

1 000 ha 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, y

d) Finalmente, existe el problema de la ocupación precaria que afectó a unas 10 000 familias.<sup>9/</sup>

Además de estas apreciaciones de carácter fundamentalmente global, cabe señalar como particularmente difícil la situación de los marginados en el sector rural y de la población que vive en los tugurios en las concentraciones urbanas.

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.<sup>10/</sup>

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.

En efecto, como puede observarse en el cuadro 3, 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

<sup>9/</sup> Cf. Instituto de Tierras y Colonización, Algunos datos sobre la tenencia y uso de la tierra en Costa Rica.

<sup>10/</sup> Véase OFIPLAN, Estrategia de Desarrollo, pág. 6.

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.

Cuadro 3

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: CEPAL/Ministerio de Hacienda, Incidencia fiscal y distribución del ingreso en Costa Rica (SDE/77/C/4), Vol. II, pág. 76.

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.

/Para la

Para la formulación de las medidas en el orden del gasto público para una mejor distribución del ingreso, es conveniente discriminar las categorías de gastos según su mayor impacto a favor de una distribución más igualitaria del ingreso que se ha sintetizado en el cuadro 4.

Cuadro 4

**COSTA RICA: DISTRIBUCION DEL GASTO PUBLICO SEGUN SUS FUNCIONES Y SUS EFECTOS (BENEFICIOS) SOBRE LA DISTRIBUCION DEL INGRESO**

Clase de gastos	Beneficio a favor de cada uno de los grupos de ingreso en porcentaje del gasto total		
	Bajo	Medio	Alto
Desarrollo comunal	100	-	-
Distribución de tierras	97	3	-
Salud	82	15	3
Bienestar y seguridad social	68	28	4
Educación	68	25	7
Cultura y deportes	34	51	15
Transporte	27	48	25
Agua y alcantarillado	23	33	44
Servicios sociales y comunales	21	44	35
Fomento de turismo	21	43	36
Electricidad	18	34	48
Deuda pública interna	4	25	71
Industria y comercio	3	22	75

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 5.)

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

Cuadro 5

**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 <sup>a/</sup>	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.

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.<sup>11/</sup>

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, previéndose en especial:

- 1) Modificar el actual régimen de cesantía, con el objeto de transformarlo en seguro de paro;

11/ Véase OFIPLAN, Metas del plan, pág. 9

2) Impulsar la universalización de los seguros sociales (enfermedad, maternidad, invalidez, vejez y muerte), con el fin de lograr la cobertura total en el período del presente plan, y

3) Fortalecer el servicio de empleo del Ministerio de Trabajo, otorgando especial importancia a la colocación de la mano de obra de empleo específico (inválidos, mujer, empleo rural, etc.).<sup>12/</sup>

Aunque no todas estas metas pudieran alcanzarse durante la vigencia del Plan 1978/1982, es evidente que corresponde un papel clave al gasto público en lo social.

A pesar de muchos avances ya logrados en distintos campos de lo social --como ya se ha señalado--, debe ponerse de relieve que deberán emprenderse nuevas acciones para tender cada vez más a una Costa Rica libre de miseria y en donde imperan la justicia social y la libertad.<sup>13/</sup>

Se ha hecho hincapié anteriormente en la necesidad de lograr una adecuada formación de recursos humanos como contribución al desarrollo. Esta formación, tal como se ha destacado recientemente,<sup>14/</sup> debe comenzar con la salud y la nutrición.

La mejora de la distribución del ingreso está íntimamente relacionada con dos objetivos que son de enorme trascendencia para el futuro de Costa Rica: el logro del pleno empleo y un desarrollo regional más equilibrado.

La reducción del desempleo abierto o disfrazado exige una serie de acciones en distintos campos. Está ligado, por una parte, con el ritmo de crecimiento global que se habrá de alcanzar, pero por el otro lado depende de la estructura productiva y de las técnicas de producción que se emplean en cada caso. En lo que concierne a la estructura productiva, es evidente que la demanda de mano de obra por unidad de producción no es igual en todas las ramas. Como ejemplo puede hacerse referencia a los distintos tipos de explotación en el sector agropecuario, ya que tiende a ser mayor la absorción de mano de obra en algunos cultivos tales como el arroz y el maíz que en la

<sup>12/</sup> OFIPLAN, D, Política económica, pág. 4.

<sup>13/</sup> Véase Oscar Arias Sánchez, "La Costa Rica del año 2000", Futuro socio-económico y político de Costa Rica, Simposio, pág. 1.

<sup>14/</sup> Véase Carlos Manuel Castillo Morales, "La Costa Rica del año 2000", Simposio, noviembre de 1976, pág. 16.

ganadería. Finalmente, como ya se ha indicado anteriormente, en algunos casos pueden presentarse distintas opciones en lo que respecta a la combinación de factores que se pueden emplear.

Merece destacarse que en los programas de gobierno se ha previsto específicamente "el impulso de actividades intensivas en el uso de mano de obra tales como industrias de reexportación, construcción de viviendas y turismo".<sup>15/</sup>

Desde otro ángulo, la reducción del desempleo se facilitará en la medida que la oferta de mano de obra tienda a responder en mayor medida a las modificaciones en la demanda ocasionadas por el mismo proceso de desarrollo. Es aquí donde una intensa formación de los recursos humanos no sólo contribuye al desarrollo económico sino también a mejorar el nivel de vida de la población. Es obvio, por supuesto, que una mayor formación de obreros calificados, técnicos y profesionales en consonancia con los requerimientos exigidos por las transformaciones resultantes del desarrollo conforman una ilustración práctica de lo enunciado anteriormente.

En la sección dedicada concretamente al diagnóstico y a la estrategia de la política tributaria se trató la forma de cómo el sistema impositivo puede contribuir específicamente al logro no sólo de la equidad vertical sino de la horizontal, que en realidad es, en buena medida, un objetivo esencialmente tributario.

b) 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 aún 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. (Véase el cuadro 6.) 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

<sup>15/</sup> Véase OFIPLAN, Estrategia de desarrollo, op. cit., pág. 6

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.

De acuerdo con estos enunciados generales en los programas de gobierno, se ha previsto para el período 1978-1982 un crecimiento del producto bruto del 6.4% anual, y un aumento mayor de la inversión bruta que ascendería a una tasa del 7.3% anual.

Cuadro 6

COSTA RICA: RITMO DE CRECIMIENTO DEL PRODUCTO INTERNO BRUTO, 1960-1969, 1965-1969 Y 1970 A 1976

	Tasas anuales de crecimiento
1960-1969	6.8
1965-1969	7.0
1970	6.6
1971	6.6
1972	8.8
1973	7.8
1974	4.3
1975	2.6
1976	5.0

Fuente: CEPAL, Indicadores del desarrollo económico y social en América Latina, 1976, pág. 4, y Notas para el estudio económico de América Latina, 1976.

/Indicar

Indicar la característica de capital intensivo de las inversiones a emprender no significa de manera alguna que no se deberá prestar una atención preferente a la cuestión de la elección de técnicas, tratando en lo posible de utilizar las más intensivas de mano de obra cuando ellas estén disponibles<sup>16/</sup> y no haya razones fundamentales que se opongan a su uso como puede serlo la necesidad de lograr una competitividad adecuada en los mercados externos para los productos de exportación. Pero también debe examinarse este problema con un sentido de realidad, ya que en muchos sectores no existen técnicas alternativas. Es ésta una de las razones fundamentales que hacen necesario el fortalecimiento de los esfuerzos que ya se han iniciado para crear una tecnología propia, materia en la cual ya se han alcanzado algunos avances significativos. En suma, sin embargo, en el corto y mediano plazo se habrá de depender de la tecnología existente y de ahí la necesidad de acelerar la tasa de crecimiento de la inversión global.

Como ya se señaló, en los últimos lustros una proporción considerable, muy superior al promedio de América Latina de la inversión bruta total, se financió con recursos externos. (Véase el cuadro 7.) Por ello, es conveniente aumentar la proporción del ahorro nacional para no comprometer la capacidad para importar como resultado del pago de los servicios resultantes de una deuda pública en ascenso o de las utilidades que se habrán de remitir en caso de tratarse de inversiones directas del exterior. La afirmación anterior no implica de manera alguna la exclusión del aporte de capital extranjero en aquellos sectores --debidamente delimitados-- en que su concurrencia se hace imprescindible en virtud de la tecnología que emplee o de otras circunstancias especiales. También es preciso tener en cuenta que en los próximos años será difícil reducir el aporte del financiamiento externo para las inversiones públicas en todos los casos, en virtud de las

<sup>16/</sup> Este objetivo también se ha considerado en el Plan 1978, al señalar que el aumento de la tasa de crecimiento de la inversión puede considerarse moderado, dado que se espera lograr un incremento en la utilización de la capacidad instalada, y también se incentivará el uso de tecnologías con mayor predominio del factor trabajo (Metas del Plan, op. cit., pág. 5).

dimensiones de varios proyectos que rebasarán la capacidad de financiamiento interno y de su alto contenido de insumos importados.

Merece destacarse aquí que en el Plan citado se ha previsto una disminución de la participación de los recursos externos en el financiamiento de la inversión, que disminuiría del 40% en 1976 a un 31% en 1982. Así se contribuirá también en algún grado a un fortalecimiento de la autodeterminación, objeto indicado anteriormente.

## Cuadro 7

CONTRIBUCION DEL FINANCIAMIENTO EXTERNO NETO A LA INVERSION  
BRUTA INTERNA, 1960-1969, 1965-1969 Y 1970 A 1975

(Porcentajes)

	Costa Rica	Promedio de América Latina
1960-1969	36.4	6.7
1965-1969	38.1	6.1
1970	37.9	9.3
1971	45.1	11.7
1972	40.4	10.2
1973	32.1	6.0
1974	49.7	6.0
1975	35.3	14.6

Fuente: CEPAL, Indicadores del desarrollo económico y social en América Latina (E/CEPAL/1021), 18 de noviembre de 1976, pág. 178.

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)

(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.<sup>17/</sup> (Véase el cuadro 8.)

Cuadro 8

COSTA RICA: INVERSION EN CONSTRUCCION. PORCENTAJES  
DE LA INVERSION BRUTA FIJA A PRECIOS DE 1970,  
1960, 1965 Y 1970 A 1975

	Porcentajes
1960	61.3
1965	34.2
1970	50.1
1971	46.5
1972	47.3
1973	47.6
1974	41.4
1975	42.8

Fuente: CEPAL, Indicadores del desarrollo económico y social en América Latina, op. cit., pág. 45.

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

<sup>17/</sup> En el trabajo A- Visión de largo plazo de OFIPLAN se especifica entre los objetivos que cabe lograr el aparato productor "la eficiencia que supone un uso óptimo de los recursos del país. La eficiencia se logrará por medio de la selección de nuevas actividades y procesos productores de un aumento de la productividad por utilización más racional de los recursos invertidos y la aplicación de medidas apropiadas para la explotación de los recursos disponibles, en particular de los humanos", pág. 3.

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%.<sup>18/</sup>

Existe por el momento una considerable incertidumbre en materia de precios internacionales.<sup>19/</sup>

Con todo se prevé una posición aceptable del balance de pagos para 1982, pero para ello se requiere que el crecimiento en volumen físico de las importaciones no supere un 5.8% anual promedio. Aun cuando las perspectivas para la mayor parte de las exportaciones tradicionales no son muy favorables, es preciso, sin embargo, defender esta base que por el momento representa la mayor parte de las exportaciones del país.<sup>20/</sup>

Dentro de este grupo deben mencionarse, en primer lugar, las exportaciones de bananos, ya que en 1975 su valor ocupó el primer lugar entre los productos exportados (28%) y en 1976 se estimó que el producto se elevaría a más de 140 millones de pesos centroamericanos alcanzando prácticamente las ventas al exterior de café.<sup>21/</sup>

<sup>18/</sup> Metas del plan, op. cit., pág. 6.

<sup>19/</sup> Metas del plan, "Se optó por suponer en una primera hipótesis una evolución similar en los precios de exportación y de importación con un crecimiento de sólo 3% anual en promedio, excepto en café, donde se supuso que en 1979 los precios en el mercado internacional disminuirían apreciablemente para retornar a la normalidad", op. cit., pág. 10.

<sup>20/</sup> Conforme a las Metas del plan se prevé que las exportaciones tradicionales aumentarán a una tasa anual del 4%.

<sup>21/</sup> Cf. CEPAL, Costa Rica; Notas para el estudio económico de América Latina, 1975, Central American Report, Vol. III, No. 44, 8 de noviembre de 1976, pág. 349.

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

Las consideraciones que deben tenerse en cuenta para el futuro son fundamentalmente las siguientes:

1) Es necesario mantener una tasa razonable de crecimiento de las exportaciones de este producto. Considerando una demanda relativamente inelástica con respecto al crecimiento del ingreso es preciso:

i) Empezar una acción vigorosa, especialmente medidas conjuntas, para coordinar programas de producción y comercialización con los demás países productores para lograr precios mejores y más estables, y

ii) Debe tratarse de ganar nuevos mercados --tal como los países socialistas--, objetivo en el cual ya se han logrado algunos avances.<sup>22/</sup>

Para los dos puntos señalados debe insistirse en especial en la calidad superior de los tipos de producto predominantes en Costa Rica.

2) Como fuente de divisas debe tenerse presente que una parte significativa del valor agregado generado queda fuera de las fronteras nacionales. A ello se agrega la circunstancia de que, conforme a un estudio de la FAO acerca de la economía del banano, el precio fob de este producto representa sólo un 26% de su precio al por menor, en lo que puede haber influido también la traslación de unidades de la etapa de producción hacia las siguientes. Se impone una acción gradual que tienda a expandir las áreas en poder de productores nacionales, y tratar de ir penetrando en el mercado mundial a través de organismos nacionales.<sup>23/</sup>

En los elevados ingresos que se obtuvieron en los últimos años por la exportación de café influyeron decisivamente las fortísimas alzas de precios que se produjeron. Como en la actualidad se han utilizado terrenos marginales, como orientación a largo plazo es necesario elevar la productividad de su explotación, teniendo en cuenta que la producción total

<sup>22/</sup> Plan Nacional de Desarrollo, Sectores Productivos, Oficina de Planificación, San José, Costa Rica, enero de 1974, pp. 13 a 16.

<sup>23/</sup> Ministerio de Trabajo.

proviene en su mayor parte de productores pequeños y medianos, cuyo rendimiento por hectárea es inferior al de los grandes.<sup>24/</sup>

Es preciso poner de relieve que a través de la Oficina del Café, con la colaboración del Ministerio de Agricultura y Ganadería y la Universidad de Costa Rica, ya se han logrado avances notables en la tecnificación de su producción. Es obvio que el incremento de la productividad debe lograrse por una creciente asistencia técnica, a fin de lograr el uso más racional del suelo y la renovación de los cultivos existentes, pero evitando en lo posible una mayor utilización de capital físico que puede desplazar mano de obra o que puede ser inaccesible para los pequeños finqueros, a menos que se creen mecanismos especiales a tal fin.

Con respecto a la exportación de carne vacuna, se espera que a largo plazo el mercado internacional se normalizará, considerando que se trata de un consumo que crece más rápidamente que el ingreso, por lo cual debe seguirse una política que tienda a un incremento de su producción, pero basado en una explotación racional del stock ganadero, a fin de lograr una retención de vientres fértiles para aumentar los índices de parición complementados por otras acciones tendientes a mejorar las pasturas naturales e incrementar la infraestructura básica (aguadas, pozos) y un perfeccionamiento genético del ganado.<sup>25/</sup>

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. Al respecto pueden indicarse en especial los siguientes productos:

<sup>24/</sup> Cf. BID-BIRF-AID, Desarrollo agropecuario y rural de Costa Rica, anexos técnicos, pág. 12; C.M. Castillo, discurso citado, pág. 8.

Hay que tener en cuenta que en este informe, al mencionar los rendimientos físicos se los emplea como una primera aproximación, ya que evidentemente en rigor habría que relacionar beneficios y costos sociales, lo que incluiría también una consideración del efecto sobre el empleo y la distribución del ingreso.

<sup>25/</sup> Véase OFIPLAN, Plan Nacional de Desarrollo, Costa Rica, pp. 7-10, y La economía costarricense en el largo plazo, Costa Rica, pág. 9.

a) Palma africana que se utiliza para extraer aceites sólidos y líquidos, la que ya se cultiva en un área limitada en el Pacífico Sur, y

b) Arroz.<sup>26/</sup>

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

i) 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

ii) 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

<sup>26/</sup> Aquí cabe mencionar las posibilidades de incrementar la producción para poder contar con saldos exportables a base de riego en la provincia de Guanacaste; particularmente interesante sería el cultivo intensivo de arroz con base en líneas desarrolladas en Filipinas por el Instituto Internacional del Arroz. Véase Estado actual y desarrollo previsto para el riego en Costa Rica (E/CEPAL/CCE/SC.5/114), junio de 1976.

obtenidos con base en la explotación minera (calizas para el cemento, bauxita para el aluminio, azufre para fertilizantes y cobre para aleaciones).<sup>27/</sup>

Hasta aquí se ha insistido casi exclusivamente en las transformaciones estructurales requeridas en la producción de bienes; cabe agregar que en el fomento del turismo y de otros servicios también deben ser acrecentadas dentro de las acciones tendientes a mejorar los ingresos de divisas. Sin embargo, hay normas fundamentales que habrán de servir de base esencial en la política relativa al comercio exterior:

1) El fortalecimiento del Mercado Común Centroamericano, lo que exige una coordinación y colaboración en diversas áreas tales como:

i) El desarrollo de las actividades agropecuarias con base en un esquema regional tendiente a una especialización a nivel regional;<sup>28/</sup>

ii) Definición de políticas de desarrollo industrial centroamericano;<sup>29/</sup>

iii) Colaboración en el campo del comercio exterior y del financiamiento externo,<sup>30/</sup> y

<sup>27/</sup> 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, op. cit.; La economía costarricense, op. cit.; M. Nolf; 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".

<sup>28/</sup> Cf. "Sectores productivos", Plan nacional de desarrollo, op. cit., pág. 38.

<sup>29/</sup> Véase Sugerencias para reactivar a corto plazo la integración económica centroamericana (E/CEPAL/CCE/367/Rev.3); y El proceso de perfeccionamiento y reestructuración del Mercado Común Centroamericano. Algunas orientaciones y medidas sobre política industrial (CEPAL/MEX/74/1); en este último documento se señalaron, entre otras, las siguientes acciones prioritarias, desarrollo de industrias básicas regionales, y acuerdos sobre temas industriales.

<sup>30/</sup> El proceso de perfeccionamiento y reestructuración del Mercado Común Centroamericano, op. cit., donde se mencionan la comercialización conjunta de productos básicos, negociaciones comerciales conjuntas, por ejemplo.

iv) Colaboración en el campo de la infraestructura y del turismo.<sup>31/</sup>

Al respecto cabe destacar la conveniencia de promover programas y proyectos regionales en determinadas áreas prioritarias, lo cual permitirá reunir recursos suficientes para emprender proyectos que excedan la capacidad nacional y, además, fortalecerá la integración centroamericana a través de acciones específicas.<sup>32/</sup>

2) La expansión económica hacia espacios más amplios, dentro de los cuales ocupa la primera prioridad el área del Caribe.<sup>33/</sup>

3) Como ya se ha señalado, con respecto al banano debe robustecerse la colaboración con otros países que elaboran productos que exporta Costa Rica, en primer lugar con los países centroamericanos, a fin de defender precios y condiciones de ventas.

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 duradero, y 57.2 millones a bienes de consumo duraderos; como ejemplo de algunos rubros pueden mencionarse los indicados en el cuadro 9.<sup>34/</sup>

31/ El proceso de perfeccionamiento y reestructuración del Mercado Común Centroamericano, op. cit.

32/ Estrategias de desarrollo, op. cit., pág. 12.

33/ Cf. Desarrollo agropecuario y rural de Costa Rica, op. cit., pág. 6.

34/ Conforme a las notas para el Estudio Económico de América Latina de 1975, de una suma total de importaciones de 694 millones de pesos centroamericanos, 144 correspondían a bienes de consumo.

Cuadro 9

## COSTA RICA: EJEMPLOS DE IMPORTACIONES DE BIENES DE CONSUMO, 1974

	<u>Millones de pesos centroamericanos</u>
Bebidas alcohólicas	1.1
Productos de perfumería	7.1
Telas, encajes, bordados, etc.	0.9
Plata, platino, gemas y joyas	0.5
Máquinas eléctricas domésticas para lavar, secar o planchar ropa	1.6
Otros utensilios eléctricos (batidoras, aspiradoras, enceradoras)	0.9
Vehículos automotores para pasajeros que no sean autobuses	15.2

Por supuesto, es fundamental tener en cuenta además la capacidad de producción de la industria nacional para artículos similares o parecidos. Por otra parte, existe una serie de productos de uso suntuario que individualmente parece no gravitar en el balance de pagos, pero cuya suma puede resultar significativa.

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)<sup>35/</sup> 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

<sup>35/</sup> 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).

interno muy rezagada en cuanto a productividad con respecto a los productos destinados para exportación, 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.<sup>36/</sup> 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,<sup>37/</sup> su dependencia de los insumos importados se calculaba en una cifra superior al 75% de las materias primas utilizadas.<sup>38/</sup>

Esta situación 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.

A lo anterior se agrega la necesidad de vigilar cuidadosamente el peso del servicio de la deuda y remesa de utilidades. En 1975 se estimó que el primer rubro solamente representaba una proporción no menor del 25% de los ingresos que el país recibe por concepto de exportación de

---

36/ Cf. "Sectores productivos", Plan nacional de desarrollo, op. cit., pág. 38. Se señaló, además, que en 1974 se producían salidas por contrabando debido a los precios desfavorables en relación con los países vecinos.

37/ 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.

38/ La economía costarricense en el largo plazo, op. cit., pág. 2 /bienes

bienes.<sup>39/</sup> En lo que concierne a la deuda pública, es primordial también lograr una estructura más sana de la misma, evitando, o por lo menos reduciendo, los compromisos de corto plazo y tratando de conseguir las condiciones más favorables en cuanto a plazos y tasas de interés.

En este sentido habría que tratar también de evitar un excesivo financiamiento del exterior a corto y mediano plazo.

La cuestión del financiamiento se relaciona también con la necesidad ya señalada de impulsar la preparación de proyectos de inversión, ya que ésta constituye un prerrequisito para la obtención de préstamos de los organismos internacionales.

Los cambios en la estructura productiva que forman un componente esencial del desarrollo económico, como se ha visto, son en buena medida consecuencia de las necesidades impuestas por la eliminación o reducción del estrangulamiento externo. En el sector agropecuario se ha insistido, por consiguiente, en una diversificación de la producción, y en el orden industrial se deberá tender a fomentar industrias que utilicen materia prima nacional y fortalecer, en general, las ramas que producen insumos requeridos por el sector, y en un plazo mayor bienes de capital. Cabe citar al respecto que en este sentido ya se ha alcanzado un avance en la estructura industrial, que en el futuro deberá ser acelerado,<sup>40/</sup> lo que implicará también aumentar el valor agregado nacional y muy especialmente la absorción de mano de obra.<sup>41/</sup> Por esta razón es preciso diseñar una política selectiva en materia de sustitución de importaciones, considerando, por supuesto, no sólo la demanda interna sino la que proviene del Mercado Común en su conjunto.

---

<sup>39/</sup> Costa Rica: Notas para el estudio económico, 1975, op.cit. pág. 16.  
<sup>40/</sup> Véase La industrialización y los esquemas regionales de cooperación económica. El caso del Mercado Común Centroamericano (CEPAL/MEX/74/18), pág. 76. Conforme a este estudio, la participación de las industrias intermedias pasó del 17.9% del total en 1960 al 26.2% en 1972, y en igual período las metalmecánicas crecieron del 24.6% al 26.7%.

<sup>41/</sup> Se señaló al respecto que el aparato productivo deberá caracterizarse por su a) diversificación a efectos de reducir la vulnerabilidad externa, y b) integración para lograr una más estrecha vinculación entre sus actividades internas de producción y aumentar la complementación entre las distintas regiones del país (Visión de largo plazo, pág. 3.)

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. Contando con una riqueza de estas proporciones, la exportación de productos que utilicen madera, como por ejemplo los muebles, deberá ser uno de los sectores claves para la diversificación de las exportaciones, tal como se apuntó anteriormente. Sin embargo, hay que tener presente la necesidad de asegurar una adecuada conservación a la riqueza forestal para evitar el agotamiento en algunos tipos de madera, y tratando de lograr, por el contrario, una constante reposición.

Las exigencias de un cambio estructural, sin embargo, no se deben exclusivamente a los requerimientos del balance de pagos. Así, en el sector agropecuario el logro de un mayor abastecimiento nacional en los rubros destinados fundamentalmente para el consumo interno (granos básicos, etc.) sin perjuicio de su afecto en el balance, tiene por objetivo fundamental mejorar el ingreso de la gran masa de productores mediante una mejora de la productividad en base a 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.<sup>42/</sup>

Como ya se destacó, para los países en proceso de desarrollo el avance en lo económico no se reduce meramente a los aspectos cuantitativos

---

<sup>42/</sup> Cf. Estrategias de desarrollo, op. cit., 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.

/expresados

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 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 ingreso 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.<sup>43/</sup> 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

---

43/ Véase al respecto Futuro socioeconómico y político de Costa Rica, op. cit. 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 (pág. 3).

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.

Ya se ha hecho referencia a las posibilidades que ofrece la riqueza forestal en Costa Rica. En un sentido más amplio debe atenderse a la preservación de los recursos naturales y a su uso más racional.<sup>44/</sup> En este orden de cosas, entre los recursos que no han sido utilizados en la debida forma hasta el presente y que ofrecen interesantes perspectivas para el futuro deberán recordarse también las riquezas minerales existentes tales como la caliza, la bauxita, el azufre y el cobre. Teniendo presente la ubicación geográfica de estas riquezas naturales, su mayor desenvolvimiento ayudará también al desarrollo regional que es otra meta fundamental para mejorar la distribución del ingreso cerrando las brechas existentes entre las distintas regiones del país, limitando el proceso de concentración en el área urbana.

Una explotación racional de los recursos y la vigorización del proceso de desarrollo económico no debe llevar a un descuido de los problemas de la contaminación con su secuela de perjuicios en lo social, y por ende, también en lo económico. Por el contrario, debe prestarse atención especial al saneamiento del medio ambiente en campos y ciudades.<sup>45/</sup>

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

---

<sup>44/</sup> Cf. "Invitación a meditar sobre el futuro de Costa Rica", Discurso inaugural del Lic. Daniel Oduber Quirós, Presidente de la República, Simposio La Costa Rica del año 2000, San José, noviembre de 1976, pág. 2.

<sup>45/</sup> Ibid., pág. 24

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.<sup>45/</sup>

Es evidente que en lo referente a la absorción de tecnología le corresponderá un papel de guía al sector público para que la absorción de tecnología extranjera se promueva de acuerdo a los recursos disponibles y la reducción de los costos por transferencia de la misma.<sup>47/</sup>

c) 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 período en que coexisten la recesión y la inflación.<sup>48/</sup> Estos rasgos particulares de la

<sup>46/</sup> Véase Desarrollo agropecuario y rural de Costa Rica, op.cit., pág. 12.

<sup>47/</sup> Estrategias del desarrollo, op. cit., pág. 10.

<sup>48/</sup> 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.

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.

Como se verá en el capítulo III de este volumen considerando sólo los egresos e ingresos del Gobierno General en el Plan Nacional de Desarrollo 1973-1982,<sup>49/</sup> 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."<sup>50/</sup>

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 10.

Cuadro 10

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, 1972 A 1976

	Deficit 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

49/ OFIPLAN, Metas de Progreso - Plan Nacional de Desarrollo 1973-1982, versión preliminar, San José, 1977, p. 66.

50/ Ibid., p. 67.

Conforme al plan para lograr un cumplimiento mínimo 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.<sup>51/</sup>

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 imperativa 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 (en lo posible estimarlo). 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.

Volviendo a la cuestión del déficit en el cuadro 10 se han indicado las relaciones porcentuales del déficit global y del financiamiento interno del sector público con respecto a los ingresos corrientes y al producto interno bruto. Se nota que si bien se ha producido un incremento de los respectivos índices a partir de 1975, su magnitud en 1976 ha sido en todos los casos inferior a la de 1973.

<sup>51/</sup> 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.

Por su parte en los cuadros 11 y 12 se han indicado las estructuras del déficit total y de su financiamiento interno, observándose que en su mayor proporción ambos son atribuibles al Gobierno Central, pero que también contribuyeron las empresas públicas, salvo en dos años, lo que evidencia la necesidad de estudiar definitivamente su financiamiento y políticas de precios. Las otras entidades del Gobierno General, por el contrario, han logrado alcanzar superávit en el período analizado.

Otro problema que debe tenerse en cuenta para una política adecuada en materia de financiamiento es el crecimiento que ha experimentado la deuda externa del sector público (Véase el cuadro 13.) Así mientras que en 1970 el monto de la deuda pública equivalía a un 58% de las exportaciones, en 1976 representaba un 88.2%. Lógicamente este incremento se traduce también en un crecimiento de sus servicios que repercutía también sobre el presupuesto fiscal (Véase el cuadro 14.) Con todo, hay que tener presente que, expresado como porcentaje de la exportación de bienes y servicios, las cifras correspondientes a Costa Rica fueron superadas en 1975 por varios países, especialmente algunos de Latinoamérica.<sup>52/</sup> Por su parte, la relación deuda externa/exportaciones de bienes y servicios de Costa Rica determinada corresponde aproximadamente a la cifra total estimada para los países en desarrollo no exportadores de petróleo.<sup>53/</sup>

<sup>52/</sup> Se estimaron los siguientes porcentajes en 1975: Argentina 15.2%, Bolivia 15%, Chile 28.4%, México 25.9%, Perú 23.8% y Uruguay 45.9%. Véase, Boletín del FMI, "La deuda externa de 75 países en desarrollo no petroleros aumentó notablemente en 1976", Comercio exterior, p.1347.

<sup>53/</sup> Ibid., p. 1349.

Cuadro 11

COSTA RICA; ESTRUCTURA DEL DEFICIT TOTAL POR GRUPO DE ENTIDADES PERTENECIENTES AL SECTOR PUBLICO, 1972 A 1976

	1972		1973		1974		1975		1976	
	Millones de colones	Porcentajes	Millones de colones	Porcentajes	Millones de colones	Porcentajes	Millones de colones	Porcentajes	Millones de colones	Porcentajes
Sector público	<u>-457.3</u>	<u>100.0</u>	<u>-365.1</u>	<u>100.0</u>	<u>-175.1</u>	<u>-100.0</u>	<u>-964.9</u>	<u>100.0</u>	<u>-989.7</u>	<u>100.0</u>
Gobierno Central	-443.1	96.9	-419.5	114.9	-242.1	138.3	-598.8	62.0	-927.9	93.7
Otras instituciones del Gobierno General	99.4	-21.7	79.2	-21.7	249.2	-142.3	231.9	-24.0	478.2	-48.3
Empresas estatales	-113.6	24.8	-24.8	6.8	-182.2	104.0	-598.0	62.0	540.0	54.6

Cuadro 12

COSTA RICA; ESTRUCTURA DEL FINANCIAMIENTO INTERNO (NETO) DEL DEFICIT, 1972 A 1976

	1972		1973		1974		1975		1976	
	Millones de colones	Porcentajes								
Sector público	<u>168.8</u>	<u>100.0</u>	<u>76.8</u>	<u>100.0</u>	<u>-180.7</u>	<u>100.0</u>	<u>499.5</u>	<u>100.0</u>	<u>414.7</u>	<u>100.0</u>
Gobierno Central	237.0	140.4	257.1	334.7	131.1	-72.6	440.3	88.2	709.4	171.0
Otras instituciones del Gobierno General	-98.7	-58.5	-80.6	-104.9	-246.6	136.5	-244.7	-49.0	-481.6	-116.1
Empresas estatales	30.5	18.1	-99.7	-129.8	-65.2	36.1	303.9	60.8	186.9	45.1

Cuadro 13

COSTA RICA: DEUDA PUBLICA EXTERNA DEL SECTOR PUBLICO A LARGO PLAZO  
CONSOLIDADA AL 31 DE DICIEMBRE DE CADA AÑO, 1970 A 1976

(Millones de dólares)

	Total	Préstamos directos	Bonos	Otros créditos
1970	161.3	157.5	1.7	2.1
1971	195.6	182.0 <sup>a/</sup>	2.8 <sup>a/</sup>	12.0 <sup>a/</sup>
1972	247.5	220.3	14.7 <sup>b/</sup>	12.5
1973	328.4	273.7	14.7 <sup>c/</sup>	40.0
1974	382.2	342.4	3.2	36.6
1975	482.5	443.9	7.5	31.1
1976	614.2	580.3	7.6	26.3

Fuente: Contraloría General de la República.

<sup>a/</sup> No suman con el total por incluir sus respectivos intereses.<sup>b/</sup> Incluye 12.9 millones de dólares de bonos de la deuda interna colocada en el exterior.<sup>c/</sup> Incluye 12.4 millones de dólares de bonos de la deuda interna colocada en el exterior.

Cuadro 14

COSTA RICA: RELACION DE LA DEUDA PUBLICA TOTAL Y DE SUS SERVICIOS CON RESPECTO  
AL MONTO DE LA EXPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS, 1970 A 1976

(Porcentajes)

	Exportación de bienes y servicios	
	Deuda pública externa	Servicios de la deuda externa
1970	58.0	8.5
1971	69.5	9.6
1972	72.0	11.0
1973	79.0	8.7
1974	71.5	9.0
1975	81.6	12.0
1976	88.2	10.5

**B. DIAGNOSTICO**

FOUR. 1942

## I. ENFOQUE GENERAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE

### 1. Introducción

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:

Costa Rica:	840 dólares
Nicaragua:	670 dólares
Guatemala:	580 dólares
El Salvador:	410 dólares
Honduras:	340 dólares

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 1.)

/Cuadro 1

## Cuadro 1

COSTA RICA: EVOLUCION DE LOS INGRESOS CONSOLIDADOS DEL SECTOR PUBLICO  
Y DE LA PRESION TRIBUTARIA, 1960, 1965 Y 1970 A 1976

P&amp;G. 62

(Millones de colones)

	1960	1965	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976
Ingresos consolidados del sector público	385	553	1 058	1 170	1 381	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.

/Como consecuencia

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.

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 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 dentro de este volumen.

2. Significación de los gravámenes principales

Considerando la recaudación de los ingresos corrientes del Gobierno Central, en el cuadro 2 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.<sup>1/</sup>

Cuadro 2

COSTA RICA: PRINCIPALES IMPUESTOS DEL GOBIERNO CENTRAL,  
PRESUPUESTADOS, 1977

	Recaudación (millones de colones)	Porcentaje <sup>a/</sup>
Impuesto sobre la renta	725.0	23.4
Impuestos selectivos de consumo	400.0	12.9
Impuestos sobre ventas	335.0	10.3
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	4.6

<sup>a/</sup> Con respecto al total de ingresos corrientes del Gobierno Central.

Al examinar los impuestos que afluyen al sector público en su conjunto, según grandes agrupamientos, se observa (véase el cuadro 3) que los que recaen sobre el consumo, producción y circulación interna de bienes representan el 28% aproximadamente de la recaudación total del sector público, seguidos de los que recaen sobre las importaciones (24%) y de los aportes al seguro social y fondos similares cuya magnitud se acerca al 22%. Actualmente los impuestos sobre los ingresos ocupan apenas el cuarto lugar (excluidos aportes al seguro social) que representan el 14.5%. (Véase de nuevo el cuadro 3.)

<sup>1/</sup> Véase, Presupuesto de ingresos del Gobierno Central, 1977, Contraloría General de la República, San José, Costa Rica, septiembre de 1976.

## Cuadro 3

COSTA RICA: TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS Y RELACION CON  
EL PRODUCTO INTERNO BRUTO, 1974

Grupos de impuestos	Millones de colones	Relación porcentual	
		Con la recau- dación total	Con el PIB a pre- cios de mercado
<u>Total</u>	<u>2 691.2</u>	<u>100.0</u>	<u>20.4</u>
<u>Subtotal</u>	<u>2 112.2</u>	<u>78.5</u>	<u>16.1</u>
Sobre los ingresos (excluido aportes al Seguro Social)	390.6	14.5	3.0
A la propiedad	51.4	1.9	0.4
Al consumo, producción y circu- lación interna de bienes	751.7	27.9	5.7
Sobre importaciones (incluido impuesto selectivo de consumo sobre bienes importados)	649.5	24.2	4.9
Sobre exportaciones	234.1	8.7	1.8
Otros diversos	34.9	1.3	0.3
Aportes al Seguro Social y a fondos similares	579.0	21.5	4.3

Fuente: Elaboración propia a base de cifras oficiales de recaudación.

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 4.

Cuadro 4

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

	<u>Porcentajes<sup>a/</sup></u>
Impuesto a la renta	14.6
Cuotas de Seguro Social patronos	11.7
Ventas	10.0
De 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
Selectivos 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 cigarros 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.

### 3. Los ingresos tributarios de recaudación reducida

Tanto si se consideran los impuestos que sólo afluyen al Gobierno Central (véase de nuevo el cuadro 3), como asimismo tomando los impuestos para el sector público en su conjunto<sup>2/</sup> 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.

### 4. 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.

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.

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

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.<sup>3/</sup>

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

Como puede verse en el anexo del tercer tomo, las afectaciones son muy numerosas. Además, representan una proporción significativa de los ingresos tributarios totales.

<sup>3/</sup> Véase Serge Christophe Kohn, L'Etat et le système des prix, Dunod, París, 1971, págs. 146 y ss.

## II. RESUMENES DE DOCUMENTOS: ANALISIS GLOBAL

1. Incidencia fiscal y distribución del ingresoa) 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.

Cuadro 5

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

(Porcentajes)

	Tramos de ingreso		
	Bajo	Medio	Alto
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

Como puede apreciarse en el cuadro 5, 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)<sup>1/</sup> pagan casi 32% de su ingreso frente a un promedio para el país (residentes) 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.

<sup>1/</sup> El límite de 1 750 colones corresponde aproximadamente a 200 dólares y el de 5 000 colones a 600 dólares de ingreso familiar mensual.

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%).<sup>2/</sup>

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 patronos 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.<sup>3/</sup>

b) Gastos

En este estudio, el beneficio de los gastos públicos está dado por el resultado de los servicios que el estado presta, medidos por su costo.<sup>4/</sup>

---

2/ 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).

3/ Ibid.

4/ Cabe señalar que este examen no agota los efectos que el gasto público puede tener en la distribución del ingreso; así, no se incluyen los resultados de los pagos que efectúa el sector público (por ejemplo, distribución por grupos de los salarios que abona), salvo en el caso de los pagos de transferencias, en los cuales dicho pago representa a la vez una indicación del beneficio recibido. Tampoco se estudian los efectos que producen las compras de bienes y servicios del sector público sobre la distribución de ingresos, a través de cambios en la estructura sectorial o de mercados.

Como puede observarse en el cuadro 6, el grupo de ingresos bajos recibe la mayor parte de los gastos del sector público.

Relacionando las erogaciones fiscales asignadas con el ingreso de cada grupo social, se nota aún con más claridad que su incidencia es fuertemente progresiva. En efecto, los beneficios que recibe el grupo de menores ingresos equivale a 74.4% de su ingreso, mientras que esta relación se reduce al 19.4% y 13.6% para grupos de ingreso medio y alto.<sup>5/</sup>

Cuadro 6

**COSTA RICA: DISTRIBUCION DE LOS GASTOS PUBLICOS  
POR TRAMOS DE INGRESO**

Grupos de ingreso	Porcentaje
<u>Total</u>	<u>100.0</u>
Estrato de bajos ingresos	53.7
Estrato de ingreso medio	28.2
Estrato de altos ingresos	16.7
(Ingresos transferidos al exterior)	1.4

La acción en materia de gastos públicos ejerce un efecto considerable en la distribución del ingreso, sobre todo por el impacto de los gastos en el campo de la salud y la educación.

**2. Incidencia sectorial del sistema tributario**

A diferencia del enfoque comentado anteriormente en que se trataba de determinar la incidencia de los impuestos por grupos de ingreso, aquí el propósito del estudio es llegar a alguna conclusión acerca de la manera en que se ven afectados distintos sectores o ramas económicas.

Se estimó que los impuestos pagados por empresas se elevan al 89.3% de los ingresos tributarios totales y los abonados por personas al 10.7%.

<sup>5/</sup> Véase también la sección A de este tomo: "Lineamientos generales para el desarrollo y la política fiscal de Costa Rica". En cuanto a los límites de cada tramo de ingreso, véase la definición de los mismos en colones y su equivalencia en dólares, en el punto anterior referido a la distribución de la carga tributaria.

Se determinó asimismo que de los impuestos pagados por empresas, los transferidos al sector externo representan el 3.6% del total de ingresos tributarios (exportación de bananos); los que se suponen no trasladables: 10.8% (fundamentalmente los que paga el sector agropecuario), y los considerados trasladables hacia los precios: 74.8%.

Con respecto a estos últimos, se logró determinar mediante un procedimiento matricial la forma en que los impuestos pagados por los sectores y transferidos hacia adelante gravan la demanda final de bienes y servicios, lo que puede conceptuarse como indicador de la forma en que son afectados --directa o indirectamente-- los sectores más cercanos a la demanda final. Los sectores más gravados son los de comercio y alimentos (en este caso por la inclusión de bebidas y tabaco).

### 3. 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.

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.

### /4. Evasión fiscal

#### 4. Evasión fiscal y forma de combatirla

Si bien la evasión es un problema complejo en el cual intervienen factores económicos, sociales y aun políticos, no cabe duda que las penalidades constituyen un importante instrumento para tratar de reducir dicha evasión.

En Costa Rica existen varias clases de penalidades y recargos, como especialmente los siguientes:

a) Intereses por pagos fuera de plazo que se aplican al tipo corriente en plaza, pero con un máximo de 1% mensual;

b) La penalidad por omisión de presentación de declaración jurada o su presentación tardía que es del 2% mensual hasta un total del 24%; tiene mínimos establecidos inclusive para el caso en que no haya deuda tributaria;

c) Recargos por mora que superponen con los dos anteriores y que se cobran a razón del 1% mensual;

d) Multa especial por incumplimiento de los agentes de retención o percepción que llega al 25% si no ha retenido y al 50 si ha retenido;

e) Multa por incumplimiento de los deberes formales que va de 100 a 500 colones; y

f) Multa por defraudación, es decir, por omisión dolosa del pago de impuestos que se gradúa entre una y cuatro veces.

El sistema de penalidades en general es adecuado.

En lo que respecta a las facultades de la Dirección de Tributación Directa cabe indicar que tiene la facultad de requerir a los contribuyentes prácticamente toda la información y documentación que estime necesaria; en cambio, en caso de requerir información a terceros, debe señalarse que las facultades de la administración se hallan limitadas por el secreto bancario, que impide requerir información a los bancos.

Es de gran importancia la falta de la facultad de la Dirección de Tributación Directa para efectuar determinaciones sobre base presunta, que son las que normalmente caben realizar en los casos más graves de evasión. Sin duda, esta falta hace más costosa y menos eficaz la fiscalización.

El sistema de fiscalización de la Dirección de Tributación Directa se halla en general organizado sobre bases racionales y tiende a lograr

/un buen

un buen grado de eficacia; existen sin embargo, ciertas limitaciones en el intercambio de experiencia entre los inspectores.

También el sistema de retenciones en la fuente está en general bastante desarrollado.

##### 5. 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, equilibrio de la balanza de pagos).

Como se retardó por muchos años la aplicación del Convenio mencionado, se aplicaron las disposiciones de las leyes nacionales vigentes, a lo que se agregaron todavía normas especiales debido a circunstancias diferentes (exoneración de cooperativas y a ciertas empresas privadas, por ejemplo). Todo ello se tradujo en una considerable complejidad de las disposiciones vigentes y la existencia en algunos casos de criterios distintos.

El Convenio Centroamericano clasifica las industrias en tres grupos: en el llamado A entran las empresas que produzcan materias primas y bienes de capital y las que produzcan bienes de consumo, envases o productos semielaborados, siempre que por lo menos el 50% del valor de las materias primas, envases o productos semielaborados utilizados sean de origen centroamericano. Al grupo B pertenecen las empresas que producen artículos de consumo, envases o productos semielaborados, que den origen a importantes beneficios netos en la balanza de pagos y a un alto valor agregado en el

/proceso

proceso industrial y que utilicen en alta proporción, o en su totalidad, en términos de valor, materias primas, envases y productos semielaborados centroamericanos. Se consideran dentro del grupo C a las empresas que no reúnan los requisitos señalados para ser clasificados en los grupos A o B o simplemente armen, empaquen, envasen, corten o diluyan productos.

Al sancionarse el Convenio Centroamericano se fijaron normas para la aplicación de las disposiciones nacionales (período de transición). En la práctica significó en muchos casos una considerable ampliación de los plazos de vigencia de tales disposiciones y además se otorgaron a algunas empresas beneficios superiores que los establecidos por el Convenio. Por último, se estableció que durante los primeros siete años de vigencia del Convenio, "las empresas que propongan dedicarse a industrias que existan en uno o más de los países, pero no en otros, podrán ser clasificados en estos últimos como nuevas a nivel nacional, otorgándoseles los beneficios correspondientes..."<sup>6/</sup>

Los beneficios concedidos por dicho convenio pueden llegar a 100% de derechos de aduana y demás gravámenes conexos sobre la importación de maquinaria y equipo, materias primas, productos semielaborados y envases y combustibles, excepto gasolina; 100% de las utilidades para el Impuesto a la Renta y similares y 100% de los impuestos sobre activos y patrimonio. La extensión y duración de los beneficios concedidos variaba según la industria de que se tratara (grupo A, B o C) siendo el plazo máximo de 10 años.

El protocolo al Convenio mencionado determina que "los gobiernos de los estados signatarios se comprometen a no conceder franquicias para la importación de ningún artículo que se produzca en Centroamérica en condiciones adecuadas (art. 14).

La ley 2426 de Costa Rica concedía en general beneficios similares al Convenio pero las franquicias para las empresas nuevas llegaban al 99% y para las existentes al 90%, ambas en forma condicionada, exigiendo que se demostrara su necesidad para la subsistencia, desarrollo o mejoramiento de la industria y --en el caso de industrias existentes-- considerando también su costo fiscal.

6/ Artículo 25 del Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial.

En lo que respecta a las empresas extranjeras que obtuvieron exoneraciones, las cinco actividades en que invirtieron en mayor proporción son: aparatos y accesorios eléctricos (incluyendo radios y televisores), productos farmacéuticos y cosméticos, abonos y plaguicidas, productos plásticos y fabricación de sustancias químicas industriales básicas. Con base en la información disponible, que es bastante escasa, puede afirmarse que desde el punto de vista de los beneficios que el país recibe de la mayor parte de la inversión extranjera, su aporte a las exportaciones a países fuera de la región es muy reducido y que la utilización de materias primas extranjeras es elevada. Considerando cuatro de las industrias, se verifica que el valor agregado tiende a ser inferior al promedio de toda la industria manufacturera. Por último, hay que tener presente que la proporción destinada a sueldos y salarios (remuneración preponderante para factores de producción locales) no es muy elevada. Parecería también que las empresas extranjeras han obtenido un rendimiento significativo y que en buena medida contaron con ahorros suficientes para financiar sus inversiones fijas. Finalmente hay que señalar que en su mayor parte las empresas extranjeras se han concentrado en actividades productivas de bienes de consumo.

Se pasa ahora a examinar las exoneraciones según el agrupamiento de las industrias por destino de su producción. En lo que concierne a empresas exoneradas productoras de bienes de consumo, si se analiza el efecto sobre el balance de pagos, la relación exportaciones/valor bruto de la producción para seis industrias estudiadas, excluyendo el grupo de las agroindustrias es del 35%, superior en un 7% al conjunto de industrias, diferencia debida exclusivamente a las exportaciones dirigidas al Mercado Común Centroamericano.

Respecto a las agroindustrias, la relación exportaciones-producción es similar a las de las industrias productoras de bienes de consumo, pero el destino es diferente, ya que en el caso de las agroindustrias, el 18% del valor de su producción se exporta al resto del mundo en comparación con sólo 8% para las otras industrias pertenecientes al grupo de bienes de consumo. En cuanto a la utilización de insumos, las industrias exoneradas de bienes de consumo en su conjunto importan el 35% del exterior (excluyendo el Mercado Común Centroamericano) y 6% de países pertenecientes a dicho Mercado.

/El valor

El valor agregado por las empresas exoneradas del grupo de productoras de bienes de consumo en su conjunto es del 27% pero se nota una considerable dispersión, por ejemplo la cifra correspondiente para la rama de beneficios del café es de solo 9%.

Un análisis del financiamiento de las inversiones en maquinaria y equipo --siempre dentro de las empresas exoneradas que producen bienes de consumo-- en las del grupo muestra que salvo en el caso de alimentos, bebidas, tabaco y "productos no metálicos", el ahorro fue más que suficiente.

En cuanto al valor agregado para las empresas exoneradas del grupo de bienes intermedios y de capital, considerándolo en relación con el valor bruto de producción supera en promedio ligeramente el 30%, pero se observan variaciones notables entre las diversas ramas.

El sacrificio fiscal de las exoneraciones concedidas a toda la industria ha sido significativo; considerando sólo los impuestos a la importación y relacionando el valor de los impuestos exonerados con el ingreso fiscal teórico, se llegó en 1970 a una relación del 47%, pero esta relación se elevó al 86% en 1974; es decir el impuesto ingresado es mínimo comparado con el que dejó de percibirse en ese año.

En el caso del impuesto a la renta, las exoneraciones concedidas (en un 95% correspondiente a reinversión de utilidades) representan un sacrificio fiscal (exoneraciones totales respecto al ingreso fiscal teórico) de un 15% aproximadamente en 1974 y el 10% en 1975.

Por último debe señalarse que el nivel de las exoneraciones acordado por leyes, decretos y resoluciones nacionales --sólo en lo que respecta a las acordadas por derechos arancelarios en 1974-- llegan a representar el 60% de las exoneraciones totales, o sea más de la mitad de los ingresos fiscales teóricos.

Se realizó una serie de entrevistas con empresarios para conocer su opinión acerca de las exoneraciones. Predominó el criterio (especialmente en empresarios de las industrias de alimentos, textiles, farmacéuticos y cosméticos y plásticos) que a esta altura del desarrollo de las industrias, la liberación de aranceles a la importación de bienes de capital y materias primas --en especial de los primeros-- no es un factor de gran importancia,

/pero

pero destacan la necesidad de que cualquier cambio se adopte dentro del marco del Mercado Común.

En lo que hace a la producción de bienes de capital, siempre conforma a los empresarios, la libre importación de ese tipo de bienes por parte de los usuarios es el problema de mayor importancia con que se enfrenta la industria metalmeccánica para su desarrollo. Existen disposiciones legales, conforme a las cuales no debe permitirse la importación de un bien de capital si éste se produce en el país. Sin embargo estas normas no se cumplen, y en la práctica se incentiva la importación de esos bienes. El resultado es que la industria costarricense de bienes de capital --principalmente de aquellos que utilizan las agroindustrias-- no está protegida y se está convirtiendo en una industria suministradora de repuestos, con la consiguiente reducción del valor agregado.

Tampoco se consideran imprescindibles las desgravaciones por reinversión en el impuesto a la renta, pero su eliminación sólo sería aceptable en conjunto con los demás países de la región.

En muchos países la posibilidad de influir la inversión mediante algún tipo de incentivo otorgado por las leyes tributarias ha sido objeto de controversia y por lo tanto de estudios que trataron de determinar si, y hasta qué punto dichos incentivos lograron su propósito, es decir fundamentalmente y en la mayoría de los casos aumentar la inversión privada.

En general, los estudios realizados se concentraron en mayor proporción a los incentivos otorgados mediante concesiones en el impuesto a la renta, y solo excepcionalmente existen investigaciones acerca del efecto de las exenciones que se brindan de los impuestos aduaneros --por ejemplo, sobre bienes de capital. Los trabajos que tienden a determinar los efectos de las franquicias tributarias chocan con obstáculos muy serios para llegar a conclusiones definitivas por las siguientes razones:

a) No existe una teoría universalmente aceptada que explique los determinantes de la inversión. Este elemento es de importancia porque el factor tributario depende a su vez de dichos factores.

b) Es importante también determinar los supuestos de incidencia que se han adoptado. Evidentemente será distinto el efecto logrado por una desagravación en el impuesto a la renta, si se trasladó el impuesto o no, no significa que en el primer caso el resultado será nulo, pero sí tiende a ser menor

/porque

porque actúa sólo a través de un posible decremento de los precios. En efecto, si se supone que el impuesto a la renta es trasladado por las empresas, habría que pensar que una franquicia impositiva puede ser también trasladada en ciertos casos; de producirse esta situación, la franquicia se traducirá en una reducción del precio, pero este supuesto es discutible, sobre todo porque el comportamiento de las empresas puede no ser simétrico con respecto al impuesto y la franquicia.

c) Hay otros factores que frecuentemente tienen mayor importancia y que no siempre pueden ser debidamente contemplados (disponibilidad del crédito, restricciones cuantitativas, etc.).

d) Como ya se ha destacado, no sólo deben tenerse en cuenta los beneficios que se lograrían con los incentivos, sino también su costo, es decir, la pérdida de la recaudación fiscal y la posibilidad de que se induzcan inversiones no deseadas, ya sea considerando los sectores hacia donde se dirige la inversión o la posibilidad de que se realicen adiciones al capital que sean poco intensivas de mano de obra. Además, la menor recaudación fiscal es susceptible de traducirse en una menor inversión pública. Con todas las limitaciones que deben ser tenidas en cuenta, se han efectuado una serie de correlaciones para determinar las posibles interrelaciones entre imposición e inversión llegándose, como resultado preliminar, a que no existiría un nexo entre ambas variables. Los exámenes practicados son en realidad más relevantes para el impuesto a la renta;<sup>7/</sup> en cambio no se pudo llevar a cabo un examen especial del efecto de las exoneraciones del impuesto a la importación sobre la formación de capital. Anteriormente un economista costarricense había construido un modelo econométrico, dentro del cual las exenciones del impuesto a la importación de bienes de capital fue uno de los determinantes de la inversión.<sup>8/</sup> Sin embargo, cabe señalar que en dicho estudio sólo se llega al año 1968; no se contemplaron como es obvio, los cambios que se produjeron en los últimos años, que podrían haber modificado el comportamiento de los empresarios.

---

<sup>7/</sup> Véase el anexo.

<sup>8/</sup> Fernando E. Naranjo Villalobos, A Macroeconomic Model of Fiscal Policy for Costa Rica, Universidad de Costa Rica. Ciudad Universitaria Rodrigo Facio 1974, pág. 151 y ss.

10/1/19

Dear Sir,  
I have the pleasure to inform you that your application for the position of [Job Title] has been received and is currently under consideration. We are impressed with your qualifications and would like to invite you to an interview. The interview will take place on [Date] at [Time] at [Location]. Please bring a copy of your CV and any relevant certificates. We look forward to meeting you.

Yours faithfully,  
[Name]  
[Title]

[Company Name]  
[Address]  
[City]

10/1/19

Apéndice

COSTA RICA: ANALISIS ECONOMETRICO DE LA RELACION ENTRE LA  
INVERSION BRUTA FIJA PRIVADA Y LOS IMPUESTOS\*

---

\* Documento elaborado por Eugenio Sánchez y José Octavio Martínez.

THE UNIVERSITY OF CHICAGO  
DEPARTMENT OF CHEMISTRY  
5800 S. UNIVERSITY AVENUE  
CHICAGO, ILLINOIS 60637

RECEIVED: [illegible] [illegible] [illegible]

## INTRODUCCION

Los estudios que conciernen a la formulación de funciones matemáticas para determinar empíricamente el comportamiento de la inversión, tienen por objeto: a) determinar los factores explicativos de sus variaciones, y b) formular modelos de simulación que permitan prever la evolución futura de la formación de capital y su influencia sobre las variables macroeconómicas más significativas, así como evaluar el impacto de los incentivos orientados a dinamizarla.<sup>1/</sup>

En estas investigaciones son amplia y comúnmente utilizadas como variables explicativas relevantes del comportamiento de la inversión: el producto interno bruto, las utilidades de las empresas, las disponibilidades financieras de éstas, las tasas de interés, la magnitud de la acumulación previa de capital, el grado de utilización de la capacidad productiva instalada, etc.<sup>2/</sup> Sin embargo, la especificación de la forma y la estimación de las funciones de inversión no han sido establecidas.<sup>3/</sup>

Las investigaciones realizadas en este sentido utilizan combinaciones alternativas de las variables mencionadas, así como las tasas de cambio de éstas, su magnitud absoluta, o los "ratios" de estas variables respecto a una categoría más general, como el producto interno bruto. Se plantean también restricciones acerca de la forma de la función, esto es, las estimaciones se llevan a cabo a través de formas lineales, logarítmicas, etc.

Por otro lado, el tratamiento dado a las variables explicativas comprende, así mismo, la consideración de rezagos debidamente ponderados, los

<sup>1/</sup> Aquí se hace referencia únicamente a los estímulos que afectan a la inversión en forma directa, tales como los impuestos a la renta, al comercio exterior, las políticas internas de precios, etc. No es el caso de los que inciden en forma indirecta, pero no por esto menos importantes, como son el gasto en infraestructura, educación, etc. Véase al respecto, F. J. Herschel, Política fiscal y desarrollo integrado, CEPAL, junio de 1977.

<sup>2/</sup> Véase L. R. Klein y P. Taubman, "Estimating Effects Within a Complete Econometric Model" en Tax Incentives and Capital Spending. The Brookings Institution, 1971.

<sup>3/</sup> Ibid.

cuales son definidos empíricamente;<sup>4/</sup> sin mencionar los tratamientos estadísticos aplicados sobre las eventuales "anormalidades" obtenidas en los ajustes de los datos a las funciones, tales como los procesos autorregresivos y los problemas de multicolinealidad.

El presente trabajo se plantea en términos más restringidos al tener como propósito la verificación empírica, mediante un análisis econométrico, de la hipótesis de existencia de una relación cuantitativa entre la inversión privada fija y los impuestos en la economía costarricense. De esta manera se pretende determinar, mediante este análisis, la significación, *prima facie*, de los impuestos en la dinámica de la inversión. Para este fin, la categoría inversión se adopta en términos macroeconómicos, pero establece una fase inicial de desagregación, que se detalla más adelante.

En cuanto a la especificación analítica de las funciones, en este primer ensayo se utilizaron funciones de tipo lineal para las variaciones porcentuales de las variables, sin considerar retrasos en las variables explicativas.

A continuación se detallan: el tipo de variables utilizadas, las fuentes de las cuales provienen los datos, los resultados de las estimaciones econométricas realizadas y las conclusiones que se derivan de éstos.

#### 1. Las variables utilizadas y sus fuentes

De acuerdo con la disponibilidad de la información, se consideró la inversión bruta fija privada desagregada en los siguientes componentes:

- a) la inversión en construcción, que incluye la construcción de edificios para vivienda, otras construcciones comerciales y fabriles y otras obras, y
- b) la inversión en maquinaria y equipo.

<sup>4/</sup> Tal es el caso de la especificación de la función de inversión basada en el principio de acelerador. Véase M. K. Evans, Macroeconomic Activity. Harper & Row, 1969, p. 83.

En cuanto a los impuestos, fueron utilizados como variables independientes en las funciones: los impuestos directos a sociedades de capital, los impuestos directos totales, los ingresos tributarios y el total de impuestos incluidas las aportaciones a la seguridad social. (Véanse cuadros 1 y 2.)

Los datos básicos provienen del Banco Central de Costa Rica y fueron tomados de la publicación "Cifras de cuentas nacionales de Costa Rica, serie 1961-1974".

Este documento incluye series de 1961 a 1974 de los conceptos arriba mencionados a precios corrientes, los cuales fueron deflactados con el índice implícito del producto interno bruto de Costa Rica.

Este índice, con base en 1970, fue elaborado por la CEPAL. De esta forma se obtuvieron series de datos a precios constantes de 1970. Como se mencionó anteriormente, el análisis econométrico se llevó a cabo con base en las variaciones porcentuales de los datos, ya que este método permite reducir los problemas de autocorrelación y multicolinealidad en las variables, si bien las diferentes pruebas estadísticas que miden la bondad de ajuste arrojan resultados inferiores a las estimaciones realizadas con base en valores absolutos.<sup>5/</sup>

Por otro lado, la estimación de las regresiones econométricas se llevó a cabo mediante el método tradicional de los mínimos cuadrados, aplicados a funciones lineales sobre una muestra de 14 observaciones. Los resultados obtenidos se detallan a continuación.

## 2. El análisis estadístico

En el cuadro 3 aparecen las regresiones realizadas para verificar la hipótesis ya mencionada.

El examen de los indicadores estadísticos más generales acerca de la bondad del ajuste de tales funciones, permite destacar el reducido poder explicativo que ejercen cada una de las variables independientes, en las

<sup>5/</sup> Véase al respecto, F. J. Herschel, Notas preliminares sobre modelos econométricos para Nicaragua, CEPAL, julio de 1974.

Cuadro 1

COSTA RICA: RELACION DE VARIABLES UTILIZADAS, 1961 A 1974

(Millones de colones de 1970)

Inversión bruta fija privada <sup>a/</sup>	Inversión privada, maquinaria y equipo	Inversión privada en edificios, otras cons- trucciones y obras	Ingresos tributarios, incluidas las aportaciones a la Seguri- dad Social	Ingresos tributarios totales	Impuestos directos	Impuestos directos a sociedades de capital
486.7	186.2	289.7	466.7	397.2	46.7	33.2
579.4	230.8	314.0	549.7	470.3	82.3	58.2
617.2	266.4	318.5	575.1	480.7	59.7	43.4
528.4	284.3	230.4	628.3	523.1	93.9	67.2
678.0	349.7	245.2	693.8	571.1	93.8	68.1
581.9	380.8	236.3	751.1	611.8	104.2	76.1
696.7	414.6	344.0	786.1	628.4	118.6	83.4
758.6	386.2	397.5	902.5	725.2	152.4	107.4
850.1	486.1	353.2	987.6	794.5	165.9	121.0
980.2	571.6	408.6	1 133.1	926.7	176.0	128.7
1 127.2	703.6	439.3	1 231.4	969.8	187.5	131.7
1 167.6	782.3	353.3	1 404.1	1 057.1	213.8	151.9
1 305.4	889.5	401.0	1 595.4	1 228.7	259.2	176.0
1 404.1	963.2	472.7	1 735.1	1 355.1	258.9	185.6

Fuente: CEPAL a base de datos oficiales del Banco Central de Costa Rica, Cifras de Cuentas Nacionales de Costa Rica. Serie 1961 a 1974.

a/ Los datos de esta serie son de la CEPAL y no coinciden con la suma de Inversión Privada en Maquinaria y Equipo e Inversión Privada en Edificios, otras Construcciones y Obras, por la diferencia de índice empleada en su deflactación.

Cuadro 2

COSTA RICA: VARIACIONES PORCENTUALES DE LAS VARIABLES, 1962 A 1974

(Tasas anuales de crecimiento)

	<u>Inversión privada</u>			Ingresos tributarios <sup>a/</sup>	Ingresos tributarios totales	Impuestos directos	Impuestos direc- tos a sociedades de capital
	Bruta fija	Maquinaria y equipo	Edificios, otras construcciones y obras				
1962	19.0	24.0	8.4	17.8	18.4	76.2	75.3
1963	6.5	15.4	1.4	4.6	2.2	-27.5	-25.4
1964	-14.4	6.7	-27.7	9.3	8.8	57.3	54.8
1965	28.3	23.0	6.4	10.4	9.2	-0.1	1.3
1966	-14.2	8.9	-3.6	8.3	7.1	11.1	11.7
1967	19.7	8.9	45.6	4.7	2.7	13.8	9.6
1968	8.9	-6.8	15.6	14.8	15.4	28.5	28.8
1969	12.1	25.9	-11.1	9.4	9.6	8.9	12.7
1970	15.3	17.6	15.7	14.7	16.6	6.1	6.4
1971	15.0	23.1	7.5	8.7	4.7	6.5	2.3
1972	3.6	11.2	-19.6	14.0	9.0	14.0	15.3
1973	11.8	13.7	13.5	13.6	16.2	21.2	15.9
1974	7.6	8.3	17.9	8.8	10.3	-0.1	5.5

Fuente: Cuadro 1: Costa Rica: Relación de variables utilizadas, 1961-1974.

<sup>a/</sup> Incluidas las aportaciones al Seguro Social.

variaciones tanto de la Inversión Bruta Fija Privada (IBFP) como sobre cada uno de sus componentes, la Inversión en Maquinaria y Equipo (IPMQ) y en Construcción (PEC).

En efecto, en el primer grupo de regresiones en el que se relaciona la Inversión Bruta Fija Privada (IBFP) con cada una de las cuatro categorías de impuestos considerados, se obtuvo un coeficiente de determinación ( $R^2$ ) no mayor de 0.03 para cada una de las regresiones: 0.02 para los impuestos totales incluidas las aportaciones al seguro social (ITT), 0.03 en el caso de los Ingresos Tributarios (IT), 0.03 para los Impuestos Directos (ID) y 0.03 con los Impuestos Directos sobre sociedades de capital (IDSC). (Véase el cuadro 3 y la notación simbólica utilizada.)

Estas estadísticas indican el escaso poder explicativo de las variables independientes (hasta el 3%) sobre las variaciones de las independientes, sin mencionar lo poco significativo de los resultados que arrojan las distintas pruebas, como la S de Student (poder explicativo de cada variable), F de Fisher-Snedecor (bondad del ajuste), y DW de Durbin-Watson (autocorrelación).

En el segundo grupo de regresiones, se utilizó como variable dependiente la inversión privada en maquinaria y equipo (IPMQ) la que se correlacionó con las cuatro categorías de impuestos ya mencionados. Los resultados arrojados por las pruebas estadísticas, en primera instancia el coeficiente de determinación, señalan la inexistencia de una relación estadística significativa entre las variables mencionadas.

Teniendo presente el cuadro 3, se observan los resultados obtenidos en el tercer grupo de regresiones, Inversión Privada en Construcciones (IPEC) contra cada uno de los rubros de impuestos, los que no fueron, en ningún caso, diferentes a los ya comentados de los grupos anteriores.

### 3. Conclusiones

De acuerdo con los resultados econométricos ya comentados, se infiere la no existencia de una relación estadística significativa entre las variables inversión bruta fija privada y sus componentes, y los impuestos aquí

Cuadro 3

COSTA RICA: REGRESIONES ENTRE IMPUESTOS E INVERSIÓN<sup>a/</sup>

	t	F	r	R <sup>2</sup>	DW
<u>Inversión bruta fija privada</u>					
IBFP = 3.26 + 0.55 ITT (0.91)	0.61	0.37	0.18	0.03	3.41
IBFP = 5.12 + 0.40 IT (0.68)	0.59	0.34	0.17	0.03	3.38
IBFP = 10.32 - 0.07 ID (0.14)	-0.50	0.25	0.15	0.02	3.03
IBFP = 10.48 - 0.08 IDSC (0.14)	-0.55	0.30	0.16	0.03	3.01
<u>Inversión privada en maquinaria y equipo</u>					
IPMQ = 13.34 + 0.05 ITT (0.68)	0.07	0.01	0.02	0.00	2.24
IPMQ = 14.30 - 0.05 IT (0.52)	-0.09	0.01	0.03	0.00	2.18
IPMQ = 14.32 - 0.03 ID (0.10)	-0.28	0.08	0.08	0.01	2.14
IPMQ = 14.33 - 0.03 IDSC (0.11)	-0.27	0.08	0.08	0.01	2.14
<u>Inversión privada en edificios, obras y otras construcciones</u>					
IPEC = 11.51 - 0.57 ITT (1.39)	-0.41	0.17	0.12	0.01	2.11
IPEC = 4.62 + 0.08 IT (1.06)	0.07	0.01	0.02	0.00	2.13
IPEC = 7.53 - 0.13 ID (0.21)	-0.61	0.38	0.18	0.03	2.05
IPEC = 8.06 - 0.16 IDSC (0.22)	-0.75	0.56	0.22	0.05	2.02

a/ Los números que aparecen debajo de cada coeficiente de regresión son las desviaciones estándar de tales coeficientes.

/(continúa)

Simbología

Variables

- IBFP: Inversión bruta fija privada
- IPMQ: Inversión privada en maquinaria y equipo
- IPEC: Inversión privada en edificios, obras y otras construcciones
- ITT: Total de impuestos incluidas las aportaciones al Seguro Social
- IT: Ingresos tributarios
- ID: Impuestos directos
- IDSC: Impuestos directos sobre sociedades de capital

Estadísticos

- t: Coeficiente para la prueba t de Student
- F: Coeficiente para la prueba F de Fisher Snedecor
- r: Coeficiente de correlación
- R<sup>2</sup>: Coeficiente de determinación
- DW: Valor Durbin Watson

considerados. El tipo de relación que se establece a priori entre la inversión y los impuestos, es en sentido inverso; esto es, a las variaciones en la magnitud de los impuestos corresponden variaciones inversas --proporcionales o no-- en la inversión privada.

Los resultados aquí obtenidos se suman a las investigaciones realizadas en esta dirección,<sup>6/</sup> y que permiten afirmar que no existe un nexo directo y significativo entre la política impositiva y la dinámica de la formación de capital.

Otros son los factores que inciden en forma preponderante sobre la inversión privada. En el caso de la inversión en maquinaria y equipo puede influir, por un lado, la evolución de la demanda y el tamaño del mercado de productos manufacturados, el avance logrado en ciertos procesos sustitutivos de importaciones, la capacidad instalada y el grado de utilización, etc., y por el otro estarían la disponibilidad de créditos para el sector privado, los incentivos fiscales y la importación de maquinaria, etc.<sup>7/</sup> La inversión en construcción, además de los factores señalados, estaría influida por factores adicionales como el ritmo de crecimiento global de la economía, el de la población, etc.<sup>8/</sup>

6/ Véase M. H., Best, "Political Power and Tax Revenues in Central America", en Journal of Development Economics, Vol. 3, No. 1, marzo de 1976.

El autor, mediante un análisis econométrico corte transversal para América Latina, ilustra la relación estadística que existe entre la inversión privada y algunos impuestos, considerando los "ratios" de tales conceptos respecto al producto interno bruto.

7/ Véase F. Naranjo, A Macroeconomic Model of Fiscal Policy for Costa Rica, Universidad de Costa Rica, en donde se han especificado funciones de inversión en construcción y maquinaria y equipo con aceptable significación estadística.

8/ Ibid.

### III. RESUMENES DE DOCUMENTOS: IMPUESTOS CONSIDERADOS INDIVIDUALMENTE

Se tratarán aquí separadamente el impuesto a la renta que afecta a las personas físicas del que grava a las empresas, porque sus efectos económicos y sociales son susceptibles de mostrar considerables diferencias. Sin embargo, es preciso también tener en cuenta que por una parte el cuerpo legislativo comprende ambos gravámenes y, por otra parte, existe una serie de interrelaciones entre la imposición a las empresas y la que afecta a las personas físicas.

#### 1. Impuesto a la renta de las personas físicas

Debe destacarse que, si bien el impuesto a la renta en su conjunto representa el 20.4% de la recaudación tributaria total (en el promedio de los años fiscales 1966-1975), la significación del impuesto a la renta de las personas físicas es de sólo 5.9%.

La no inclusión de los dividendos y participaciones sociales dentro de las rentas globales de las personas físicas, es un rasgo esencial que afecta profundamente el sistema en su conjunto, tanto el impuesto a la renta de las empresas, como el de las personas físicas. Si se considera, por otra parte, que el impuesto a la renta es el instrumento por excelencia que debe contribuir a mejorar la distribución de ingreso, el hecho señalado constituye, a su vez, uno de los defectos más importantes del sistema tributario en su conjunto. Como ya se señaló anteriormente, los impuestos recaen, en última instancia, sobre las personas físicas, y por esta razón considerar a las sociedades como sujetos de la tributación es una ficción legal cuya validez debe ser examinada cuidadosamente. En el impuesto a la renta de las personas físicas existe una serie de deducciones personales y familiares que son las que en general se aplican también en otras legislaciones. Además, desde 1972 se ha establecido la posibilidad de efectuar una deducción global por todo concepto (15% de la renta bruta y no más de 15 000 colones) o, en su lugar, detallar las deducciones personales y familiares, medida que simplifica la liquidación del impuesto para el contribuyente y el control para la administración.

Sin embargo, cabe señalar que esta posibilidad de deducción global

/beneficia

beneficia más a los contribuyentes sin carga de familia y afecta, en alguna forma, la característica personal que debería tener el impuesto. El valor de las deducciones personales y familiares fue actualizado en 1972 y fue modificado nuevamente en 1976. Por su parte, en 1974 se ajustó el valor de la deducción global. Sin embargo, estas últimas modificaciones no alcanzaron a cubrir el incremento en el costo de la vida que tuvo lugar entre 1972 y 1976, por lo cual el valor real de las deducciones resulta actualmente inferior, más si se agrega el aumento en el nivel de precios del año 1977.

Relacionado con el ajuste de estas deducciones, en la reforma tributaria de 1976 se introdujo una cláusula por la cual se autoriza al Poder Ejecutivo a reajustar el valor de las deducciones anuales cuando el incremento en el nivel de precios sea superior al 10% respecto a 1976.

Aparte de las deducciones personales y familiares, existe una serie de exenciones del impuesto; entre ellas cabe citar la exención de todos los intereses que paga el sistema bancario nacional.

Uno de los hechos destacados del sistema a la renta costarricense es la existencia de una serie de presunciones que se establecen en el caso de profesionales. Sin embargo, analizando la evolución de las cifras incluidas en la ley frente al proceso inflacionario reciente, surgen las siguientes conclusiones:

a) El efecto del aumento en el nivel de precios sobre los valores presuntos de los ingresos de profesionales ha afectado el efecto de esta medida, de manera tal que actualmente resulta casi más beneficioso para los mismos liquidar el impuesto a base de dichos valores presentes y no sobre los ingresos reales.

b) Las interpretaciones del tribunal administrativo en el sentido de que los montos indicados en la ley deben prorratearse de acuerdo con el tiempo dedicado por el profesional a obtener sus ingresos en forma independiente --en caso de que también perciba ingresos de un empleador-- ha reducido aún más la efectividad de la norma legal.

c) El hecho de que la aplicación de las normas sobre presunción pueda ser evitada por el contribuyente que ofrezca pruebas en contrario, prácticamente ha anulado la vigencia de dichas normas.

En materia de la renta presunta de la casa habitación, existe, en la práctica, una doble progresividad, ya que el valor rentístico crece más que proporcionalmente, según el valor del inmueble.

Un elemento que afecta profundamente la vigencia plena del impuesto a la renta como, asimismo, a la recaudación fiscal, es la adecuada definición de lo que se reputa como ingreso imponible.

En doctrina se oponen esencialmente dos teorías: la de la fuente y la del incremento patrimonial. En el primer caso se considera como renta al ingreso normal que se obtiene a partir de una fuente permanente, de manera parecida al fruto que crece en el árbol. Por otro lado, el enfoque basado en el incremento patrimonial conceptúa como renta la diferencia entre los valores patrimoniales que se produce entre dos períodos, suma a la cual hay que adicionar lo gastado para el consumo. En la práctica, la ley costarricense ha adoptado el primero de estos criterios; en consecuencia, no se encuentra gravado todo el incremento patrimonial, puesto que se excluyen las ganancias de capital (sólo se gravan casos especiales como la utilidad obtenida en la venta de bienes del activo fijo). El hecho de no gravar las ganancias de capital es relevante, por ejemplo, en el caso de una sociedad anónima que distribuye acciones de la propia empresa, las que luego pueden ser vendidas.

La estructura de la tarifa del impuesto a la renta personal está formada por doce tramos de ingreso gravable, con tasas marginales que van del 5% para los primeros 5 000 colones, hasta el 50% para las cantidades que exceden los 350 000 colones.

## 2. Impuesto a la renta de las empresas

Las características básicas que conforman el impuesto a la renta de las empresas, así como a los beneficios que éstas distribuyen, pueden ser resumidas en los tres aspectos siguientes:

a) Tratamiento uniforme a todas las empresas, sin distinción alguna de la forma societaria adoptada y excluyendo sólo las empresas unipersonales.

b) Gravamen con tasas progresivas sobre las utilidades netas de las empresas.

/c) Exclusión

c) Exclusión de los dividendos y participaciones sociales de la base imponible del impuesto a la renta de las personas naturales.

Conforme al primer punto, las personas jurídicas, las sociedades de hecho, los patrimonios hereditarios indivisos, los fideicomisos o encargos de confianza, sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en el país, están sujetos a normas uniformes en cuanto a determinación de su renta líquida, así como en cuanto a la tarifa aplicada sobre la misma.

A diferencia del sistema costarricense en que todo tipo de sociedades es tratado en forma igual, la doctrina fiscal distingue la imposición a las sociedades anónimas comprendiendo la imposición de los dividendos que se distribuyen a los accionistas, de las otras formas de sociedades cuyo tratamiento se equipara al que corresponde a las personas físicas. En ese sentido, ni en la doctrina ni en la legislación de la mayoría de los países desarrollados se concede un tratamiento especial a otros tipos de sociedades fuera de la anónima puramente dicha.

Se ha argumentado algunas veces que el tipo de imposición existente en Costa Rica con respecto a las sociedades, trata de lograr una cierta neutralidad tributaria desde el punto de vista de elección del tipo jurídico de sociedad. Si bien en abstracto este enfoque podría ser convincente, en la realidad no se ha logrado tal propósito. En efecto, se puede observar en el país una proliferación de sociedades anónimas respecto a cualquier otra forma societaria, que ha desvirtuado totalmente el propósito de aparente neutralidad que se quería alcanzar. Ello se debe, fundamentalmente, a la existencia de sociedades anónimas que emiten acciones al portador, las que, debido a la facilidad que brindan para la no individualización de los poseedores del capital, han producido una proliferación de esta clase de sociedades, en tal magnitud que representaron en 1974 el 59% del total de las sociedades contribuyentes.<sup>1/</sup> Esto significa que, si bien se ha pretendido dar un tratamiento uniforme a todas las formas societarias dentro de la legislación del impuesto a la renta, en la

<sup>1/</sup> Existen otras razones que indujeron la difusión de la sociedad anónima, tales como el bajo nivel del capital mínimo exigido.

práctica los poseedores del capital han visto la conveniencia tributaria de optar entre una u otra forma jurídica, a lo que se agregaba la posibilidad de eludir otros tributos.

Si, como sucede en la mayoría de los países del mundo, se pretende lograr una política tributaria de tipo redistributivo, es imprescindible contar con un tributo a la renta que sea unitario, global y progresivo, dirigido básicamente a captar la capacidad contributiva en cabeza de las personas físicas, ya que son las únicas a las cuales puede asignarse esa capacidad.

Es notable la concentración que se observa en este gravamen; así, considerando su recaudación en 1974, 172 contribuyentes grandes (2.6% del total) aportaron más del 66% del total del impuesto a la renta de las empresas (equivalente al 52% de la recaudación del total del impuesto a la renta).

Las tasas progresivas que se aplican a todas las sociedades constituyen un estímulo a favor del mantenimiento de empresas de pequeña magnitud y --lo que es particularmente importante-- para la fragmentación de las grandes empresas.

Cabe señalar que en cuanto al grupo de las pequeñas sociedades de contribuyentes, la mayor parte está constituida como sociedad anónima; "contrario sensu" de lo que se esperaría ya que en este grupo de empresas las decisiones se adoptan dentro de un pequeño grupo, muchas veces de tipo familiar, por lo cual una estructura jurídica del tipo de la sociedad de responsabilidad limitada o sociedad colectiva parecería más ajustada a la característica de tales empresas que una sociedad anónima de la cual, en general, se esperaría que contara con un capital significativo y que los socios no se limiten a los miembros de una familia o de un grupo pequeño.

Examinando la distribución de las sociedades por sectores económicos, se observa, por una parte, una sensible diferencia entre la proporción del valor agregado en cada sector y, por otra, el impuesto devengado y el ingreso gravable. (Véase el cuadro 1.)

Cuadro 1

## COSTA RICA: DISTRIBUCION DE LAS SOCIEDADES, POR SECTORES ECONOMICOS, 1974

(Porcentajes)

	Valor agregado	Ingreso gravable	Impuesto devengado	Relación "Monto de Ingreso Gravable/ Valor Agregado"
<u>Total</u>	<u>100.0</u>	<u>100.0</u>	<u>100.0</u>	<u>10.7</u>
Agricultura, silvicultura y pesca	23.7	8.4	6.6	3.8
Industria manufacturera	20.9	35.5	41.3	18.1
Construcción	6.6	1.3	0.9	2.0
Electricidad, gas y agua	2.1	0.1	-	0.4
Comercio	20.5	36.6	37.6	19.2
Transportes, almacenaje y comunicaciones	5.9	4.0	4.2	7.3
Servicios personales	20.3	14.0	9.4	7.4

Fuente: Documento Costa Rica: El impuesto a la renta de las empresas, (CEPAL/MEX/SDE/77/C/6,) pág. 31.

Según se observa, la relación promedio entre los ingresos gravables y el valor agregado total ha sido, en el año 1974, del 10.7%, mientras que el guarismo correspondiente al sector agropecuario fue sólo del 3.8% y el del sector construcciones del 2%. Estos porcentajes contrastan con los correspondientes al sector industria para el cual la relación entre su ingreso gravable y el valor agregado fue del 18%, así como también respecto al sector comercio que indica un porcentaje del 19%. Es evidente que existe una serie de motivos que pueden explicar esta brecha, pero no parecen justificar la magnitud de la dispersión existente entre los guarismos del cuadro 1, por lo cual se cree que han de ser sumamente importantes

/las mayores

las mayores posibilidades de evasión en los sectores con menor relación ingreso gravable/valor agregado, que parecen estar concentrados en el sector agropecuario y en el sector construcciones.

Conforme a lo señalado en otra parte de este capítulo, tanto el Convenio de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial como la Ley de Protección Industrial de Costa Rica han previsto la exención del impuesto a la renta por períodos variables, a lo cual cabe agregar una deducción especial de hasta un 50% del beneficio, en la medida que se destine a la compra de bienes de capital por parte de empresas agrícolas e industriales. Esta disposición forma parte del impuesto a la renta, aunque ya estaba contenida en las normas indicadas relativas a incentivos fiscales. En el impuesto a la renta se ha puesto un límite al monto de la deducción, ya que la misma no podrá, en ningún caso, exceder a 100 000 colones anuales.

Además de esta deducción global, a partir de 1972 no sólo se permitía la depreciación con base en el costo histórico, sino también conforme al sistema de suma de dígitos, procedimiento que equivale a una depreciación acelerada. Finalmente, en 1976 se facultó al Poder Ejecutivo a conceder la depreciación acelerada a determinadas empresas que se considere conveniente estimular, norma todavía no reglamentada.

En lo que respecta a la traslación de quebrantos conforme a la ley se podrán trasladar o compensar entre sí pérdidas, pero se limita expresamente esta posibilidad al caso de las empresas agrícolas y/o industriales. Además, los quebrantos sólo podrán ser compensados en relación con los beneficios futuros que se obtengan durante los próximos años, con la limitación de que el monto del quebranto que se imputa en cada año no podrá exceder el 20% de la pérdida.

La tasa marginal del impuesto a la renta de las empresas va del 5% hasta 5 000 colones de renta gravable, hasta 45% para rentas superiores a 10 000 000 de colones.

### 3. Impuesto a las ventas

En términos generales puede afirmarse que el gravamen de epígrafe es aceptado tanto por los administradores como por los administrados; además, provee recursos significativos afectando mínimamente la eficiencia de la producción. A ello cabe también agregar que es un gravamen aproximadamente proporcional, ya que la regresividad que se observa es leve. Se ha señalado también que este gravamen está en condiciones de producir recursos mayores aún, por ser de carácter bastante general.

Debe señalarse que a partir de 1975 se le ha dado el carácter de gravamen al valor agregado, funcionando con la modalidad llamada impuesto contra impuesto, que consiste en calcular el monto del impuesto sobre las ventas y computar como crédito, por cada adquirente, el impuesto incluido en sus compras.

Entre las modalidades que caracterizan el gravamen, es digno de destacar que sobre las exportaciones se ha aplicado lo que en términos de la nomenclatura internacional se llama tasa cero, es decir que, en el caso de las exportaciones, éstas no sólo se hallan libres de impuesto sino que además pueden computar a cuenta todos los impuestos que les sean facturados por bienes incorporados físicamente a los productos exportados y, además, los impuestos sobre maquinarias y equipos para producir bienes y servicios exportados gravados en el mercado interno y exentos (si son no tradicionales).

Si bien se ha señalado anteriormente que el impuesto es general, en realidad este rasgo se aplica a los bienes, ya que en el campo de los servicios sólo algunos pocos están gravados, tales como los restaurantes, cantinas, centros nocturnos, sociales, de recreo y similares y talleres de reparación y pintura de toda clase de vehículos.

Existe una serie de exenciones cuyo número total se ha estimado en cerca de 80 rubros. De ellos casi 50 corresponden a productos de consumo familiar masivo, fundamentalmente productos de alimentación. Por otra parte, también se hallan al margen del tributo en forma de exención los productos que venden los sujetos excluidos de la obligación de inscribirse, entre los cuales hay exactamente 13 rubros que lo son por la naturaleza de su actividad.

/En este

En este grupo lo más importante, cuantitativamente, es la "construcción de edificios y obras en general" y existen algunos como los trabajos de fotografía, optometría y mecánica dental, fotograbado y fotocromía, funerarias, salones de belleza y barberías, que hubieran quedado excluidos de todas maneras por tratarse de servicios y no ser expresamente mencionados entre los gravados.

Finalmente, existe una serie de rubros (cerca de una veintena), incorporada a la lista de exenciones por disposiciones posteriores; la mayor parte de ellos son insumos de producción, principalmente para la agricultura.

Son contribuyentes del impuesto aquellos cuyas ventas gravadas anuales superen los 300 000 colones, los que realicen ventas totales por más de 300 000 colones, de los cuales un 25% o más sean gravables, y además los contribuyentes de impuestos selectivos de consumo, los importadores y exportadores, en todos los casos.

La tasa única actualmente vigente es del 8%.

Costa Rica ha adoptado para su impuesto al valor agregado el tipo "consumo", lo que implica que los bienes de capital pagan impuesto en el momento de su venta, pero son deducidos por los adquirentes en el momento de la compra (recuérdese que en el impuesto tipo "producto" el bien de capital se grava al ser vendido y no se deduce por el comprador). El sistema seguido por Costa Rica es el adoptado en general por los países industrializados, pero no se considera el más apropiado para países con baja dotación de bienes de capital

#### 4. Impuestos específicos al consumo

La mitad aproximadamente de la recaudación de estos gravámenes proviene del grupo denominado "impuestos selectivos de consumo" (ley, 4961), mientras que la otra mitad se origina en otros impuestos específicos, tal como puede apreciarse en el cuadro 2.

Los llamados impuestos selectivos de consumo se encuentran en una ley sumamente evolucionada (No. 4961), mientras que los segundos se encuentran en leyes dispersas, frecuentemente no muy bien diseñadas. Los

Cuadro 2

**COSTA RICA: RECAUDACION DE IMPUESTOS ESPECIFICOS AL CONSUMO,  
1974 Y 1975**

(Millones de colones) \*)

	1974	1975
<b>Total</b>	<b>506.4</b>	<b>571.9</b>
Impuesto selectivo de consumo	256.2	292.1
Impuesto al consumo de refrescos gaseosos	17.7	19.6
Impuesto al consumo de cerveza	51.4	61.7
Impuesto al consumo de licores y alcoholes	56.4	68.2
Impuesto al consumo de cigarrillos	29.3	23.4
Impuesto al consumo de fósforos y cerillos	3.9	4.0
Impuesto al consumo de gasolina y derivados del petróleo	70.1	78.6
Impuesto al consumo de cemento	12.0	11.1
Impuesto al consumo de azúcar	3.7	4.9
Impuesto a los pasajes al exterior	6.7	8.3

**Fuente:** Contraloría General de la República y Dirección General de Tributación Directa.

primeros se hallan gravados con alícuotas sobre el precio, de tal modo que automáticamente la recaudación se actualiza por variaciones en los precios y en el volumen de las actividades gravadas.

Los "otros impuestos específicos" se hallan establecidos en forma de cuotas por unidad y, por consiguiente, existe una tendencia a mantener sólo los términos nominales de la recaudación con pérdida de su capacidad adquisitiva. Se está en presencia de un conjunto de gravámenes esencialmente inflexibles, lo que puede ser confirmado en la práctica, expresando la imposición en forma de cuotas fijas a través de su equivalencia porcentual con respecto al precio de consumidor. Surgen de esa manera distorsiones bastante notables.

Por ejemplo, los gravámenes sobre algunos licores alcanzan a más del 100% mientras que sobre otros sólo llega al 11% frente a gravámenes de 24% aproximadamente sobre bebidas carbonatadas. Se ha estimado que uno de los gravámenes que recae sobre el alcohol doméstico equivale a un 160% aproximadamente de su valor en la etapa del consumidor. También puede reputarse bastante elevado el impuesto a los fósforos y cerillas que ascienden al 28.2% y los que recaen por galón de la gasolina corriente que asciende al 27.7. Una de las características fundamentales de los "otros impuestos específicos" es el hecho de recaer exclusivamente sobre bienes y excluir totalmente los servicios.

En el subconjunto de gravámenes denominado "impuestos selectivos de consumo" (ley 4961), la selección de rubros alcanzados excluye también los servicios. Queda a cargo del Poder Ejecutivo, previa aprobación del Banco Central, incluir nuevos bienes en el futuro; sin embargo, esta facultad queda restringida a las siguientes condiciones:

- i) Debe tratarse de mercancías de consumo final y no de materias primas o de productos intermedios y,
- ii) Debe tratarse de productos de consumo prescindible o no esencial.

Las exportaciones o reexportaciones de mercancías se hallan exentas del gravamen e inclusive los exportadores tienen derecho a reclamar un crédito por el impuesto pagado en las etapas anteriores por materias primas, dando lugar al reintegro de los saldos.

/Desde

Desde el punto de vista de su efecto sobre la asignación de los recursos, vale la pena destacar que los impuestos específicos (en su conjunto) tienen el propósito esencial de modificar la decisión de las empresas en el sentido de restringir la producción de algunos bienes de menor significación desde el punto de vista de la distribución del ingreso o del desarrollo futuro del país.

Los "impuestos selectivos de consumo" (ley 4961) son progresivos, en la medida en que inciden menos sobre los estratos de ingreso bajo, pero gravan en la misma proporción a la clase media y alta.

Los "otros impuestos específicos" gravan más fuertemente a la clase media, siendo la clase alta la menos gravada (típicamente: cerveza y refrescos gaseosos; los cigarros nacionales constituyen un ejemplo de impuesto totalmente regresivo.<sup>2/</sup>

Las tasas ad valorem de los impuestos selectivos de consumo van del 10% al 100%, recayendo con distinta intensidad, según se trate de bienes de producción nacional o centroamericana, por una parte, o de importaciones del resto del mundo, por otra. Los "otros impuestos específicos" muestran una incidencia efectiva en la etapa de venta al consumidor, que oscila entre 1.3% (harina de trigo) y 160% (alcohol doméstico).

## 5. Impuestos al comercio exterior

### a) Impuestos a la importación

Se estimó que el equivalente ad valorem tanto de los derechos como de los específicos extrarregionales, incluyendo el efecto del Protocolo de San José, fue en 1974 del 22.8%. Sin embargo, existe una fuertísima dispersión, considerando la composición de las importaciones extrarregionales, según la clasificación industrial (CIIU). Los valores extremos son del 2.6% para explotación de minas de carbón, y 95.6% para industrias de madera, incluido muebles. La tasa es de 59.0% para productos alimenticios, bebidas y tabaco, y de 30.9% para textiles, prendas de vestir e industrias de cuero (bienes típicos de consumo final); en cambio, es del

<sup>2/</sup> Véase Incidencia fiscal y distribución del ingreso en Costa Rica (SDE/77/C/4). Vol. I, Pág. 65.

19.4% para fabricación de sustancias químicas y de productos químicos derivados del petróleo y del carbón, de caucho y plástico; del 12.6% para industrias metálicas básicas y del 23.9% para la fabricación de productos metálicos, maquinaria y equipo (bienes fundamentalmente intermedios y de capital).

Se determinó también la tarifa efectivamente pagada, para lo cual las exoneraciones se deducen de la tarifa nominal. Aquella tarifa puede considerarse como indicador del carácter protector del arancel para las actividades sustitutivas de importaciones, ya que las importaciones efectivamente realizadas corresponden, en su mayor parte, a insumos y bienes de capital requeridos por dichas actividades. La tarifa promedio resultó del 6.4%. Nuevamente se observa una notable dispersión. Al analizar los sectores de mayor ponderación en el total de las importaciones, se constatan las siguientes tarifas pagadas: 1% en "agricultura y caza; 4.8% en "fabricación de sustancias químicas y de productos químicos, derivados del petróleo y del carbón, de caucho y plástico"; y 9.4% en "fabricación de productos metálicos, maquinaria y equipo", a título de ejemplo.

Debido a la alta participación del componente específico --expresado en su equivalencia ad valorem-- sobre el total general (61.7%), el proceso inflacionario ha erosionado sensiblemente las alícuotas, así como la recaudación efectiva (tarifa pagada).

En algunos impuestos al consumo (selectivos al consumo y sobretasas temporales de importación) existen tasas diferenciales para las importaciones extrarregionales. La tasa media se ha estimado en 1.5% y 2.5%, respectivamente, pero se eleva al 13.1% y 15.1% para la "industria de la madera"; 1.2% y 7.8% para "fabricación de papel y productos de papel" y 12.9% y 5.3% para "otras industrias manufactureras".

Con base en las estimaciones de tasas de protección nominal (sobre productos terminados)<sup>3/</sup> y de protección a los insumos (determinados estos últimos con base en el cuadro de relaciones interindustriales), se establecieron las tasas de protección efectiva potenciales (sobre el valor

<sup>3/</sup> Incluyendo los diferenciales de los impuestos selectivos y la sobretasa temporal.

agregado). Esta medición es la que da la medida neta y rigurosa de la protección recibida por cada sector productivo. Son, además, tasas potenciales, porque pueden darse casos de redundancia, cuando las empresas productoras de bienes nacionales no utilizan todo el margen que les brinda la protección potencial.

Excluyendo banano y café, que se incluirán al tratar los impuestos a las exportaciones, el promedio ponderado (según el método de B. Balassa) es de 194.7%, pero nuevamente se registra una dispersión extraordinaria, ya que la tasa correspondiente a procesamiento de café se eleva a 1 674.7%, la de productos de madera y muebles a 182.3%, y la de fabricación de neumáticos a 125.6%, papel e imprenta a 106.7%, productos metálicos a 80% y productos químicos a 32.4%.

En general la tasa de protección a los insumos tiende a ser inferior a la nominal (sobre productos terminados); ello determina que las tasas de protección efectiva sean aún superiores a las nominales. Se verificó una asociación positiva entre las tasas de protección nominal y efectiva potencial, lo que confirma la importancia de las tasas de protección nominal como instrumento de política.

Cabe destacar que los impuestos a la importación extrarregional (fijados con base en el Convenio entre los países centroamericanos) se vieron modificados tanto por la aplicación de las exoneraciones como por los diferenciales existentes en los impuestos al consumo, a todo lo cual se agregó la erosión que la inflación produjo sobre los derechos específicos.

#### b) Impuestos a la exportación

Con base en las principales recaudaciones, se estimó el equivalente ad valorem de los impuestos a la exportación para 1974. El promedio resultó del 8.1%, con valores extremos de 12.6% para azúcar y 4.9% para carne.

En lo que respecta a los principales productos de exportación, banano y café (con 34.6% y 43.6% de las exportaciones), el equivalente ad valorem medio fue de 9.6% y 6.6%, respectivamente. En el caso del café, parte importante de la recaudación (2.5% de la recaudación total del sector público) proviene del impuesto sobre café que reciba los beneficios, que es de tipo progresivo, con bases de hasta el 10% de impuesto, cuando el precio promedio de venta de café exportado llegue a 42.50 dólares o más.

/En cuanto

En cuanto a la exportación de productos no tradicionales, a fines de 1972, en virtud de la ley 5162, se facultó a las empresas calificadas a solicitar un certificado de abono tributario equivalente al 15% del valor fob de la exportación.

En 1974 el monto de las exportaciones incentivadas por dicho instrumento representó sólo el 1.5% de las exportaciones extrarregionales, correspondiendo el primer lugar a las exportaciones de productos agroindustriales. En 1976 las exportaciones efectuadas con utilización de los certificados mencionados se elevó al 7.4% de las exportaciones extrarregionales totales. En 1976 se crearon, además, los Certificados de Incremento de las Exportaciones, pero éstos todavía no han sido emitidos.

En los casos del café y del banano, dada su alta competitividad internacional, se ha considerado redundante el arancel de importación, ya que en estos casos el precio interno equivale al precio internacional menos el impuesto a la exportación respectivo. Teniendo en cuenta la protección de los insumos, la protección efectiva resulta negativa elevándose al 20.4% para el banano y al 16.1% para el café.

#### 6. El impuesto territorial, su relación con la tributación del sector agropecuario y con la imposición al patrimonio

Aunque actualmente el producto de este gravamen es reducido, representando en 1974 sólo el 1.6% de los ingresos tributarios totales del sector público, es preciso hacer hincapié en el hecho de que a la larga dicho tributo constituye, por su potencialidad, el instrumento fundamental para gravar la mayor capacidad económica del sector agropecuario.

El impuesto vigente en Costa Rica es de tipo personal, ya que la base imponible está constituida por el valor total de los bienes de cada persona. No establece diferencias en cuanto al tratamiento de los inmuebles rurales y urbanos (establecimientos fabriles) aunque, en principio, los propósitos perseguidos para ambas situaciones pueden ser distintos.

La ley se aplica tanto a personas físicas como jurídicas, nacionales y extranjeras, si su patrimonio sobrepasa los 25 000 colones. Si bien su impacto puede no ser significativo, existe el peligro de la fragmentación;

/por ejemplo

por ejemplo formando una serie de sociedades para reducir el impuesto a pagar, que es progresivo.

A diferencia de los cuerpos legales de otros países, se incluyen dentro del concepto de inmueble a "maquinarias y demás bienes usados en el negocio", lo que puede perjudicar las inversiones futuras, amén de provocar problemas en caso de venta para gravarlas con el impuesto a la venta.

La fuerte concentración acerca de la cual existen estudios empíricos en la propiedad inmobiliaria y particularmente la rural, se refleja también en las cifras de recaudación. Así, en 1975 los contribuyentes con inmuebles de un valor superior al medio millón proporcionaban cerca del 75% de la recaudación total, pero sólo eran aproximadamente 4 000 contribuyentes, o sea 5.2% del total.

Otra cuestión de enorme importancia está constituida por las diferencias de productividad, que se han estimado con base en el valor bruto de la producción por unidad de superficie. Dicha productividad desciende a medida que aumenta el tamaño de las fincas. Por ello, sería muy conveniente utilizar la imposición del sector agropecuario para inducir un mayor rendimiento de la tierra.

Como en la mayoría de los impuestos inmobiliarios en el mundo, determinar una valuación justa y actualizada representa una tarea difícil que generalmente obstaculiza el uso debido de este instrumento tributario.

Esa es también la situación de Costa Rica donde, en principio, el avalúo se lleva a cabo cada 10 años procediéndose anualmente a revaluar un 10%-12% del valor total de las propiedades. Para dar un ejemplo de la subvaluación existente, se pone de relieve que en 1976 los avalúos vigentes antes de la revalorización representaban el 30.6% de los nuevos valores. El método de valuación utilizado en Costa Rica se basa en el valor venal.

Actualmente las tasas marginales del gravamen se extienden de 0.3% (hasta 250 000 colones) a 1.05% (sobre el exceso de 3 millones de colones).

Para comprender debidamente el impacto de la imposición para el sector agropecuario, hay que tener en cuenta que, en base a distintos indicadores estimados, Costa Rica pertenece a los países de relativamente baja imposición del sector agropecuario, siendo los impuestos a la exportación los de mayor gravitación.

/Respecto

Respecto a los demás gravámenes al patrimonio existentes, cabe mencionar:

1. El impuesto sobre el capital neto de toda sociedad mercantil, gravamen que se creó en reemplazo de los que recaían sobre las herencias;
2. El impuesto sobre sociedades con acciones al portador, que se aplica sobre el capital neto total, siendo la tasa del 3% pero con un máximo de 20 000 colones.

Existen, además, un impuesto sobre las transferencias onerosas del patrimonio o partes del mismo, y el impuesto al ruedo, que recae sobre los vehículos.

#### 7. La contribución de mejoras y su implantación en Costa Rica

En esencia, la causa que da origen a la contribución es el hecho de que la realización de obras públicas crea aumentos de valor de las propiedades que le están vinculadas funcionalmente. En efecto, se considera inequitativo que dichas obras públicas se construyan con fondos originados en impuestos generales, en cuyo caso los propietarios de los inmuebles beneficiados están obteniendo un enriquecimiento a costa de los contribuyentes en general.

La función consiste en adjudicar al sector público beneficios diferenciales que asumen la forma de aumentos de valor de las propiedades. Se habla precisamente de beneficios diferenciales (o a veces también llamados especiales) en los casos en que ciertas personas se benefician más que otras por una obra pública, a diferencia de beneficios generales que en principio se proveen a la comunidad en su conjunto.

Aunque en general, en los países de América Latina ha tenido poca aplicación, en dos países, Colombia y México, su utilización como medio de financiamiento de obras públicas ha sido notorio. Así, por ejemplo, en México se han financiado obras de ensanchamiento de calles, autopistas urbanas y rurales y obras de irrigación, con mucha frecuencia hasta el 100% de su costo.

Una de las ventajas más importantes de la contribución por mejoras es que la resistencia de los contribuyentes tiende a ser menor, porque

/existe

existe una contraprestación, o sea el mayor valor de la propiedad, pero para que esta ventaja se concrete se requiere que el gravamen se defina desde las primeras gestiones vinculadas a la obra. Esto es fundamental, porque si la asignación de deudas a los contribuyentes se hace con posterioridad a la realización de la obra o en un estadio avanzado de la misma, probablemente se encuentre resistencia de los contribuyentes.

En Costa Rica no se ha aplicado el gravamen, aunque existen leyes sobre la materia, lo que indica, por lo menos, la intención del legislador de contar con ese instrumento.

La ley actualmente vigente en Costa Rica es del año 1916. Dicha ley en algunos aspectos revela gran realismo como, por ejemplo, al no fijar las pautas para la determinación del gravamen y dejar librada esta operación a la acción de "juntas tasadoras".

Cabe destacar, como otro antecedente importante, un proyecto de ley que regula la contribución de mejoras, preparado por el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM), ya que dicho proyecto es bastante completo y ha previsto una serie de situaciones que se prestan a conflicto, resolviéndolas por anticipado.

El proceso de determinación de la contribución de mejoras requiere 3 pasos: la determinación de la zona de beneficios, del contingente a financiar y de la deuda individual a través de la distribución del contingente.

La determinación de la zona de beneficio implica definir en una carta o fotografía a escala apropiada el área que recibe beneficios de la obra pública, lo que a su vez significa establecer los sujetos pasivos del gravamen en la persona de los propietarios titulares de inmuebles incluidos en esa área. Aquí debe evitarse la fijación demasiado rígida en la ley, que puede implicar una violación del principio de equidad.

El segundo paso consiste en la fijación de la suma a prorratar, es decir, el contingente. Se requiere determinar el costo de la obra y la estimación de la capacidad de financiación; para esta última se puede llevar a cabo una muestra de inmuebles estimando luego la probable valorización que experimentará cada uno de los terrenos por metro cuadrado. Finalmente,

/debe romarse

debe tomarse una decisión sobre la base del costo de la obra y de la capacidad de financiamiento y acerca de la proporción de dicha capacidad que se financiará por contribución de mejoras. La experiencia práctica indica la conveniencia de absorber sólo una parte de la capacidad de financiamiento de la zona, por ejemplo no más del 50% al 70%, lo que a su vez puede representar el 100% o menos del costo de la obra.

La última etapa consiste en la distribución del contingente y determinación de la deuda individual. Esta distribución puede efectuarse con base en el valor del inmueble antes de las obras, pero frecuentemente deben realizarse procedimientos especiales para aproximarse más al beneficio recibido.

#### 8. Imposición a las ganancias de capital

Así como en el impuesto a la renta se gravan los ingresos periódicos obtenidos de una fuente permanente, las legislaciones que aplican el impuesto a las ganancias de capital tratan de captar el mayor valor que adquieren los bienes de capital a través del tiempo. Entre las causas de esa valoración pueden citarse principalmente los cambios en los precios relativos y los beneficios derivados del proceso de desarrollo, en particular la urbanización.

Dos teorías fundamentan alternativamente el impuesto a la renta: la de la fuente y la del incremento patrimonial, ambas citadas en otras partes de este estudio. El impuesto a las ganancias de capital se justifica por aplicación de la segunda de ellas, puesto que se argumenta que hay incrementos del patrimonio que escapan al ámbito del impuesto a la renta por no tener carácter de habitualidad y que, si no fueran alcanzados por ningún tipo de imposición, provocarían una clara inequidad horizontal (dos personas pagarían o no impuesto, según el tipo de la utilidad obtenida). Además, como se ha verificado que las ganancias de capital se concentran en los estratos de contribuyentes de mayores ingresos, está en juego también la equidad vertical.

/En países

En países en desarrollo, las utilidades de capital --típicamente las provenientes de operaciones inmobiliarias-- se asocian con frecuencia a inversiones de tipo especulativo, lo que agrega un factor muy importante a favor de esta imposición, de manera de incentivar el uso productivo del capital existente.

No es atendible la posición de algunos comentaristas, según la cual el impuesto comentado recae sobre el capital; está ya clarificado que la materia imponible es el mayor valor adquirido por un bien de capital y no la inversión original que debería permanecer intacta en todos los casos. Incluso, si parte de las utilidades obtenidas tuvieran su origen en los efectos del proceso inflacionario, se recomienda ajustar la liquidación realizada en términos nominales, para gravar sólo la utilidad real (en moneda constante) de la operación.

Quando un contribuyente pasa a realizar operaciones ordinarias, repetitivas, con bienes de capital --se trata generalmente de inmuebles-- sus utilidades estarán alcanzadas por el impuesto a la renta y saldrán del campo de las ganancias de capital. También se suelen excluir las ventas del activo fijo de las empresas y las de la vivienda propia del contribuyente, cuando el producto de la operación se reinvierte con el mismo fin. Se gravan, en cambio, las utilidades de tipo ocasional, como el cobro de premios de lotería, cuando exceden ciertos mínimos.

En algunos casos, el mayor valor obtenido por un bien inmueble a través de mejoras urbanísticas de tipo zonal o general, se puede captar parcialmente con la llamada "contribución de mejoras", modalidad que se estudia específicamente en este estudio. Conviene aclarar que la contribución de mejoras y el impuesto a las ganancias de capital recaen sobre diferente materia imponible y pueden por lo tanto coexistir, siempre que la legislación esté debidamente coordinada para evitar una eventual superposición.

En cuanto a las formas de aplicación del impuesto, correspondería idealmente que se gravara el mayor valor adquirido por el bien anualmente pero, como este sistema es de difícil determinación, se prefiere cuantificar la utilidad y el impuesto en el momento de realización del bien.

/El impuesto

El impuesto puede legislarse en forma independiente y aplicarse entonces una tasa proporcional. Pero existe una tendencia creciente a englobarlo dentro de la liquidación del impuesto a la renta. En ese caso se aplicarán las tasas progresivas propias de este último impuesto.

Debe resolverse en tal caso el problema de la acumulación en un solo momento --el de la realización del bien-- de una valorización que se produjo a través de todo el tiempo que permaneció en manos del contribuyente. De ser asignada la ganancia a un solo año, las tasas progresivas incidirían muy fuertemente, lo que se resuelve promediando la utilidad en un número convencional de años y sumando el cociente obtenido a la masa del impuesto a la renta en cada uno de los años de ese período.

Finalmente se quiere señalar que, aún cuando el impuesto a las ganancias de capital no suele tener una gran importancia desde el punto de vista de la recaudación fiscal, desempeña sin embargo un importante papel para consolidar el sistema de impuesto a la renta y cerrar las vías de elusión y evasión.

C. PROPOSICION DE REFORMA

THE UNIVERSITY OF CHICAGO

## I. VISION GENERAL DE UNA REFORMA TRIBUTARIA PARA EL DESARROLLO DE COSTA RICA

En este capítulo se examinan las reformas principales resultantes del estudio, desde el punto de vista de los objetivos establecidos en el Plan de Desarrollo de Costa Rica, lo que determina el ordenamiento del material tratado. En determinados casos se exponen más de una vez las mismas ideas cuando corresponde observarlas desde la óptica de dos o más objetivos diferentes.

Las reformas se analizan luego, en el capítulo 2 de esta sección, ubicándolas dentro de cada uno de los tributos estudiados.

Para tener una visión rápida de las recomendaciones y sus objetivos, en el cuadro 1 se han enumerado dichas reformas, señalando en cada caso los fines esenciales buscados.

### 1. Equidad

En la sección primera de este tomo se destacó la necesidad de considerar como objetivo fundamental la equidad, tanto vertical como horizontal. En lo que respecta a la primera, cabe recordar que la distribución del ingreso es desigual, siendo particularmente notables los focos de pobreza en los sectores rurales y entre los marginados de los centros urbanos. Se plantea, en consecuencia, la necesidad de ir fortaleciendo la acción para mejorar la distribución del ingreso y particularmente la de los más necesitados; para cumplir tal propósito, tanto la acción actual como las posibilidades futuras en el área del gasto público están ya definidas en otra parte de este tomo pero no sucede lo mismo en la que respecta a la tributación. Como ya se ha visto, sus efectos son actualmente regresivos; por su parte, en el cuadro 2 se indica la presión tributaria por tramos de ingreso de los agrupamientos de gravámenes y de los impuestos principales:

De la lectura del cuadro surgen las siguientes conclusiones generales para dar una mayor progresividad al sistema tributario:

a) Si se parte de la premisa de que los seguros sociales representan un servicio que debe tributar la comunidad en su conjunto y no sólo sus beneficiarios, la reducción del peso de los aportes obreros, en primer lugar,

Cuadro 1

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

Impuestos y recomendaciones	Objetivos			
	Recau- dación	Equidad horizontal	Equidad vertical	Desarrollo económico
<u>A. 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	+	+		
<u>B. 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	+			+
<u>C. 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	+	+		
<u>D. Impuestos específicos al consumo</u>				
D.10 Unificar los impuestos específicos y los selectivos. Llevar los específicos a base ad valorem	+		+	

Quadro 1 (continuación)

Impuestos y recomendaciones	Objetivos			
	Recau- dación	Equidad horizontal	Equidad vertical	Desarrollo económico
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				+
<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>				
H.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			+	+

Cuadro 1 (Conclusión)

Impuestos y recomendaciones	Objetivos			
	Recaudación	Equidad horizontal	Equidad vertical	Desarrollo económico
<b>J. <u>Incentivos y exoneraciones fiscales</u></b>				
J.22 Eliminación de exoneraciones dentro del marco del MCCA (tratamiento conjunto con B.6 y E.14) y reemplazo por deducciones selectivas	+			+
<b>K. <u>Impuestos varios</u></b>				
K.23 Reducción gradual de los aportes al Seguro Social	-	+	+	

**Nota:** Sólo se han indicado los efectos principales; tampoco se han señalado las medidas antiinflacionarias ya que --si no influyen en una mayor inflación de costos-- todo incremento de la recaudación tiende --ceteris paribus-- a reducir el déficit fiscal, que constituye un factor de propagación del proceso inflacionario.

+ = efecto positivo.

- = efecto negativo.

Cuadro 2

**COSTA RICA: IMPUESTO COMO PORCENTAJE DEL INGRESO EN LOS  
DISTINTOS ESTRATOS ECONOMICO-SOCIALES**

	Total	Estratos		
		Bajo	Medio	Alto
<u>Ingresos tributarios</u>	<u>24.9</u>	<u>31.7</u>	<u>24.0</u>	<u>21.9</u>
<u>Impuesto a los ingresos</u>	<u>9.2</u>	<u>14.7</u>	<u>8.4</u>	<u>6.9</u>
Impuesto a la renta	2.8	3.5	3.4	4.0
Cuotas del Seguro Social (obreros)	2.0	6.0	1.3	0.4
Cuotas del Seguro Social (patrones)	3.0	4.0	3.3	2.3
<u>Impuestos a la propiedad</u>	<u>0.5</u>	<u>0.3</u>	<u>0.1</u>	<u>1.1</u>
Impuesto territorial	0.4	0.3	0.1	0.9
<u>Impuesto sobre bienes y servicios</u>	<u>7.2</u>	<u>7.4</u>	<u>7.6</u>	<u>6.6</u>
Selectivos al consumo	1.2	0.9	1.3	1.3
A las ventas	2.6	2.8	2.3	2.1
<u>Sobre comercio exterior</u>	<u>7.7</u>	<u>8.8</u>	<u>7.6</u>	<u>7.1</u>
A las importaciones	6.2	7.6	6.6	5.4
A las exportaciones	1.5	1.8	1.0	1.7

**Nota:** Para mayor detalle véase Incidencia fiscal y distribución del ingreso en Costa Rica, op. cit., p. 64. Los parciales difieren de los totales de grupo por la no inclusión de los gravámenes menores.

/y de los

y de los patronales, en segundo, constituirá una de las maneras más eficientes para mejorar la distribución del ingreso. Considerando la necesidad de incrementar o por lo menos mantener los ingresos fiscales en términos reales, la recomendación anterior implica que es preciso encontrar otras fuentes de financiación, fundamentalmente tributarias, cuya presión sobre los distintos grupos sociales sea progresiva.

b) Aunque la carga global de los impuestos sobre bienes y servicios es sólo moderadamente regresiva, un examen de sus componentes evidencia la posibilidad de dar mayor progresividad a este conjunto de tributos.

c) Los impuestos que muestran una tendencia básicamente progresiva son los impuestos a la renta personal y sobre la propiedad, en especial el territorial. En la medida en que se desea fortalecer la progresividad del sistema se debería incrementar la recaudación de estos dos tributos, si no existieran otras razones fundamentales que se opusieran a ello.

En lo que se refiere al impuesto a la renta de las empresas, como se señala en otras partes del informe al referirse a la necesidad de que los impuestos recaigan sobre personas y no sobre entes jurídicos, el sistema de integración es el más idóneo para contribuir a una mejor distribución del ingreso, ya que de esta manera el impuesto a la renta personal grava la totalidad de las utilidades de la empresa en cabeza del socio o accionista, independientemente de la decisión de distribuir o retener, por lo cual se atiende mejor a la capacidad contributiva total que tiene cada accionista. Al respecto es conveniente acotar que mientras por una parte existe una serie de condiciones que hacen muy probable la traslación del impuesto que grava a las empresas, tal proceso es mucho más difícil tratándose de un impuesto personal, pues en este caso el gravamen a trasladar sería diferente para cada persona, según cual fuese el monto total de sus ingresos de todo origen y sus circunstancias personales (número de hijos, por ejemplo).

Para que las reformas relativas a la integración de todas las ganancias en el impuesto personal y sobre todo la de los dividendos y participaciones se lleven a la práctica, es necesario desestimular la existencia de acciones al portador mediante la eliminación del tope de 20 000 colones,

/existente

existente actualmente en el impuesto sobre sociedades con acciones al portador y/o gravar con una tasa diferencial más elevada al pago de dividendos a accionistas no individualizados.

Las reformas sugeridas no sólo contemplan el objetivo redistributivo (equidad vertical) sino también la equidad horizontal, ya que en la actualidad se producen diferencias notables en el impuesto a pagar sobre un mismo ingreso monetario según se trate de personas físicas o miembros de una sociedad, a lo que cabe agregar que las ganancias de capital --salvo algunos casos de excepción-- escapan totalmente a la imposición sobre los ingresos.

La necesidad de fortalecer la progresividad del sistema mediante una mayor participación del impuesto a la renta personal surge muy claramente si se tiene presente que dicho gravamen en el período 1966-1975 representó menos del 6% de la recaudación tributaria total. Para dar mayor alcance al efecto redistributivo de dicho gravamen y evitar injusticias para los grupos de ingresos menores, se recomiendan las siguientes medidas:

- a) Ajuste de deducciones personales y familiares de acuerdo con el alza de precios para evitar una mayor carga en términos reales;
- b) Ajuste del sistema de presunciones evitando su deterioro como consecuencia del proceso inflacionario, estableciendo su obligatoriedad como renta mínima para profesionales sin admitir prueba en contrario;
- c) Estudiar la posibilidad de extender el sistema de presunciones a otros sectores (por ejemplo, agropecuario).

Con referencia a las ya mencionadas utilidades de capital, es preciso que se cree un impuesto sobre ese tipo de ganancias dentro de la legislación costarricense, para tender hacia una mayor equidad, tanto horizontal como vertical. Inicialmente se recomienda un impuesto de 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 debe ser tan amplia como sea posible, incluyendo las que provengan de la realización de inmuebles, automotores, acciones de empresas y demás títulos mobiliarios. Las tasas deberían oscilar alrededor del 20%.

/Se aconseja

Se aconseja introducir el impuesto a las ganancias de capital 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. Gradualmente debería también tenderse a reducir y/o eliminar el impuesto sobre traspaso de bienes inmuebles.

Dentro de los impuestos indirectos que recaen sobre bienes y servicios, se han efectuado las siguientes recomendaciones para vigorizar los elementos progresivos:

a) En el impuesto a las ventas: selección e inclusión de nuevos servicios en la órbita del gravamen para hacerlo más progresivo (servicios de seguros, servicios de automóvil);<sup>1/</sup>

b) En los impuestos específicos al consumo --tanto en los selectivos como en los otros impuestos específicos-- se han encontrado algunos gravámenes que no respetan los propósitos distributivos. Entre los mismos se encuentran los que gravan los siguientes productos: sopas y caldos, cremas para uso infantil, aceites, talcos, polvos, jabones para tocador, bombillas, lámparas de arco y tubo para alumbrado eléctrico y ropa interior y de dormir; entre los productos cuantitativamente más importantes se encuentra el guaro (bebida alcohólica de baja calidad) y el gravamen sobre los cigarrillos. Se recomienda pues la eliminación de los gravámenes que recaen sobre productos esenciales y a mediano plazo disminuyendo los que recaen sobre cigarrillos;

c) Al tiempo que se tiende a la eliminación gradual de los impuestos regresivos, conviene incluir nuevos gravámenes progresivos o acentuar su imposición (impuesto al whisky, y sobre gasolina para uso particular).

Respecto a los impuestos sobre el patrimonio, se recomiendan varias medidas tendientes a reforzar la progresividad:

a) Cabe destacar el papel importante que deberá desempeñar el impuesto territorial. El punto esencial reside en una valuación en el menor tiempo posible de todas las propiedades. Se piensa que este proceso, con recursos suficientes, puede llevarse a cabo en un término de 2 años

<sup>1/</sup> El impuesto a las ventas en Costa Rica, noviembre de 1976, pp. 26 y 42.

aproximadamente. De esta manera se permitirá una imposición adecuada de las grandes concentraciones de capital en las zonas rurales con lo cual se logrará una mayor equidad vertical. Se alcanzará, de igual manera, una mayor justicia entre los contribuyentes evitando lo que sucede en la actualidad, que algunos contribuyentes pagan sobre bienes revaluados, mientras que al mismo tiempo otros lo hacen en base a valores relativamente antiguos.

Se recomienda también proceder a un ajuste de las tasas para dar mayor vigor a la progresividad en dicho gravamen.

Se aconseja además reintroducir los impuestos sobre herencias, suprimiendo, por consiguiente, el impuesto al capital neto de las sociedades mercantiles (Ley del Timbre de Educación y Cultura. Ley 5923 del 31-8-76.)<sup>2/</sup>

A un plazo mediano convendría estudiar la creación de un impuesto al patrimonio, elemento que contribuiría también a dar una mayor progresividad del sistema tributario.

La aplicación efectiva de la contribución de mejoras podrá servir también --además de sus otros fines específicos-- para vigorizar los elementos progresivos del sistema.

## 2. Fortalecimiento del proceso de desarrollo económico

Dentro de las metas fijadas para lograr una tasa de crecimiento del 6.4% del producto interno bruto para 1982, puede citarse como fundamental la de lograr un aumento de la inversión bruta, que incrementaría a una tasa anual del 7.3%.<sup>3/</sup>

Frente a este objetivo de una creciente capitalización de la economía nacional, debe analizarse la eficacia del empleo de los impuestos como herramienta para lograr una mayor inversión en el sector privado, fundamentalmente mediante la concesión de exoneraciones u otra clase de desgravaciones de uno o más impuestos.

<sup>2/</sup> Se piensa que dicho impuesto podría quedar vigente para las subsidiarias de sociedades extranjeras porque éstas escaparían, en general, a los impuestos de herencia.

<sup>3/</sup> OFIPLAN. Metas de Progreso (Plan Nacional de Desarrollo 1978-1982, versión preliminar, San José, 1977).

En este sentido deben tenerse presentes los siguientes factores:

a) Para cumplir la meta indicada no sólo se requieren inversiones privadas sino también públicas. Estas representaron en los últimos años una proporción que oscilaba alrededor del 30% de la inversión total, relación que no es evidentemente despreciable. Además, conforme al Plan Nacional de Desarrollo, se ha previsto un crecimiento más rápido de dichas inversiones públicas, ya que su tasa de incremento anual se elevaría al 8% para el período 1978-1982. En la medida que la imposición implica la noción de costo de oportunidad, una reducción de los gravámenes podría tener por consecuencia no poder cumplir las metas para el sector público.

b) Debe evaluarse hasta qué punto tales desgravaciones serán un factor importante para influir en la decisión a invertir del sector privado. Hay que tener en cuenta que, conforme a los mismos empresarios representativos de la actual estructura industrial, las desgravaciones no constituyen en la actualidad un elemento fundamental para influir en la realización de nuevas inversiones. Parecería que la rentabilidad de las empresas ha sido suficiente como para no plantearse la necesidad imperiosa de conceder franquicias para evitar pérdidas. Tampoco parecería que las desgravaciones hayan sido necesarias para poder financiar las inversiones en equipo industrial. A pesar de ello es fundamental destacar que la reducción o eliminación de las exoneraciones, en buena medida (no totalmente, porque existen también desgravaciones de carácter meramente nacional) podrían violar el Convenio Centroamericano sobre Incentivos Fiscales; más aún --a igualdad de todas las demás condiciones-- su eliminación unilateral por parte de Costa Rica pondría en desventaja a las empresas costarricenses frente a las de los otros países de la región.

c) Es necesario tener en cuenta que las nuevas inversiones constituyen el instrumento para hacer factible el cambio de estructuras que se preconiza en el Plan. En esta medida 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, ya que se cree que --hasta cierto punto-- este instrumento es más eficaz para

/modificar

modificar la estructura de las inversiones que para aumentar su cuantía total (posteriormente se profundizará todo lo relacionado con el cambio de la estructura).

d) El fomento de la capitalización no sólo debe ser selectivo conforme a la estructura industrial planeada, sino que específicamente debe tenerse en cuenta la posibilidad de producción nacional de los bienes de capital, aspecto que, por supuesto, hace también a la estructura industrial futura. Se requiere que este aspecto se tenga en cuenta en forma efectiva --ya que la disposición legal existe-- al conceder exoneraciones para la importación de bienes de capital y al considerar la estructura arancelaria.

También cabe tener en cuenta la necesidad de no estimular una formación excesiva de capital, induciendo procesos poco intensivos de mano de obra y/o técnicas para escalas de producción tales que superen la absorción posible de sus productos, dando lugar a la subutilización de las plantas industriales.

Con el propósito de evitar o por lo menos de no favorecer excesivamente las técnicas intensivas de mano de obra, se recomienda pasar en el impuesto a las ventas del sistema "Consumo" al sistema "Ingreso" o "Producto", lo que significa hacer algo más gravosa la adquisición de bienes de capital.

En lo que respecta a la composición de las inversiones, el impuesto territorial que recae sobre los inmuebles urbanos contribuirá a reducir de alguna manera una participación excesiva de la construcción de vivienda --fundamentalmente para los grupos de ingresos altos-- en la formación de capital, por lo cual se recomienda la aplicación de medidas que se comentarán posteriormente y que implican aumentar la tasa efectiva.

El incremento del producto que se desea no sólo se logra a través de la capitalización sino por una utilización más intensa de la capacidad existente. Ambos objetivos se pueden lograr no sólo por medio de incentivos, sino por una imposición más fuerte. En este sentido debe mencionarse en especial la posibilidad de que una carga tributaria más alta en el sector agropecuario induzca la utilización más intensa de la tierra. Al respecto se señaló ya la necesidad de actualizar la evaluación

total de los inmuebles en el menor tiempo posible, como paso imprescindible para lograr el efecto buscado del impuesto. Con el mismo propósito se recomienda examinar luego la posibilidad de actualizar automáticamente el valor de los inmuebles; como ya se subrayó, debería pensarse también en una elevación de las tasas.

Se ha insistido frecuentemente en la importancia del cambio estructural para alcanzar un desarrollo económico más sólido y menos dependiente del exterior. De ahí puede extraerse la consecuencia de que el sistema impositivo buscará gravar menos a los sectores prioritarios y más a los que deberían crecer lentamente conforme al plan. Por supuesto, debe combinarse este desideratum con las necesidades que son consecuencia del deseo de hacer más progresivo el sistema tributario. Como una primera aproximación a este problema se han comparado las tasas sectoriales de crecimiento conforme al plan con los coeficientes de incidencia tributaria de los impuestos trasladables. Con todas las salvedades acerca de los efectos de la tributación que actúa conjuntamente con otros factores, se constatan a través de dicha confrontación discrepancias importantes entre los objetivos del desarrollo sectorial y el uso del instrumento impositivo. (Véase cuadro 3.)<sup>4/</sup>

Respecto a los determinantes de la estructura productiva, es indudable la importancia de las tarifas arancelarias de importación. Las recomendaciones que se realizan en esta materia siguen los siguientes lineamientos.<sup>5/</sup>

- <sup>4/</sup> El cuadro por ahora tiene significación esencialmente metodológica. Para su aplicación debería lograrse una desagregación considerablemente mayor y examinar, además, otros instrumentos de política que puedan haber desempeñado un papel más significativo que la acción en el campo tributario, así como la afluencia de elementos exógenos (demanda extranjera, evolución de la economía mundial, etc.).
- <sup>5/</sup> Se han tenido en cuenta los resultados de la investigación realizada para este estudio y las proposiciones adelantadas por la SIECA en documentos oficiales.

Cuadro 3

COMPARACION ENTRE TASAS DE CRECIMIENTO POR SECTORES O RAMAS  
ECONOMICAS, Y COEFICIENTES DE IMPUESTOS TRASLADABLES

(Porcentaje)

<u>Sectores de origen de la demanda final</u>	<u>Tasas de crecimiento del PIB, período 1978/1982</u>	<u>Coefficiente de impuestos respecto al monto de demanda final</u>
<u>Agropecuario</u>		
Café, banano y azúcar	4.0	12.74
Ganado	5.0	12.71
Otros productos agropecuarios	4.2	11.49
<u>Industria</u>		
Alimentos, bebidas y tabaco	5.0	29.23
Textiles y vestuario	6.2	15.55
Maderas	7.4	13.56
Química y papel	9.8	20.58
Metalmecánica	10.5	18.52
<u>Servicios</u>		
Electricidad, gas y agua	6.4	5.41
Transporte y comunicaciones	6.1	9.00
Comercio y otros servicios	6.7	26.23
Construcción y sus materiales	7.0	11.72

Fuentes: Datos obtenidos en OFIPLAN y documento Incidencia sectorial del sistema tributario (SDE/77/C/5/Rev., pág. 32)

Nota: La tasa de crecimiento para la economía en su conjunto se estimó en 6.4%.

/a) Aunque

a) Aunque subsisten algunas partidas no incluidas aún dentro del área de libre comercio centroamericano, prácticamente toda la discusión acerca del tema se relaciona con el arancel externo común de la región frente al resto del mundo.

b) Lo que se aconseja para Costa Rica debería resolverse, pues, en el marco del Mercado Común Centroamericano. Esto crea cierta inflexibilidad en la puesta en práctica de las recomendaciones, pero de ninguna manera pueden tomarse resoluciones en forma unilateral. Por otra parte, un buen número de los problemas que afectan al sistema costarricense son compartidos por las otras naciones del área. Va de suyo, pues, que los cambios que se sugieren en adelante deben ser encarados dentro de las restricciones señaladas en este punto.

c) Se deberían reducir fuertemente las exoneraciones arancelarias tanto en su número como en su importancia cuantitativa. Actualmente existe un arancel nominal, pero debido a las exoneraciones otorgadas, el mismo queda desvirtuado. Por lo tanto, se recomienda una revisión completa de esas exoneraciones, conforme a ciertos señalamientos que se indicarán posteriormente.

d) El nivel del arancel nominal promedio podría ser reducido, aunque no en medida sustancial, a efectos de no enervar las posibilidades de protección que el mismo brinda.

e) 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.

f) El margen dejado por la eliminación de la redundancia de la tarifa, de acuerdo con el inciso e), debería utilizarse para aumentar el arancel que grava las importaciones de insumos y de bienes de capital que compiten con los bienes que utiliza la industria. Esta proposición es de tipo general y se basa en el convencimiento de que la producción nacional de bienes intermedios y maquinarias se encuentra desprotegida en un amplio número de casos.

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

/1) Los bienes

- 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 o mediano plazo, y
  - iii) Los no producibles en un horizonte de mediano plazo.
- h) 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.

i) Para llevar estas líneas generales de reforma a cambios concretos en el arancel por partida, convendría identificar áreas-problema y consultar entonces a los organismos empresariales y estatales.

Las consideraciones anteriores respecto al cambio estructural comprenden también el problema del balance de pagos. Por ello se ha mencionado la promoción de industrias sustitutivas de importaciones (insumos y bienes de capital). Sin embargo, para mejorar la situación del balance de pagos, es tanto o aun más importante promover la exportación de productos no tradicionales.

En el presente existe una discriminación contra este tipo de exportaciones, las que reciben una menor protección efectiva potencial en relación a las industrias sustitutivas de importaciones. Consiguientemente, se recomienda incrementar los estímulos efectivos que existen a favor de exportaciones no tradicionales.

En relación a la misma materia, se aconseja prever y consolidar los mecanismos existentes que permitan compensar los mayores costos de insumos importados, si se incorporan a bienes que posteriormente se exportan.<sup>6/</sup>

6/ El estímulo especial que se ha de otorgar a la exportación de productos no tradicionales, no debe ir en detrimento de las exportaciones tradicionales. En este sentido cabe destacar las disposiciones contenidas en el Plan de Fomento Bananero, que establece devoluciones de impuesto en base al nivel de rendimiento anual del producto destinado a la exportación (en esta disposición está implícito también un incentivo para los incrementos de productividad).

/Respecto

Respecto a las exoneraciones, debe tenerse en cuenta que comprenden tanto las exenciones arancelarias como las de otros impuestos y provienen de disposiciones del Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales como también de leyes nacionales. La mayoría de ellas, en la actualidad, no contribuyen ni a la formación de capital ni al cambio de estructuras y frecuentemente no se pueden justificar por otras consideraciones (reciprocidad diplomática, protección de los grupos más necesitados, abaratar insumos críticos, etc.).

Por todo lo expuesto se aconseja en el futuro que la concesión de exoneraciones se efectúe con la participación de técnicos del Departamento de Industrias del MEIC, de OFIPLAN y del Ministerio de Hacienda. En segundo lugar, es conveniente que se realice un estudio de costos y beneficios sociales, analizando --entre otros-- los efectos sobre la estructura y la integración industrial, el posible efecto sobre las inversiones y también el costo fiscal.

En la primera parte de este tomo se mencionó la necesidad de reducir el consumo suntuario y, además, la de contener las importaciones no esenciales. Frente a estas consideraciones se recomienda adoptar las siguientes medidas:

a) Como los diferentes impuestos del grupo de los "otros impuestos específicos de consumo" deben ser convertidos en gravámenes ad valorem, debería aprovecharse esta modificación para tratar de gravar más fuertemente los consumos suntuarios o no indispensables, especialmente --como ya se señaló-- los servicios.

b) Convendría dejar sin efecto las reducciones de impuestos al consumo importado introducidas en los últimos años. Esto responde esencialmente a la necesidad de combatir el estrangulamiento del sector externo.

c) Posteriormente se debería ir reduciendo el margen existente entre la imposición interna y la que grava bienes importados, permitiendo que el arancel se constituya en el instrumento fundamental para lograr el fin proteccionista.

La mayor imposición a los consumos suntuarios no sólo contempla el objetivo equidad, sino que contribuirá también a una modificación de la

estructura productiva hacia sectores de mayor prioridad social, o sea fundamentalmente la producción de bienes de consumo popular, bienes intermedios y de capital.

Entre los factores que contribuyen al desarrollo se han destacado el factor humano (es decir, su mejor formación técnica y profesional) y las innovaciones tecnológicas. Se podría pensar en incentivar este tipo de erogaciones mediante deducciones especiales que comprenderían parte o la totalidad de los gastos efectuados con tal finalidad. Aunque no se descarta totalmente esta posibilidad, se cree preferible que el apoyo a la educación técnica y científica, así como a los gastos en el campo de la ciencia y tecnología, sean efectuados por el Estado, si bien en estrecho contacto con las empresas para conocer sus problemas y contribuir a solucionarlos.

Entre los objetivos para el desarrollo de Costa Rica, se ha destacado la necesidad de evitar un excesivo financiamiento externo de las inversiones. Aquí corresponde indicar que una brecha entre los ingresos y los gastos fiscales puede ser cubierta a través de distintas fuentes: mayor tributación, aumento de tarifas de servicios públicos, ahorro interno o externo y emisión inflacionaria. El deseo de limitar el crecimiento del financiamiento externo y las limitaciones y restricciones inherentes a las otras vías financieras, provoca muchas veces la necesidad de aumentar los recursos tributarios como forma de evitar una propagación de las presiones inflacionarias.

### 3. Las recaudaciones tributarias futuras y el déficit fiscal

Si bien el proceso inflacionario en Costa Rica tiene su causa básica en factores originados en el exterior, el déficit fiscal constituye un factor de propagación de dicho proceso. Por esta razón es necesario que se adopten las medidas necesarias para mantener el déficit dentro de límites razonables. Amén de una mayor racionalización del gasto, se ha estimado que varias de las medidas recomendadas provocarán una mayor recaudación tributaria y que contribuirán de esa manera a reducir el desequilibrio fiscal.

/Aunque

Aunque Costa Rica ha logrado reducir el alza de precios en los últimos dos años, no sería razonable esperar que el proceso inflacionario se detenga por completo. Por lo tanto, el gobierno debe adoptar procedimientos adecuados para flexibilizar las bases de imposición e introducir elementos de ajuste automático; entre ellos merece destacarse la conversión de los derechos de importación e impuestos al consumo de carácter específico en impuestos del tipo ad valorem, la actualización permanente del total de las valuaciones en el impuesto mobiliario, etc. Debe ponerse de relieve también la importancia de las medidas contra la evasión.

#### 4. Las modificaciones en el orden administrativo

Considerando el enfoque básico de este estudio, se ha prestado menor atención a las cuestiones administrativas; sin embargo, en algunos casos los tópicos se relacionaban de una manera y otra con problemas relativos a la administración de los impuestos, y en estos casos se han incorporado las reformas pertinentes en este informe. Es preciso tener presente también que no existe una independencia total de los distintos ámbitos en que se mueve la tributación. En efecto, la ineficacia en lo administrativo puede tener consecuencias directas para los objetivos fiscales y económicos. Dicho de otro modo, mejorar la administración de un gravamen significa, o incrementar su producido o disminuir su costo de recaudación, ya sea para el fisco o el contribuyente. Se liberan así recursos o se consiguen medios adicionales que permiten no sólo lograr fines fiscales sino mejorar la eficiencia de la tributación.

Entre los distintos objetivos que se relacionan con la administración, uno de los más obvios es la simplificación de los gravámenes. En este sentido resulta conveniente examinar la posibilidad de suprimir los impuestos de escaso producido.

Cabe mencionar que, conforme al Presupuesto de Ingresos del Gobierno Central 1977,<sup>7/</sup> existe una serie de ingresos con un producido inferior a

<sup>7/</sup> Contraloría General de la República, San José, septiembre de 1966.

un millón y cinco millones de colones cada uno; el primer grupo en su conjunto, representa sólo el 0.27% del total de los ingresos corrientes, y el segundo el 1.76%.

En los ingresos de tipo tributario pueden mencionarse los siguientes: impuesto sobre aruncios de radio y televisión, impuesto sobre películas de televisión, impuesto a las ventas brutas, etc.

Si bien en general resultará conveniente eliminar esta clase de gravámenes, es preciso examinar previamente los siguientes factores:

a) Función que desempeña el impuesto. En caso de que se le atribuya un papel significativo, por ejemplo como parte del efecto redistributivo, será preciso examinar la posibilidad de:

i) Aumentar sus bases o mejorar su administración para que se convierta en un recurso de alguna significación, y

ii) Incorporarlo dentro de otros impuestos con los que tiene afinidad.

b) Destino de fondos. Mencionar el asunto del destino de fondos requiere plantear la afectación de recursos. Tradicionalmente la ciencia fiscal se ha opuesto a toda clase de afectación, en virtud del principio de la universalidad del presupuesto. Actualmente se han formulado algunas críticas a este principio, lo que significa que, en ciertos casos, en especial por razones políticas, puede admitirse la afectación de recursos. Sin embargo, no cabe duda que en Costa Rica ha habido una exageración notable de esta práctica, y conviene, por tanto, examinar su supresión en todos los casos en que no se justifica plenamente.

Un tópico que conviene tratar aquí brevemente es el de la evasión. Si bien se han señalado varias causas que pueden determinarla o agravarla, de orden sociológico, político, psicológico, etc., no cabe duda de que una de las formas más eficientes para combatirla reside en medidas que, en un sentido amplio, pueden conceptuarse como administrativas; es decir, incluyendo cambios legales pero que hacen a los aspectos de gestión y manejo de los impuestos. Reducir la evasión no implica sólo lograr un incremento en las recaudaciones: significa también eliminar violaciones serias al principio de equidad, tanto vertical como horizontal; en efecto,

/las personas

las personas que no pagan sus impuestos o pagan menos de lo que les corresponde, crean una situación de injusticia con respecto a los contribuyentes que sí cumplen sus obligaciones. Si los infractores se encuentran --como puede ocurrir frecuentemente-- entre los grupos de mayor ingreso, se produce además un perjuicio para la población de ingresos menores. Entre las medidas que se han recomendado merecen destacarse las siguientes:

a) Aplicación de un sistema efectivo de multas graduables de acuerdo con la gravedad de la infracción, a través de la administración, para lo cual se hace necesaria la creación de la figura omisión culposa de impuestos, en el capítulo penalidades del Código Tributario;

b) Ampliación del régimen de retenciones, para lo cual se hace conveniente, como preparación previa, incrementar las inspecciones actuales con aplicación efectiva de las penalidades;

c) Fortalecimiento de las inspecciones domiciliarias;

d) Ampliación del sistema de información de terceros como función de apoyo a la fiscalización;

e) Aumentar la fiscalización a las sociedades con acciones al portador;

f) Aumento del intercambio de información, y

g) Admitir que la Dirección de Tributación Directa puede optar por la determinación cierta o, de lo contrario, si lo anterior no fuera posible, por la presunta.

**II. 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 CONCRETARSEa/**

Impuesto y recomendaciones	Período
<b>A. <u>Impuesto a la renta de las personas físicas</u></b>	
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>B. <u>Impuesto a la renta de las empresas</u></b>	
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
<u>C. 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
<u>D. 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
<u>E. Impuestos al comercio exterior</u>		
E.14	Reestructuración del arancel	M
E.15	Incrementar estímulos a exportaciones no tradicionales	C
<u>F. Impuesto territorial</u>		
F.16	Acelerar la actualización de las valuaciones	C
F.17	Aumento de tasas	C
<u>G. Contribución de mejoras</u>		
H.19	Introducción como complemento del impuesto a la renta existente	M
<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	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
<b>J. <u>Incentivos y exoneraciones fiscales</u></b>		
J.22	Eliminación de exoneraciones dentro del marco del MCCA (tratamiento conjunto con B.6 y E.14) y reemplazo por deducciones selectivas	M
<b>K. <u>Impuestos varios</u></b>		
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 menor 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 tomó 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 concretas de los contribuyentes de los últimos años; incluyen 1977.

/A.29 Determinación

**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 no individualizados tributen en base a la tasa marginal máxima del impuesto a la renta personal.

**B.6 Eliminación**

**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 al impuesto de cinco años previos, esta disposición tiende a perjudicar al fisco,

/particularmente

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% al 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

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

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

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 aumentarias 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

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 puede 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

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, que hasta cierto punto el instrumento de las exoneraciones es más eficaz 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 strictu 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 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.



