

NACIONES UNIDAS  
CONSEJO  
ECONOMICO  
Y SOCIAL



LIMITADO  
CEPAL/TEX/SEM.4/5  
6 de marzo de 1981

ORIGINAL: ESPAÑOL

---

CEPAL

COMISION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA

Seminario sobre Pobreza y Grado de Satisfacción de las  
Necesidades Básicas en el Istmo Centroamericano

México, D. F., 31 de marzo a 2 de abril de 1981

LA POLITICA FISCAL COMO INSTRUMENTO PARA MODIFICAR  
LA DISTRIBUCION DEL INGRESO

Una aproximación metodológica



INDICE

	<u>Página</u>
1. Introducción	1
2. Los efectos redistributivos del gasto público	2
a) Concepto del gasto público y de su forma de análisis	2
b) Clases de gastos públicos y asignación que se les señala	4
c) Extensión de los gastos públicos puros	5
d) Asignación de los gastos específicos	5
e) Asignación de los gastos públicos puros	12
f) Resumen de la metodología sobre la asignación del gasto público	13
3. La distribución de la carga tributaria	16
a) Etapas del estudio	16
b) Rubros a incluir	17
c) Incidencia de los impuestos	18
d) Asignación de impuestos, por tramos de ingreso	23
e) Distribución de la carga tributaria	36
f) Reflexiones finales sobre la distribución de la carga tributaria en los países centroamericanos	40
Apéndice	43



## 1. Introducción

En los últimos lustros se ha dedicado creciente atención a la distribución del ingreso y de la riqueza, y a su relación con el desarrollo, así como a la pobreza extrema que subsiste en muchos países en desarrollo, lo cual ha determinado un interés cada vez mayor en las distintas herramientas a que puede recurrir un gobierno para modificar la distribución que se produciría de no mediar esta intervención de la política económica y social.

Este trabajo se refiere a la política fiscal aunque debe tenerse presente que se trata tan solo de uno de los instrumentos a que se puede recurrir para mejorar la distribución del ingreso. Otras herramientas de las que se puede echar mano con ese mismo propósito pueden ser los cambios en la estructura de la propiedad, la política monetaria y crediticia, la política de precios y salarios y la acción de las empresas públicas. Estas últimas pueden recurrir, por ejemplo, a tarifas o precios que favorezcan especialmente a los perceptores de menores ingresos aunque deba tenerse presente que si como consecuencia de este tipo de medidas se produce un déficit o un superávit, el hecho repercutirá en la política fiscal del gobierno.

Como se ha señalado en un informe de las Naciones Unidas, "la mayoría de los gobiernos de los países en desarrollo dedican una parte creciente de sus recursos a la prestación de servicios sociales y a la creación de infraestructura básica. Una cuestión examinada en diversos estudios de las Naciones Unidas es la incidencia global de la tributación y de los gastos de los diversos grupos socioeconómicos. El nivel de los beneficios absolutos así como el problema de quién paga en relación con quién se beneficia, son cuestiones que constituyen el núcleo de las políticas socioeconómicas".<sup>1/</sup> Conviene destacar por lo pronto que la denominación que reciben determinados gastos o el destino general que se les asigna (instrucción de adultos, construcción de viviendas para los menos pudientes) no implica necesariamente que esta clase de erogaciones se destinen de hecho a los grupos de menores ingresos o los decididamente en situación de pobreza. Para llegar a una

<sup>1/</sup> Naciones Unidas, Consejo Económico y Social, Distribución del ingreso, tendencias y políticas (E/1978/29), 7 de mayo de 1978, pág. 43.

conclusión definitiva al respecto se necesitan hacer, en realidad, estudios específicos para cada caso.<sup>2/</sup>

Se pretende determinar en estas páginas la progresividad que se observa en los gastos y los ingresos fiscales, es decir, examinar si a través de los mencionados instrumentos de política y en qué medida se benefician más, en efecto, los grupos de menores ingresos. Conviene poner de relieve, sin embargo, aun si el sistema fiscal es progresivo, que los requerimientos para eliminar la extrema pobreza en algunas áreas, pueden llegar a ser tan grandes, que el hecho de que se otorguen más beneficios a las clases de ingresos inferiores --aunque sea evidentemente un primer paso de enorme importancia-- puede no bastar para que las necesidades más urgentes de las mismas lleguen a reducirse o a eliminarse de manera efectiva.

Idealmente, habría que investigar el efecto que se obtiene con la política fiscal en su totalidad, lo cual implicaría analizar tanto los gastos como los ingresos que figuran en el presupuesto público. Sólo se tendrá presente en estas líneas el papel que representan los gastos y la tributación del gobierno (en todos los niveles), en vista de las dificultades conceptuales y de carácter práctico que resultarían al tratar de aplicar una división por clases de ingresos a determinados recursos fiscales, como por ejemplo al financiamiento a través del Banco Central.

## 2. Los efectos redistributivos del gasto público

### a) Concepto del gasto público y de su forma de análisis

El rasgo que caracteriza al gasto público es la provisión o suministro de bienes,<sup>3/</sup> con la particularidad específica de que la asignación de los gastos públicos se efectúa libre de cargo y a través del proceso presupuestario; esa característica diferencia claramente el gasto público que

2/ Véase, La vivienda como necesidad básica (CEPAL/MEX/PPC/59).

3/ Aquí en el concepto de bienes se incluyen los servicios.

se ejerce a través del presupuesto propiamente dicho de los gastos que realizan las empresas públicas en los cuales habitualmente existe una contraprestación. No obstante, para los fines de este análisis se considera, en general, que deben incluirse los gastos para inversión de dichas empresas dentro del gasto público, tanto más si esta clase de erogaciones se financia con fondos del presupuesto general y no de los fondos propios de las empresas.

Pueden así distinguirse, en principio, tres maneras de analizar el efecto de los gastos del gobierno:

i) Con base en los flujos monetarios, es decir, determinando las personas que reciben los pagos efectuados por el gobierno;

ii) Tomando en cuenta el beneficio, método que concentra la atención en el resultado que se obtiene a través del gasto público, y

iii) Los efectos que los gastos públicos puedan tener en la estructura productiva de un sistema económico y también en el proceso de la producción y la asignación de los factores de la producción, en relación con la forma en que todas estas transformaciones modifican la distribución del ingreso.

Aunque en general, como ya se ha señalado, el primer procedimiento (la determinación de las personas que reciben los pagos del gobierno) no se ha utilizado, sería de interés llevarlo a la práctica. Así, cabría examinar, en primer lugar, cuáles son los tramos de ingresos a los que se les pagan los sueldos que se incluyen en los gastos de gobierno. Por supuesto, existen limitaciones para el efecto redistributivo que por esta vía puede lograrse por los requerimientos de índole técnica que se exigen para ciertas funciones. Por ejemplo, los maestros o profesores por fuerza pertenecen a un cierto nivel de ingresos y no pueden ser sustituidos por otros de nivel inferior.

Por lo que respecta a las compras de bienes y servicios, su efecto sobre la distribución del ingreso es reflejo esencialmente de la estructura de ingresos existente, que a su vez en buena medida es consecuencia de la estructura de la propiedad. Es decir, como una primera aproximación, si el gobierno compra productos agropecuarios, este rubro correspondería a la

/distribución

distribución original que corresponde a dicho sector. Sin embargo, un examen más detenido permitiría determinar si la estructura de las empresas proveedoras de bienes que adquiere el Estado es diferente a la del promedio de las mismas. La pregunta que podría plantearse en un primer enfoque sería determinar si el gobierno podría favorecer a empresas grandes o pequeñas, nacionales o extranjeras, para que ello afectara a la distribución del ingreso.

La compra de medicamentos para un hospital según el primer enfoque representaría un pago al productor de dichos bienes; de acuerdo con el segundo supondría un beneficio para el grupo de personas atendido en la institución, y según el tercero, evidentemente el más complejo, plantearía la duda, por ejemplo, del tipo de empresas que se beneficiarían con la adquisición efectuada y las repercusiones que el hecho tuviera sobre otras industrias (las que proveen de insumos a los vendedores de medicamentos, por ejemplo). En este trabajo se tratará en adelante el segundo método por considerarse de mayor aplicación práctica.<sup>4/</sup>

b) Clases de gastos públicos y asignación que se les señala

En los gastos públicos se debe efectuar una subdivisión distinguiendo los gastos públicos generales, llamados también bienes públicos puros, de los otros, es decir, de los gastos específicos.

El concepto de bien público puro se originó en la necesidad de especificar los rasgos propios de las funciones estatales a partir del examen de un caso extremo. Se trata en esencia de distinguir los bienes públicos de los privados (los que se obtienen en el mercado). A estos últimos se les aplica el principio de exclusión, es decir, el consumidor es excluido del goce de un bien si no paga un precio para obtenerlo. Con los bienes públicos, en cambio, el consumo de un servicio que beneficia a una persona no implica la exclusión de otra. Ultimamente se han planteado discusiones

<sup>4/</sup> Véanse al respecto, L. de Wulf "Fiscal Incidence Studies in Developing Countries: Survey and Critique", Staff Papers, vol. XXII, No. 1, marzo de 1975, y R. H. Bird y L. de Wulf, "Taxation and Income Distribution in Latin America", Staff Papers, vol. XX, noviembre de 1973.

y controversias sobre lo que caracteriza a los bienes públicos, subrayándose que no sólo les distingue la no aplicación del principio de exclusión sino también la peculiaridad de que su consumo se realiza en forma conjunta. El gasto para defensa nacional sería un caso en el que se reunirían ambos atributos; el movimiento que ocurre en las horas de mayor intensidad de tránsito por una calle de las grandes ciudades correspondería a una situación en la que sería imposible aplicar el principio de exclusión pero no se trataría de un consumo conjunto, y la utilización de un puente en el que no hubiera congestión de tránsito permitiría aplicar la norma de exclusión mediante el peaje aunque no se trataría de un bien público por ser conjunto su consumo.

c) Extensión de los gastos públicos puros

Una de las mayores dificultades conceptuales en los estudios de incidencia del gasto público se deriva de las erogaciones que corresponden a dichos bienes puros como se verá más adelante.

A título de ejemplo, en Costa Rica los gastos generales (puros propiamente dichos) en 1974 (véase el cuadro 1) representaban el 17%.<sup>5/</sup> Y según el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado de la República de Guatemala, los rubros mencionados representaban en 1980 el 33% del total.

En el caso de Costa Rica los rubros indicados en el cuadro 1 se consideraron gastos generales.

Sin embargo, incluso de estos gastos debieron excluirse algunos por tratarse de erogaciones con un destino específico (por ejemplo, los de la Dirección General de Adaptación Local que se incluyen dentro de los gastos del Ministerio de Gobernación).

d) Asignación de los gastos específicos

Si desde el punto de vista conceptual los gastos que entran en la categoría de bienes públicos propiamente dichos pueden ser asignados fácilmente --podríamos decir, por definición-- en la práctica dicha

5/ CEPAL/Ministerio de Hacienda, Incidencia fiscal y distribución del ingreso en Costa Rica (SDS/77/C/4), agosto de 1977.

Cuadro 1

COSTA RICA: RUBROS CONSIDERADOS GENERALES PARA LA  
DISTRIBUCION DE LOS BENEFICIOS, 1974

---

Asamblea Legislativa

Contraloría General

Ministerio de la Presidencia

Ministerio de Gobernación

Ministerio de Justicia

Ministerio de Relaciones Exteriores y Cultura

Ministerio de Seguridad Pública

Ministerio de Hacienda

Tribunal Supremo de Elecciones

---

/asignación

asignación no resulta tan fácil porque no siempre se cuenta con la información suficiente para determinar sin ningún género de duda quiénes son los beneficiarios de un gasto específico. Teóricamente puede existir un grupo bien definido que utiliza una carretera, pero para un estudio empírico tiene que utilizarse un indicador indirecto para asignar los gastos correspondientes; puede hacerse referencia por ejemplo al consumo de gasolina por grupos de ingreso, o la posesión de automóviles, pero debe tenerse en cuenta también que las carreteras se utilizan además, en general, para el transporte de mercaderías. Es necesario por consiguiente estimar, en primer lugar la proporción del tráfico de personas y de mercaderías que exista y para poder asignar luego por grupos de familias, de acuerdo con sus niveles de ingreso, los gastos para el transporte de mercaderías y después los gastos para el transporte de personas. Incluso en casos más fáciles pueden surgir problemas: ¿los gastos de educación deberán distribuirse con base en el ingreso de las familias, de los padres, o de los estudiantes? En general se recomienda el primer procedimiento por considerarse la familia el grupo más significativo para analizar la distribución del ingreso.

Como resultado de la asignación, los gastos específicos fueron imputados en el caso de Costa Rica a los tres tramos de ingreso: bajo (menos de 1 750 colones de ingreso familiar mensual), medio (de 1750 a 5 000 colones de ingreso familiar), y alto (más de 5 000 colones de ingreso familiar) (véase el cuadro 2), aplicando los criterios que aparecen en el cuadro 3.

Finalmente, en algunos estudios<sup>6/</sup> se ha considerado que parte de ciertos gastos específicos tienen economías externas importantes que benefician a toda la comunidad y, en consecuencia, en una investigación empírica, una parte de los gastos de educación primaria, secundaria y superior, asistencia pública y bienestar, carreteras, agricultura y seguro social, se ha considerado como gasto general, no específico.<sup>7/</sup>

6/ H. Aaron y H. McGuire, "Public Goods and Income Distribution", *Econométrica*, noviembre de 1970, págs. 916 y ss.

7/ Este refinamiento de la estimación no se aplicó en el estudio de Costa Rica.

Cuadro 2

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

Grupos de ingreso en el país	Porcentaje
<u>Total</u>	<u>100.0</u>
Bajo	53.7
Medio	28.2
Alto	16.7
Exterior	1.4

Cuadro 3

Programa	Descripción de los programas	Criterios de asignación
<u>Gastos Específicos</u>		
<u>Educación</u>		
a) Educación primaria	Enseñanza preescolar y primaria gratuita Administración escolar	Distribución de escolares, según ingreso familiar Fuente: Ministerio de Educación
b) Educación secundaria	Enseñanza secundaria gratuita Administración	Distribución de escolares, según ingreso familiar Fuente: Ministerio de Educación
c) Educación especial	Enseñanza especial	Distribución de escolares, según ingreso familiar Fuente: Ministerio de Educación
d) Enseñanza técnica	Enseñanza técnica	Distribución de escolares, según ingreso familiar Fuente: Ministerio de Educación
e) Educación superior	Enseñanza universitaria Enseñanza técnica superior	Planes: Distribución de ingreso familiar mensual para familias de estudiantes de educación superior
<u>Transporte</u>		
a) Construcción y conservación de vías y otros gastos en transporte automotor	Construcción y conservación de vías Otros gastos en transporte automotor y vialidad	
i) Transporte remunerado		i) Gastos en autobús y taxi, Encuesta de Consumo DCEC
ii) Automóviles particulares		ii) Gasto en gasolina, Encuesta de Consumo
iii) Transporte y Merc.		iii) Consumo total en el país

/(Continúa)

Cuadro 3 (Continuación)

Programa	Descripción de los programas	Criterios de asignación
b) Construcción de caminos vecinales	Construcción de caminos vecinales y en zonas rurales	Consumo total, zona rural
c) Gastos en aeropuertos	Construcción y conservación de aeropuertos	Gastos en boletos de avión, Encuesta de Consumo
d) Construcción de obras portuarias y fluviales	Construcción y mantenimiento de muelles, puertos, etc.	50% Distribución ingreso zona rural y 50% consumo total
<u>Salud</u>		
a) Salud pública	Servicio médico subsidiario por trabajadores Servicio médico gratuito Administración de programas de salud	Distribución de asegurados por tramo de ingreso. Anuario Estadístico 1975 CCSS Encuesta Hospital San Juan de Dios
b) Saneamiento ambiental	Previsión y defensa de salud pública	Distribución de gastos de salud en general
<u>Industria y comercio</u>		
	Selección de proyectos industriales realizados y su estudio y formulación, fijación de programas	Estimación
<u>Bienestar y seguridad social</u>		
a) Previsión y asistencia social	Sistema de seguridad social	Distribución de asegurados por tramo de ingreso CCSS Distribución de pensionados por tramo de ingresos JPAN
b) Trabajo	Servicio de empleo y conflictos laborales	Distribución de asegurados por tramo de ingresos CCSS
c) Bienestar social	Prevención de la delincuencia, adaptación. Construcción de guarderías o cárceles. Ayuda a familias de escasos recursos Protección de huérfanos y niños pobres	Objetivos de los organismos de bienestar social, familias de ingreso bajo

/(Continúa)

Cuadro 3 (Conclusión)

<u>Programa</u>	<u>Descripción de los programas</u>	<u>Criterios de asignación</u>
<u>Desarrollo comunal</u>	Fortalecimiento de mecanismos de participación comunal	Objetivos de la institución
<u>Servicios sociales y comunales</u>	Administración, construcción y mantenimiento de mercados nacionales	Consumo total, zona urbana
<u>Distribución de tierras</u>	Distribución de tierras a campesinos	Objetivos de la institución, familias con ingreso mensual inferior a 1 200 colones
<u>Cultura y deportes</u>	Fomento, educación, cultura y deporte	Gastos en teatro y diversiones deportivas, Encuesta de Consumo
<u>Fomento de turismo</u>	Fomento de turismo receptivo	Distribución poblacional
<u>Servicio de agua y alcantarillado</u>	Proveer servicio de agua potable y alcantarillado	Gasto en agua, Encuesta de Consumo
<u>Servicio eléctrico</u>	Servicio eléctrico	Consumo rural eléctrico
<u>Deuda pública externa</u>	Servicio de intereses	
<u>Deuda pública interna</u>	Servicio de intereses	Intereses por ingresos, Encuesta de ingresos

/e) Asignación

e) Asignación de los gastos públicos puros

Pasando a los gastos públicos propiamente dichos, en términos estrictamente económicos se pueden distribuir con base en supuestos referidos a su utilidad marginal. Los que se tienen presente con más frecuencia, la población y el ingreso, suponen en el primer caso que la utilidad marginal de los bienes públicos es constante y en el segundo, que su elasticidad es unitaria.<sup>8/</sup>

En estudios más recientes se han efectuado cálculos con base en la hipótesis de una elasticidad superior a uno, llegándose a utilizar hasta un coeficiente de dos.<sup>9/</sup> Puede hacerse referencia, a título de ejemplo, a una investigación realizada sobre la incidencia fiscal en los Estados Unidos según la cual el grupo de la población con ingresos superiores a 50 000 dólares se beneficiaría con un 4.5% de su ingreso total o, por otra parte, contribuiría a los gastos del gobierno con un 42.1% de su ingreso, dependiendo resultados tan dispares del criterio adoptado para distribuir los bienes públicos.<sup>10/</sup>

En lo que respecta a los gastos generales, en el caso de Costa Rica se hicieron dos cálculos distintos para distribuir los beneficios: en una primera alternativa se asignaron en relación a la actual distribución del ingreso y, en la segunda, se distribuyeron con arreglo a un coeficiente de elasticidad-ingreso del gasto público puro de 1.5%. Como puede apreciarse en el cuadro 4, los resultados no varían mucho por uno u otro método.

8/ H. Aaron y N. McGuire, op. cit.

9/ David A. Dodge, "Impact of Tax, Transfer and Expenditure Policies of Government on the Distribution of Personal Income in Canada", The Review of Income and Wealth, serie 21, No. 1, marzo de 1975.

10/ Roger A. Herriot y Herman P. Miller, Change in the Distribution of Taxes Among Income Groups: 1962 to 1968, presentado a la reunión de la American Statistical Association en Fort Collins, Colorado, agosto de 1971, citado en Larry Sawers y Howard M. Watchel, The Theory of the State Government Tax and Purchasing Policy and Income Distribution.

Cuadro 4

COSTA RICA: DISTRIBUCION DEL GASTO PUBLICO POR  
TRAMOS DE INGRESO

(Porcentajes)

	Bajo	Medio	Alto
Alternativa 1 <sup>a</sup> /	53.7	28.2	16.7
Alternativa 2 <sup>a</sup> /	52.2	28.6	17.9

a/ Según la asignación de los gastos generales.

f) Resumen de la metodología sobre la asignación del gasto público

Los pasos a emprender para un examen del beneficio que resulta de los gastos públicos serían, en síntesis, los siguientes:

- 1) Determinación del total de gastos públicos;
- 2) Determinación de las funciones que realiza cada uno de los organismos del sector público;
- 3) Clasificación de los gastos públicos de acuerdo con dichas funciones;
- 4) Determinación de los grupos beneficiarios de los gastos públicos, y
- 5) Distribución de la población por tramos de ingresos de los gastos públicos.

En lo que concierne al primer punto, como ya se ha señalado, deben distinguirse los gastos que realiza el gobierno como tal de los rubros que corresponden a las empresas públicas a cuyo respecto cabe recordar la clasificación por agentes que se realiza en el sistema de cuentas nacionales conforme a la cual se consideran "productores de servicios de las administraciones públicas (los que) proporcionan (pero normalmente no venden) a la comunidad aquellos servicios comunes que no pueden obtenerse de otro modo de una manera conveniente y económica, llevan la administración del Estado y la política económica y social de la comunidad... Como

/productores

productores de servicios de las administraciones públicas (administración estatal o provincial) que se dedican a una amplia gama de actividades, por ejemplo, administración general, defensa y mantenimiento del orden público, servicios sanitarios, de enseñanza, culturales, recreativos y otros servicios sociales; y fomentan el crecimiento económico y el bienestar y desarrollo tecnológico".<sup>11/</sup>

Como se puede apreciar en las definiciones anteriores, y ya se ha señalado, no se incluyeron los gastos de las empresas públicas (que en principio no deben incorporarse al total de gastos del sector público porque su carácter público se debe al hecho de que la propiedad es del gobierno,<sup>12/</sup> siendo su función parecida a la de las empresas privadas, ya que se ocupan de vender bienes y servicios en forma similar a una empresa privada<sup>13/</sup>). Sin embargo, en los gastos públicos consolidados deberían incluirse los déficit o superávit de las empresas públicas en sus operaciones corrientes<sup>14/</sup> (pérdidas o utilidades de explotación).

Se debe elaborar, ante todo, un total de los gastos públicos de acuerdo con las indicaciones que se han dado.

Para precisar mejor la categoría de los gastos públicos se aconseja preparar un cuadro como el que aquí aparece con el número 3 especificando las funciones que realiza cada uno de los organismos o entidades que comprende el sector público. El detalle de las funciones se utilizará también para la etapa posterior de la asignación de los gastos por tramo de ingreso. En todos los casos se deberá procurar la mayor desagregación para poder identificar mejor los posibles beneficiarios. Por ejemplo, los gastos para educación se deben separar distinguiendo la

11/ Naciones Unidas, Un sistema de cuentas nacionales, Serie F, No. 2, Rev. 3, Nueva York, 1970, pág. 78, y para una línea divisoria más estricta, Manual para la clasificación de las transacciones del gobierno según su carácter económico y su función, Nueva York, 1958, pág. 29.

12/ Richard H. Musgrave, The theory of public finance, McGraw Hill, Nueva York, 1959, pág. 19.

13/ Fondo Monetario Internacional, A Manual on Government Finance Statistics (borrador), junio de 1974, pág. 105.

14/ Naciones Unidas, Manual para la clasificación de las transacciones del gobierno según su carácter económico y su función, op. cit., págs. 29, 153 y 167.

enseñanza primaria de la secundaria, la universitaria, etc., diferenciación que se considera fundamental para los propósitos de este trabajo. En efecto, los beneficios de la enseñanza universitaria son recibidos en mayor medida por la clase alta que por la baja, hecho que probablemente no ocurre con los servicios de la enseñanza primaria. Aunque la simple clasificación por destino del gasto no nos determina sus beneficiarios, puede indicarnos la intención del legislador. En este sentido, es interesante cuantificar, por ejemplo, los gastos destinados a fines sociales. A título de ejemplo y con las limitaciones mencionadas, puede señalarse que en el presupuesto mencionado de Guatemala el 35% aproximadamente corresponde a gastos para Salud y Asistencia Social, Trabajo y Previsión Social y Educación, Cultura y Ciencia.

El paso siguiente consiste en la búsqueda de información que refleje la utilización de cada uno de los servicios por los distintos estratos de población, por tramos de ingreso. Servirían de ejemplo las encuestas que han preparado algunas universidades para determinar el grupo social al que pertenecen los estudiantes.

Si bien debe tratarse de conseguir información directa para cada tipo de gastos, de no poderse contar con ella se contemplaría la posibilidad de utilizar la información más amplia que pueda contener una encuesta de ingresos y gastos. Se pensaría, por ejemplo, que los gastos en carreteras se relacionan con el consumo de gasolina que efectúan los propietarios personales de vehículos; en los gastos en salud podría pensarse en considerar que existe una proporción inversa entre los gastos privados (gastos médicos) y los públicos, y así convendría preparar un cuadro en el que para cada clase de gastos se indicara la información utilizada. (Véase de nuevo el cuadro 3.)

Finalmente, deberá determinarse la proporción que corresponda a cada tramo de ingreso con base en las series indicadas. Como resultado de las operaciones descritas se puede llegar a una estimación de la relación que existe entre el gasto público que beneficia a cada grupo social y su ingreso en la forma que puede apreciarse en el cuadro 2.

### 3. La distribución de la carga tributaria

#### a) Etapas del estudio

El estudio de la carga tributaria constituye en cierto modo la contraparte del de los beneficios que aporta el gasto público. Uno de los fundamentos del cálculo es que se compara la distribución antes y después del pago del impuesto para determinar si gracias al instrumento tributario se ha producido una mejora en la distribución del ingreso, es decir que se ha conseguido una distribución más equilibrada del mismo. Se recordará que uno de los supuestos del cálculo sería que ni la aplicación de la tributación ni de los gastos en su caso afectan el comportamiento de los agentes económicos. Ejemplo de ello sería que la aplicación de la tributación o de los gastos no influyen sobre la oferta de factores, es decir, la cantidad ofrecida ex-post es igual a la ex-ante.

El conocimiento de la distribución actual de la carga tributaria es una condición que precede a la ejecución de una eficaz política fiscal progresiva y algo similar ocurre con el examen del gasto público. Ello es evidente porque el efecto de una estructura tributaria sobre la distribución del ingreso no depende de las intenciones del legislador ni del nombre de un impuesto, sino de su incidencia final; es decir, hasta que no se sabe cuál es la persona que en definitiva paga un impuesto, no puede establecerse si el sistema es redistributivo o no.

En la realización de la tarea de distribuir la carga tributaria pueden distinguirse dos etapas bien definidas: lo primero que debe resolverse es el problema de la incidencia, es decir la determinación de la persona que paga un impuesto en definitiva. Cuando se dice que debe imputarse un impuesto a una persona se hace referencia a un razonamiento basado en premisas teóricas complementadas en lo posible por investigaciones empíricas tendientes a determinar sobre qué grupo económico (consumidor o productor, empleador o empleado, propietario o inquilino, etc.) recae cada uno de los impuestos que comprende la recaudación de un país.

Terminada esa primera etapa, habrá de establecerse a qué estrato de población, por tramo de ingreso corresponde cada categoría económica. Si /se ha llegado

se ha llegado a la conclusión de que un impuesto es soportado por los accionistas de las sociedades de capital, por ejemplo, se le debe asignar a los estratos de población, por tramo de ingreso, a que pertenecen los accionistas; si se trata de un impuesto a los cigarrillos y se acepta la tesis de su traslación al consumidor, deberá establecerse una relación entre el consumo de cigarrillos y los receptores de ingreso incluidos en cada grupo.

b) Rubros a incluir

Por lo que respecta a la primera etapa, habrá que empezar determinando los ingresos del sector público que se consideren impuestos. Aunque el concepto básico de lo que constituye un gravamen pueda parecer obvio en realidad no lo es, porque son varios los rubros acerca de los cuales no existe uniformidad de criterio sobre si deben considerarse como tales. Como definición general podría señalarse que impuesto es "todo pago no vinculado a una contraprestación directa", razón por la que se han excluido en general las tasas que corresponden a retribuciones por servicios concretos.

Como lo que se pretende medir es la incidencia de la carga tributaria total de un país, tendrá que computarse el universo de los impuestos, es decir, no incluyendo sólo los gravámenes que afluyen al gobierno central sino también los recaudados por entes públicos descentralizados, paraestatales, y gobiernos locales. Las aportaciones a los sistemas de seguridad social deberán incluirse también como impuestos, por lo tanto. Debe subrayarse la inclusión de este rubro porque no existe uniformidad entre los autores al respecto. En su mayoría siguen el criterio aquí expuesto, porque se trata de un pago obligatorio y no existe un quid pro quo estrictamente establecido. La consecuencia necesaria que se desprende de la adopción de este criterio es que, paralelamente, los pagos que realizan los sistemas de seguridad social deberán a su vez incluirse dentro de los gastos públicos.

En principio, lo que interesa es la distribución de la carga entre los residentes del país y por eso conviene separar de la misma la que no

/recae

recae sobre los nacionales de cada país. En todo caso pueden incluirse como rubro separado los gravámenes que inciden sobre personas domiciliadas en el exterior.<sup>15/</sup> En principio se da este tratamiento a los impuestos que recaen sobre las exportaciones, siempre y cuando el gravamen sea trasladable al exterior mediante un incremento de precios y también los impuestos que se descuentan al girar dividendos o intereses al exterior.

c) Incidencia de los impuestos

Determinada la recaudación de cada gravamen deberá estudiarse la incidencia de cada uno de ellos.

La teoría de la incidencia trata de establecer la forma en que, en definitiva, los impuestos afectan a las personas por sus efectos sobre los ingresos que perciben o sobre los gastos que realizan. La carga de los impuestos en conjunto deberá corresponder a la suma de los efectos indicados. Dicho de otro modo, lo que interesa es el efecto que pueda causar un impuesto sobre el ingreso real de que disponen las personas o las familias, efecto que a su vez depende de los cambios que se producen en los precios relativos de los productos y factores. Así, si un producto es gravado, se supone que su precio aumentará afectando al consumidor, en una primera aproximación, y una vez determinada la incidencia de ese gravamen podrán producirse otros efectos. Los consumidores del producto gravado podrán cambiar sus pautas de consumo y, por su parte, las empresas modificarán eventualmente la asignación de sus recursos, reduciendo posiblemente la significación de los utilizados para la producción del bien gravado. Todos estos efectos posteriores a la incidencia no se analizan en esta parte del estudio.

La teoría de la incidencia representa una de las áreas más difíciles de las finanzas públicas. Existe al respecto una cantidad considerable de estudios teóricos y también es creciente el número de investigaciones

<sup>15/</sup> En el estudio efectuado en Costa Rica, se dio este tratamiento a los impuestos que recaen sobre la exportación de bananos, a los impuestos al hospedaje y a las tarjetas de turismo.

/empíricas,

empíricas, estas últimas sólo en los países desarrollados.<sup>16/</sup> Ambos elementos constituyen la base de las premisas para las hipótesis aplicables a cada uno de los impuestos.

Por otra parte, como ya se señaló, son muchos los estudios que existen sobre la distribución de la carga tributaria no sólo en los países desarrollados sino también para los que están en proceso de desarrollo.<sup>17/</sup> Se cuenta, por consiguiente, con una base adicional al haberse llegado a procedimientos generalmente aceptados, por lo menos para la mayor parte de los impuestos.

Puede afirmarse, en consecuencia, que existen elementos básicos sólidos para determinar la incidencia. Sin embargo parece conveniente considerar en lo posible las condiciones específicas de cada país a través de consultas, tanto con funcionarios del sector público como del sector privado (en especial mediante contactos con las cámaras empresariales y sindicales). En esta forma se pueden tener presentes las características particulares de la estructura del mercado, dentro del país y en el exterior, el comportamiento empresarial y las condiciones de la oferta y la demanda.

Por lo que respecta a la incidencia del impuesto sobre la renta, debe distinguirse el impuesto personal del que recae sobre las sociedades de capital. En cuanto al primero, un criterio generalmente aceptado es suponer que el mismo recae sobre la persona que inicialmente lo paga, hipótesis en la que se supone que la oferta de trabajo y de capital es perfectamente inelástica. Por otra parte, estudios empíricos realizados en el Reino Unido y en los Estados Unidos demuestran que dicho impuesto no afecta mayormente a la oferta del factor respectivo. Evidentemente, si el efecto es muy reducido en países de imposición más progresiva y con menor evasión que los del área centroamericana, es lógico suponer que los efectos sobre la oferta de mano de obra y de capital serán menores aún en Centroamérica que en los países mencionados.

<sup>16/</sup> P. H. Mieszkowski, "Tax Incidence Theory: The Effects of Taxes on the Distribution of Income", Journal of Economic Literature, vol. VII, No. 4, diciembre de 1969. Es preciso tener presente que ni los estudios empíricos llegan necesariamente al mismo resultado. Así, en el caso del impuesto sobre la renta de las sociedades anónimas existen investigaciones que llegaron a resultados opuestos en lo que respecta a la posibilidad de su traslación.

<sup>17/</sup> P. H. Mieszkowski, op cit., y L. de Wulf "Fiscal Incidence Studies in Developing Countries: Survey and Critique", op. cit.

En cuanto al que afecta a las utilidades de las sociedades, el supuesto de incidencia depende de la estructura del mercado. En condiciones de competencia perfecta y monopólicas no se operaría la traslación del impuesto pero en circunstancias de oligopolio, la incidencia final habrá de depender de las hipótesis que se adopten en cuanto a las reacciones de los oligopolistas a que den lugar los cambios que ocurran en precios y cantidades. Cuando esta clase de mercados se caracteriza por un pequeño número de vendedores que ofrecen un producto estandarizado, el precio se fijará en algún punto entre el precio competitivo y el de monopolio, pero no habrá forma de indicar precisamente el punto de equilibrio. La solución dependerá de la estrategia que adopte cada una de las empresas participantes. Si cada cual está consciente de la reacción de los otros oligopolistas, podrán ponerse de acuerdo para fijar un precio determinado. La imposición puede cambiar el precio acordado si los oligopolistas lo consideran un indicador para que las empresas puedan subir el precio sin dar lugar a reacción o represalia de los demás.<sup>18/</sup>

Cabe destacar que en lo que concierne a la imposición de las sociedades anónimas, que se gravan de manera distinta a la de los demás contribuyentes en los países desarrollados, varios estudios trataron de verificar la traslación del impuesto, que en consecuencia no sería pagado por los empresarios o los accionistas sino por los consumidores.<sup>19/</sup>

Cabe agregar que de muchos indicios parece desprenderse que es frecuente la fijación de precios de un modo oligopólico.<sup>20/</sup> Por esta razón

<sup>18/</sup> Richard A. Musgrave, The Theory of Public Finance: A Study in Public Economics, Nueva York, 1959.

<sup>19/</sup> Joseph A. Pechman y Benjamín A. Okner, Who Bears the Tax Burden?, The Brookings Institution, Washington, 1974, pág. 34 y ss; Krzyzaniak, U. y R. A. Musgrave, The Shifting of the Corporation Income Tax, John Hopkins, Baltimore, 1963, y K. W., Roskamp, "The Shifting of Taxes on Business Income: The Case of West German Corporations", National Tax Journal, septiembre de 1965, vol. 18, págs. 247 a 257.

<sup>20/</sup> En el caso de Costa Rica, por ejemplo, se tuvo la impresión de que los empresarios tendían a considerar el impuesto sobre la renta como un elemento más del costo de producción y basaban sus decisiones de producción e inversión en el cálculo de una utilidad satisfactoria una vez pagado el impuesto sobre la renta.

se ha observado --como premisa central-- que el impuesto sobre la renta, tanto en el caso de las empresas constituidas por sociedades como en el de las unipersonales, es trasladado hacia el consumidor de los productos.<sup>21/</sup>

Cabe agregar, por último, que la traslación hacia el consumidor a través de la elevación de precios es facilitada cuando los precios internacionales más las tarifas en vigor, en general, dan bastante margen para que el impuesto sobre la renta pueda incluirse en el precio de venta.

A pesar de todas estas razones, como la tesis de la no traslación tiene validez desde el punto de vista teórico, tanto en libre competencia como en el caso de monopolio para un empresario que maximiza sus ganancias, puede efectuarse una estimación alternativa bajo el supuesto de que el impuesto sobre la renta de las sociedades y de los empresarios individuales en vez de trasladarse es pagado por los empresarios o accionistas.

Debe aclararse que todo lo señalado hasta aquí en cuanto al impuesto sobre la renta sólo se refiere a empresas no agropecuarias. Cuando se trata del impuesto sobre la renta correspondiente a empleados y pensionados, como en el caso de los rentistas y las empresas agropecuarias, resulta sumamente difícil su traslación. En los dos primeros casos el criterio aplicable predominante es que resulta en general difícil la traslación del impuesto personal porque incorpora una serie de elementos que varían de un caso a otro (por ejemplo, deducciones personales y tasas diferentes según la fuente de que provengan los ingresos). Por su parte, el impuesto sobre la renta de las empresas agropecuarias (personales o de sociedades) se supone que no es trasladado por ellas porque operan en mercados donde, por lo general, el precio es determinado por las condiciones del mercado internacional o, dicho de otro modo, al productor le está vedado influir en el precio y ello implica que debe soportar el gravamen.

Otro impuesto que es materia de discusión teórica y empírica es el aporte patronal a la seguridad social. Frecuentemente se sostiene que dicha aportación es considerada como un elemento más del costo, y que en

<sup>21/</sup> En cuanto al gravamen a los empresarios individuales, aparentemente su significación cuantitativa en el caso de Costa Rica fue sólo de un 5.1% de la recaudación total del impuesto sobre la renta.

consecuencia es pagada, en última instancia, por los consumidores.<sup>22/</sup> Por las condiciones especiales del mercado de los países centroamericanos a que ya se ha hecho referencia, parece razonable adoptar la hipótesis indicada.

Sin embargo, en un mercado de competencia perfecta, un impuesto sobre los factores productivos no causa efectos diferentes cuando grava inicialmente a los oferentes o demandantes del factor, es decir cuando la incidencia es la misma, dependiendo de la elasticidad de la oferta y la demanda. En consecuencia, otro cálculo alternativo sería partir de la premisa de que en un mercado del tipo indicado la incidencia de la aportación del patrón --que inicialmente grava la demanda-- recae sobre los asalariados.

Por su parte, la aportación del asalariado en todos los casos se supone que es pagada por el contribuyente de jure.

En cuanto a los impuestos a la exportación, la participación marginal de los países del área en los mercados internacionales de prácticamente todos sus productos principales de exportación --excepto el banano--, donde el precio es fijado por el mercado y la mecánica de la comercialización interna, evidencia que los gravámenes que corresponden a este grupo recaen en el productor. Lo mismo el exportador que el posible intermediario operan con los márgenes propios de su actividad y trasladan al productor las alteraciones de los precios y los impuestos.

Por las razones anteriores, dentro de este grupo de gravámenes, el impuesto a la exportación del banano parece que es el único caso de traslación al exterior. En efecto, las acciones conjuntas de los países productores condujeron a mejoras en el precio al productor, a mejoras salariales y a una mayor participación del fisco. La evidencia de la traslación del impuesto "hacia adelante" se reflejó en el aumento de precios al consumidor en los países importadores.

Con respecto a los impuestos sobre las ventas o el consumo de bienes y servicios, con algunas excepciones que se indicarán, conviene seguir el

<sup>22/</sup> Carl S. Shoup, Public Finance, Chicago Aldine, 1969, págs. 267 a 269.

procedimiento habitual de suponer que los impuestos se trasladan al consumidor final. Igual supuesto de incidencia debería adoptarse en el caso de los impuestos a las importaciones.

Finalmente, queda el grupo de los impuestos sobre la propiedad. Dado el carácter personal (naturales o jurídicos), de esta clase de gravámenes, que dificulta su traslación, parece recomendable adoptar la hipótesis de que son pagados por los contribuyentes de jure salvo en el caso del impuesto territorial, que se supone pagado por el ocupante.

En el cuadro 5 se han indicado los supuestos de incidencia adoptada en el caso de Costa Rica.

d) Asignación de impuestos, por tramos de ingreso

Como ya se aclaró anteriormente, una vez determinados los supuestos sobre incidencia, corresponderá asignar cada uno de los impuestos por tramos de ingreso.

En el caso del impuesto sobre la renta de las empresas, incluyendo los empresarios individuales, al suponerse la incidencia sobre el consumo final la asignación se realiza en la misma proporción en que se distribuye el consumo global a cada uno de los estratos de población, por tramos de ingreso, y por lo que respecta a las otras categorías de dicho impuesto se supone que es soportado por los mismos contribuyentes de jure; para ello necesitan utilizarse estadísticas por tramos de ingreso personal proporcionadas por los organismos directos de tributación. En el caso del impuesto sobre la renta del sector agropecuario y de los rentistas, es probable que se necesiten tabulaciones especiales.<sup>23/</sup>

En la hipótesis alternativa --de no traslación-- habría que recurrir a datos de las estadísticas tributarias. Debe señalarse que a menudo la información disponible sólo consiste en clasificaciones del impuesto abonado, por tramos de ingreso personal. Para los efectos de este tipo de trabajos es preferible aplicar el concepto de ingreso familiar y en el caso de que no sea posible, los resultados presentarán una leve sobreestimación de la regresividad de dicho impuesto.

<sup>23/</sup> Se trata fundamentalmente de relacionar la clasificación por tramos con la clasificación por actividad (cruces entre ambas clasificaciones).

Cuadro 5

COSTA RICA: SUPUESTOS DE INCIDENCIA ADOPTADOS PARA CADA IMPUESTO, 1974

<u>Supuestos de incidencia</u>	
<u>Impuestos a los ingresos y utilidades</u>	
<u>Impuesto a la renta</u>	
Empleados y pensionados	Contribuyentes declarantes
Empresas individuales agropecuarias y rentistas	Contribuyentes declarantes
Resto de empresas individuales	Consumidor final 1/
Sociedades agropecuarias y rentistas	Accionistas
Standard Fruit, Co.	Consumidores externos (banano)
Resto de sociedades	Consumidores finales 1/
A las utilidades de las compañías bananeras extranjeras	Consumidores externos (banano)
1% sobre utilidades (Ley industrial)	Consumidores finales
Otros impuestos sobre utilidades	
Contribución del 5% para pensiones del Magisterio	Empleados del magisterio
Deducción del 1% del Fondo de Pensiones	Empleados del Estado
Cuotas al Seguro Social (obreros y empleados)	Obreros y empleados
Cuotas al Seguro Social (patronal)	Consumidores finales 2/
Deducción del 5% para pensiones	Empleados del Estado
Cuotas patronales para el INA	Consumidores finales
Cuotas patronales para el IMAS	Consumidores finales
Cuotas de aportes al Banco Popular (obreros)	Obreros y empleados
Cuotas de aportes al Banco Popular (patrones)	Consumidores finales
<u>Impuestos a la propiedad</u>	
<u>Impuesto territorial</u>	
Sobre lotes incultos	Usuarios de la propiedad (propietarios e inquilinos)
Sobre mortuorias y donaciones	Propietarios
Transmisión de propiedad	Beneficiarios de herencia
Detalle de caminos	Beneficiarios de herencia
	Propietarios de inmuebles beneficiados

((Continúa))

Cuadro 5 (Continuación)

<u>Supuestos de incidencia</u>	
<u>Impuestos sobre bienes y servicios</u>	
Selectivos de consumo	Consumidores finales
A las ventas	Consumidores finales
Destaca de ganado	Consumidores finales
Sobre el café que reciben los beneficios	Productores
Varios a la producción agropecuaria	Productores
A la producción y consumo del café	Productores
Al azúcar (1.10 colones/q)	Consumidores finales
Varios al consumo de cigarrros y fósforos	Consumidores finales
Varios al consumo de licores y bebidas alcohólicas	Consumidores finales
Al consumo de cerveza	Consumidores finales
Al consumo de gaseosas	Consumidores finales
Al consumo de cemento	Usuarios de las propiedades
Al consumo de la gasolina	Consumidores finales
A la venta de drogas y estupefacientes	Consumidores finales
A la sal	Consumidores finales
A los moteles	Consumidores finales
Sobre billetes de ferrocarril	Consumidores finales (usuarios)
Sobre espectáculos públicos	Consumidores finales (espectadores)
Al ruedo	Propietarios de automóviles
Patentes varias	Consumidores finales
Patentes de licores	Consumidores finales
Sobre la construcción	Usuarios de las propiedades
Por tonelada de carga	Consumidores finales
Pasajes internacionales	Consumidores finales (viajeros)
Al hospedaje y tarjetas de turismo	Turistas extranjeros
<u>Impuestos sobre el comercio exterior</u>	
<u>Importaciones</u>	
Derechos de importación	Consumidores finales
Protocolo de San José	Consumidores finales
Interior y otras rentas aduaneras	Consumidores finales
Tiambre hospitalario	Consumidores finales
Ajustes de tipo de cambio	Consumidores finales
Selectivos de consumo	Consumidores finales

/(Continúa)

Cuadro 5 (Conclusión)

Supuestos de incidencia	
<b>Exportaciones</b>	
Ad valorem	Productores nacionales, excepto banano
Derechos de exportación	Productores nacionales, excepto banano
A la exportación de banano	Consumidores extranjeros
A la exportación de azúcar	Productores
A la exportación del café	Productores
A la exportación de ganado	Productores
<b>Otros impuestos</b>	
Papel sellado, timbre Cruz Roja y otros	Usuarios
Timbre niño abandonado y Museo Nacional	Usuarios
Timbre del control y prevención de enfermedades del ganado	Consumidores finales
Timbres varios y cheques bancarios	Consumidores finales

1/ Para hipótesis alternativas véase el Cuadro 3 del apéndice (impuesto pagado por empresarios y accionistas).

2/ Para hipótesis alternativas de incidencia véase el cuadro 4 del apéndice (incidencia, sobre obreros y empleados).

Para asignar la aportación de los asalariados a la seguridad social deberán obtenerse datos sobre la distribución, por escala de salarios, con base en las informaciones de los sistemas de seguridad social.

Por lo que respecta al aporte patronal, la hipótesis principal admite su traslación al consumidor. Esa asignación se relaciona, en consecuencia, con el consumo de cada estrato de población, por tramo de ingreso. Para la hipótesis alternativa --traslación hacia atrás, es decir, al asalariado-- habría que recurrir a las estadísticas por escala salarial a que ya se hizo referencia.

A la contribución a los sistemas de seguridad social son aplicables las mismas salvedades que al del impuesto sobre la renta, en lo que respecta a los agrupamientos por ingreso personal.

Para asignar el impuesto territorial por tramos, se consideran en primer lugar las propiedades destinadas a la vivienda. Se puede suponer que el alquiler mensual de una vivienda representa un determinado porcentaje (probablemente entre el 1% y el 2%) del valor capital de la vivienda, y por otro lado, que las familias destinan entre un 20% y un 25% del ingreso familiar a este tipo de gastos,<sup>24/</sup> relaciones éstas que permiten vincular las estadísticas fiscales de que se disponga --es decir, la clasificación por evaluación de la propiedad-- con cada estrato de población, por tramo de ingreso familiar.

Para el grupo de los gravámenes sobre los bienes y servicios y sobre las importaciones, se utiliza la información que proporcionan las encuestas sobre ingresos y gastos. En el caso de impuestos de carácter más general puede optarse por distribuirlos por estratos de población por tramos de ingreso con base en el consumo total. También se les puede asignar partiendo de la incidencia que tengan los insumos en la demanda final aunque ello requeriría una investigación más detenida. Por otra parte, la experiencia señala que los resultados no cambian cuando se aplica este último procedimiento en vez del empleado en este caso.

Para el caso de Costa Rica, en el cuadro 6 se ha indicado la asignación efectuada de cada impuesto, y en el 7, los montos resultantes.

<sup>24/</sup> Véanse las encuestas de ingresos y gastos realizadas en los países del área.

## Cuadro 6

## COSTA RICA: CRITERIOS DE ASIGNACION, 1974

	Por tramos de ingreso	Fuente
<u>Impuestos a los ingresos y utilidades</u>		
<u>Impuesto a la renta</u>		
Empleados y pensionados	Según tramos de ingreso de los declarantes	Estadística fiscal
Empresas individuales agropecuarias y rentistas	Según tramos de ingreso de los declarantes	Estadística fiscal
Resto de empresas individuales	Distribución por tramos del consumo total	Encuesta de consumo
Sociedades agropecuarias y rentistas	Tramos de ingreso de los accionistas	Estimación
Standard Fruit, Co.	No residentes	
Resto de sociedades	Distribución por tramos del consumo total	Encuesta de consumo
A las utilidades de las compañías bananeras extranjeras	No residentes	
1% sobre utilidades (Ley industrial)	Distribución por tramos del consumo total	Encuesta de consumo
Otros impuestos sobre utilidades	Distribución por tramos del consumo total	Encuesta de consumo
Contribución del 5% para pensiones del Magisterio	Distribución por tramos de contribuyentes a la C.C.S.S. 1/	Memoria C.C.S.S.
Deducción del 1% del Fondo de Pensiones	Distribución por tramos de contribuyentes a la C.C.S.S.	Memoria C.C.S.S.
Cuotas al Seguro Social (obreros y empleados)	Distribución por tramos de contribuyentes a la C.C.S.S.	Memoria C.C.S.S.
Cuotas al Seguro Social (patronal)	Distribución por tramos del consumo total	Encuesta de consumo
Deducción del 5% para pensiones	Distribución por tramos de contribuyentes a la C.C.S.S. 1/	Memoria C.C.S.S.
Cuotas patronales para el INA	Distribución por tramos del consumo total	Encuesta de consumo
Cuotas patronales para el INAS	Distribución por tramos del consumo total	Encuesta de consumo
Cuotas aportes al Banco Popular (obreros)	Distribución por tramos de contribuyentes a la C.C.S.S.	Memoria C.C.S.S.
Cuotas aportes al Banco Popular (patrones)	Distribución por tramos del consumo total	Encuesta de consumo

Cuadro 6 (Continuación)

	Por tramos de ingreso	Fuente
<u>Impuestos a la propiedad</u>		
Impuesto territorial	Valor de las propiedades por tramos de ingreso	Estadística fiscal
Sobre lotes incultos	Estimación	
Sobre mortuales y donaciones	Impuesto territorial por ser la vivienda el bien más habitual de herencia	
Transmisión de propiedad	Impuesto territorial por ser la vivienda el bien más habitual de herencia	
Detalle de caminos	Igual al impuesto territorial	
<u>Impuestos sobre bienes y servicios</u>		
Selectivos de consumo	Distribución por tramos de los consumos gravados	Estadística fiscal y encuesta de consumo
A las ventas	Distribución por tramos de los consumos gravados	Estadística fiscal y encuesta de consumo
Destace de ganado	Distribución por tramos del consumo de carne	Encuesta de consumo
Sobre el café que reciben los beneficiarios	Productores por tramos de ingreso	Memoria Oficina del Café
Varios a la producción agropecuaria	Productores por tramos de ingreso	Estadística fiscal
A la producción y consumo del café	Productores por tramos de ingreso	Memoria Oficina del Café
Al azúcar (1.10 colones/q)	Consumidores de azúcar y derivados, por tramos	Encuesta de consumo
Varios al consumo de cigarrillos y fósforos	Consumidores de cigarrillos por tramos	Encuesta de consumo
Varios al consumo de licores y bebidas alcohólicas	Consumidores de bebidas alcohólicas por tramos	Encuesta de consumo
Al consumo de cerveza	Consumidores de cerveza por tramos	Encuesta de consumo
Al consumo de gaseosas	Consumidores de gaseosas por tramos	Encuesta de consumo
Al consumo de cemento	Igual al impuesto territorial	Encuesta de consumo
Al consumo de la gasolina	Consumidores de gasolina por tramos	Encuesta de consumo
A la venta de drogas y estupefacientes	Gastos médicos por tramos	Encuesta de consumo

Cuadro 6 (Continuación)

	Por tramos de ingreso	Fuente
A la sal	Número de personas en cada tramo	Encuesta de consumo
A los moteles	Gastos de esparcimiento por tramos	Encuesta de consumo
Sobre billetes de ferrocarril	Viajes en ferrocarril por tramos	Encuesta de consumo
Sobre espectáculos públicos	Gastos de esparcimiento por tramos	Encuesta de consumo
Al ruedo	Consumo de gasolina por tramos	Encuesta de consumo
Patentes varias	Distribución por tramos del consumo total	Encuesta de consumo
Patentes de licores	Distribución por tramos del consumo de licores	Encuesta de consumo
Sobre la construcción	Igual al impuesto territorial	
Por tonelada de carga	Distribución por tramos del consumo total	Encuesta de consumo
Pasajes internacionales	Gastos de viaje en avión por tramos	Encuesta de consumo
Al hospedaje y tarjetas de turismo	No residente	
<u>Impuestos sobre el comercio exterior</u>		
<u>Importaciones</u>		
Derechos de importación	Para productos alimenticios, bebidas y tabacos, distribución por tramos de los consumos respectivos. Para bienes intermedios y de capital, distribución del consumo total por tramos	Estadísticas de comercio exterior y encuesta de consumo
Protocolo de San José		
Interior y otras rentas aduaneras		
Timbre hospitalario		
Ajustes de tipo de cambio		
Selectivos de consumo		
<u>Exportaciones</u>		
Ad valorem	Productores por tramo de ingreso y no residentes para el banano	ASBANA; Oficina del Café; Productores de caña; estadística de comercio exterior
Derechos de exportación		ASBANA
A la exportación de banano	No residentes	ASBANA
A la exportación de azúcar	Productores por tramos de ingreso	Asociación de Productores de Caña
A la exportación del café	Productores por tramos de ingreso	Oficina del café
A la exportación del ganado	Productores por tramos de ingreso	Consejo Nacional de Producción

Cuadro 6 (Conclusión)

	Por tramos de ingreso	Fuente
<u>Otros impuestos</u>		
Papel sellado, timbre Cruz Roja y otros	Distribución de la población por tramos	Encuesta de consumo
Timbre niño abandonado y Museo Nacional	Distribución por tramos de gastos en avión	Encuesta de consumo
Timbre del control y prevención de enfermedades del ganado	Distribución por tramos de consumo de carne	Encuesta de consumo
Timbres varios y cheques bancarios	Distribución por tramos de consumo total	Encuesta de consumo

Fuente: Elaboración del autor, con base en cifras de la Contraloría General de la República.

I/ C.C.S.S.: Caja Costarricense del Seguro Social.

Cuadro 7

COSTA RICA: ASIGNACION POR TRAMOS DE INGRESO, 1974

(Miles de colones)

	Asignación por tramos (%)			Residentes			Asignación por tramos (Miles de colones)			No residentes
	Bajo	Medio	Alto	Bajo	Medio	Alto	Bajo	Medio	Alto	
Ingresos tributarios	27.1	41.1	31.8	703 510	1 067 045	824 177	96 456			
Impuestos a los ingresos y utilidades	33.2	32.0	27.1	325 313	374 019	260 623	9 656			
Impuesto a la renta	20.5	39.4	40.1	77 797	149 737	152 387	9 425			
A las utilidades de la Cfa. Bananera de Costa Rica y Chiriquí Land										231
Del 1% sobre utilidades de la Ley Industrial	28.0	46.0	26.0	287	471	267				
Otros impuestos sobre utilidades	28.0	46.0	26.0	5	8	4				
Contribución del 5% para pensiones del Magisterio	64.6	27.7	7.7	11 499	4 931	1 371				
Deducción del 1% del Fondo de Pensiones	64.6	27.7	7.7	87	37	11				
Cuotas de Seguro Social: obreros	64.6	27.7	7.7	133 679	57 321	15 934				
Cuotas de Seguro Social: patronos	28.0	46.0	26.0	87 883	144 380	81 606				
Deducción de salarios del 5% para pensiones	64.6	27.7	7.7	1 708	732	204				
Cuotas patronales para el INA	28.0	46.0	26.0	5 740	9 431	5 330				
Cuotas patronales para el ICAAS	28.0	46.0	26.0	2 702	4 439	2 509				
Cuotas de aporte al Banco Popular: obreros	64.6	27.7	7.7	3 227	1 383	385				
Cuotas de aporte al Banco Popular: patronos	28.0	46.0	26.0	699	1 149	650				
Impuestos a la propiedad	14.2	9.0	76.8	7 280	4 615	39 483				
Sobre mortuales y donaciones	14.2	9.0	76.8	897	569	4 855				
Territorial	14.2	9.0	76.8	6 056	3 839	32 756				
Sobre lotes incultos			100.0			106				
Transmisión de propiedad	14.2	9.0	76.8	71	45	383				
Detalle de cánones	14.2	9.0	76.8	256	162	1 385				

Cuadro 7 (Continuación)

	Residentes			Asignación por tramos			No residentes
	Asignación por tramos (%)			(Millas de colones)			
	Bajo	Medio	Alto	Bajo	Medio	Alto	
Impuestos sobre bienes y servicios	22.0	44.9	33.1	165 119	335 927	247 589	3 055
Selectivos de consumo	16.0	45.0	39.0	20 651	57 525	50 749	-
Cobre ventas	40.0	49.0	12.0	61 125	124 878	82 320	-
Destaca de ganado	35.0	49.0	18.0	735	1 091	401	-
Sobre café que reciben los beneficiarios	40.0	35.0	25.0	27 149	23 756	16 563	-
Varios a la producción agropecuaria	20.0	35.0	45.0	167	292	375	-
A la producción y consumo de café	40.0	35.0	25.0	358	313	224	-
Al azúcar (1.10 colones/q)	45.0	43.0	12.0	1 655	1 582	441	-
Al consumo de cigarrillos nacionales	40.0	48.0	12.0	862	1 034	258	-
Al consumo de cigarrillos nacionales elaborados con tabacos nacionales exclusivamente	40.0	48.0	12.0	10 870	13 045	3 261	33
Al consumo de fósforos y cerillos	40.0	48.0	12.0	1 559	1 870	468	-
Al consumo de cerveza	23.0	57.0	20.0	11 813	29 275	10 271	-
Al consumo de licores (1% por litro)	21.0	46.0	33.0	1 909	4 183	3 001	-
A los licores producidos por la Fábrica Nacional de Licores	21.0	46.0	33.0	8 757	19 133	13 761	-
Al consumo de cemento (Ley 3911)	2.4	1.5	96.1	113	71	4 528	-
Al consumo de cemento	2.4	1.5	96.1	176	110	7 043	-
Al consumo de refrescos gaseosos	25.0	51.0	24.0	4 433	9 044	4 256	-
Al consumo de bebidas alcohólicas extranjeras	21.0	46.0	33.0	971	2 127	1 525	-
Al consumo de gasolina y derivados	8.0	49.0	43.0	5 606	34 333	30 129	-
A la venta de drogas y estupefacientes	13.0	50.0	32.0	11	32	20	-
A la sal	52.0	39.0	9.0	109	82	19	-
A los aceites	17.0	43.0	41.0	141	347	339	-
Sobre billetes de ferrocarril (Ley 26)	42.0	52.0	6.0	5	7	1	-
Sobre billetes de ferrocarril (Ley 87)	42.0	52.0	6.0	7	8	1	-
Sobre espectáculos públicos	17.0	42.0	41.0	373	920	898	-
Al ruido	8.0	49.0	43.0	764	4 679	4 107	-
Pasajes comerciales	24.0	46.0	26.0	1 894	3 111	1 759	-
Pasajes industriales	28.0	46.0	26.0	372	613	346	-

Cuadro 7 (Continuación)

	Residentes						No residentes
	Asignación por tramos (%)			Asignación por tramos (Miles de dólares)			
	Bajo	Medio	Alto	Bajo	Medio	Alto	
Ingresos sobre bienes y servicios (continuación)							
Reveries de licores	21.0	46.0	33.0	168	412	296	
Patentes varias	28.0	46.0	25.0	205	337	191	
Sobre construcción	2.4	1.5	96.1	146	91	5 842	
Por tonelada de carga	28.0	46.0	26.0	185	304	172	
Por otras transacciones	27.0	19.0	54.0	1 810	1 273	3 620	
Al hospedaje y tarjetas de turismo							
Impuestos sobre el comercio exterior y transacciones internacionales	24.4	42.2	33.4	196 238	337 434	267 157	83 745
A las importaciones	24.0	44.2	31.1	155 947	291 418	202 138	
Derechos de importación							
Protección de San José							
Interior y otras rentas aduaneras	26.0	44.8	29.2	135 585	234 150	152 505	
Timbre hospitalario							
Ajustes de tipo de cambio							
Selectivo de consumo	16.0	45.0	39.0	20 362	57 268	49 633	
A las exportaciones	26.1	30.6	43.3	39 291	46 016	65 019	83 745
Ad valorem	a/	a/	a/	33 886	40 821	56 702	14 623
Derechos de exportación	a/	a/	a/	602	637	444	69 122
A la exportación de benuo							
A la exportación del azúcar (7 1/2 valor FOB)	20.0	20.0	60.0	2 028	2 028	6 084	
A la exportación del café	40.0	35.0	25.0	2 714	2 575	1 696	
A la exportación de ganado	20.0	50.0	30.0	61	155	93	

Cuadro 7 (Conclusión)

	Residentes						No residentes
	Asignación por tramos (%)			Asignación por tramos (Miles de colones)			
	Bajo	Medio	Alto	Bajo	Medio	Alto	
Cinco ingresos	31.2	43.1	26.7	10,360	15,050	9,312	
Un solo ingreso	52.3	39.2	8.5	893	670	145	
Widues	28.0	46.0	26.0	7,815	12,839	7,257	
Recurso afino abandnado	27.0	19.0	54.0	477	336	955	
Rebas de control y prevencion de enfermedades del estado	33.0	49.0	18.0	104	154	56	
Yambre Cera Roja	52.3	39.2	8.5	448	336	73	
Yambre Hospicio de Huérfanos	27.0	19.0	54.0	57	40	113	
Cheques bancarios	28.0	46.0	26.0	125	306	117	
Yambre Museo Nacional	27.0	19.0	54.0	271	191	542	
Otros	52.3	39.2	8.5	370	278	60	

Elaboración propia, con base en datos de la Contraloría General de la República.

Nota: Bajo: Menos de 1 750 colones de ingreso familiar mensual.

Medio: De 1 750 a 5 000 colones de ingreso familiar mensual.

Alto: Más de 5 000 colones de ingreso familiar mensual.

a/ Véase detalles en el cuadro A-8.

/Se observa

Se observa que --como ya se expresó-- la distribución de la carga tributaria sólo tiene lugar con los impuestos que recaen sobre los residentes; también aparecen en la última columna los impuestos que se supone recaen sobre el exterior, estos últimos sólo en forma global.

e) Distribución de la carga tributaria

i) Hipótesis central. La distribución del ingreso en los países del área es desigual y se considera que la política fiscal puede ser precisamente uno de los instrumentos fundamentales para equilibrarla. De momento se trataría de la forma en que el instrumental tributario podría influir sobre esa desigualdad. En el caso de Costa Rica, como puede apreciarse en el cuadro 8, se observa una fuerte regresividad del sistema tributario. Los grupos de ingresos bajos (menos de 1 750 colones mensuales) tributan casi un 32% de sus percepciones frente a un promedio para el país (residente), en su conjunto, de cerca del 25% en relación a las suyas. Recuérdese que a los grupos indicados sólo les corresponde un 21.3% del ingreso total aunque representan el 52.3% de la población. Es decir, resulta que más de la mitad de la población del país (la de ingresos más bajos) paga más impuestos en proporción a sus ingresos que la de ingresos más altos.

El grupo medio, que representa el 39.2% de la población, percibe el 42.7% de los ingresos y paga el 24% de los impuestos, proporción prácticamente igual al promedio nacional. El de ingresos altos, en cambio, que sólo representa el 8.4% de la población, recibe el 36% del ingreso y contribuye al fisco con una proporción del mismo muy inferior al promedio: la tributación que soporta sólo llega al 2.9%. (Véase el cuadro 9.)

Desde ahora puede señalarse que la distribución del ingreso es en los demás países del área más desproporcionada que en Costa Rica y no existen al parecer indicios que permitan suponer que existe una progresividad sustancialmente mayor en alguno de los otros países que en el mencionado.

Por supuesto que después de haberse destacado la regresividad global del sistema tributario es interesante determinar la clase de impuestos en los que se observa la mayor regresividad y a cuáles corresponde la mayor

Cuadro 8

COSTA RICA: PRESION TRIBUTARIA POR TRAMOS DE INGRESO TOTAL Y  
POR TIPO DE IMPUESTO, 1974

	Total	Porcentaje de los impuestos. respecto al ingreso de cada tramo		
		Bajo	Medio	Alto
<u>Total</u>	<u>24.88</u>	<u>31.72</u>	<u>24.00</u>	<u>21.91</u>
A los ingresos y utilidades	9.21	14.67	8.41	6.93
A la propiedad	0.49	0.33	0.10	1.05
Sobre bienes y servicios	7.16	7.44	7.55	6.58
Sobre el comercio exterior y transacciones internacionales	7.67	8.30	7.39	7.10
A las importaciones	6.23	7.03	6.55	5.37
A las exportaciones	1.44	1.27	1.04	1.73
Otros	0.33	0.48	0.34	0.25

Fuente: Elaboración del autor, con base en cifras de la Contraloría General de la República.

Nota: Bajo: Menos de 1 750 colones de ingreso familiar mensual.  
Medio: De 1 750 a 5 000 colones de ingreso familiar mensual.  
Alto: Más de 5 000 colones de ingreso familiar mensual.

Cuadro 9

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

(Porcentajes)

Concepto	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

ponderación en la carga tributaria global. En el caso de Costa Rica, el grupo que más pesa en el total de la carga tributaria es también el de mayor regresividad y está constituido por el conjunto de los impuestos sobre los ingresos y sobre las utilidades.<sup>25/</sup> También resultan bastante regresivos y tienen considerable importancia en el total de la carga tributaria los impuestos sobre bienes y servicios y sobre las importaciones.

Los impuestos sobre la propiedad y sobre las exportaciones, cuyo peso es considerablemente menor, muestran un comportamiento errático. El primer grupo de gravámenes recae con mayor fuerza sobre los sectores de ingresos altos, pero con fuerza menor sobre los grupos medios que sobre los bajos. Finalmente, llama la atención que los impuestos sobre la exportación afecten en mayor medida a las categorías de ingresos bajos, seguidos por las de ingresos altos, y en último término por las de ingresos medios.<sup>26/</sup> También se puede observar que el peso de estos gravámenes es muy similar en los grupos de ingresos bajos y altos.<sup>27/</sup>

Por supuesto, resulta interesante examinar por separado los componentes del sistema tributario, análisis para el que parecen ilustrativos

<sup>25/</sup> En este total se incluyen las cuotas a la seguridad social.

<sup>26/</sup> Se debe a la importancia que tienen los pequeños productores en la producción de bienes que se exportan, como el café.

<sup>27/</sup> Véase el cuadro 1 del apéndice.

los cuadros 1 y 2 del apéndice. En ellos se aprecia que los únicos gravámenes progresivos son, en el caso de Costa Rica, el impuesto sobre la renta (aunque no resulte progresivo para el grupo medio) y los impuestos selectivos sobre el consumo --tanto interno como a la importación--, aunque la presión sea igual para la clase media y la alta. En el impuesto territorial se percibe una relativa progresividad, aunque en este caso la clase media sea la que menos paga.

Por otro lado, los elementos regresivos fundamentales resultan ser las aportaciones de los obreros y los patronos a la seguridad social y los impuestos a las importaciones, excluyendo los selectivos.

El impuesto sobre las ventas es aproximadamente proporcional para los grupos medio y bajo, y en cambio, la proporción de los de ingresos altos es algo menor.<sup>28/</sup>

De lo expuesto anteriormente podría desprenderse que para que la progresividad tributaria fuera mayor habría que fortalecer el impuesto sobre la renta personal, los impuestos sobre el patrimonio y los impuestos selectivos. Por otra parte, se necesitaría disminuir la carga de las aportaciones a la seguridad social y algunos impuestos específicos al consumo.

ii) Hipótesis alternativas. En los casos en que no existe acuerdo teórico ni empírico, pueden efectuarse estimaciones alternativas. Por ejemplo en el del impuesto sobre la renta de empresas y de las aportaciones patronales a la seguridad social. Como una primera alternativa, podría considerarse que el impuesto sobre la renta es soportado por los empresarios y los accionistas. En el cuadro 3 del apéndice pueden observarse las implicaciones de estas alternativas para el caso de Costa Rica. Se han indicado todos los cambios efectuados para llegar al resultado de que la regresividad disminuye considerablemente pero, aunque en menor medida, el grupo de ingresos bajos sigue pagando un impuesto proporcionalmente mayor que el de los ingresos altos (28.2% y 25.4%, respectivamente).

<sup>28/</sup> Sobre la incidencia legal de los impuestos sobre las ventas y selectivos de consumo, basados en la Encuesta de Consumo, véanse, El impuesto a las ventas en Costa Rica (sin sigla), febrero de 1977, y Los impuestos selectivos al consumo en Costa Rica (SDE/77/C/3), mayo de 1977.

En otra hipótesis se admitiría que la aportación patronal a la seguridad social recae sobre los asalariados, es decir, que el empresario lo trasladaría hacia atrás. Para llegar a esta conclusión se parte del razonamiento de que un impuesto que se paga con relación al salario, recae sobre dicho salario independientemente de que el contribuyente de jure sea el asalariado o el patrón. Como el aumento de los costos por concepto de salarios que implicaría la absorción del gravamen por el empresario no significaría un aumento de la productividad, no se mostraría dispuesto a pagarlo.<sup>29/</sup>

Aplicando esta hipótesis, en el caso de Costa Rica resultaría, como es lógico, el cambio en la distribución de la carga que puede observarse en el cuadro 4 del apéndice, donde la regresividad resulta fuertemente acentuada porque el grupo de ingresos bajos pagaría el 36.9% de sus ingresos, el medio bajaría su contribución total al 22.7% y las familias más ricas sólo pagarían el 20.4%.

Ambas hipótesis alternativas modifican el resultado en el sentido opuesto al de la hipótesis central por lo que podría considerarse esta última como intermedia y, por lo tanto, menos extrema.

f) Reflexiones finales sobre la distribución de la carga tributaria en los países centroamericanos

De lo expuesto anteriormente y para los fines del diseño de una política fiscal redistributiva en los países del Istmo Centroamericano, podría señalarse que:

- a) El peso del impuesto personal sobre la renta es reducido;
- b) La ponderación de los impuestos sobre la propiedad es escasa;
- c) El peso de algunos tributos tiende a recaer con más fuerza sobre los grupos de menores ingresos (por ejemplo, los impuestos específicos al consumo);
- d) El impuesto sobre las ventas no tiene un carácter claramente progresivo ni regresivo, y
- e) Los gravámenes a la importación constituyen un rubro importante de la carga tributaria y tienen un efecto básicamente regresivo.

<sup>29/</sup> Joseph A. Pechman y Benjamín A. Okner, op. cit.

Muchas de las alternativas generales especiales han podido comprobarse en un estudio sobre Costa Rica.<sup>30/</sup> Se necesitará, sin embargo, efectuar estudios específicos similares para comprobar las generalizaciones que aquí se han formulado teniendo presentes las características particulares de cada país.<sup>31/</sup>

---

<sup>30/</sup> Incidencia fiscal y distribución del ingreso en Costa Rica, op. cit.  
<sup>31/</sup> Un ejemplo de esta afirmación es probablemente el caso diferente de la evaluación de los impuestos sobre la propiedad en Nicaragua, a causa de las modificaciones hechas recientemente a este tipo de gravámenes en ese país.



**APENDICE**



Cuadro 1

COSTA RICA: PRESION TRIBUTARIA POR TRAMOS DE INGRESO DE  
CADA UNO DE LOS IMPUESTOS, 1974

(Porcentajes)

	Total	Proporción de Ingresos <sup>a/</sup>		
		Bajo	Medio	Alto
Ingresos tributarios	24.38	31.72	24.00	21.91
Impuestos a los ingresos y utilidades	9.20	14.67	8.40	6.90
Impuesto a la renta	3.60	3.50	3.20	4.00
A las utilidades de la Cia. Bananera de Costa Rica y Chiriquí Land	-	-	-	-
1% sobre utilidades de la Ley industrial	-	-	-	-
Otros impuestos sobre utilidades	-	-	-	-
Contribución del 5% para pensiones del Magisterio	0.20	0.50	0.10	-
Deducción del 1% del Fondo de Pensiones	-	-	-	-
Cuotas de Seguro Social: obreros	2.00	6.00	1.30	0.40
Cuotas de Seguro Social: patronos	3.00	4.00	3.50	2.30
Deducción de sueldos del 5% para pensiones	-	0.10	-	-
Cuotas patronales para el INA	0.20	0.30	0.20	0.10
Cuotas patronales para el IMAS	0.10	0.10	0.10	0.10
Cuotas de aporte al Banco Popular: obreros	0.10	0.20	-	-
Cuotas de aporte al Banco Popular: patronos	-	-	-	-
Impuestos a la propiedad	0.50	0.30	0.10	1.10
Sobre mortuorias y donaciones	0.10	-	-	0.10
Territorial	0.40	0.30	0.10	0.90
Sobre lotes incultos	-	-	-	-
Transmisión de propiedad	-	-	-	-
Detalle de caminos	-	-	-	0.10

/(Continúa)

Cuadro 1 (Continuación)

	Total	Proporción de ingreso <sup>a/</sup>		
		Bajo	Medio	Alto
Impuestos sobre bienes y servicios	7.20	7.41	7.60	6.60
Selectivos de consumo	1.20	0.90	1.30	1.30
Sobre ventas	2.60	2.80	2.30	2.10
Destace de ganado	-	-	-	-
Sobre el café que reciban los beneficios	0.60	1.20	0.50	0.50
Varios a la producción agropecuaria	-	-	-	-
A la producción y consumo de café	-	-	-	-
Al azúcar (1.101 colones)	-	0.10	0.10	-
Al consumo de cigarros nacionales	-	-	-	-
Al consumo de cigarros nacionales elaborados con tabacos nacionales exclusivamente	0.30	0.50	0.30	0.10
Al consumo de fósforos y cerillos	-	0.10	0.10	-
Al consumo de cerveza	0.50	0.50	0.70	0.30
Al consumo de licores (1% por litro)	0.10	0.10	0.10	0.10
A los licores producidos por la Fábrica Nacional de Licores	0.40	0.40	0.40	0.40
Al consumo de cemento (Ley 3911)	0.10	-	-	0.10
Al consumo de cemento	0.10	-	-	0.20
Al consumo de refrescos gaseosos	0.20	0.20	0.20	0.10
Al consumo de bebidas alcohólicas extranjeras	0.10	0.10	0.10	-
Al consumo de gasolina y derivados	0.70	0.30	0.30	0.80
A la venta de drogas y estupafacientes	-	-	-	-
A la sal	-	-	-	-
A los moteles	-	-	-	-
Sobre billeras de ferrocarril (Ley 26)	-	-	-	-
Sobre billeras de ferrocarril (Ley 87)	-	-	-	-
Sobre espectáculos públicos	-	-	-	-
Al ruedo	0.10	-	0.10	0.10
Patentes comerciales	0.10	0.10	0.10	0.10
Patentes industriales	-	-	-	-
Patentes de licores	-	-	-	-
Patentes varios	-	-	-	-
Sobre construcción	-	-	-	0.20
Por tonelada de carga	-	-	-	-
Pasajes internacionales	0.10	0.10	-	0.10
Al hospedaje y tarjetas de turismo	-	-	-	-

((Continda))

Cuadro 1 (Conclusión):

	Total	Proporción de ingresos <sup>a/</sup>		
		Bajo	Medio	Alto
Impuestos sobre el comercio exterior y transacciones internacionales	7.70	8.30	7.60	7.10
A las importaciones	6.20	7.60	6.80	5.40
Derechos de importación	2.40	6.10	5.30	4.10
Petróleo de San José	0.90			
Interior y otras rentas aduaneras	0.20			
Timbre hospitalario	0.10			
Ajuste por tipo de cambio	1.40	0.90	1.30	1.30
Selectivo de consumo	1.20			
A las exportaciones	1.50	1.80	1.00	1.70
Ad valorem	1.30	1.50	0.90	1.50
Derechos de exportación				
A la exportación de banano				
A la exportación de azúcar valor FOB	0.10	0.10	-	0.10
A la exportación del café	0.10	0.10	0.10	0.10
A la exportación de ganado	-	-	-	-
Otros impuestos	0.30	0.50	0.30	0.30
Papel sellado	-	0.10	-	-
Timbres	0.30	0.40	0.30	0.20
Timbre niño abandonado	-	-	0.10	-
Timbre para el control y prevención de las enfermedades del ganado	-	-	-	-
Timbre de la Cruz Roja	-	-	-	-
Timbre del Hospicio de Huérfanos	-	-	-	-
Cheques bancarios	-	-	-	-
Timbre del Museo Nacional	-	-	-	-
Otros	-	-	-	-

Fuente: Elaboración propia, con base en cifras de la Contraloría General de la República.

a/ Proporción de cada impuesto o grupo de impuestos con relación al ingreso de cada tramo y del total.

Cuadro 2

**COSTA RICA: PORCENTAJE DEL INGRESO DE CADA TRAMO GRAVADO  
POR LAS DISTINTAS CLASES DEL IMPUESTO A LA RENTA**

	Tramos de ingreso		
	Bajo	Medio	Alto
<u>Total impuesto a la renta</u>	3.5	3.4	4.0
Empleados y pensionados	-	0.4	1.3
Empresas individuales			
Agropecuaria	-	-	-
Rentistas	-	-	0.1
Resto	0.1	0.1	0.1
Sociedades			
Standard Fruit, Co.	-	-	-
Agropecuaria y rentista	-	0.1	0.7
Resto	3.4	2.8	1.8

Fuente: Cuadros 4 y A-7.

## Cuadro 3

COSTA RICA: PRIMER CALCULO ALTERNATIVO DE LA PRESION TRIBUTARIA<sup>a/</sup>

(Miles de colones)

	Total resi- dentes	Asignación por tramos de ingreso			Supuestos de incidencia	Criterios de asignación
		Bajo	Medio	Alto		
Total recaudación por tramos	2 594 732	703 510	1 067 045	824 177		
Menos impuesto a la renta	379 891	77 797	149 737	152 357		
Subtotal	2 214 841	625 713	917 308	671 820		
Más impuesto a la renta	379 891	1	95 461	284 429	Empleados y pensio- nados: contribuyente declarante Empresas individua- les: empresario Sociedades: accio- nistas	Tramos de ingreso de los declarantes 25% tramo medio 75% tramo alto 25% tramo medio 75% tramo alto
Ingreso familiar	10 426 000	2 218 000	4 447 000	3 761 000		
Presión tributaria total (alternativa al cuadro 10) (%)	24.88	28.21	22.77	25.43		

Fuente: Elaboración propia, con base en cifras de la Contraloría General de la República.

<sup>a/</sup> Se considera que el impuesto a la renta de empresas individuales y sociedades incide sobre los propios empresarios o accionistas.

## Cuadro 4

COSTA RICA: SEGUNDO CALCULO ALTERNATIVO DE LA PRESION TRIBUTARIA<sup>a/</sup>

(Miles de colones)

	Total resi- dentes	Asignación por tramos de ingreso			Criterios de incidencia
		Bajo	Medio	Alto	
Total recaudación por tramos	2 594 732	703 510	067 045	824 177	
Menos cuotas a la C.C.S.S.	520 803	221 562	201 701	97 540	
Subtotal	2 073 929	481 948	865 344	726 637	
As cuotas a la C.C.S.S.	520 803	336 438	144 263	40 102	Aporte personal y también el patronal recaen sobre obreros y empleados
Total	2 594 732	818 386	1 009 607	766 739	
Ingreso familiar	10 426 000	2 218 000	4 447 000	3 761 000	
Presión tributaria (%)	24.89	36.90	22.70	20.39	

Fuente: Elaboración propia, con base en cifras de la Contraloría General de la República.

<sup>a/</sup> Se considera que los aportes patronales a la C.C.S.S. también recaen sobre los asalariados.