

Capítulo 2

Eficiencia y equidad en el sistema tributario costarricense

Capítulo 2

EFICIENCIA Y EQUIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE¹

Rodrigo Bolaños Z.

Resumen

En este capítulo se analizan los efectos del sistema tributario costarricense sobre la equidad y la eficiencia de la economía nacional.

La primera parte incluye el marco conceptual. Se hace una reseña de la literatura sobre los conceptos de eficiencia y equidad y se concluye que estos no tienen significados precisos en la literatura de las finanzas públicas y que su significado ha estado muy influido por la ideología dominante. En las recomendaciones prácticas para el diseño de sistemas tributarios en países en desarrollo, se enfatiza que tanto el diseño como las reformas de los sistemas deben responder a la capacidad institucional y administrativa, y que se deben evitar los impuestos complejos mientras esa capacidad no esté bien desarrollada. Las recomendaciones prácticas apuntan, básicamente, a la aplicación de bases impositivas amplias (como con los impuestos a la renta y al valor agregado) y tasas bajas y uniformes.

La segunda parte del capítulo contiene el análisis de las principales tendencias de los efectos en incidencia y eficiencia del sistema tributario costarricense. Por el lado del análisis de incidencia, entre 1988 y el año 2000, la evidencia disponible y los supuestos utilizados indican que el sistema impositivo tiene un efecto relativo casi nulo sobre la distribución del ingreso por grupos de ingreso. Por otro lado, cuando se mide la distribución de la carga impositiva, las tasas efectivas brutas por grupos de ingreso muestran una mejora, al pasar de una curva con marcada regresividad en los niveles de ingreso alto en 1988, a una leve regresividad en el 2000. Los resultados de incidencia para los grupos de ingreso bajo son bastante sensibles a los supuestos,

1 Se agradece el aporte de Felix Delgado Quesada en la elaboración del apartado cuatro sobre Incidencia del Sistema Tributario y en la revisión general del documento; sus valiosos aportes, sus sugerencias y su infatigable trabajo fueron fundamentales para culminar este estudio. En Bolaños y Delgado (2002) se reproducen los documentos que sirvieron de base para elaborar algunos aspectos de este capítulo. La responsabilidad por los errores del capítulo es de Rodrigo Bolaños. Se reconoce la participación de Juan Ernesto Cruz Azofeifa, David Cardoza Rodríguez y José Carlos Meléndez Hidalgo, funcionarios de la Contraloría General de la República, quienes colaboraron en la revisión y discusión del capítulo y en la consecución de materiales para su realización.

especialmente en lo que se refiere a la traslación de los impuestos sobre los salarios.

Por el lado de la eficiencia, la tendencia que muestra el análisis es hacia una leve desmejora, al aumentar ligeramente el costo de las distorsiones de los impuestos entre el año 1988 y el 2000. Los resultados son muy preliminares y tienen que interpretarse aún con más cautela que los de la incidencia, pero muestran niveles no despreciables de costo de las distorsiones: alrededor de un 30% de la recaudación.

Por último, se realizaron algunos cálculos preliminares sobre los posibles efectos de algunas medidas similares a las propuestas realizadas recientemente por la Comisión de ex Ministros de Hacienda. Si se uniforman las tasas de los impuestos que gravan los factores de producción (mano de obra, capital, propiedad) y las de los principales impuestos indirectos (ventas, selectivos de consumo), salvo las pocas excepciones de la canasta básica, la incidencia del sistema impositivo se hace ligeramente menos regresiva, y la eficiencia mejora en forma importante. Esto podría indicar que las líneas generales de las propuestas de los Ex ministros van en la dirección correcta (menor regresividad y menor costo por distorsiones).

Dados los problemas de falta de información detallada o actualizada, los resultados de este capítulo deben tomarse como preliminares y sujetos a futuras revisiones, en la medida en que se vaya produciendo la información pertinente -en especial, encuestas actualizadas de ingresos y gastos de los hogares e información agregada y detallada de las declaraciones rendidas por los contribuyentes de los principales impuestos- y se desarrollen modelos sencillos de equilibrio general, con cuantificación de elasticidades de oferta y demanda de bienes y factores que permitan medir los efectos en eficiencia y equidad de las diferentes opciones de reforma.

1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo se pretende analizar en forma cuantitativa los efectos del sistema tributario costarricense sobre la equidad y la eficiencia de la economía nacional. Se intentará responder algunas de las siguientes preguntas: ¿Qué grupos sociales son los que, en última instancia, pagan los impuestos en Costa Rica? ¿Cómo ha variado la distribución de la carga tributaria en la última década? ¿Qué tan distorsionadores resultan los impuestos nacionales en cuanto a las decisiones de los consumidores, productores y otros grupos, y cómo ha variado el costo de las distorsiones en el tiempo? ¿Qué efectos podrían tener sobre la distribución de la carga impositiva y qué cambios en los costos de las distorsiones generarían algunas de las propuestas de reforma al sistema tributario planteadas recientemente en el país?

En Costa Rica, la discusión sobre temas y reformas tributarias rara vez ha ido acompañada de estudios cuantitativos sobre la incidencia (distribución de la carga tributaria) y la eficiencia (efectos distorsionadores) de los impuestos. Por lo general, las discusiones se basan en premisas e hipótesis que no han sido contrastadas con la evidencia empírica. Aunque hay poca información disponible sobre esta materia, cuando se discuten aspectos tributarios, siempre es importante confrontar las hipótesis de trabajo con la evidencia disponible. Aquí cabe recordar la afirmación de Myrdal (1969:157): “Todas las doctrinas económicas normativas son, en general, racionalizaciones de actitudes políticas y, probablemente, lo son más en la teoría de las finanzas públicas que en otras partes, porque ahí hay más presiones políticas en juego”. El objetivo principal de este estudio es aportar elementos cuantitativos a esa discusión.

En la primera sección del capítulo, se expone el marco conceptual que sirve de fundamento a las secciones siguientes, donde se presentan los resultados del estudio. Se analiza brevemente la definición de los conceptos de eficiencia y equidad tributaria en la literatura de las finanzas públicas y se presenta un análisis bastante detallado de los objetivos y las políticas que, en materia tributaria, recomiendan algunos autores para los países en desarrollo. En la segunda sección se presentan las principales características de los impuestos analizados en las secciones siguientes. En la tercera, se discute la distribución de la carga tributaria y su efecto en la distribución del ingreso; en la cuarta, se analizan los efectos del sistema impositivo sobre la eficiencia de la economía nacional. En la quinta sección, se discuten los posibles efectos de algunas de las principales propuestas de reforma del sistema tributario costarricense recientemente planteadas. Por último, en la sección sexta, se resumen las principales conclusiones y recomendaciones.

El estudio se hizo a partir de las siguientes hipótesis: 1) El sistema tributario costarricense ha sido diseñado y ejecutado con poco conocimiento acerca de sus posibles efectos de eficiencia y equidad y, en estos aspectos, los resultados obtenidos no han sido satisfactorios. 2) Los efectos de los impuestos sobre la eficiencia han tenido menos peso que las consideraciones de equidad, lo que se ha expresado en una serie de políticas orientadas a estimular actividades que han promovido una asignación muy ineficiente de los recursos productivos y, probablemente, han empeorado la distribución del ingreso.

El enfoque de este capítulo parte de que si bien es cierto que para tener una idea integral de la acción del Estado es necesario analizar los efectos del gasto que este financia con la recaudación, es válido - y muy frecuente en la literatura -, separar el análisis y evaluar los efectos del sistema impositivo en términos de los objetivos planteados. Esto permite determinar si hay margen para mejorar la equidad y la eficiencia de la recaudación, haciendo abstracción del nivel, la composición y la distribución del gasto público. El predominio del principio de la capacidad de pago en las sociedades actuales permite analizar los impuestos y los gastos por separado, con excepción, quizás, de los pocos casos de impuestos que tienen su justificación en el principio del beneficio.

El autor desea expresar su agradecimiento a Mauricio Meza, que realizó los cálculos de las tasas de los principales impuestos indirectos, y a todos los que participaron en el Seminario organizado por la Contraloría en marzo del 2002 para discutir los borradores del Libro Blanco. Fernando Herrero revisó el documento e hizo importantes observaciones para mejorarlo tanto desde el punto de vista económico como de presentación. Guillermo Monge y María Teresa de Oñoro hicieron un trabajo importante de edición para mejorar la presentación del capítulo.

2. EFICIENCIA Y EQUIDAD TRIBUTARIAS Y POLÍTICAS IMPOSITIVAS EN LOS PAÍSES EN DESARROLLO²

Los conceptos de eficiencia y equidad no tienen significados precisos en la literatura de las finanzas públicas; por otra parte, estos significados han sido muy dependientes de la ideología dominante. En las discusiones sobre equidad, los principios dominantes del beneficio y la capacidad de pago han sido muy criticados; sin embargo, siguen en uso, en especial el de capacidad de pago.

En la actualidad, es normal que en la literatura se identifique equidad con el uso de instrumentos tributarios que permitan mejorar la distribución de la carga tributaria o del ingreso después de los impuestos, es decir, hacerla más “equitativa”, y se acepta que el medio para alcanzarla es la imposición progresiva de la capacidad de pago (ingreso, gasto o riqueza). Esa es la noción que manejaremos en este capítulo, aunque ahora se tiende a pensar que la capacidad redistributiva del sistema impositivo es limitada y que el gasto público es el instrumento fiscal por excelencia para lograr una mejor distribución del ingreso. Esto es especialmente cierto en el caso de los países en desarrollo, que no tienen la capacidad de manejar en forma eficiente impuestos complejos (como los impuestos al gasto y a los ingresos globalizados) y de cobertura universal.

En cuanto a la eficiencia, en los países más desarrollados, es cada vez más frecuente relacionar los conceptos y medidas de equilibrio general con la pérdida en bienestar o la “carga excedente” producida

² Los primeros dos párrafos de esta sección son un resumen de Bolaños y Delgado (2002: Sección I). Los lectores interesados encontrarán allí una revisión crítica de los conceptos utilizados por los economistas en la definición de los objetivos de las finanzas públicas.

por los impuestos, al distorsionar las decisiones de demandantes y oferentes. En los países en desarrollo, esta tendencia es menor y, sobre todo en la aplicación práctica de los tributos, se siguen empleando significados del concepto de eficiencia restringidos a alcanzar objetivos particulares sobre ciertos sectores y actividades; lo negativo de estas medidas es que no incorporan sistemáticamente el costo de los impuestos y subsidios ni el costo de oportunidad de los recursos sobre otras actividades. En este capítulo se usarán los conceptos más generales de “carga excedente”, que permiten incluir en el análisis los efectos sobre otros sectores de la economía.

Bird (1992:190) señala que la “limitada capacidad administrativa es una restricción inevitable a la reforma fiscal en los países en desarrollo”, y la escasa evidencia indica una muy difundida evasión fiscal y “con frecuencia, la estructura tributaria en esos países se diseña, administra e interpreta judicialmente de tal manera que se producen enormes brechas entre las bases impositivas potenciales y las efectivas.” Por ello, no solo se justifica que la proporción de los llamados impuestos indirectos en la estructura impositiva de los países en desarrollo sea mayor que en los países desarrollados, sino que los especialistas designan como totalmente ilusorias las recetas “milagrosas” que pretenden modificar significativamente en el muy corto plazo la capacidad institucional y administrativa para mejorar la recaudación de impuestos. Bird (1992) recomienda cautela, cuando señala que los cambios en esta materia exigen una gran inversión y largos procesos para construir las bases de datos de los contribuyentes, desarrollar y aplicar sistemas informáticos con información cruzada proveniente de diferentes bases de impuestos, capacitar al personal administrativo y judicial que resuelve las disputas y aplica las sanciones, mejorar los sistemas y prácticas contables y remunerar adecuadamente a los funcionarios públicos para evitar la corrupción.

Para el caso de los países en desarrollo, la literatura basada en la experiencia práctica pone el énfasis en la reducida capacidad de estos países para recaudar y administrar eficientemente impuestos complejos, como los que gravan el ingreso y la riqueza. Los autores coinciden en que, si bien es necesario invertir para mejorar la situación actual, el diseño de la estructura tributaria debe tener en cuenta esa limitación, pues incide tanto en la equidad como en la eficiencia tributarias.

En lo que atañe a la equidad y a la redistribución, hoy día se admite que los impuestos al ingreso y a la riqueza con altas tasas marginales, como los que predominaron en los años 50, 60 y 70, son contraproducentes si no hay una buena capacidad de administración

y cobro. Las elusiones y evasiones terminan generando altísimos e injustificables niveles de iniquidad horizontal y vertical, sobre todo cuando hay grupos con más recursos para evadir los impuestos o cuando se deben exonerar ciertos ingresos o actividades por políticas de incentivo o porque son “difíciles de gravar”.

En cuanto a la eficiencia, la situación es similar, y las recomendaciones más recientes sugieren simplificar y uniformizar: buscar bases amplias, tasas bajas y neutralidad. Simplificar implica concentrar los esfuerzos en un pequeño grupo de impuestos: renta y riqueza (incluida la propiedad), con algún grado de progresión y tendencia a integrar los ingresos en el impuesto a las personas físicas; valor agregado; arancel de importación uniforme y algunos impuestos específicos al consumo de bienes, especialmente los que puedan considerarse suntuarios (automóviles, casas lujosas, joyas) o produzcan externalidades (combustibles, medio ambiente y congestión). Las bases amplias procuran evitar distorsiones en la cobertura de impuestos como el de renta o el de valor agregado, que pueden complicar la administración e inducir asignaciones de recursos ineficientes; a su vez, permiten recaudar lo suficiente con tasas bajas, para que las inevitables distorsiones tengan el menor efecto sobre el bienestar.

De acuerdo con la literatura de la imposición óptima, las tasas uniformes no son necesariamente óptimas bajo criterios aceptados de eficiencia. Pero para los países en desarrollo, sería muy costoso administrar sistemas con tasas diferenciadas de acuerdo con las elasticidades de los bienes. En todo caso, todavía hay poca información sobre esos parámetros para intentar poner en vigencia un sistema de imposición con tasas diferenciadas que aseguren un grado aceptable de confiabilidad.

Sin embargo, en la práctica, en varios países - y Costa Rica no es la excepción -, las políticas tributarias han establecido amplias discriminaciones tanto entre bienes como entre sectores económicos, con tasas diferenciadas, importantes exoneraciones y exclusiones de las bases imponibles, subsidios y devoluciones de impuestos. Por lo general, estas diferencias de tratamiento se han justificado con base en criterios de eficiencia, donde el objetivo es aumentar la producción o la inversión en cierto sector o actividad económica. Estos objetivos varían desde los altos niveles de impuestos a las planillas para financiar los programas de seguridad social; la alta protección arancelaria y los subsidios a la inversión en capital físico utilizados entre los años cincuenta y ochenta del siglo XX; hasta la promoción de exportaciones, turismo e inversión extranjera que ha predominado desde fines de los años ochenta.

En ese contexto, el concepto de eficiencia utilizado es diferente al presentado en los párrafos anteriores. Por lo general, la justificación de estas medidas tributarias discriminatorias supone externalidades; entre las más destacadas, pueden mencionarse las siguientes: la supuesta tendencia al deterioro de los términos de intercambio, el bajo ahorro local, las industrias nacientes y la industrialización vía inversión en capital físico más la escasez de divisas extranjeras, en el caso de la protección arancelaria o la promoción de exportaciones; la imposibilidad de vencer la resistencia política a eliminar distorsiones que afectan la competitividad internacional, en el caso de los subsidios e incentivos a las exportaciones y a la inversión en capital físico en esos sectores; la falta de acceso a tecnología y a sistemas de producción y organización avanzados y la competencia de otros países en desarrollo, en la atracción de inversión extranjera.

No puede negarse que en Costa Rica ha habido avances para mejorar la capacidad institucional y administrativa en materia tributaria, pero estos han sido lentos e incompletos. Por ello, al analizar las posibilidades de reforma tributaria, es importante tener muy presente lo que puede y lo que no puede hacer o manejar bien el sistema institucional. En esta materia, los análisis deben centrarse en medir, por ejemplo, qué capacidad hay para pasar del impuesto sobre la renta predominantemente cedular que se aplica hoy en día en Costa Rica, a uno globalizado e integrado, con una base de ingresos universal y no territorial, como lo han propuesto algunos especialistas.

2.1 Orientaciones para el análisis de eficiencia y equidad en Costa Rica

Las recomendaciones sobre eficiencia y equidad que se hacen en este capítulo se basan en conceptos más generales, como los planteados por Harberger (1980 a, 1981, 1985, 1990 y 1992) y Musgrave (1988). Las nociones que se exponen a continuación, todas relacionadas con impuestos relevantes para Costa Rica, resumen las experiencias de estos autores, que han trabajado durante las últimas décadas en reforma tributaria para países en desarrollo.

1. Estructura tributaria. Se acepta la inexistencia de reglas fijas. Las combinaciones de impuestos directos, indirectos, al ingreso, a la riqueza y a los bienes suntuarios dependen, en buena parte, de las decisiones políticas y de la capacidad estatal de aplicarlos correctamente y evitar la elusión y la evasión. En este sentido, lo conveniente es tener impuestos al ingreso y a la riqueza con una progresividad moderada y no imponer tasas marginales altas, para no

incentivar la evasión, evitar altos costos en eficiencia y compensar la regresividad característica de la mayoría de los impuestos indirectos. Estos constituyen un componente necesario, una forma indirecta - aunque potencialmente regresiva - de gravar la capacidad de pago de las personas y alcanzar la recaudación fiscal deseada, dadas las limitaciones políticas y administrativas para hacerlo sólo con impuestos directos. Los impuestos indirectos también se pueden utilizar para eliminar las distorsiones introducidas por las externalidades y para gravar el consumo suntuario, así como para introducir los elementos de diferenciación derivados de las reglas de la imposición óptima.

2. Tipos de distorsiones. Las principales distorsiones producidas por los impuestos de tipo general son:

- a. *Impuestos directos versus indirectos.* En la práctica, algunos autores defienden los impuestos directos (al ingreso de los factores de producción, el gasto, el consumo o la riqueza) en relación con los indirectos, en términos de un menor costo en bienestar y ventajas desde el punto de vista redistributivo; en teoría, ambos producen distorsiones y el costo de un tipo de impuesto sobre el otro es materia empírica que debe resolverse caso por caso. Esto porque, aún cuando un impuesto al ingreso o al consumo puede entenderse como un impuesto general a una tasa uniforme sobre la producción o el consumo de todos los bienes y servicios transados en los mercados -que, por lo tanto, no distorsiona los precios relativos entre esos bienes-, sí introduce distorsiones entre los precios relativos de esos bienes y otros no gravados, especialmente el tiempo no trabajado. Por lo tanto, los impuestos directos tienen una carga excedente porque distorsionan la elección entre el trabajo y el ocio o entre el ocio y cada uno de los bienes en los que se gasta el ingreso, además de la distorsión que se indica a continuación.
- b. *Ahorro versus consumo.* Los impuestos directos basados en el ingreso o riqueza distorsionan otro margen de elección: el consumo presente versus el consumo futuro. El retorno al ahorro (intereses, dividendos, ganancias de capital) es un componente del ingreso; por lo tanto, al gravarse, se encarece relativamente el consumo futuro. Por eso, algunos autores prefieren que la base de los impuestos directos sea el gasto actual en consumo (Kaldor, 1969). Algunos países han introducido ajustes parciales en la base del impuesto a la renta, para excluir algunas formas de ahorro y disminuir el costo en eficiencia de los impuestos al ingreso. Esta es también una de las razones para preferir que los impuestos al valor agregado sean del tipo consumo (ver punto 3).

Sin embargo, se debe tener presente que un impuesto sobre el gasto en consumo debería tener una tasa impositiva más alta que un impuesto al ingreso, para recaudar el mismo monto, lo que podría incrementar su costo excedente.

- c. *Impuesto “híbrido” entre ingreso y consumo.* Harberger (1981) considera conveniente que los países en desarrollo introduzcan cambios graduales a la base gravable del impuesto personal al ingreso, con el fin de acercarla al consumo y tener un impuesto “híbrido” entre ingreso y consumo. Para esto, se deben excluir de la base imponible los aportes a cuentas de ahorro especialmente autorizadas, en el sistema financiero formal y regulado, que permite un adecuado control y fiscalización del ahorro. Los retiros de esas cuentas se incluirían en la base imponible del impuesto a la renta, porque irían al consumo; además, se evita el inconveniente práctico más serio de un impuesto al consumo puro: el potencial de esconder la venta de activos para consumir. Como ningún país ha experimentado con un impuesto progresivo al gasto en consumo, señala que debe haber más experiencia antes de aplicarlo en países en desarrollo.
- d. *Uniformidad en las tasas de los impuestos indirectos.* Si bien la teoría de la imposición óptima propone, por razones de eficiencia, que las tasas de los impuestos indirectos deben ser más altas para los bienes con elasticidades de demanda más baja o para los que sean complementos cercanos de los bienes no gravados³ y, por razones de equidad, tasas también altas para los ingresos y riquezas altos y bienes de consumo suntuario, hay razones que permiten justificar tasas uniformes en los impuestos indirectos, salvo para bienes de consumo suntuario. Esas tasas uniformes en impuestos de amplias bases (por ejemplo, aranceles e impuestos al valor agregado), se basan en la presunción de que las tasas diferenciales aplicadas en muchos países en desarrollo tienen más relación con las presiones políticas de grupos que buscan privilegios y con la alta evasión, que con consideraciones de eficiencia. Por lo tanto, se presume que la introducción de amplias bases y tasas uniformes mejoraría la eficiencia y la equidad. Además, en los países menos desarrollados, es más difícil disponer de la información necesaria para hacer cálculos

3 El principio es dar tratamiento tributario semejante a los sustitutos cercanos, y gravar complementos de los bienes más difíciles de gravar. Un ejemplo extremo que ilustra este último principio: cuando se impone un gravamen a un solo bien entre varios que se usan indefectiblemente en proporciones fijas, como gravar sólo los zapatos del pie derecho y no los del izquierdo. Si no se generaliza la moda de usar zapato sólo en el pie izquierdo, de hecho, se gravarían ambos tipos de zapatos. (Harberger, 1992).

razonables de las tasas óptimas. Para Musgrave (1988: 263), la ruta adecuada es introducir primero bases amplias y tasas uniformes (incluidos los aranceles) y, posteriormente, a medida que sea posible, introducir diferencias para minimizar las cargas excedentes, siempre que sean consistentes con otros objetivos de las políticas de desarrollo. Para este autor no es posible hacerlo a la inversa, es decir, partir de una diferenciación en las tasas para eliminar las cargas excedentes.

- e. *Equidad horizontal y vertical en los impuestos directos.* Actualmente se tiende a aceptar que, en la imposición personal, todos los ingresos deben tratarse por igual (equidad horizontal), con independencia de su fuente. Esto ha llevado a integrar los impuestos a nivel de las personas físicas en una sola base, que incluye tanto los provenientes del trabajo como los del capital (intereses, dividendos, ganancias de capital) y otras formas de propiedad (rentas, patentes, otros). Se propone, por las razones institucionales y administrativas antes mencionadas, tasas impositivas moderadamente progresivas (equidad vertical), para que una mayor proporción de la carga recaiga sobre las personas con mayor ingreso y riqueza y así compensar la regresividad en la distribución de la carga de los impuestos indirectos.

- f. *Externalidades.* Algunas, reconocidas recientemente, se relacionan con la contaminación del medio ambiente y la congestión vial. Se dispone de mucha literatura acerca de cómo utilizar los impuestos para que los agentes económicos internalicen los costos sociales de sus acciones, cuando estas imponen costos a terceros. En el caso de la contaminación, los impuestos tipo Pigou pueden hacer que las empresas reflejen en el precio el verdadero costo de producir un bien que contamina el aire u otros recursos naturales sobre los que no hay propiedad privada. En el caso de la congestión vial, las externalidades tienen que ver con el costo en el tiempo de transporte y en depreciación y operación de los vehículos que impone un vehículo a otros en una vía congestionada, sin que esos costos se internalicen en las decisiones de utilizar una vía de comunicación. Este fenómeno ha promovido el desarrollo de teorías y sistemas para aplicar tasas óptimas que tratan de eliminar la externalidad negativa; esto requiere contar con sistemas sofisticados para cobrar las tasas diferenciadas por horas pico en forma eficiente, sin aumentar la congestión en las vías no cubiertas por esos sistemas.

3. Impuestos internos sobre mercancías y servicios.

Los impuestos al valor agregado (IVA) se han convertido en la principal pieza en las estructuras tributarias de la mayoría de los países, pues son muy flexibles para aumentar o reducir la recaudación y permiten eliminar el efecto “cascada” de los impuestos a las ventas brutas y a las transacciones. Por razones administrativas, en los países en desarrollo se considera que el IVA es preferible a los impuestos sobre las ventas al nivel de menudeo, aunque se puede complementar con impuestos al consumo, a la producción industrial o a la importación. Además, para no gravar el ahorro y la inversión, se prefiere poner el consumo como la base del IVA, excluyendo de la base imponible la inversión en bienes de capital. También se prefiere utilizar el sistema de crédito, porque las ventas totales de cada contribuyente se gravan con la tasa del impuesto y contra ese monto se acreditan los impuestos IVA pagados por el contribuyente en el precio de compra de las materias primas, los bienes intermedios y los insumos y servicios incorporados en los productos o servicios vendidos. El IVA debe gravar por igual a los bienes importados y a los locales. En la actualidad, hay una serie de sectores y actividades difíciles de incluir en la base gravable, como las rentas por alquileres de casas y las imputables a los servicios que obtienen los dueños por habitar la casa propia, las actividades de servicios médicos y educacionales, los servicios financieros –por las dificultades para ponderar sus ventas y valor agregado –, las pequeñas empresas y negocios.⁴ Las reglas que deben aplicarse, derivadas de los postulados harbergerianos del análisis de bienestar son:

- a. Un sector o actividad debe estar en la base imponible del IVA, si al incluirse, el efecto contractivo sobre la producción de ese sector o actividad, tiene como contraparte una mayor expansión de otras actividades gravadas respecto a las no gravadas;
- b. Es más probable que la condición anterior se cumpla cuando los sustitutos cercanos del bien producido por el sector o actividad en estudio ya están gravados en la base del IVA, y sus sustitutos imperfectos están fuera de la base del IVA. No sería recomendable incluir en la base del IVA un bien o servicio y dejar fuera a sus sustitutos cercanos.

4 Cuando se exonera un sector o bien, es posible que su valor agregado igualmente resulte gravado, cuando otros sectores o bienes utilicen al producto o servicio exonerado como un insumo y no puedan reclamar un crédito contra ese gasto. Por eso en algunos casos, por razones de costos de recaudación u otros, puede resultar conveniente excluir ciertos bienes o sectores de la base imponible, con poca pérdida en cuanto a eficiencia y recaudación.

- c. Como corolario de las premisas anteriores, se debe incorporar a la base del IVA “paquetes” de diferentes bienes o servicios que sean sustitutos cercanos entre sí. Si por razones administrativas o de otra índole se excluyen ciertos bienes o servicios, sus sustitutos cercanos también deben excluirse de la base.⁵
- d. Si bien en el IVA las tasas uniformes no son necesariamente una consecuencia de los principios de imposición óptima, desde el punto de vista administrativo se consideran convenientes. Además, algunos autores las defienden como una forma de pacto social, donde el Estado no trata de explotar su poder monopólico con tasas más altas para los bienes con demanda precio inelástica y también como una forma de evitar cambios constantes en las tasas, derivadas de las presiones políticas de diferentes grupos.
- e. Si los sistemas de administración y control del impuesto al ingreso personal son débiles e ineficientes y no se puede tener un impuesto personal al ingreso global, sería conveniente utilizar unas pocas tasas múltiples en el IVA, para gravar con tasas más altas los bienes que pesen más en el consumo de las personas de ingresos más altos, y con tasas más bajas los bienes consumidos por las de ingresos menores. Harberger recomienda tres categorías, con sobretasas de alrededor del 10, el 20 y el 30 % por encima de la tasa básica del IVA, respetando las reglas expresadas en los incisos anteriores.
- f. Las exportaciones de bienes deben excluirse de la base imponible, lo que probablemente requiere devolver los impuestos IVA pagados por los exportadores sobre los insumos incorporados en el valor exportado. En general, se acepta que las exportaciones deben estar libres de impuestos, salvo cuando el país tenga poder monopólico en los mercados internacionales.

4. Arancel de las importaciones. Desde los años ochenta, los países en desarrollo han tendido a disminuir los niveles y la dispersión de la protección efectiva, aunque solo en casos excepcionales las reformas

⁵ Se ha introducido una diferencia entre exoneración y tasa “cero”. En este último caso, el contribuyente puede reclamar un crédito sobre el IVA pagado en los insumos y bienes intermedios incorporados en el bien o servicio producido, lo que no ocurre en el caso de la exoneración. Cuando solo hay exoneración y los insumos o bienes intermedios están gravados, el bien final implícitamente paga un impuesto, según la proporción que representan esos insumos y bienes intermedios del valor final y su tasa impositiva. En el caso de “tasa cero”, el crédito elimina del todo el impuesto. Los cálculos de tasas efectivas implícitas serían similares a los de protección efectiva de los aranceles de importación. Es importante señalar que normalmente los estudios de incidencia del IVA no calculan las tasas efectivas. Algunas excepciones son la discusión conceptual de McLure (1990) y las mediciones de Engel, Galetovic y Raddatz (1998a) para Chile.

han logrado eliminar totalmente las diferencias en protección efectiva introducidas por aranceles más bajos a los insumos y bienes intermedios importados que a las importaciones de bienes finales de consumo. Aunque se reconoce el arancel como una respuesta a las presiones proteccionistas, y teóricamente no hay una base para sustentar aranceles uniformes para todos los bienes (ya sean insumos, materias primas, bienes intermedios o finales), por razones políticas y administrativas, se defienden tasas uniformes para los países en desarrollo. Es probable que un arancel uniforme sea más fácil de administrar y disminuya los grados de discrecionalidad y las posibilidades de corrupción entre los aforadores de las aduanas al determinar la partida arancelaria que debe aplicarse a un bien. Por otro lado, con un arancel uniforme, el nivel de protección efectiva al valor agregado sería el mismo para todas las actividades, lo que ofrece una buena base de apoyo a las autoridades para rechazar presiones a favor de subir los aranceles a los bienes finales y bajar los de las materias primas e insumos intermedios: en recursos productivos, el costo de ahorrar un dólar en importaciones sería el mismo, sea en insumos o productos finales.

5. Impuestos al capital y al ingreso personal. Tal vez la consideración más importante en la imposición al capital en los países en desarrollo es la restricción de política impuesta por la movilidad del capital hacia adentro y hacia afuera de la economía, aún cuando se apliquen limitaciones a esos movimientos. En la actualidad, la mayoría de los países en desarrollo ha eliminado esas restricciones, por lo tanto, imponer una tasa excesiva al retorno del capital, tendrá en el largo plazo, el efecto de reducir el stock de capital, con un costo no sólo en eficiencia, sino también en equidad, pues el impuesto en exceso se trasladaría vía un aumento en la tasa bruta de retorno hasta que la tasa de retorno real neta de impuesto se iguale a la internacional. En esas condiciones, el impuesto en exceso del internacional incidiría sobre el ingreso de los factores más inmóviles, como la mano de obra, especialmente la no calificada, y podría beneficiar a los propietarios del factor tierra (Harberger, 1985). Hay varias consideraciones especiales que se deben tener presentes en este análisis:

a. *Tratamiento de los ingresos de las empresas multinacionales.* Muchos países desarrollados permiten que sus empresas acrediten los impuestos directos pagados por ellas o sus subsidiarias a otros gobiernos sobre los ingresos generados en inversiones realizadas en el exterior. Por eso, los países en desarrollo deben considerar el establecer impuestos especiales a las utilidades de las empresas multinacionales, en tanto no sobrepasen los montos que deberían pagar en su país de origen. No se trata de gravar las utilidades de estas empresas sólo cuando

se remesan al exterior, sino más bien cuando se producen, mediante el pago de los impuestos (como el de las utilidades de las sociedades) que son normales en los países en desarrollo, y en muchos casos, contrariamente a lo recomendado, gravan a las empresas locales y exoneran a la inversión extranjera. Esta discriminación no sólo puede tener efectos negativos de equidad y eficiencia (ver los puntos siguientes), sino que constituye una donación de recursos a las tesorerías de los países desarrollados y una práctica contraria a las regulaciones de la Organización Mundial de Comercio.⁶

- b. *Integración plena de los impuestos a las utilidades de las empresas en el impuesto al ingreso de las personas.* La norma óptima consiste en que haya una integración plena, de manera que las personas físicas que son propietarias de sociedades incluyan en su base imponible la proporción correspondiente a las utilidades económicas producidas por las empresas, hayan sido distribuidas o no.⁷ Esta integración de las utilidades en el impuesto global de las personas físicas elimina, de hecho, el impuesto sobre las utilidades de las empresas. Sin embargo, se justifica mantener el impuesto a las utilidades de las sociedades por varias razones. Un mecanismo de cobro eficiente consiste en cobrar el impuesto a las utilidades de las sociedades, pero tratarlo como una retención en la fuente, a cuenta del impuesto personal que deben pagar los socios residentes en el país. A éstos se les acreditaría la proporción de esa retención al liquidar el impuesto sobre su renta global, renta que incluiría la parte proporcional de las utilidades, distribuidas o no. Este procedimiento tiene la ventaja adicional de que, al mantener el impuesto a las utilidades de las empresas acreditable en el impuesto al ingreso de los socios residentes del país, se cobraría el impuesto a las utilidades de las multinacionales y a la inversión extranjera y no se produciría el traslado de ingresos a las tesorerías de los países donde se originó la inversión.⁸ Las utilidades distribuidas como dividendos no se gravarían por separado para evitar la doble imposición. También

6 Ese es el caso de Costa Rica (Véase FIAS, 2001). Un tratamiento adecuado de las utilidades de empresas multinacionales demandará que el país anfitrión tenga una serie de reglas claras, conocidas y estables sobre el tratamiento de los precios de transferencia entre las distintas subsidiarias y la casa matriz de una multinacional.

7 Para las empresas que cotizan en bolsa, la parte no distribuida se reflejaría como una ganancia de capital, por lo que se debería evitar la doble imposición. Como normalmente las ganancias de capital se gravan cuando se realizan y no cuando se devengan, quizás sea preferible gravar las utilidades no distribuidas en el impuesto personal y no en el de ganancias de capital, o gravar estas últimas cuando se devengan (con deducción de las pérdidas).

8 Harberger (1990: 38) recomienda que la tasa del impuesto a las utilidades de las empresas sea igual a la tasa marginal más alta en el impuesto a la renta personal cuando hay plena integración. De esta manera, las utilidades de las multinacionales se gravarían a esa tasa. La tasa marginal máxima debería guardar proporción con las tasas aplicables a las utilidades de las empresas en países desarrollados que conceden créditos por los impuestos directos pagados por las subsidiarias de sus empresas.

se deberían gravar otras formas de ingresos generadas por el capital extranjero en el país, cualquiera que sea su forma (por ejemplo: intereses sobre préstamos otorgados por intermediarios financieros del exterior); esto podría hacerse a través del impuesto a las remesas al exterior.

- c. *Integración parcial de los impuestos a las utilidades de las empresas en el impuesto al ingreso de las personas.* Una variante de la integración plena de los impuestos a las utilidades de las sociedades es la llamada “integración parcial”. Aunque tiene la desventaja de no eliminar el impuesto especial a las utilidades de las sociedades en forma total, puede ser más conveniente para los países con una administración tributaria poco desarrollada y verse como un paso intermedio hacia la integración plena. La integración parcial requiere mantener el impuesto a las utilidades de las empresas e integrar la parte de los dividendos. Prorratea el impuesto a las utilidades entre las utilidades retenidas y las distribuidas como dividendos y permite a los socios acreditar el impuesto cobrado a la sociedad sobre la fracción de utilidades correspondiente a los dividendos, al calcular el impuesto personal del socio como una retención en la fuente. Los dividendos se sumarían en la base del impuesto al ingreso personal, pero no la parte proporcional de las utilidades retenidas. En este caso, Harberger (1985) recomienda que la tasa del impuesto a las utilidades sea uniforme y no progresiva, porque esta última se convierte en un impuesto al crecimiento de las empresas pequeñas y medianas y, en su criterio, la progresividad sólo se justifica en los impuestos a la renta personal. Musgrave prefiere eliminar o reducir los impuestos a las utilidades no distribuidas como una vía para fomentar el ahorro y la inversión.
- d. *Subsidios e incentivos al capital.* En una economía pequeña y abierta, un impuesto excesivo al retorno del capital se traduce en un impuesto al trabajo y a la renta de los factores inmóviles; una tasa menor o un subsidio al capital extranjero podría tener el efecto contrario y aumentar el ingreso de la mano de obra y las rentas de otros factores inmóviles. Una política de incentivos basada en este argumento (que además contraría las reglas de la Organización Mundial de Comercio) impone una carga excedente (y quizás creciente) sobre las otras fuentes de ingreso fiscal, -dado un nivel de gasto público como proporción del PIB en una economía en crecimiento y tasas constantes o crecientes de inversión extranjera directa- y constituye una iniquidad en el trato al capital local. Si se van a otorgar incentivos a la inversión de capital (aunque no se recomiendan, por sus efectos negativos en eficiencia y equidad), deben ser generales y no discriminar por el origen del capital. Además, no deben premiar a los activos de corta

duración, como lo hace la depreciación acelerada o los créditos a la inversión en capital o a la compra de acciones. Estos esquemas tienen la desventaja de subsidiar la depreciación del capital, y en algunos casos (como posiblemente los ha habido en Costa Rica en sectores como el turismo) se pueden llegar a convertir en proyectos rentables en el ámbito privado pero que como inversiones tienen una rentabilidad social negativa, o sea, que “descrean” riqueza nacional y “regalan” dineros de los contribuyentes a los afortunados socios de esos proyectos. Estos efectos negativos pueden evitarse si se diseñan incentivos orientados a aumentar el valor presente del retorno neto de la inversión y no a reducir su costo.⁹ Para esto hay varias opciones disponibles; una consiste en disminuir la tasa del impuesto sobre el ingreso generado por las inversiones que se desea favorecer, por ejemplo, reduciendo el impuesto a las utilidades de las empresas de ese sector o actividad. Otra es otorgar un crédito a la inversión neta en las actividades o sectores favorecidos igual a la tasa del impuesto a las utilidades multiplicada por el valor de la inversión, y posteriormente, gravar las utilidades generadas.

- e. *Corrección monetaria.* La inflación produce distorsiones en las bases imponibles, sobre todo en el tratamiento de la depreciación del capital, en el valor de los inventarios y en las ganancias y pérdidas en el valor real de los activos financieros no indexados. Por esta razón, para los países con propensión a recurrir a financiamiento inflacionario, se han montado algunos esquemas que permiten corregir estas distorsiones, con el fin de que la tasa o base de los impuestos al ingreso del capital no dependan directamente de la tasa de inflación (Harberger, 1990; 1982).

6. Impuestos a la planilla. En los países en desarrollo, los impuestos a las planillas, especialmente los destinados a financiar los programas de seguridad social, tienen el inconveniente de imponer altas tasas sobre los sueldos y salarios. Además de propiciar el traslado de ciertas actividades a los sectores informales de la economía, estos impuestos configuran un trato muy poco equitativo para el factor mano de obra (si recaen sobre el trabajador) o producen altas ineficiencias al encarecer en términos relativos la mano de obra respecto al capital (si inciden sobre el empleador). Esto lleva a usar técnicas más intensivas en capital, más allá de lo que producen los incentivos especiales y directos al capital, encarece el factor abundante (mano de obra) y abarata el escaso (capital), de acuerdo con la dotación de factores propia de los países en desarrollo. Por eso se recomienda sustituir por lo menos parcialmente el financiamiento

⁹ Para un tratamiento detallado, véase Harberger (1980) y (1990).

de los programas de seguridad social con otras fuentes que permitan disminuir la distorsión sobre la mano de obra, como los impuestos al ingreso personal y al valor agregado.¹⁰

7. Sectores difíciles de gravar y bases presuntivas. Tanto en los impuestos al ingreso o a la propiedad como al valor agregado, hay sectores o actividades difíciles de gravar por cuestiones administrativas, falta de información o de registro contable o altas posibilidades de evasión. En estos casos, las recomendaciones van desde excluirlos de la base, especialmente en el caso del IVA, cuando se puede gravar ese valor agregado en etapas posteriores de la cadena de producción, hasta el uso de ingresos y costos imputados, como en el caso de las microempresas, empresas pequeñas, profesionales y agricultores. Una modalidad del ingreso imputado consiste en gravar la riqueza de un sector o actividad suponiendo que genera un rendimiento anual igual al del largo plazo; el impuesto se establece de forma tal que represente un porcentaje de ese rendimiento de largo plazo, similar a las tasas aplicadas en el impuesto al ingreso personal.

10 La propuesta de establecer salarios mínimos por encima de los niveles de mercado para forzar a las empresas a contratar mano de obra más productiva es ineficiente y hasta absurda, porque “pone la carreta delante de los bueyes”. Lo que debe hacerse es buscar que la educación y la capacitación aumenten la productividad de la mano de obra y desplacen las curvas de demanda de ese factor hacia arriba, para que esto conduzca a aumentar los salarios reales y el empleo, y no a la inversa, es decir, aumentar arbitrariamente los salarios y moverse a lo largo de la curva de demanda con menos empleo.

3. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS INCLUIDOS EN EL ANÁLISIS

Antes de examinar los resultados de los análisis de incidencia y eficiencia tributarias se presentan algunos datos sobre los impuestos incluidos en esos estudios. Para realizar los análisis se escogieron dos años, 1988 y 2000, con el fin de comparar las tendencias en los efectos de los tributos. La escogencia estuvo condicionada por la disponibilidad de información detallada sobre los ingresos y gastos de los hogares, que era esencial para el análisis de incidencia tributaria: la última encuesta detallada de ingresos y gastos data de 1988. Por otro lado, la fecha más cercana con información detallada sobre un conjunto de variables es el año 2000, pues en algunos casos, los datos del 2001 son muy preliminares.

Es muy importante distinguir entre los cálculos normales de la carga tributaria definida como porcentaje del PIB y los usados en el análisis de incidencia de las secciones siguientes, que en la mayoría de los casos se calcularon como porcentajes del ingreso bruto de los hogares.¹¹ Como ya se mencionó, el análisis de incidencia se hizo con referencia al efecto de los impuestos sobre el ingreso de los hogares, es decir, el ingreso del sector privado residente en Costa Rica. Por lo tanto, hay diferencias significativas entre el concepto de ingreso utilizado en los cálculos de incidencia como atribuible a los hogares y otros de mayor cobertura, como el ingreso nacional o el producto interno bruto, estas diferencias son: a) la exclusión de los ingresos por los factores propiedad del sector público costarricense (utilidades de las empresas estatales, renta por uso de terrenos, instalaciones y vehículos propios) y b) la exclusión de las rentas netas generadas en Costa Rica por factores residentes en el exterior.

El estudio consideró los impuestos que se presentan en el Cuadro 1. Como puede apreciarse, los impuestos incluidos representan entre el 94% y el 96% de la recaudación tributaria total del país en los dos años. Cuando se comparan las diferencias en la estructura de la recaudación, se aprecian cambios importantes que ayudarán a explicar las diferencias obtenidas en los resultados del análisis de incidencia. Algunas de esas diferencias se presentan a continuación.

11 El "ingreso bruto" se refiere al ingreso antes del pago de los impuestos directos e indirectos.

Cuadro 1

Recaudación de los impuestos utilizada en los análisis de incidencia y eficiencia, 1988 y 2000. Porcentajes del PIB y distribución porcentual

Impuesto	% del PIB		Participación Porcentual	
	1988	2000	1988	2000
	(1)	(2)	(3)	(4)
TOTAL ASIGNADO EN INCIDENCIA	17.1%	18.1%	100.0%	100.0%
Impuestos sobre SALARIOS	4.87%	6.08%	28.4%	33.7%
Impuesto sobre la renta (salarios)	0.12%	0.71%	0.7%	3.9%
Impuestos a la planilla CCSS	3.68%	4.18%	21.5%	23.1%
Impuestos a la planilla FODESAF, INA, IMAS	1.07%	1.20%	6.2%	6.6%
Impuestos sobre UTILIDADES	1.24%	1.30%	7.3%	7.2%
Impuesto a las utilidades de las empresas	1.13%	1.18%	6.6%	6.5%
Impuesto a las personas con actividades lucrativas	0.04%	0.04%	0.2%	0.2%
Impuesto a los dividendos	0.07%	0.07%	0.4%	0.4%
Impuestos sobre INTERESES	0.25%	0.28%	1.5%	1.5%
Impuestos sobre TIERRA (Capital de baja movilidad internacional)	0.96%	0.89%	5.6%	4.9%
Impuesto Territorial	0.64%	0.57%	3.7%	3.2%
Impuesto a la Propiedad de Vehículos	0.32%	0.31%	1.9%	1.7%
Impuestos sobre TRANSFERENCIAS	0.25%	0.38%	1.5%	2.1%
Impuesto sobre las pensiones	0.25%	0.38%	1.5%	2.1%
Impuestos sobre VENTAS	2.84%	4.03%	16.6%	22.3%
Impuestos SELECTIVOS DE CONSUMO	1.62%	1.48%	9.4%	8.2%
Impuestos Arancelarios sobre BIENES FINALES	1.06%	0.47%	6.2%	2.6%
Impuestos Arancelarios sobre INSUMOS	0.99%	0.30%	5.8%	1.7%
Impuestos sobre EXPORTACIONES	1.26%	0.13%	7.3%	0.7%
Impuestos sobre exportaciones	0.84%	0.13%	4.9%	0.7%
Impuesto sobre café	0.41%	0.00%	2.4%	0.0%
Impuestos sobre COMBUSTIBLES	0.43%	2.13%	2.5%	11.8%
Impuesto por inflación	1.35%	0.60%	7.9%	3.3%
RECAUDACIÓN TOTAL DEL AÑO (*)	17.95%	19.08%	104.8%	105.6%
% ASIGNADO EN INCIDENCIA DEL TOTAL			95.4%	94.7%

Nota: los impuestos sobre la planilla incluyen los cobrados a los patronos y a los trabajadores. CCSS: Caja Costarricense del Seguro Social; FODESAF: Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares; IMAS: Instituto Mixto de Ayuda Social; INA: Instituto Nacional de Aprendizaje. En el caso de los impuestos a los combustibles, se incluyen todos los impuestos pagados sobre esa mercancía, entre ellos ventas, selectivos de consumo y arancel de importación, por lo que en los rubros de estos impuestos se restó la recaudación sobre combustibles.

Fuente: Contraloría General de la República y Banco Central de Costa Rica.

(*) Incluye todos los impuestos a nivel nacional más el estimado del impuesto por inflación.

Entre los años 1988 y 2000, la carga tributaria total del país aumentó aproximadamente un punto porcentual del Producto Interno Bruto (PIB): de 18% a 19.1%.¹² Un elemento crucial que debe destacarse es que la categoría de impuestos más importantes es la de los impuestos al salario, que representaron un 28.4% y un 33.7% de los ingresos considerados. En algunas ocasiones, los analistas excluyen los impuestos al salario, lo que sólo les permite realizar un análisis parcial del sistema tributario costarricense.

Los impuestos que muestran una mayor caída entre 1988 y 2000, tanto en términos absolutos (columnas 1 y 2) como en la participación relativa (columnas 3 y 4) son los siguientes: a) los impuestos a la exportación (que han llegado a ser casi cero); b) el impuesto por inflación; c) los impuestos arancelarios a la importación de insumos y bienes de capital; d) los impuestos arancelarios sobre los bienes finales.

Los impuestos que aumentan significativamente su participación absoluta y relativa son el impuesto de ventas, los impuestos sobre los salarios y los impuestos sobre los combustibles.

En el Cuadro 2 se presentan las tasas de los impuestos aplicados al salario de los trabajadores.¹³ A mediados de 1988, entró en vigencia una reforma legal al impuesto sobre la renta que modificó las tasas y deducciones aplicadas al salario en el impuesto cedular a la renta vigente en Costa Rica.

12 Incluye tanto los ingresos tributarios del Gobierno y del Banco Central (impuesto inflacionario) como los del resto del sector público no financiero (en especial los impuestos con destino específico destinados a financiar los programas sociales y de seguridad social del FODESAF, IMAS, INA, CCSS, así como los impuestos a la propiedad recaudados por las municipalidades). Para el análisis de incidencia no se hacen ajustes por el destino de los recursos, como sí se hacen cuando se comparan las cifras netas de los impuestos a la seguridad social de Costa Rica con las de otros países. Esto, porque este análisis se centra en la parte tributaria y se considera que los beneficios obtenidos por los hogares de los programas de seguridad social y educación técnica financiados con los impuestos con destino específico no tienen una relación directa con los impuestos pagados, ni en términos anuales ni durante la vida esperada de los sujetos de esos impuestos. Salvo en los casos en los que existe una clara vinculación uno a uno entre la incidencia de una recaudación impositiva y los beneficios del gasto financiado por ese ingreso (y en esas condiciones, dejaría de tener la naturaleza económica de impuesto), todos los impuestos se destinan a cubrir el gasto público en general, sin que desde el punto de vista económico se puedan identificar los impuestos particulares con los beneficios de gastos particulares.

13 En este capítulo, las tasas de impuestos son "brutas", es decir, han sido calculadas como la proporción entre el monto recaudado y la base imponible, incluido en ésta el monto recaudado del impuesto, salvo en el cuadro 5. Por ejemplo, en el caso de los impuestos sobre los salarios de los trabajadores, el total de impuestos recaudados sobre los salarios (empleador más empleado) se expresa como un porcentaje dividiendo ese monto entre los salarios netos que recibe el trabajador más los impuestos cobrados al trabajador y al empleador. Cuando se trata de tasas marginales, se calculan como el cociente entre la variación en la recaudación total y la variación en la base, incluida en ésta última la recaudación.

Cuadro 2

Tasas brutas de impuestos sobre salarios

Impuesto	Año 1988				Año 2000	
	Con Ley 837 (vigente hasta 31/5/88)		Con Ley 7092 (vigente desde 1/6/88)			
	Tasa Media	Tasa Marginal	Tasa Media	Tasa Marginal	Tasa Media	Tasa Marginal
TOTAL DE IMPUESTOS	24.7%	25.7%	24.9%	26.1%	22.1%	24.3%
Impuesto sobre la renta (salarios)	0.7%	1.8%	0.9%	2.2%	2.1%	4.3%
Impuestos sobre la planilla	23.9%	23.9%	23.9%	23.9%	20.0%	20.0%
Patronales CCSS y otros	17.4%	17.4%	17.4%	17.4%	14.5%	14.5%
Trabajador CCSS	6.6%	6.6%	6.6%	6.6%	5.6%	5.6%

Nota: las tasas están calculadas como porcentajes de los salarios brutos de impuesto (salarios recibidos por el trabajador más impuestos con cargo al patrono). Además, a los salarios se les sumó un doceavo por aguinaldo y un 5% por otros beneficios salariales. Para 1988 los cálculos están basados en la distribución de ingreso bruto y número de declarantes del Cuadro 12 en la publicación Dirección General de Tributación Directa (1989). Para el año 2000 se usó la distribución por salarios y trabajadores asalariados remitida por la CCSS a la CGR. Las tasas marginales son un promedio ponderado de las tasas marginales para cada tramo de la distribución respectiva.

Fuente: elaboración del autor con datos de la CCSS, Ministerio de Hacienda y CGR.

En el Cuadro 3 se presentan los efectos de esa reforma legal en el impuesto sobre la renta aplicado a los salarios. Los promedios ponderados de las tasas medias y marginales aumentan ligeramente con la reforma. Las tasas marginales aumentan para los niveles de ingreso medio y bajan para los de ingreso alto. Las tasas medias suben levemente para los ingresos altos. En el 2000, las tasas promedio y marginal del impuesto a la renta sobre los salarios suben a alrededor del 2% y el 4.3% respectivamente. Las tasas *ad-valorem* de los impuestos sobre las planillas se han mantenido constantes.

Los cambios en las tasas del impuesto a la renta sobre los salarios permiten explicar algunos de los resultados de los análisis comparativos de incidencia y eficiencia entre 1988 y 2000, sobre todo, porque tal como se aprecia en el Cuadro 3, las tasas medias y marginales cayeron en forma importante, especialmente para los niveles de ingreso más bajo.

Cuadro 3

Efectos del cambio en las tasas de impuesto sobre la renta de los asalariados por la reforma a la ley del impuesto sobre la renta de 1988

Tramo del Ingreso Bruto Total en Equivalentes del Ingreso Nacional Disponible Neto Per Capita		Con Ley 837 (vigente hasta 31/5/88)	Con Ley 7092 (vigente desde 1/6/88)	Con Ley 837 (vigente hasta 31/5/88)	Con Ley 7092 (vigente desde 1/6/88)
De:	A:	Tasa Marginal	Tasa Marginal	Tasa Media	Tasa Media
0.00	1.63	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
1.63	1.83	0.9%	0.0%	0.6%	0.0%
1.83	2.23	-0.8%	5.1%	0.4%	0.7%
2.23	2.44	-1.1%	8.2%	0.2%	1.7%
2.44	2.76	2.5%	10.5%	0.4%	2.6%
2.76	2.93	2.6%	12.3%	0.6%	3.5%
2.93	3.37	12.3%	12.3%	1.7%	4.3%
3.37	4.27	16.1%	12.3%	4.0%	5.6%
4.27	4.39	16.9%	12.3%	5.2%	6.2%
4.39	4.81	14.3%	12.3%	6.1%	6.8%
4.81	5.88	17.3%	12.3%	7.6%	7.6%
5.88	7.68	18.6%	12.3%	9.8%	8.5%
7.68	y más	13.7%	12.3%	11.6%	10.2%
Promedio ponderado		1.8%	2.2%	0.7%	0.9%

Nota: los cálculos se realizaron utilizando las cifras de la distribución de los contribuyentes del Cuadro No. 12 del documento Dirección General de Tributación Directa (1989) para el año 1988.

Fuente: elaboración del autor con información de la CCSS y Ministerio de Hacienda.

En el Cuadro 4 se presentan los principales parámetros de las tasas de retorno e impuestos para los impuestos sobre rendimiento del capital, utilidades e intereses. Como se explica con más detalle en la sección siguiente, este capital se identificó como el de mayor movilidad internacional; por lo tanto, para el análisis de incidencia y eficiencia, se supuso que el rendimiento neto de impuesto local lo determinan los mercados internacionales, así que cualquier exceso sobre la tasa de imposición internacional se trasladaría a otros sectores o factores de la economía.

Cuadro 4

Supuestos de tasas de retorno e impuesto sobre el capital de alta movilidad internacional

	1988	1988	2000	2000
Tasa de inflación (IPC) promedio anual Costa Rica	20.8%	20.8%	11.0%	11.0%
Tasa de inflación anual promedio EUA	2.5%	2.5%	3.7%	3.7%
Tasa Bruta de Impuesto sobre el capital en el "mercado internacional"	20.0%	20.0%	15.0%	15.0%
	Utilidades (Capital No Exonerado)	Utilidades (Capital Exonerado)	Utilidades (Capital No Exonerado)	Utilidades (Capital Exonerado)
Tasa de retorno bruta de impuestos	18.0%	15.5%	15.9%	13.1%
Tasa de retorno real neta de impuestos	15.0%	15.0%	12.5%	12.5%
Margen monopólico	5.0%	5.0%	2.5%	2.5%
Tasa Bruta de Impuesto sobre las Utilidades	16.7%	3.3%	21.4%	4.3%
Exceso de Impuesto Nacional sobre el Internacional	-3.3%	-16.7%	6.4%	-10.7%
Acervo de Capital (% del PIB)	22.3%	9.6%	43.5%	18.6%
% de capital exonerado	70.0%	30.0%	70.0%	30.0%
% del impuesto exonerado	0.0%	80.0%	0.0%	80.0%
	Intereses (Capital No Exonerado)	Intereses (Capital Exonerado)	Intereses (Capital No Exonerado)	Intereses (Capital Exonerado)
Tasa bruta de impuesto sobre intereses nominales	8.0%	0.0%	8.0%	0.0%
Impuesto (en puntos porcentuales)	2.2%	0.0%	1.4%	0.0%
Tasa bruta de interés nominal sobre depósito en colones	27.9%		18.0%	
Tasa neta de interés nominal sobre depósito en colones	25.7%		16.6%	
Tasa de interés bruta real colones	7.1%		7.0%	
Tasa de interés neta real colones	4.9%		5.6%	
Tasa de impuesto bruta sobre intereses reales colones	31.3%		20.5%	
Exceso de Impuesto Nacional sobre el Internacional colones	11.3%		5.5%	
Tasa neta de interés nominal sobre depósito en dólares		9.1%		6.2%
Tasa de interés bruta real dólares		6.6%		2.5%
Tasa de interés neta real dólares		6.6%		2.5%
Tasa de impuesto bruta sobre intereses reales dólares		0.0%		0.0%
Acervo de ahorro como % del PIB	4.5%	3.6%	21.9%	12.9%

Fuente: elaboración del autor. Ver Bolaños y Delgado (2002: sección V).

En la parte superior del Cuadro 4 se describen las características de los impuestos aplicados a las utilidades, y en la inferior, a los intereses. Con el propósito de obtener los efectos de las diferencias en las tasas de impuesto efectivas sobre la rentabilidad, se separó el acervo de capital en exonerado y no exonerado de impuestos.¹⁴

¹⁴ Como se explica más adelante, se hizo una distinción entre capital de alta y de baja movilidad.

De acuerdo con la información suministrada por el Ministerio de Hacienda, en el año 2000, cerca del 30% de los activos empleados por los declarantes y contribuyentes del impuesto a las empresas estaba sujeto a algún tipo de exoneración. Para los cálculos, se supuso que el sector exonerado tenía, en promedio, un 80% de exoneración (en algunos casos hay subsidio).¹⁵ Las tasas efectivas de impuesto sobre el rendimiento del capital no exonerado se calcularon con base en el supuesto de una tasa de retorno real anual internacional neta de impuestos del 10%¹⁶ y un margen monopólico para este tipo de capital; dados los montos de recaudación reportados en el Cuadro 1 para las utilidades, estas tasas pasaron del 16.7% en 1988 al 21.4% en el 2000.

En cuanto a los intereses, la tasa de impuesto del 8% sobre intereses nominales se transformó en una tasa del 31.3% en 1988 y del 20.5% en el 2000, calculada sobre la tasa de interés real bruta del impuesto. Esto significa que un 17.8% y un 7.7% de puntos porcentuales de esas tasas de impuesto sobre el interés real en 1988 y en el 2000, respectivamente, se trasladaron a otros sectores o factores de la economía. El ahorro de los hogares en dólares se consideró exento de impuesto.

En el Cuadro 5 se presentan las tasas de los principales impuestos indirectos: los impuestos de ventas y los impuestos selectivos de consumo.

15 Según FIAS (2001: 16), la tasa efectiva del impuesto para el sector manufacturero con incentivos es de un 6%, versus una tasa plena del 30%.

16 Esta tasa de retorno real neta del 10% es consistente con las calculadas por Harberger (1980b) para países en desarrollo. Por otro lado, la tasa bruta internacional de impuesto sobre el rendimiento del capital para el año 2000 (15%) se basa en los valores altos de los rangos de las estimaciones reportadas en FIAS (2001: 16) y Mintz (1997). Para el 2000 se supuso que las tasas de retorno, el margen monopólico y las tasas de impuesto internacional eran inferiores a las de 1988, como efecto de la mayor globalización de los mercados internacionales de capitales y la creciente competencia entre los países en desarrollo por atraer inversión extranjera directa.

Cuadro 5

Tasas netas y desviación estándar promedio de los principales impuestos indirectos, por categoría de gasto en bienes de consumo final (1988 y 2000)

Categoría de Gasto	Impuesto de Ventas		Impuestos Selectivos de Consumo		Arancel de Importaciones sobre Bienes de Consumo Final	
	1988	2000	1988	2000	1988	2000
Alimentos	7.1%	7.6%	6.5%	1.9%	36.9%	17.4%
Bebidas	10.0%	12.9%	25.4%	19.5%	46.8%	13.8%
Tabaco	10.0%	13.0%	58.3%	94.9%	68.0%	40.6%
Alimentos para animales domésticos	10.0%	10.1%	50.0%	0.0%	41.0%	15.0%
Vestido y calzado	10.0%	12.5%	10.8%	0.2%	66.6%	14.8%
Alquiler, gasto imputado por habitar casa propia, reparación, servicios de la vivienda, combustible, agua y energía eléctrica	2.3%	9.3%	1.0%	0.6%	16.1%	7.4%
Muebles, accesorios, enseres domésticos del hogar y servicio doméstico	10.0%	12.7%	19.4%	8.4%	31.0%	13.9%
Servicios médicos y conservación de la salud	1.8%	4.4%	1.6%	0.0%	9.4%	1.0%
Transporte y comunicaciones	7.0%	10.0%	5.4%	15.4%	15.0%	2.3%
Educación, cultura y esparcimiento	6.4%	3.7%	8.9%	0.9%	19.8%	8.9%
Alimentos y bebidas fuera de la vivienda	10.0%	13.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Otros bienes y servicios (incluye gasto imputado por servicios del dinero)	6.1%	7.1%	12.1%	10.8%	41.2%	14.2%
TOTAL DE GASTO EN BIENES DE CONSUMO AJUSTADO	6.4%	9.3%	7.5%	6.4%	25.7%	8.0%
Tasas estatutarias de impuestos a los combustibles	0.0%	13.0%	14.0%	50.0%	0.0%	2.9%
Desviación standard de las Tasas de Impuestos (ponderada)	0.5%	0.7%	0.6%	0.8%	2.9%	1.1%

Nota: las tasas son tasa netas (calculadas sobre el precio excluidos los impuestos). En el caso del arancel de importaciones, el año 88 se aproximó con las tasas y ponderadores de 1989, dado que no se tuvo disponible la información detallada para 1988. Como referencia se incluyeron las tasas estatutarias de impuestos sobre los "Combustibles", dado que esa mercancía se analiza por separado en el análisis de las próximas secciones. Las tasas de impuestos son NETAS, es decir, se aplican al precio del bien final excluido el impuesto en cuestión.

Fuente: elaboración del autor con datos del BCCR, CGR, INEC y Ministerio de Hacienda.

En este cuadro se aprecian tendencias muy claras: i) en el impuesto sobre las ventas, las tasas promedio aumentaron entre 1988 y el 2000 de 6.4% a 9.3%, debido al incremento en la tasa general (del 10% al 13%) y a la inclusión de algunos servicios. Sin embargo, los servicios tienen las tasas promedio más bajas, pues buena parte de ellos está

exonerada del impuesto, aunque la cobertura se ha venido ampliando gradualmente; ii) en los impuestos selectivos de consumo, la tendencia ha sido a bajar ligeramente las tasas. En este conjunto de impuestos se grava con tasas más altas los bienes considerados de lujo, el tabaco y las bebidas. Si bien la tasa promedio ponderada disminuyó de 7.5 a 6.4% entre 1988 y 2000, porque la mayoría de las tasas bajaron, hubo aumentos significativos en los rubros “tabaco” y “transporte y comunicaciones”; iii) en cuanto al arancel de importaciones sobre bienes de consumo final, se aprecia, como consecuencia de la desgravación arancelaria, un fuerte descenso en la tasa promedio ponderada, de cerca del 26% al 8%, con bajas en todas las categorías de gasto, aunque menos fuerte en “tabaco”.

Cuadro 6
Comparación de las Tasas de Impuestos, 1988 y 2000

	1988	2000		1988	2000
TASAS BRUTAS DE IMPUESTOS SOBRE LOS FACTORES DE PRODUCCIÓN			IMPUESTOS SOBRE LA PRODUCCIÓN Y EL CONSUMO DE BIENES FINALES		
Salarios			Tasas de impuestos netas promedio ponderadas:		
Hasta el 31/5/88:			Impuesto sobre las ventas	6.4%	9.3%
Tasa media promedio	24.7%		Impuestos Selectivos de Consumo	7.5%	6.4%
Tasa marginal promedio	25.7%		Arancel sobre Bienes de Consumo Final	25.7%	8.0%
Después de 31/5/88:			Desviación Standard de las Tasas de Impuestos (ponderadas)		
Tasa media promedio	24.9%	22.1%	Impuesto sobre las ventas	0.54%	0.70%
Tasa marginal promedio	26.1%	24.3%	Impuestos Selectivos de Consumo	0.61%	0.77%
Capital de alta movilidad internacional			Arancel sobre Bienes de Consumo Final	2.90%	1.12%
Utilidades capital no exonerado	16.7%	21.4%			
Utilidades capital exonerado	3.3%	4.3%			
Intereses capital no exonerado	31.3%	20.5%			
Intereses capital exonerado	0.0%	0.0%			
Capital de baja movilidad internacional	5.4%	7.7%			

Fuente: cuadros Nos. 2, 4 y 5, excepto para el caso de capital de baja movilidad (véase Bolaños y Delgado, 2002).

En el Cuadro 6 se pueden apreciar las principales diferencias en las tasas impositivas, tanto en los impuestos directos (sobre los factores) como en los indirectos (sobre el consumo y la importación de bienes finales); las consecuencias de estas diferencias sobre las medidas de eficiencia del sistema tributario se analizan más adelante. Por el lado de los impuestos a los factores, las discriminaciones se dan principalmente por las exoneraciones parciales o totales a los rendimientos de las utilidades y a los intereses y al rendimiento del capital de baja movilidad internacional, con tasas de entre 0 y 8% para los dos años. Por otro lado, el trabajo y el capital de alta movilidad no exonerado presentan tasas impositivas relativamente altas que oscilan entre el 20 y el 35%. Por el lado de las tasas de

impuesto a los bienes de consumo final, las diferencias son menores, sobre todo en el año 2000.¹⁷

En conclusión, entre el año 1988 y el 2000, el cambio en la estructura tributaria nacional ha sido en el sentido de depender menos de los impuestos sobre el comercio exterior y la inflación y más de los impuestos a los salarios y al consumo (ventas y selectivos de consumo y combustibles). Los impuestos sobre los rendimientos de los capitales con alta y baja movilidad internacional mantuvieron sus participaciones como proporción del PIB más o menos constantes, aunque las relativas al total de la recaudación disminuyeron. Esta variación en la composición de los ingresos tributarios se debió a ciertos cambios estructurales en la economía costarricense durante el periodo analizado;¹⁸ se llegó a la situación actual a través de modificaciones en las tasas y bases imponibles de los impuestos, donde disminuyeron las tasas de los impuestos por inflación, selectivos de consumo (promedio) y los aranceles a la importación y aumentaron para los impuestos a los salarios, a las ventas, combustibles y capital de alta movilidad (tasas efectivas promedio). En todo caso, las tasas de los impuestos muestran diferencias importantes que tendrán consecuencias en el análisis de incidencia y eficiencia de las siguientes secciones.

4. ANÁLISIS DE LA INCIDENCIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE

El propósito fundamental de esta sección es realizar un análisis de incidencia aplicado a las principales categorías de impuestos dentro de la estructura tributaria costarricense. Consta de tres sub-secciones: en la primera se incluye el análisis de los supuestos de traslación de los impuestos utilizados en la elaboración del estudio; la segunda incluye los principales resultados obtenidos en cuanto a la distribución del ingreso y a la incidencia total y por impuestos del sistema tributario costarricense; y en la tercera parte se presentan las conclusiones generales de la sección.

Se puede anticipar que, tal como lo reconoce la literatura sobre esta materia, no se encontraron efectos significativos del sistema tributario sobre la distribución del ingreso. Esto refuerza la tesis

17 La Ley de Simplificación Tributaria del año 2001 modificó en forma importante las tasas de los impuestos selectivo de consumo. La tasa promedio baja de 6.4% en el 2000 a 2.4%, mientras que la desviación estándar ponderada disminuye de 2.4% a 0.35%. La reforma eliminó el impuesto para la mayoría de las categorías, con unas pocas excepciones. Desde el punto de vista de la incidencia, el impuesto pasó de progresivo a regresivo.

18 Bolaños y Delgado (2002)

mencionada en diferentes trabajos para Latinoamérica reseñados en Bolaños y Delgado (2002: sección III) donde la política impositiva es una herramienta débil en el largo plazo para mejorar la situación de los grupos de menores ingresos. Por este motivo, es útil poner más énfasis en la distribución de la carga tributaria per-se, en vez de la distribución del ingreso, que quizás podría resultar más afectada por la política de gasto público.

4.1 Supuestos sobre la incidencia de los impuestos

Los análisis de incidencia de los impuestos pretenden determinar los efectos de los impuestos sobre el ingreso real de los hogares o personas. Algunos de estos conceptos se comentarán más adelante, utilizando los criterios de Harberger y Musgrave, pero ahora puede ser útil mencionar las definiciones de Seligman en su clásico The Shifting and Incidence of Taxation¹⁹:

“En primer lugar, un tributo se puede imponer sobre una persona; en segundo lugar, puede ser que ésta lo transfiera a una segunda persona; en tercer lugar, puede ser que en definitiva lo soporte esta segunda persona o sea transferido a otros, quienes son los que en definitiva lo asumen. Por lo tanto, la persona que originalmente paga el impuesto puede no ser la que en última instancia soporte la carga. Al proceso de transferir un impuesto se le conoce como *traslación* del impuesto, mientras que a la ubicación de la carga en quien resulta el contribuyente final se la llama la *incidencia* del impuesto. El punto a enfatizar es que, por medio de la traslación, el contribuyente escapa a la carga del impuesto.” (Seligman, 1969: 1 y 3)

A estos conceptos, el autor les añade los de traslación hacia adelante, hacia atrás o hacia el frente:

“Siempre que hay traslación del impuesto, este puede ser trasladado hacia adelante o hacia atrás. Así, un productor sobre quien se ha establecido el impuesto, lo puede trasladar al consumidor, o un vendedor lo puede trasladar al comprador. El impuesto es trasladado hacia adelante al consumidor o al comprador. Por el contrario, el tributo se puede imponer en primera instancia sobre el consumidor o el comprador, y puede ser que él lo traslade al productor o

19 La primera edición de ese libro es de 1899; la cita proviene de una reproducción de la quinta edición, de 1927.

vendedor, respectivamente. En este caso, el impuesto se traslada hacia atrás. Finalmente, cuando el impuesto es trasladado del vendedor a un comprador intermedio, quien a su vez lo vende a otra persona, y así sucesivamente, hasta que el impuesto se ubica en el comprador o consumidor definitivo, hablamos de que el impuesto se trasladó hacia el frente.” (Seligman, 1969: 3)

El enfoque utilizado en este capítulo para determinar la incidencia de los impuestos se basa fundamentalmente en las predicciones de los modelos desarrollados alrededor de las contribuciones teóricas de Harberger (1962, 1968, 1974a, 1985) y Musgrave (1969) y en los trabajos empíricos de Pechman y Okner (1974) y Browning y Johnson (1979). Estos modelos rechazan parcialmente los conceptos de Seligman y reconocen la incidencia de los impuestos como el resultado de una compleja interacción de variables que debe analizarse en sistemas de equilibrio general, donde se integren los diferentes mercados.

Las principales calificaciones de estos autores a los conceptos de incidencia de Seligman son las siguientes: A) No necesariamente los impuestos se “ubican” en una sola persona o grupo de personas, pues sus efectos pueden recaer sobre personas o grupos diferentes de los que compran o venden los artículos. B) Los impuestos no sólo provocan pérdidas; algunas personas pueden ganar (o sea, quienes pierden pueden perder más del 100%). C) Se debe considerar los efectos de los impuestos por el lado de: i) las *fuentes* de ingreso de las personas o los grupos (que dependen del efecto de los impuestos sobre las remuneraciones y cantidades de factores primarios de producción –mano de obra, tierra, capital- poseídas en distintas proporciones por las personas o los hogares); ii) los *usos* de los ingresos, que dependen de los efectos de los impuestos sobre los precios relativos de los bienes de consumo y de las diferencias en los patrones de gasto en bienes y servicios entre personas y hogares.

Como ya se indicó, la metodología aplicada en este capítulo maneja las versiones desarrolladas para economías pequeñas, abiertas a las transacciones corrientes y de capital con el exterior, con una perspectiva de largo plazo, es decir, cuando la economía se ha ajustado plenamente a los impuestos. El modelo teórico para el análisis de incidencia tiene los siguientes supuestos e implicaciones:

Precios internacionales: Una economía pequeña no tiene suficiente influencia como para modificar los precios en los mercados internacionales de bienes y factores. Por eso, la metodología supone

que los precios de las mercancías y servicios comerciables internacionalmente, incluido el retorno neto por los servicios de los factores, como el capital, se fijan en los mercados internacionales. Por lo tanto:

- a. Los **precios locales de los bienes de consumo final importados** corresponden a los precios en los mercados internacionales, ajustados por los impuestos que se cobran en Costa Rica (arancel de importación, impuesto de consumo, ventas, valor agregado, etc.). O sea, que los demandantes nacionales enfrentan una oferta infinitamente elástica al precio mundial, más los impuestos nacionales; el efecto de los impuestos es aumentar el precio pagado por los demandantes, sin afectar el precio pagado a los productores locales del bien (excepto en el caso del arancel). En consecuencia, por el lado de los usos del ingreso, estos impuestos inciden por medio de los efectos en los precios relativos de los bienes de consumo, de acuerdo con las proporciones de gasto en cada bien o categoría de gasto y las tasas del impuesto aplicable a esos bienes o categorías. Por el lado de las fuentes de ingreso, la incidencia depende de si los impuestos tienen tasas que discriminan sistemáticamente según la intensidad de uso de los factores en la producción de los distintos bienes. Si se da esa discriminación los impuestos tendrán efectos sobre los precios relativos de los factores de la producción, y aumentará la remuneración de los factores empleados intensivamente en los bienes cuyos precios relativos netos de impuestos aumentan.

- b. Los **aranceles a los bienes de consumo final** equivalen a un impuesto al consumo de esos bienes (efecto consumo) más un subsidio a la producción doméstica de los mismos (efecto protección) que se “financia” con la recaudación del impuesto al consumo cobrado sobre la porción producida localmente. En el caso de bienes de consumo final usados también como insumos en la producción de otros bienes producidos en el país, los aranceles citados equivalen a un impuesto al consumo ya sea para uso final o intermedio (en la producción de otros bienes) y un subsidio a la producción del sector protegido. El arancel se traslada totalmente como un aumento en los precios internos de consumo y producción de esos bienes, cuya oferta es infinitamente elástica para cantidades superiores a la producción doméstica. Por ello, la incidencia por usos y fuentes es similar a la descrita en el inciso anterior.

- c. Los **aranceles a los insumos y materias primas importados** tienen el doble efecto de proteger la producción local de insumos y materias primas y gravar su uso cuando son importados. El

arancel se traslada totalmente, como un aumento en los precios internos de oferta y demanda de estos bienes, dado que la oferta se supone infinitamente elástica al precio mundial, para cantidades superiores a la producción local. Como normalmente los impuestos sobre insumos y materias primas tienen tasas inferiores a las de los bienes finales en cuya producción se emplean, existe el conocido efecto de protección al valor agregado en la producción del bien final; este efecto se toma en cuenta en los análisis de eficiencia de la próxima sección. En cuanto a la incidencia, estos gravámenes recaen sobre los factores que los producen y se supone que no tienen efectos en los usos, pues no pueden trasladarse a los precios de los bienes finales, que corresponden a los fijados en los mercados internacionales más la tarifa de importación del bien final.

- d. Los **precios de los bienes exportados** por el país se determinan en los mercados internacionales. Por lo tanto, los impuestos sobre la exportación de bienes disminuyen los precios recibidos por los exportadores en una proporción igual a la tasa del impuesto calculada sobre el precio internacional FOB. La incidencia por el lado de las fuentes de ingreso es sobre los factores utilizados en la producción; por el lado de los usos, se supone que no afectan los precios de consumo.
- e. Los **precios de los factores de producción con alta movilidad internacional** se fijan en los mercados internacionales; por ejemplo, el precio de los servicios del capital netos de depreciación. Es decir, la economía costarricense, importadora neta de capital, enfrenta una oferta infinitamente elástica de los servicios de este factor a un nivel de rentabilidad igual a la rentabilidad del capital en los mercados internacionales (corregida por las diferencias del riesgo país)²⁰ neta de depreciación y de impuestos cobrados en el exterior. Los impuestos locales directos sobre el ingreso del capital, cuya tasa es superior a la tasa impositiva relevante aplicada en los mercados internacionales,²¹ hacen que el stock de capital disminuya y el impuesto se traslade como un aumento en el retorno doméstico bruto al capital neto de depreciación, hasta que el retorno neto de impuestos sea igual al

20 El riesgo país refleja el premio adicional que los inversionistas exigen por invertir en un país con mayores posibilidades de crisis financieras o económicas, por problemas estructurales o coyunturales, en relación con países que presentan una situación macroeconómica más estable.

21 Aquí es importante distinguir entre los países donde se evita la doble imposición y aquellos que no lo hacen. Para efectos del análisis, se supone que el capital extranjero recibe en su país de origen un crédito por los impuestos pagados en Costa Rica.

internacional (corregido por el riesgo país). En estas condiciones, el impuesto al capital por encima de la tasa impositiva internacional al retorno neto del capital se traslada hacia otros factores. Harberger (1985) y Fernández-Pérez (1985), en modelos que sirven de base al análisis de este capítulo, argumentan que se traslada en más de un 100% a la mano de obra y produce un beneficio sobre el factor tierra.

- f. Para los esquemas de **incentivo al capital** (exoneración de impuestos al rendimiento, “regalos”, como cuando el Estado cubre un porcentaje del costo de un proyecto, etc.), la tasa impositiva doméstica puede ser menor a la internacional e incluso ser negativa (subsidio).²² Se podría alegar que desde el punto de vista de la incidencia, si un impuesto al capital en exceso del impuesto relevante a nivel internacional produjera un efecto de traslación a otros factores, un subsidio beneficiaría a otros factores, a través del aumento en el ingreso nacional que vendría aparejado con el aumento en la demanda por tierra y mano de obra inducido por el capital adicional en la economía. Este posible efecto no se incluyó en los cálculos.
- g. Para reflejar la discusión alrededor de la validez de suponer que hay perfecta movilidad internacional del capital,²³ el supuesto detrás de la oferta infinitamente elástica de capital referida en el inciso c., se introduce una categoría de **capital de baja movilidad internacional**, que se ha llamado “tierra”.²⁴ La oferta no es infinitamente elástica, por lo que su remuneración neta se puede ver afectada por los impuestos locales (a la propiedad y a la renta de vehículos, viviendas, terrenos y otros).

Competencia y poder monopólico. El modelo aplicado supone mercados competitivos para los bienes y servicios y los factores. Sin embargo, el pequeño tamaño de la economía costarricense puede significar una barrera de entrada protectora para ciertos sectores

22 En ese caso, el acervo de capital con alta movilidad internacional favorecido por ese tratamiento será mayor y probablemente el capital no favorecido será menor, porque habría una tendencia a que, en general, las tasas impositivas en la economía fueran mayores para compensar la recaudación perdida o financiar los subsidios. El impuesto más alto sobre el rendimiento del capital no exonerado produciría una salida de capital al exterior, con un efecto indeterminado a-priori sobre el acervo total de capital.

23 El supuesto de perfecta movilidad internacional del capital puede aplicarse en el corto plazo al capital financiero; sin embargo, para el capital físico, se aplica a largo plazo. Sobre la validez de este tipo de supuesto, véase Ballard et al. (1985: 208-212) y Harberger (1980a).

24 En esta categoría se incluyen los acervos de tierra, viviendas y vehículos para uso familiar.

(constituida por los costos fijos de mercadeo y distribución) y por ello se incorpora un margen monopólico sobre el retorno del capital de alta movilidad internacional. Este margen permite tener una rentabilidad por encima de la internacional, con un límite igual a ese margen. Por encima de este margen, el capital tiene perfecta movilidad internacional y las variaciones en la tasa de impuesto local con relación a la tasa internacional producirán entradas o salidas de capital que disminuirán o aumentarán el rendimiento bruto hasta que el rendimiento neto (de impuestos y depreciación, corregido por las diferencias de riesgo país) se iguale al internacional.

Incidencia anual. Como es usual en este tipo de análisis y dada la no disponibilidad de información relevante para realizar un estudio con un horizonte inter-temporal, tipo Fullerton y Rogers (1993), el análisis mide la incidencia de los impuestos en términos de un periodo anual. Esto tiene las siguientes consecuencias:

- a. Es probable que los niveles de ingreso presenten sesgos derivados de las fluctuaciones transitorias en los ingresos de los hogares y las diferentes edades de los miembros de la familia (Fullerton y Rogers, 1993:1-3). Sería preferible trabajar con una medida de ingreso permanente (o concepto equivalente) e introducir los valores actuales de las variables relevantes en el futuro, en forma estática o dinámica. En este caso se descartó ese enfoque por limitaciones de información y de tiempo, pero sería interesante introducir este tipo de consideraciones en el futuro. (Ballard et al., 1985).
- b. La incidencia de los impuestos al valor agregado y al consumo podría estar sesgada, en el sentido de mostrar una mayor regresividad. En las muestras utilizadas para los cálculos, los hogares de los deciles de ingresos altos tienen una propensión media al ahorro superior a la de los deciles de menores ingresos. En esas condiciones, los tributos cuya base es el consumo de bienes y servicios, como los impuestos de ventas y los selectivos de consumo, tienden a ser regresivos por el lado de los usos del ingreso, pues inciden sobre un mayor porcentaje del ingreso en los estratos de ingreso bajo, suponiendo que las tasas de los impuestos por categoría de gasto no tienen una correlación negativa con el peso relativo de cada una de las categorías de gasto por decil. Aunque desde el punto de vista de la información anual derivada de estas muestras el análisis es correcto, no lo es inter-temporalmente, cuando las personas de los hogares de ingresos altos gasten localmente su ahorro y el rendimiento obtenido de él, pues entonces pagarán impuestos sobre ese consumo. En términos de valor presente sobre su periodo de vida,

podrían haber pagado la misma tasa efectiva que los estratos de menor ingreso o, por lo menos, la regresividad sería menor.

- c. En cuanto a la incidencia de los impuestos al salario y a los programas de seguridad social y similares, se considera que los beneficios de los programas de seguridad social y educación técnica financiados con los impuestos con destino específico no tienen una relación directa con los beneficios recibidos, ni en términos anuales ni durante la vida esperada de los sujetos de esos impuestos.²⁵ Sobre todo, si se toma en cuenta que el diseño de esos programas, por el lado del gasto, trata de ser “solidario”, es decir, redistributivo entre niveles de ingreso. Por lo tanto, no es procedente suponer que esos impuestos inciden en su totalidad sobre los ingresos del trabajo por el hecho de que los trabajadores recibirán de vuelta lo que ellos y sus patronos pagan de impuestos en servicios de salud, pensiones y otros. A final de cuentas, como no existe una vinculación temporal o inter-temporal uno a uno entre la incidencia de la recaudación de esos impuestos y los beneficios del gasto financiado por ese ingreso, la determinación de la incidencia de esos impuestos se debe hacer con base en otras consideraciones. Este tipo de argumentos los desarrolló ampliamente Brittain (1972) en el caso de los Estados Unidos de América y más recientemente se ha extendido a los países en desarrollo (Edwards y Cox, 2000; Cox Edwards, 2001; Kugler y Kugler, 2001; Ziderman, 1989). Mintz (1997: 3.15) establece una serie de consideraciones importantes sobre esta discusión en el contexto del sistema impositivo canadiense. En particular, se refiere al tema de los destinos específicos financiados con impuesto sobre las planillas y argumenta que, si no existieran los programas públicos de beneficio para los trabajadores (seguridad social, seguro de trabajo) financiados por ese impuesto, los empleadores podrían establecer programas privados equivalentes.

25 En el caso de las pensiones de invalidez, vejez y muerte de la CCSS, éstas se financian con impuestos cobrados a los trabajadores y los patronos activos, de manera similar a un sistema de “pay as you go” o reparto. A pesar de que la pensión de vejez, se calcula con base en el promedio de los mayores 48 salarios mensuales de los últimos 60 meses y se podría decir que ahí hay una conexión entre lo que se paga por los impuestos de esos periodos y el valor presente esperado de la pensión, esa conexión no es tal. En primer lugar, la conexión es entre cifras nominales, por lo que la inflación y su carácter impredecible en el largo plazo la destruye, y en todo caso, no se toma en cuenta el valor de lo pagado en impuestos para el sistema de pensiones en los otros años de trabajo. Para rematar, lo que la supuesta conexión determina es el nivel nominal de la pensión al arranque. A partir de ahí, no sólo dependerá del factor de inflación ya mencionado, sino de los ajustes que haga la CCSS, que no necesariamente compensan la inflación, y de la sostenibilidad del régimen, que puede llevar a variar ciertos parámetros, como edad de retiro, relación pensión inicial/promedio de salarios, etc. Algo similar ocurre con los seguros de salud y otros gastos sociales.

Para efectos de este trabajo, se considera que los impuestos a la planilla son sólo una de las muchas formas de financiar los programas de seguridad social. Si esos impuestos fueran la única manera de financiarlos, sería legítimo considerar la necesidad de identificar los impuestos con los beneficios; sin embargo, esos programas se pueden financiar de muchas otras maneras y por ello es válido analizar la incidencia de esos impuestos con independencia del gasto que financian.

Equilibrio parcial versus general. La metodología trata de tomar en cuenta consideraciones derivadas de modelos de equilibrio general de largo plazo, como los de Harberger (1985) y Fernández-Pérez (1985) descritas anteriormente. Si no se utiliza un modelo de equilibrio general, los cálculos no pueden reflejar en forma detallada las interacciones entre los efectos de los impuestos que coexisten simultáneamente, y más bien, en los análisis de equilibrio parcial, se analiza cada impuesto en forma independiente. Sin embargo, como las recaudaciones y los valores de los servicios de los factores y de las cantidades de consumo y producción de bienes observadas son los que resultan del sistema con impuestos, el análisis de incidencia reparte las cargas producto del equilibrio general. Una de las limitaciones derivadas de la metodología utilizada es que no permite incorporar adecuadamente los efectos de los diferentes impuestos en los precios relativos de los bienes y servicios no comerciables, en relación con los comerciables; este efecto deberá revisarse en futuros cálculos de este tipo (este tipo de efecto es recogido, en un estudio de incidencia anterior con metodología de equilibrio general, en Meléndez Suárez (1996)).

Ausencia de “ilusión monetaria”: la metodología trata de calcular los ingresos de los hogares tomando en cuenta el efecto de la inflación. Es decir, se busca tomar en cuenta las ganancias o pérdidas por la variación en el valor deflatado de los activos y pasivos provocadas por la inflación.²⁶ No sólo se incluye el impuesto por inflación sobre la tenencia de dinero base; también en los impuestos sobre las utilidades, dividendos e intereses, las tasas efectivas se aplican a los ingresos reales, es decir, eliminando el efecto de la inflación. En particular, las tasas de retorno sobre el capital y los rendimientos sobre el ahorro (intereses) son tasas reales.

²⁶ Tanto en 1988 como en el 2000, la legislación tributaria permitía la revaluación de activos fijos para calcular los gastos por depreciación en el impuesto a las utilidades de las empresas, así como procedimientos para reflejar el cambio en los precios de los inventarios. Los ajustes realizados en este capítulo tienen que ver, por lo tanto, con las variaciones en los valores deflatados de los activos financieros. Por falta de información, no se trató de hacer ajustes por concepto de pérdidas y ganancias de capital en activos fijos.

Con base en los supuestos anteriores, en el estudio de la incidencia específica de los impuestos se procedió a calcular, para cada impuesto, los efectos sobre las fuentes y sobre los usos del ingreso, según las siguientes consideraciones.

4.2 Distinción de los efectos de los impuestos sobre las fuentes y los usos del ingreso

Harberger (1968) establece ciertos postulados cuando se refiere a un modelo para analizar la incidencia de los impuestos al capital del sector "corporativo". Su modelo considera dos factores de la producción: trabajo y capital. Además, distingue a las personas en su papel, por un lado, de dueños del ingreso de esos factores y, por el otro, de consumidores de los bienes producidos con esos factores. Dado que en una economía todos los generadores de ingreso son dueños de los recursos (del trabajo, del capital o de ambos), la reducción en el ingreso real causada por un impuesto debe ser igual a la suma de las reducciones en los ingresos reales de esos dos grupos. Y agrega:

"Es decir, una distribución de la carga del impuesto entre las personas en su papel, por un lado, de dueños del capital y, por otro, de oferentes de los servicios del trabajo, es exhaustiva, y no deja espacio para una carga adicional que sea soportada por los consumidores". (Harberger, 1974: 127).

En la terminología de Musgrave (1969: 227-232), esta aclaración de las clasificaciones válidas de incidencia se refiere a los efectos de la incidencia sobre las fuentes de ingreso de los hogares o las personas. En relación con los efectos sobre los usos del ingreso, Harberger señala:

"Esto no significa que, dentro de cada grupo, diferentes individuos no soportarán diferentes cargas debido a las diferencias en sus patrones de consumo. En general, aquellos, capitalistas o trabajadores, que consumen una proporción mayor al promedio de bienes "corporativos" contra bienes "no corporativos", serán más golpeados como consecuencia del impuesto, respecto a aquellos que tienen el sesgo contrario en sus patrones de consumo. Pero los beneficios extra que recaen sobre los consumidores con patrones de consumo "no corporativos" deben (por la desviación de esos patrones del promedio) compensar exactamente la carga adicional que recae sobre quienes tienen patrones de consumo "corporativos." (Harberger; 1974a: 128).²⁷

²⁷ Harberger aclara que esta es una aproximación, porque las pérdidas incluyen una "carga excedente".

Si bien Harberger arriba a estas conclusiones cuando analiza el impuesto al capital corporativo, son de aplicación general. También admite una clasificación de la incidencia entre los consumidores y uno de los dos grupos de los dueños de factores, pero no los dos. O sea, hay que escoger cuál clasificación válida se va a emplear y mantenerla a lo largo del análisis. Es decir, entre consumidores y trabajadores o entre consumidores y dueños del capital o entre trabajadores y capitalistas. Esta última es la empleada en este capítulo.

Musgrave llega a conclusiones similares cuando dice que “todo individuo está ligado con el mercado de dos formas. Resulta afectado por el lado de las *fuentes* mediante el precio que obtiene por la venta de sus servicios y resulta afectado por el lado de los *usos* mediante el precio que debe pagar por los productos que compra”. Este autor desarrolla unas fórmulas en donde el efecto de los impuestos sobre las fuentes resulta del cambio relativo en la remuneración del factor y en la cantidad ofrecida por el individuo; a ello le resta el efecto de uso, dado por la variación relativa en el índice de precios del individuo producto del impuesto (para esto, pondera los cambios de precio de los bienes consumidos por la participación en el consumo de cada individuo).

En el análisis de la incidencia por el lado de las fuentes del presente capítulo, se emplearon supuestos acordes con la dirección en los cambios en las remuneraciones de los factores que predicen los modelos teóricos de Harberger (1985) y los resultados empíricos de Fernández-Pérez (1985); estos últimos se basan en un modelo similar al de Harberger e incluyen estimaciones para Costa Rica con base en una matriz de insumo/producto de 1972. Por lo tanto, para la incidencia por el lado de las fuentes, se sigue la clasificación de Harberger y se distribuye la recaudación de cada impuesto entre los ingresos de los factores, en forma exhaustiva. Por el lado de los usos del ingreso, se considera el efecto de las diferencias en los patrones de consumo.

Los supuestos de incidencia empleados en el análisis se muestran en los Cuadros 7, 8 y 9. A todos los impuestos, directos e indirectos, se les asignó la incidencia de la recaudación por los efectos en las fuentes de ingreso; en el caso de los impuestos indirectos sobre el consumo de bienes finales se hicieron ajustes por los efectos en los usos, como se describe en los siguientes párrafos.²⁸

28 No se consideraron los efectos por el lado de usos en los impuestos a los insumos importados, los combustibles y las exportaciones ni en el impuesto por inflación.

Cuadro 7
Supuestos generales de incidencia por tipo de impuesto y tipo de efecto

Tipo de Impuestos	Fuentes	Usos
Impuestos Directos (los que su base imponible legal es el ingreso o acervo de algún factor productivo)	Según los supuestos de variación de precios relativos de acuerdo a los modelos y resultados de Harberger (1985) y Fernández-Pérez (1985)	Neutral (no hay efecto)
Impuestos INDIRECTOS sobre los bienes finales (los que tienen como base imponible legal el consumo o la importación de un producto o servicio no factorial)	Neutral (se distribuyen en forma proporcional)	Por variación en índice de precios relativos de cada decil, ponderando las categorías de gasto en bienes finales.

Nota: Para las definiciones, ver las notas al Cuadro No. 8.

Por el lado de los usos, para los impuestos de ventas (IVA) y selectivos de consumo y el arancel sobre bienes finales, se construyeron los cambios en los índices de precios de las principales categorías de bienes para cada decil de ingreso; los cambios de precios se igualaron a la tasa del impuesto para cada una de las categorías de gastos, y el índice se calculó como un promedio ponderado de las tasas de los bienes individuales que las integran.

El efecto de la incidencia de cada decil se calculó como la relación en el cambio en el índice de precios del decil sobre el cambio en el índice promedio de todos los hogares; y esta relación de cambios en los precios relativos se aplicó al consumo agregado del decil, para obtener la incidencia. Para los deciles con aumentos relativos en el índice de precios, hay una disminución del ingreso real, pues su canasta de consumo tiene una ponderación superior al promedio en los bienes con tasas de impuestos más altas. Por el contrario, para los deciles donde disminuye la relación de cambios en los índices de precios relativos, hay un aumento en el ingreso real, porque su patrón de consumo se concentra en los bienes con tasas impositivas menores. Aunque, por construcción, para cada decil puede haber un efecto positivo o negativo, los efectos sobre los usos del ingreso para todos ellos suman cero, lo que es consistente con la aseveración de Harberger de que los efectos por el lado de los usos del ingreso de los cambios en precios relativos deben cancelarse unos con otros. Los índices se presentan en el Cuadro 8.

Cuadro 8

Índices de cambio en los precios absolutos y relativos en los bienes de consumo final por los efectos de los principales impuestos indirectos (1988 y 2000)

Impuesto	TOTAL	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
INDICE DE CAMBIOS EN PRECIOS POR EFECTO DE IMPUESTO - 1988											
Impuesto de Ventas	106.4%	105.8%	106.2%	106.2%	106.2%	106.5%	106.5%	106.5%	106.7%	106.4%	106.4%
Impuestos Selectivos de Consumo	107.5%	107.0%	107.3%	107.5%	107.5%	107.8%	107.9%	107.9%	108.0%	107.3%	107.1%
Arancel sobre Bienes de Consumo Final	125.7%	129.5%	129.4%	128.6%	128.1%	129.0%	129.1%	126.2%	127.7%	124.9%	122.5%
INDICE DE CAMBIO EN PRECIOS RELATIVOS - 1988											
Impuesto de Ventas	100.0%	99.4%	99.8%	99.8%	99.8%	100.1%	100.1%	100.1%	100.2%	100.0%	100.0%
Impuestos Selectivos de Consumo	100.0%	99.5%	99.9%	100.0%	100.0%	100.3%	100.4%	100.4%	100.4%	99.9%	99.6%
Arancel sobre Bienes de Consumo Final	100.0%	103.0%	102.9%	102.3%	101.9%	102.6%	102.7%	100.4%	101.6%	99.3%	97.5%
INDICE DE CAMBIOS EN PRECIOS POR EFECTO DE IMPUESTO - 2000											
Impuesto de Ventas	109.3%	109.0%	109.1%	109.1%	109.1%	109.3%	109.2%	109.2%	109.3%	109.4%	109.4%
Impuestos Selectivos de Consumo	106.4%	104.9%	105.2%	105.2%	105.6%	105.7%	105.7%	106.3%	106.3%	106.4%	107.2%
Arancel sobre Bienes de Consumo Final	108.0%	110.7%	110.5%	110.1%	109.7%	110.0%	110.1%	108.6%	108.9%	107.7%	106.4%
INDICE DE CAMBIO EN PRECIOS RELATIVOS - 2000											
Impuesto de Ventas	100.0%	99.7%	99.8%	99.8%	99.8%	100.0%	99.9%	99.9%	100.0%	100.1%	100.1%
Impuestos Selectivos de Consumo	100.0%	98.6%	98.9%	98.9%	98.9%	99.3%	99.4%	99.9%	99.9%	100.0%	100.8%
Arancel sobre Bienes de Consumo Final	100.0%	102.6%	102.3%	101.9%	101.6%	101.9%	102.0%	100.5%	100.9%	99.8%	98.5%
<small>Índice de cambios en precios por efecto del impuesto: igual a la suma de uno más la tasa del impuesto de cada categoría de bienes ponderadas por la participación de esa categoría en el consumo total del decil (ponderadas por la participación de las importaciones de cada categoría en las importaciones totales de bienes de consumo. La distribución de importaciones por decil se supuso igual a la del consumo de cada categoría de gasto).</small>											
<small>Índice de cambio en precios relativo: índice de cambios en precios por efecto del impuesto para cada decil dividido entre ese mismo índice para el TOTAL.</small>											

Fuente: elaboración del autor con base en datos del BCCR, INEC, CGR y de Bolaños y Delgado (2002).

En el caso de los impuestos directos (para los cuales la base imponible legal es el ingreso de uno o varios factores productivos), se supuso que no tienen efectos sobre los usos del ingreso (es decir, que no varían los precios relativos de los bienes finales producidos).²⁹ Sólo en el caso de los principales impuestos indirectos (ventas, consumo y arancel sobre bienes finales) se asignaron los efectos tanto por el lado de las fuentes como de los usos. En la asignación de los efectos de esos impuestos indirectos sobre las fuentes, en una primera aproximación, se supuso que no tenían efectos sobre los precios relativos de los factores, por lo que la incidencia se asignó de acuerdo con la participación del ingreso de cada factor en cada decil como porcentaje del ingreso total (es decir, que no afectaba la distribución del ingreso por factores por decil). Estos supuestos se resumen en el Cuadro 7.

²⁹ En futuras investigaciones, sería recomendable tratar de medir los efectos de los impuestos a los factores en los precios relativos de los bienes finales e incorporarlos en el análisis de incidencia.

En el Cuadro 8 se aprecia que los índices de precios relativos tienden a ser constantes entre deciles para los impuestos de ventas y selectivos de consumo, tanto en 1988 como en 2000. Esto lleva a que los efectos de incidencia por el lado de usos de ingresos de esos impuestos sean relativamente pequeños. Sin embargo, para el arancel de importaciones sobre bienes de consumo final, sí se aprecia un efecto regresivo en ambos años, porque para los deciles de menor ingreso (deciles 1 y 2) el índice de precio relativo está entre un 5.5 y 4 puntos porcentuales por encima del nivel del decil de mayor ingreso (decil 10). Esto significa que, en promedio, los deciles de alto ingreso consumen relativamente más de los bienes importados gravados con aranceles de importación bajos.

Por último, en el Cuadro 9 se presentan los porcentajes de la recaudación total de cada impuesto asignados a cada uno de los factores o trasladados a otros, con base en los supuestos de incidencia y traslación por el lado de las fuentes de ingreso. En Bolaños y Delgado (2002) se presenta con mayor detalle la justificación de los supuestos de incidencia utilizados en este trabajo.

En el caso de los impuestos a los salarios, se supuso una oferta de trabajo con elasticidad positiva (0.125); a la demanda se le asignó una elasticidad negativa de 0.38. En un mercado de trabajo competitivo y sin otras distorsiones, al considerarse todos los impuestos sobre el salario (impuesto cedular sobre la renta aplicable al ingreso del trabajo e impuestos específicos sobre planillas sean cobrados al patrono o al asalariado) como una sola tasa que introduce una diferencia entre el precio pagado por el empleador y el recibido por el trabajador, esos supuestos de elasticidades conducen a un resultado donde el 25% de la tasa se traslada a otros factores con una elasticidad de oferta finita (en este caso, tierra) y el 75% restante incide directamente sobre el factor mano de obra. En la Columna 2 del Cuadro 9 se presentan los datos para los renglones de impuesto al salario en los años 1988 y 2000.³⁰

30 La traslación del 25% se produce por efecto del encarecimiento de la mano de obra, que lleva a una disminución en el total de trabajadores empleados - en el sector cubierto por el impuesto - y a un menor ingreso nacional que afecta el retorno de otros factores con baja movilidad internacional. Este análisis sigue la línea defendida por autores como Brittain (1972); Edwards y Cox (2000); Cox Edwards (2001); Kugler y Kugler (2001) y Ziderman (1989). Sobre los valores de las elasticidades ver Bolaños y Delgado (2002)

Cuadro 9

Supuestos de incidencia sobre las fuentes de ingreso para 1988 y 2000: porcentaje de la recaudación asignada a cada fuente

IMPUESTO	TOTAL	FUENTES DE INGRESO				
		TRABAJO	CAPITAL (con alta movilidad internacional) (Utilidades)	CAPITAL (con alta movilidad internacional) (Intereses)	TIERRA (capital con baja movilidad internacional)	TRANSFERENCIAS
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
AÑO 1988:						
Impuestos sobre SALARIOS	100.0%	75.2%	0.0%	0.0%	24.8%	0.0%
Impuestos sobre UTILIDADES	100.0%	0.0%	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Impuestos sobre INTERESES	100.0%	39.8%	0.0%	63.9%	-3.6%	0.0%
Impuestos sobre TIERRA y K inmóvil	100.0%	30.0%	0.0%	0.0%	70.0%	0.0%
Impuestos sobre TRANSFERENCIAS	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	100.0%
Impuestos sobre VENTAS	100.0%	64.0%	0.0%	0.0%	20.3%	15.6%
Impuestos SELECTIVOS DE CONSUMO	100.0%	64.0%	0.0%	0.0%	20.3%	15.6%
Impuestos Arancelarios sobre BIENES FINALES	100.0%	70.0%	0.0%	0.0%	30.0%	0.0%
Impuestos Arancelarios sobre INSUMOS	100.0%	110.0%	-10.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Impuestos sobre EXPORTACIONES	100.0%	40.0%	60.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Impuestos sobre COMBUSTIBLES	100.0%	64.0%	0.0%	0.0%	20.3%	15.6%
Impuesto por inflación	100.0%	63.2%	0.0%	0.0%	21.1%	15.7%
AÑO 2000:						
Impuestos sobre SALARIOS	100.0%	75.2%	0.0%	0.0%	24.8%	0.0%
Impuestos sobre UTILIDADES	100.0%	33.0%	70.0%	0.0%	-3.0%	0.0%
Impuestos sobre INTERESES	100.0%	29.5%	0.0%	73.2%	-2.7%	0.0%
Impuestos sobre TIERRA y K inmóvil	100.0%	30.0%	0.0%	0.0%	70.0%	0.0%
Impuestos sobre TRANSFERENCIAS	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	100.0%
Impuestos sobre VENTAS	100.0%	71.8%	0.0%	0.0%	13.9%	14.3%
Impuestos SELECTIVOS DE CONSUMO	100.0%	71.8%	0.0%	0.0%	13.9%	14.3%
Impuestos Arancelarios sobre BIENES FINALES	100.0%	70.0%	0.0%	0.0%	30.0%	0.0%
Impuestos Arancelarios sobre INSUMOS	100.0%	110.0%	-10.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Impuestos sobre EXPORTACIONES	100.0%	40.0%	60.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Impuestos sobre COMBUSTIBLES	100.0%	71.8%	0.0%	0.0%	13.9%	14.3%
Impuesto por inflación	100.0%	69.9%	0.0%	0.0%	15.9%	14.2%

Fuente: elaboración del autor. Ver Bolaños y Delgado (2002: sección V).

En 1988, en el caso del capital con alta movilidad internacional, el impuesto sobre las utilidades y dividendos de las empresas incide totalmente sobre el 70% del stock o acervo de capital no exonerado, pues la tasa efectiva implícita de impuesto (16.7%) es inferior a la del 20% que se supuso como tasa internacional de impuestos sobre el capital relevante para Costa Rica (columna 3 del renglón de utilidades para el año 1988, en el Cuadro 9). Por el contrario, en el año 2000, la tasa efectiva implícita del impuesto local sobre el rendimiento del capital no exonerado (21.4%) excede a la internacional del 15%. Por lo tanto, un 70% [= (15/21.4) x 100] de la recaudación de los impuestos sobre utilidades y dividendos del 2000 incide sobre el capital no exonerado (columna 3 del renglón de utilidades para el año 2000, Cuadro 9), mientras que el restante 30% se traslada a otros

factores. En línea con lo argumentado por Harberger (1985: 3) y los resultados obtenidos por Fernández-Pérez (1985: 33-36 y 78-80), se supuso que más del 100% del efecto traslación recae sobre la mano de obra, por lo que la tierra obtiene un beneficio. Efectos similares de traslación se dan en el caso de los impuestos a los intereses.

Estos resultados de la traslación de los impuestos sobre el rendimiento del capital se derivan de los supuestos descritos en el acápite anterior, donde la alta movilidad internacional del capital hace que el acervo de ese factor se reduzca por efecto del exceso de la tasa local de impuesto sobre su rendimiento. Esta reducción del capital en la economía genera una contracción en la producción de los sectores que utilizan el capital en forma intensiva (por lo general los sectores manufactureros) y tiende a liberar mano de obra y tierra (probablemente más mano de obra que tierra). La consecuente expansión en la producción de otros sectores (como el sector primario y el de servicios) lleva a una caída en el precio de los bienes finales no comerciables (servicios), a una reducción en el precio del factor utilizado intensivamente por el sector servicios (trabajo) y a una mayor demanda de tierra, con el consiguiente aumento en su precio.

4.3 Incidencia del sistema tributario costarricense: principales resultados

Con base en las estimaciones de la distribución del ingreso reportadas en Bolaños y Delgado (2002: sección IV) y los supuestos de incidencia discutidos en el acápite anterior, la investigación se enfoca ahora en el análisis de la incidencia del sistema tributario, o sea, en cómo la existencia de los impuestos afecta la distribución del ingreso y cómo se distribuye la carga tributaria.

Es preciso tener presente que, más allá de una estimación de la distribución del ingreso del año 2000 como la realizada en este trabajo, la base ideal de información para el análisis de incidencia sería la aportada por una encuesta reciente de ingresos y gastos, porque con ella se evitaría la ardua tarea de ajustar y actualizar la distribución del ingreso. Por lo tanto, el valor de esta parte del trabajo está no tanto en la precisión de los resultados numéricos obtenidos, sino en la orientación de los cambios en incidencia entre 1988 y 2000 y la metodología utilizada para realizar ajustes razonables a los datos de las encuestas de ingresos y gastos, dada la sub-valoración de ingresos a la que están expuestas estas investigaciones (Bolaños y Delgado, 2002).

En los acápite siguientes se incluyen los resultados generales obtenidos para 1988 y para el 2000 y la comparación entre ambos años. Se analizaron los siguientes aspectos: a) la forma en que se afecta la distribución del ingreso al considerar el efecto de los impuestos para cada uno de los años; b) las tasas efectivas por tipos de impuestos y por deciles, para ilustrar el grado de progresividad o regresividad de los diferentes tributos; c) la incidencia económica, o sea, la distribución de la carga tributaria o la forma en que el sistema tributario afecta el ingreso de los hogares por el lado de las fuentes y usos. Para determinar esos efectos, se evalúa el efecto de traslación de los diferentes impuestos hacia adelante y hacia atrás, bajo la premisa de que la distribución de la carga de los impuestos plantea diferencias importantes entre quienes tienen la obligación legal de pagarlos y quienes finalmente los pagan.

4.3.1 Incidencia del sistema tributario en 1988

El Cuadro 10 muestra los resultados generales del análisis de incidencia del sistema tributario costarricense para 1988. Los hogares se distribuyeron por deciles; las cifras muestran la participación de cada decil en el ingreso correspondiente. En el decil 1 se incluyen los datos correspondientes al 10% de los hogares con ingresos totales más bajos, y en el decil 10, el 10% de los hogares con ingresos totales más altos.³¹

La distribución del ingreso sufre un leve deterioro como resultado del sistema impositivo, el cual se aprecia en el aumento del coeficiente de Gini para la distribución del ingreso inicial, cuyo valor es de 0.4473 y sube a 0.4571 como resultado de la incidencia de los impuestos. Buena parte de este efecto se explica por la renta de la propiedad, cuyos coeficientes de Gini pasan, respectivamente, de 0.5109 a 0.5323, mientras que para el ingreso del trabajo casi no varían, pues pasan de 0.4244 a 0.4297.

Cuando se analiza la composición del total de los ingresos, se aprecia cómo los impuestos, aunque se estima que redujeron el ingreso total de los hogares en un 20.7%, provocan un aumento estimado en la participación del ingreso del trabajo en relación con el total, al pasar

31 La clasificación de hogares por decil responde a la distribución original de los hogares según los ingresos de la Encuesta de Ingresos y Gastos de 1988. Para este estudio se ajustaron los ingresos según la metodología descrita por Bolaños y Delgado (2002: sección IV).

de 55.3% a 60.7%. Con los ingresos de la propiedad sucede lo mismo, pero la composición interna se modifica sustancialmente: las utilidades y los dividendos se ven muy afectados por los impuestos, a juzgar por la considerable disminución de su participación en el ingreso, mientras que los alquileres tienen un comportamiento opuesto, porque a algunos de sus componentes no se les asignó impuestos directos.³²

Cuadro 10

Resultados de la incidencia tributaria total sobre el ingreso de los hogares por decil y fuente de ingreso. Costa Rica, 1988 (*)

	DISTRIBUCION SIN EFECTO DE INCIDENCIA										
	TOTAL	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
INGRESO TOTAL BRUTO MENSUAL	100.0%	2.1%	3.1%	4.1%	5.1%	5.7%	7.5%	8.7%	11.0%	16.9%	35.8%
Total Ingreso del Trabajo (dependiente e independiente, monetario o en especie)	55.3%	0.6%	1.6%	2.4%	3.0%	3.8%	4.6%	5.7%	7.1%	9.7%	16.8%
Total Renta de la Propiedad	31.2%	0.9%	0.9%	1.1%	1.3%	1.1%	2.0%	1.9%	2.5%	5.5%	14.0%
Utilidades y dividendos y otras rentas	12.5%	0.2%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.8%	0.5%	1.0%	1.8%	7.7%
Intereses	1.2%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.0%	0.1%	0.8%
Alquileres de tierras, casas, edificios y otros en efectivo y en especie. Alquiler imputado	17.6%	0.7%	0.9%	1.0%	1.1%	1.0%	1.2%	1.3%	1.5%	3.5%	5.4%
Transferencias y otros ingresos	13.5%	0.6%	0.6%	0.6%	0.7%	0.8%	1.0%	1.0%	1.3%	1.8%	5.0%
	DISTRIBUCION CON EFECTO DE INCIDENCIA										
	TOTAL	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
INGRESO TOTAL BRUTO MENSUAL	100.0%	2.2%	3.5%	4.7%	5.6%	6.3%	7.9%	9.1%	11.3%	17.2%	32.1%
Total Ingreso del Trabajo (dependiente e independiente, monetario o en especie)	60.7%	0.7%	1.9%	2.8%	3.5%	4.3%	5.2%	6.3%	7.8%	10.4%	17.7%
Total Renta de la Propiedad	32.1%	1.1%	1.3%	1.5%	1.7%	1.5%	2.2%	2.2%	2.7%	5.9%	12.1%
Utilidades y dividendos y otras rentas	7.2%	0.1%	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.5%	0.3%	0.6%	1.1%	4.4%
Intereses	0.9%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.0%	0.1%	0.6%
Alquileres de tierras, casas, edificios y otros en efectivo y en especie. Alquiler imputado	24.1%	1.0%	1.2%	1.4%	1.6%	1.5%	1.7%	1.8%	2.0%	4.7%	7.1%
Transferencias y otros ingresos	7.2%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.5%	0.6%	0.6%	0.8%	0.9%	2.4%

(*) Según porcentajes de los deciles respecto al Ingreso Total, con y sin efecto de incidencia.

Nota: El renglón de Transferencias y otros ingresos incluye el ingreso imputado por los servicios del dinero.

Fuente: Encuesta de Ingresos y Gastos de 1988 (EIG-88), y Bolaños y Delgado (2002).

Una vez considerado el efecto de los impuestos, las transferencias disminuyen sustancialmente su participación en el ingreso total. Aunque en general están poco gravadas, el renglón de *transferencias*

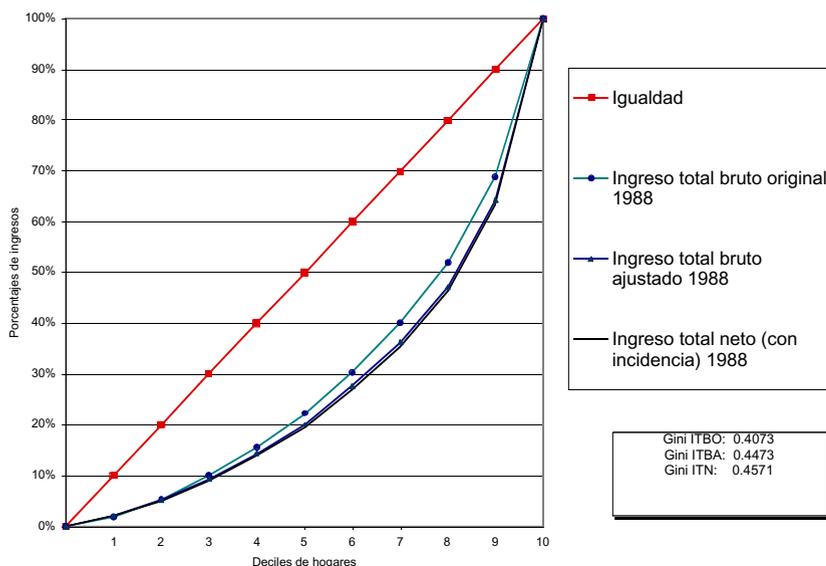
32 En la ley del impuesto sobre la renta No 837 vigente hasta el 31 de mayo de 1988, las personas físicas tenían que incluir en la base gravable un ingreso imputado por habitar casa propia, con base en una tabla de los valores registrados de las viviendas, que se presume estaban mucho más subvaluados con relación a sus precios de mercado en ese entonces que hoy en día. No fue posible obtener información que permitiera estimar el efecto de este componente.

y otros ingresos incluye los servicios del dinero, que son importantes en el ingreso antes de impuestos (entre ellos el impuesto inflacionario).

El Gráfico 1 ilustra el cambio en la distribución del ingreso para 1988, después del ajuste al monto total y a la distribución del ingreso. Se puede apreciar que el efecto mayor en el aumento de la desigualdad del ingreso resulta de los ajustes a la distribución del ingreso por las sub-valoraciones (Bolaños y Delgado, 2002: sección IV); el efecto de la incidencia de los impuestos resulta relativamente leve, pues la Curva de Lorenz del ingreso total neto es muy cercana a la del ingreso total bruto ajustado. Este resultado refuerza la conclusión usual de la literatura sobre la materia que afirma que la política tributaria tiene poca influencia sobre la distribución del ingreso.

Gráfico 1

Curva de Lorenz de distribución del ingreso total bruto ajustado, con y sin efecto de incidencia. Costa Rica, 1988³³



33 Para las fuentes de los gráficos de este capítulo, véase Bolaños y Delgado (2002).

4.3.2 Incidencia por tipos de impuestos (1988)

Otro tema importante que se debe analizar es la incidencia por impuestos, o sea, la forma en que se distribuye la recaudación por deciles después de realizar el análisis de incidencia; varios autores proponen como objetivo una distribución equitativa de la carga tributaria, dado el poco impacto en la distribución del ingreso (Harberger, 1974b).³⁴

En el Cuadro 11 se aprecia el efecto de los impuestos por decil para las principales categorías de tributos, según su participación en el ingreso total de cada decil. En la sección siguiente se presentan los resultados de la incidencia sobre los ingresos de los factores de producción.

El Cuadro 11 muestra que, bajo los supuestos de incidencia considerados, la distribución de la carga tributaria es regresiva, excepto por una leve progresividad en los tres primeros deciles. Los impuestos indirectos muestran una marcada tendencia a la regresividad (excepto para el primer decil), tendencia que se repite, aunque en forma menos marcada, para los impuestos directos.

34 Esta posición no necesariamente contradice la base de la defensa de Simons (1980) para utilizar la imposición progresiva mencionada en Bolaños y Delgado (2002); sólo le establece una limitación práctica.

Cuadro 11

Incidencia de los impuestos como porcentaje del ingreso bruto total de cada decil (1988)

Impuesto	Total	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
TOTAL	20.7%	22.5%	23.4%	23.5%	22.9%	22.9%	21.7%	21.6%	21.2%	21.0%	18.6%
Directos sobre:	9.1%	9.2%	8.8%	8.9%	8.9%	8.5%	8.8%	8.7%	8.6%	9.3%	9.6%
Salarios	5.9%	5.0%	6.3%	6.7%	6.5%	6.7%	6.0%	6.4%	6.2%	6.2%	5.2%
Utilidades	1.5%	1.2%	0.2%	0.2%	0.3%	0.2%	1.3%	0.7%	1.1%	1.3%	2.6%
Intereses	0.3%	0.2%	0.1%	0.1%	0.3%	0.2%	0.2%	0.3%	0.2%	0.2%	0.5%
Tierra y Otra Propiedad	1.2%	2.2%	1.8%	1.6%	1.5%	1.2%	1.0%	1.0%	0.9%	1.4%	1.0%
Transferencias	0.3%	0.6%	0.4%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%	0.2%	0.3%
Indirectos sobre:	11.5%	13.3%	14.5%	14.6%	14.1%	14.4%	13.0%	12.9%	12.6%	11.6%	9.0%
Ventas	3.4%	3.1%	3.7%	3.8%	3.7%	4.0%	3.6%	3.7%	3.7%	3.5%	3.0%
Selectivos de Consumo	2.0%	1.7%	2.1%	2.2%	2.2%	2.4%	2.2%	2.3%	2.3%	1.9%	1.6%
Arancel Bienes Finales	1.3%	1.5%	1.7%	1.7%	1.7%	1.8%	1.6%	1.4%	1.5%	1.3%	0.9%
Arancel Insumos	1.2%	0.4%	1.0%	1.2%	1.3%	1.5%	1.3%	1.5%	1.4%	1.2%	1.0%
Exportaciones	1.5%	2.1%	2.0%	1.9%	1.8%	1.7%	1.5%	1.5%	1.4%	1.7%	1.3%
Combustibles	0.5%	0.5%	0.6%	0.6%	0.6%	0.6%	0.5%	0.6%	0.5%	0.5%	0.5%
Inflación	1.6%	3.9%	3.4%	3.1%	2.8%	2.5%	2.2%	1.9%	1.7%	1.4%	0.7%

Fuente: elaboración del autor. Véase Bolaños y Delgado (2002).

Los impuestos al salario muestran progresividad en los tres deciles de más bajos ingresos; luego exhiben una tendencia oscilante pero regresiva. Excepto en los primeros tres deciles, los impuestos al capital son progresivos, mientras que los impuestos a la tierra y a las transferencias (pensiones) son regresivos, dado que la tierra y las pensiones son, relativamente, las fuentes de ingreso más importantes para los deciles de ingresos bajos.

Los impuestos sobre las ventas y selectivos de consumo, cuya incidencia es muy similar, son ligeramente progresivos en el primer decil y muy regresivos en el último, con una tendencia más marcada hacia la regresividad en el caso de ventas, a partir del decil 5, que parece derivarse de la naturaleza del impuesto: al ser un impuesto apenas parcial sobre el valor agregado, deja sin gravar la mayoría de los servicios, que son consumidos en mayor grado por los hogares de ingresos más altos. El arancel sobre bienes finales es regresivo a partir del decil 6. Por su parte, como es de esperarse, el impuesto inflacionario tiene una marcada regresividad, pues se supuso que la liquidez es una proporción alta de los ingresos en los deciles bajos (y viceversa).

Estos resultados de carga regresiva son distintos a los de otros estudios. En particular, difieren de la tendencia a la neutralidad mostrada en el estudio de Taylor (1997: 147-223). Si bien Taylor utilizó los mismos datos de la Encuesta de Ingresos y Gastos de 1988,

no realizó ajustes a la distribución del ingreso, como se hizo en este estudio, ni incluyó el impuesto por inflación. Además, Taylor le asigna una incidencia al impuesto sobre las utilidades de las empresas al ingreso de los hogares, lo que genera un sesgo en la progresividad, al no incluir el ingreso imputable por utilidades retenidas en el ingreso de los hogares.

4.3.3 Incidencia total sobre los factores productivos: efectos de traslación (1988)

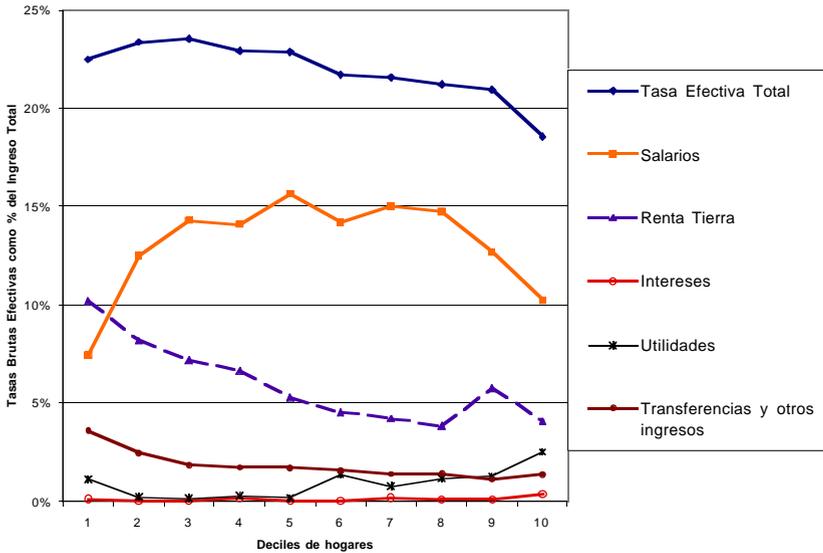
El análisis anterior de incidencia por impuesto es el que suele destacarse en este tipo de estudios. Sin embargo, de acuerdo con el enfoque de Harberger y Musgrave, también es importante presentar en detalle los efectos de todos los impuestos sobre los factores de producción, tanto por el lado de las fuentes como de los usos, que de hecho, es lo que está detrás de la distribución de la incidencia total de cada impuesto por decil.

Como se recordará, en la metodología de este capítulo se decidió escoger la clasificación exhaustiva por el lado del efecto sobre las fuentes y usos de ingreso en los factores de la producción. Estos efectos sobre los ingresos de los factores parecen estar más en línea con el análisis económico de la incidencia, dado que el análisis de la incidencia por impuesto (Cuadro 11) no muestra abiertamente los efectos de traslación, los que sí se reflejan en las tasas efectivas de impuestos sobre los ingresos de los factores (Gráfico 2).

En ese gráfico se presentan las tasas efectivas de impuestos que recaen sobre los diferentes tipos de ingreso de los hogares (salarios, utilidades e intereses, renta de la tierra y transferencias). Estas tasas son el resultado neto de la suma de la proporción del impuesto directo sobre el ingreso del factor que no se traslada, más los efectos de traslación hacia ese ingreso proveniente de otros impuestos, con base en los supuestos realizados previamente.

Gráfico 2

Tasas efectivas brutas de impuestos con efecto traslación por factores y por decil. Costa Rica, 1988



En el Gráfico 2 se aprecia con claridad que la forma regresiva de las tasas efectivas de impuesto totales se debe al efecto combinado de la incidencia total sobre los factores trabajo y tierra. La carga impositiva total sobre el factor trabajo es progresiva en los primeros tres deciles, neutra en los deciles 4 a 8 y regresiva en los deciles de ingreso más alto. La progresividad inicial de la incidencia sobre el factor trabajo se ve compensada por la incidencia regresiva que los supuestos adoptados le atribuyen al factor tierra (capital con baja movilidad internacional). La interacción de estos dos factores y la pequeña progresividad del impuesto sobre las utilidades hace que la curva de tasas efectivas total sea regresiva, excepto para los dos primeros deciles.

Cuadro 12

Resultados de la incidencia tributaria total sobre el ingreso de los hogares por decil y fuente de ingreso. Costa Rica, 2000 (*)

DISTRIBUCIÓN SIN EFECTO DE INCIDENCIA											
	TOTAL	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
INGRESO TOTAL BRUTO MENSUAL	100.0%	1.6%	2.6%	3.6%	5.2%	4.8%	7.3%	8.6%	11.2%	16.7%	38.5%
Total Ingreso del Trabajo (dependiente e independiente, monetario o en especie)	62.1%	0.4%	1.3%	2.3%	3.5%	3.3%	4.8%	6.0%	8.0%	10.9%	21.6%
Total Renta de la Propiedad	25.5%	0.7%	0.6%	0.7%	1.0%	0.8%	1.5%	1.6%	2.0%	4.2%	12.3%
Utilidades y dividendos y otras rentas	10.7%	0.2%	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.7%	0.5%	0.9%	1.6%	6.7%
Intereses	2.7%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.0%	0.1%	0.2%	0.1%	0.2%	1.9%
Alquileres de tierras, casas, edificios y otros en efectivo y en especie. Alquiler imputado	12.1%	0.5%	0.6%	0.7%	0.8%	0.7%	0.8%	0.9%	1.0%	2.4%	3.7%
Transferencias y otros ingresos	12.4%	0.5%	0.6%	0.6%	0.7%	0.7%	0.9%	1.0%	1.2%	1.6%	4.6%
DISTRIBUCIÓN CON EFECTO DE INCIDENCIA											
	TOTAL	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
INGRESO TOTAL BRUTO MENSUAL	100.0%	1.6%	2.7%	3.7%	5.3%	4.9%	7.0%	8.4%	10.8%	16.9%	38.6%
Total Ingreso del Trabajo (dependiente e independiente, monetario o en especie)	65.7%	0.5%	1.3%	2.2%	3.5%	3.3%	4.8%	6.0%	7.9%	11.2%	25.1%
Total Renta de la Propiedad	26.2%	0.8%	1.0%	1.1%	1.4%	1.2%	1.6%	1.7%	2.1%	4.7%	10.5%
Utilidades y dividendos y otras rentas	5.6%	0.1%	0.0%	0.0%	0.1%	0.0%	0.3%	0.2%	0.4%	0.8%	3.5%
Intereses	1.3%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.9%
Alquileres de tierras, casas, edificios y otros en efectivo y en especie. Alquiler imputado	19.4%	0.7%	1.0%	1.1%	1.3%	1.1%	1.3%	1.4%	1.6%	3.8%	6.1%
Transferencias y otros ingresos	8.1%	0.3%	0.4%	0.4%	0.5%	0.5%	0.6%	0.6%	0.8%	1.0%	3.0%

(*) Según porcentajes de los deciles respecto al Ingreso Total, con y sin efecto de incidencia.

Nota: El renglón de Transferencias y otros ingresos incluye el ingreso imputado por los servicios del dinero.

Fuente: Encuesta de Ingresos y Gastos de 1988 (EIG-88) y Bolaños y Delgado (2002).

4.3.4 Incidencia del sistema tributario en el año 2000

El análisis de la incidencia del sistema tributario a partir de las estimaciones de distribución del ingreso del 2000 y de los montos recaudados por los diferentes impuestos considerados en el estudio, casi no refleja cambios en la distribución del ingreso antes y después del efecto de los impuestos, tal como se observa en el Cuadro 12. Las curvas de Lorenz se superponen virtualmente, por lo que la ilustración gráfica no es relevante. Los coeficientes de Gini son muy similares: para el ingreso total bruto es de 0.4820 y para el neto, o sea, incluido el efecto de la incidencia, es de 0.4827. Cuando se consideran los efectos sobre las dos principales categorías de ingresos, se observa un comportamiento similar: en el caso de los ingresos del trabajo pasa de 0.4758 a 0.4695 y en el de los ingresos de la propiedad, de 0.5408 a 0.5635.

4.3.5 Incidencia por tipos de impuestos (2000)

El Cuadro 13 muestra una tendencia oscilante en la distribución de la carga del sistema impositivo para el año 2000, con una leve progresividad en los primeros deciles y una leve regresividad en los

últimos. Es decir que, en el 2000, las tasas efectivas de impuesto muestran una tendencia levemente regresiva, en comparación con la regresividad más notoria observada en 1988. Este resultado obedece, básicamente, a una mayor progresividad en los impuestos sobre los salarios y a la disminución en la regresividad de los impuestos indirectos, especialmente los impuestos selectivos de consumo, que pasaron de ser regresivos en 1988 a progresivos en el 2000;³⁵ la disminución en la tasa de inflación (20.8% en 1988 y 11% en el 2000) redujo la carga de ese impuesto.

Cuadro 13

Incidencia de los impuestos como porcentaje del ingreso bruto total de cada decil (2000)

Impuesto	TOTAL	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
TOTAL	20.8%	21.3%	22.0%	21.7%	21.2%	21.3%	20.0%	20.3%	20.1%	21.0%	20.9%
Directos	11.2%	12.2%	11.5%	11.3%	10.8%	10.6%	10.3%	10.2%	10.1%	11.3%	11.9%
Salarios	7.6%	6.7%	7.9%	8.2%	7.9%	7.8%	7.1%	7.3%	7.2%	7.9%	7.7%
Utilidades	1.6%	1.3%	0.6%	0.6%	0.7%	0.7%	1.5%	1.2%	1.4%	1.5%	2.3%
Intereses	0.4%	0.2%	0.1%	0.1%	0.3%	0.2%	0.2%	0.4%	0.2%	0.2%	0.5%
Tierra y Otra Propiedad	1.1%	2.8%	2.1%	1.8%	1.4%	1.3%	1.0%	0.9%	0.8%	1.3%	0.9%
Transferencias	0.5%	1.2%	0.8%	0.6%	0.5%	0.6%	0.5%	0.4%	0.4%	0.4%	0.5%
Indirectos	9.6%	9.1%	10.4%	10.4%	10.3%	10.7%	9.7%	10.1%	10.0%	9.7%	9.0%
Ventas	5.1%	4.8%	5.6%	5.6%	5.5%	5.7%	5.1%	5.3%	5.3%	5.3%	4.6%
Selectivos de Consumo	1.9%	0.7%	1.2%	1.2%	1.4%	1.6%	1.5%	1.9%	1.9%	1.9%	2.1%
Arancel Bienes Finales	0.6%	0.9%	1.0%	1.0%	0.9%	0.9%	0.8%	0.7%	0.7%	0.6%	0.3%
Arancel Insumos	0.4%	0.1%	0.3%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.3%
Exportaciones	0.2%	0.3%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.1%
Combustibles	0.8%	0.8%	0.9%	0.9%	0.9%	0.9%	0.8%	0.9%	0.9%	0.8%	0.7%
Inflación	0.7%	1.5%	1.3%	1.2%	1.1%	1.0%	0.8%	0.7%	0.6%	0.5%	0.7%

Fuente: elaboración del autor.

Además, en la incidencia de los impuestos por deciles, en el año 2000 se aprecia lo que ya ocurría en 1988: el peso considerable de los impuestos que recaen sobre los salarios (en buena medida debido a las cargas sociales), así como los de ventas y selectivo de consumo. A diferencia de 1988, las cifras del año 2000 sugieren una mayor progresividad de los impuestos a los salarios, por razones que se explican más adelante. Aunque la progresividad de los impuestos a las utilidades y a los intereses se reduce en los últimos deciles, la

35 Este cambio se debe, en parte, a una disminución en los efectos de esos impuestos en los precios relativos de los bienes de consumo final para los deciles de ingreso más bajo, como se puede apreciar en el cuadro 8. Como se menciona en el análisis en la nota número 17, parece que la reforma del año 2001 le devolvió la regresividad a esos impuestos.

curva de tasas efectivas para esos ingresos mantiene un patrón de forma de U. La incidencia del impuesto sobre el rendimiento del factor capital de baja movilidad internacional se hace ligeramente más regresiva.

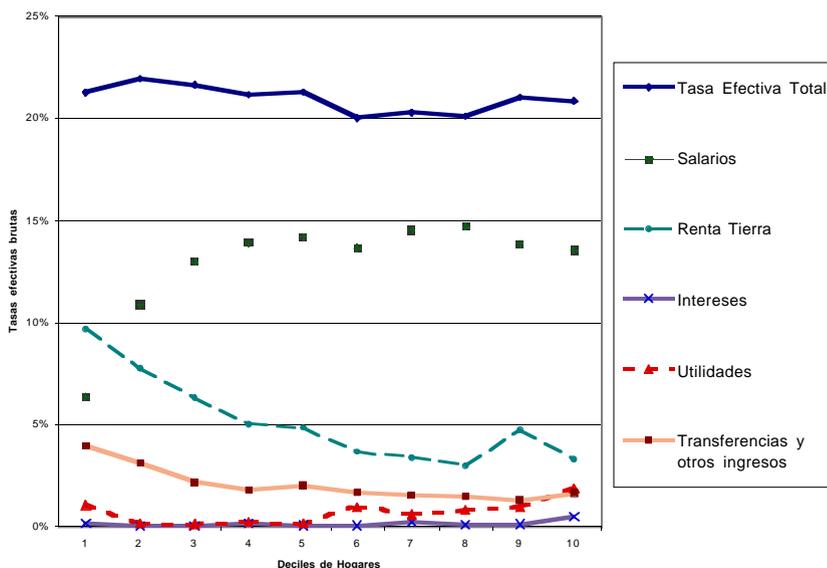
Un impuesto adicional con tendencias bien definidas y muy similares a las observadas en 1988 aunque de menor impacto en el 2000, es el arancel de importación sobre bienes finales, que muestra una marcada regresividad. Esto se debe a una característica ya señalada para estos impuestos: tener, en promedio, tasas más bajas en los productos que representan una mayor proporción del consumo de los deciles de altos ingresos en comparación con los deciles de ingresos más bajos.

4.3.6 Incidencia total sobre los factores productivos: efectos de traslación (2000)

El Gráfico 3 presenta las tasas efectivas de impuesto sobre los ingresos de los hogares con efectos de traslación de impuestos para el año 2000.

Gráfico 3

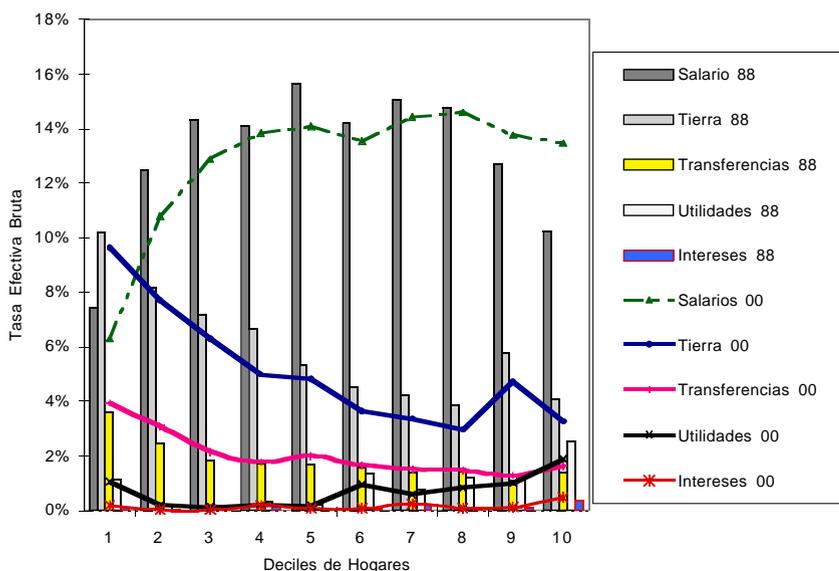
Tasas efectivas brutas de impuestos con efecto traslación, por factores y por decil. Costa Rica, 2000



Nuevamente se destaca el peso del sistema tributario sobre el ingreso del factor trabajo. Sin embargo, como ya se mencionó, en el año 2000, la incidencia neta total sobre el ingreso del trabajo se vuelve progresiva; también disminuye (con relación a 1988), el grado de regresividad de los impuestos sobre las demás fuentes de ingresos, excepto en el caso de las utilidades. En este último caso, para el año 2000, se supuso que la tasa internacional de impuesto sobre las utilidades bajó al 15% (20% en 1988) y el margen monopólico que protege el capital de alta movilidad internacional se redujo del 5% en 1988 al 2.5% en el 2000. Por lo tanto, en el año 2000, se traslada casi un 30% de la recaudación del impuesto a las utilidades a otros factores de producción (sobre todo mano de obra).

Gráfico 4

Comparación de las tasas efectivas brutas de impuestos por factor de producción y transferencias con efecto de traslación para 1988 y 2000 (ajustada). Costa Rica.



En el Gráfico 4 se comparan las tasas efectivas de impuestos por deciles de ingresos con efectos de traslación para 1988 y 2000. Se aprecia claramente cómo la carga soportada por el factor trabajo es más progresiva en el 2000 que en 1988, especialmente para los deciles de más bajos ingresos. Este cambio se debe, probablemente, a la reforma legal de 1988, que aumentó las tasas medias al ingreso por salarios en el impuesto a la renta (Cuadro 2). Este efecto se da, a

pesar de que en la estimación de la distribución del ingreso del 2000, el ingreso del factor trabajo presenta una mayor concentración que en 1988 (Cuadros 10 y 12 y Bolaños y Delgado, 2002). Otro factor que contribuye a hacer más neutral la distribución de la carga tributaria en el 2000 es el factor tierra. Los demás factores mantienen tasas efectivas parecidas para los dos años analizados.

En cuanto al análisis de traslación, en el Cuadro 14 se compara el origen de la carga tributaria por factor para los dos años. Como se puede apreciar, en el año 2000, el efecto de traslación de otros impuestos representa un 59.7% de la carga total (12.4% de 20.8%), mientras en 1988 había sido del 65.0%. Por factor de producción, los cambios más importantes en los efectos de traslación estimados son: 1) para el factor trabajo, disminuye el porcentaje de la carga total que proviene de otros impuestos (de 64.7% en 1988 a 58% en 2000), al disminuir la carga trasladada desde otros impuestos indirectos por más de lo que aumenta la parte trasladada desde los impuestos a las utilidades y los intereses; 2) para el factor tierra, el efecto de traslación desde los impuestos indirectos también disminuye considerablemente: de un 54.6% en 1988, a un 35.3% en 2000.

Cuadro 14

Comparación del origen de la carga tributaria por factor con efectos traslación para 1988 y 2000

Fuente de Ingreso	1988					2000				
	Tasa Efectiva Total	Origen de la Carga Tributaria				Tasa Efectiva Total	Origen de la Carga Tributaria			
		% Total	Participación del Impuesto Directo No Traslado	Participación de Carga Traslada desde Otros Impuestos DIRECTOS e INDIRECTOS	Participación de Carga Traslada desde Otros Impuestos INDIRECTOS		% Total	Participación del Impuesto Directo No Traslado	Participación de Carga Traslada desde Otros Impuestos	Participación de Carga Traslada desde Otros Impuestos INDIRECTOS
(1)	(2)=(3)+(4)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)=(8)+(9)	(8)	(9)	(10)	
TOTAL	20.7%	100.0%	35.0%	65.0%	55.7%	20.8%	100.0%	40.3%	59.7%	46.2%
Trabajo	12.5%	100.0%	35.3%	64.7%	61.0%	13.7%	100.0%	42.0%	58.0%	50.9%
Capital Alta Movilidad (Utilidades)	1.5%	100.0%	101.4%	-1.4%	-1.4%	1.2%	100.0%	98.5%	1.5%	1.5%
Capital Alta Movilidad (Intereses)	0.2%	100.0%	101.3%	-1.3%	-1.3%	0.3%	100.0%	98.0%	2.0%	2.0%
Capital de Baja Movilidad (Tierra)	5.0%	100.0%	16.4%	83.6%	54.6%	4.0%	100.0%	19.3%	80.7%	35.3%
Transferencias	1.5%	100.0%	20.7%	79.3%	79.3%	1.7%	100.0%	28.4%	71.6%	71.6%

Fuente: elaboración del autor. Véase Bolaños y Delgado (2002).

4.3.7 Sensibilidad de los resultados

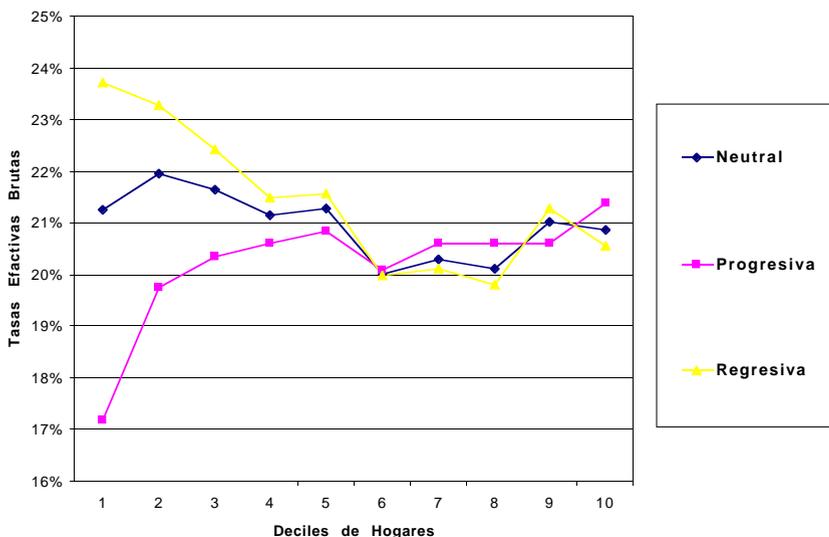
Considerando que algunos de los supuestos utilizados en el análisis de incidencia de las secciones anteriores pueden ser controversiales, a continuación se presentan los resultados de algunos cambios

realizados en los principales supuestos, en los acápite anteriores de esta sección.

El Gráfico 5 presenta los resultados de la sensibilización. El escenario “neutral” es el reportado en las partes anteriores. Las opciones “progresiva” y “regresiva” incluyen supuestos diferentes sobre la incidencia del impuesto a los salarios. En el caso del escenario “progresivo”, el 100% de la incidencia de esos impuestos recae sobre el factor trabajo, mientras que en la versión “regresiva” se supone que un 60% recae sobre el trabajo y un 40% sobre la tierra (en el escenario neutral, esos porcentajes eran de 75 y 25% aproximadamente). Si bien se realizaron simulaciones con cambios en otros supuestos, las más importantes y significativas fueron las relacionadas con la incidencia de los impuestos al salario. Como puede observarse, los resultados son significativamente sensibles al supuesto de incidencia de estos impuestos, lo que es de esperarse, dada la alta participación tanto del ingreso del trabajo en el ingreso total, como de los impuestos totales al salario en la recaudación total. Sin embargo, es notoria la estabilidad en la tendencia a partir del decil 4.

Gráfico 5

Sensibilidad de las tasas efectivas brutas de impuesto por decil a los cambios en los principales supuestos de incidencia, 2000



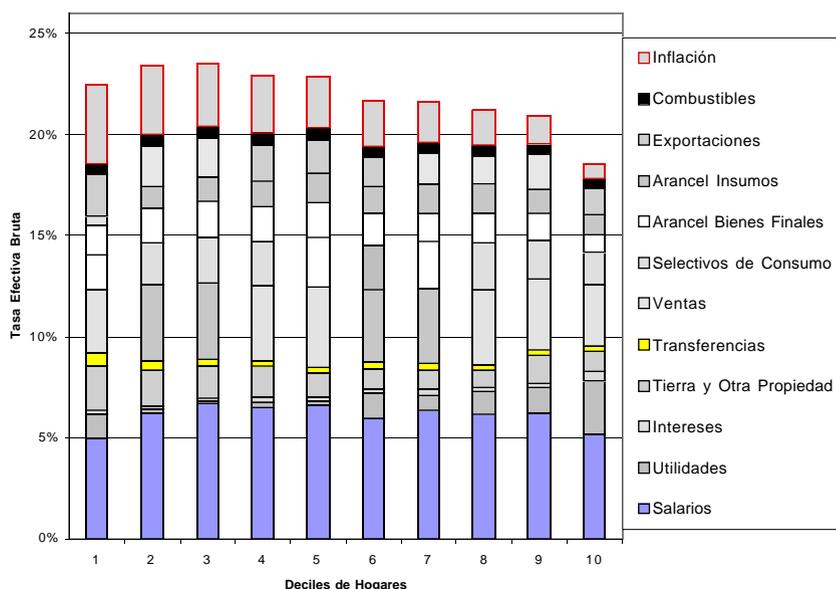
Conclusiones del análisis de la incidencia de los impuestos entre 1988 y 2000

El análisis de incidencia del sistema impositivo costarricense muestra los siguientes resultados:

- 1) Los efectos del sistema tributario sobre la distribución del ingreso parecen ser mínimos cuando se compara la participación porcentual de los ingresos anuales antes y después de los impuestos, tanto para el año 1988 como para el 2000. Es decir, que la participación de los diferentes grupos de ingreso en el ingreso total no varía sustancialmente antes y después de los impuestos.

Gráfico 6

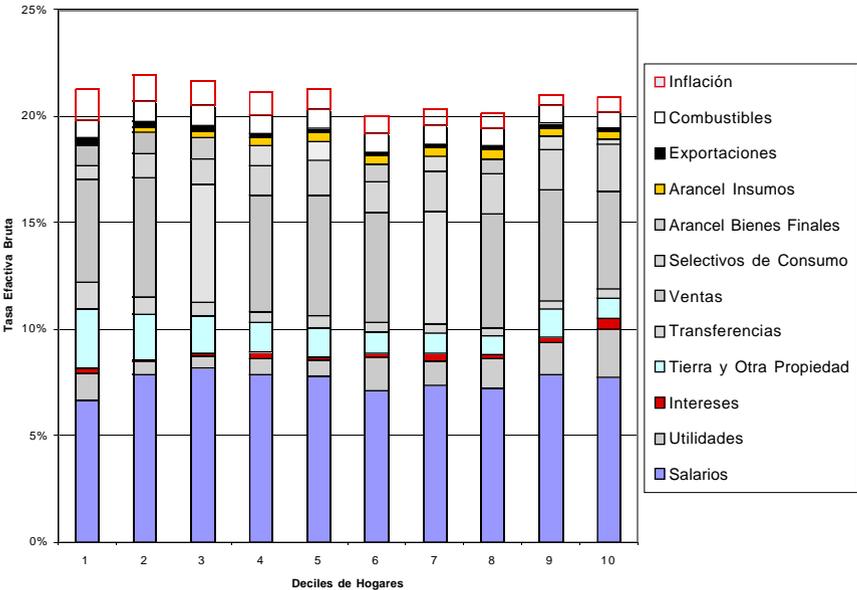
Incidencia por tipo de impuesto y por decil para 1988



- 2) Si bien la distribución relativa del ingreso pareciera no verse significativamente afectada por el sistema impositivo, la distribución de la carga tributaria entre los hogares muestra una tendencia a volverse más equitativa entre 1988 y el 2000 (comparar el gráfico 6 con el gráfico 7), pues pasa de una

repartición regresiva en 1988 a una ligera regresividad en el 2000. Esta mejor repartición de la carga tributaria en el año 2000 se debe, principalmente, al cambio hacia una progresividad en los impuestos al salario, ventas y selectivos de consumo, así como a la disminución en la regresividad de la carga sobre el factor tierra y el impuesto por inflación y la baja de aranceles.

Gráfico 7
Incidencia por tipo de impuesto y por decil para el año 2000



Estos resultados se apoyan en los supuestos realizados, en los ajustes a la distribución del ingreso de 1988 y en la estimación de esa distribución para el año 2000. Son resultados sensibles a los cambios en algunos de los parámetros o supuestos importantes. Por estas razones, deben considerarse como preliminares y sujetos a revisión, a medida que se disponga de información más actualizada y de mejor calidad.

5. EFICIENCIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE

El objetivo de esta sección es presentar una primera aproximación a los efectos en eficiencia del sistema tributario costarricense. Dadas las limitaciones de información, los resultados son tentativos y pretenden, básicamente, ilustrar una metodología que podrá perfeccionarse en el futuro, cuando se disponga de una información más completa. Como se hizo para el análisis de incidencia, se presentan los resultados numéricos para los años 1988 y 2000; dado lo preliminar de los resultados, se ha puesto el énfasis en identificar alguna tendencia en la evolución de la eficiencia.

5.1 Algunas consideraciones sobre eficiencia impositiva

El concepto de eficiencia, tal como se usa en este capítulo, tiene que ver con los efectos distorsionantes de los impuestos sobre la asignación de los recursos en la economía. Estas distorsiones son el producto de la interacción de dos factores muy importantes. El primero es el diseño y la estructura de los impuestos tal y como han sido establecidos en la normativa jurídica que los rige; el segundo es la capacidad institucional del sistema para recaudar (el Estado) y pagar (los contribuyentes) los impuestos. En este análisis no se pretende separar los efectos de eficiencia entre ambos factores, sino más bien buscar medidas generales que reflejen esa interacción.

Los sistemas impositivos se diseñan con diferentes objetivos, como la eficiencia y la equidad, el fomento de ciertas actividades que producen externalidades positivas o la restricción de otras que las producen negativas, además del obvio de recaudar fondos para cubrir los gastos del Estado. Como ya se mencionó, por lo general, en la práctica, los impuestos tienen efectos distorsionantes sobre la asignación de recursos y afectan la distribución del ingreso. Si, además, la capacidad institucional para recaudar y pagar los impuestos no es perfecta, la acción de las instituciones encargadas de la recaudación y de la aplicación de sanciones e incentivos a los contribuyentes es poco eficiente y los contribuyentes intentan evadir o eludir sus obligaciones tributarias, las posibilidades de distorsiones adicionales en la asignación de recursos se incrementan considerablemente.

Una consecuencia de los impuestos es que los agentes económicos ajustan sus conductas para reflejar los cambios en los precios relativos de los bienes en los que gastan su ingreso, así como por las modificaciones en este ingreso que resultan de los cambios en las remuneraciones relativas de los factores de producción con que

cuentan. Es decir, los impuestos inducen a los agentes económicos a demandar y ofrecer combinaciones de bienes y factores de la producción que pueden resultar en un menor nivel de satisfacción o utilidad.

De acuerdo con los antecedentes presentados en la segunda sección, el concepto de eficiencia utilizado en el presente análisis es el desarrollado por Harberger (1974a). La literatura sobre el tema es muy amplia, aunque la aplicación cuantitativa de ese tipo de análisis parece estar concentrada en los países desarrollados. Como ya se ha mencionado, en los países en desarrollo se ha estudiado más la incidencia impositiva en términos cuantitativos y son pocos los estudios que buscan medir la eficiencia de los sistemas impositivos. Pero a pesar de la escasez de antecedentes y de información, se ha considerado importante realizar una primera aproximación al tema con base en los principios planteados por Harberger.

5.2 Metodología utilizada en los cálculos de eficiencia

En forma similar al enfoque empleado en el análisis de incidencia reportado en la sección anterior, en el que se midió la distribución de la recaudación de los impuestos sobre los ingresos de los factores productivos, la metodología empleada en esta sección trata de “traducir” los efectos de las diferentes tasas de impuestos en sus equivalentes a tasas sobre los factores de producción. Lo ideal sería poder capturar los efectos sobre los bienes y servicios gravados por un lado, y sobre los factores por otro. Sin embargo, la metodología empleada reconoce las limitaciones de información y plantea un análisis simplificado, en el que las tasas de los impuestos al consumo y a la producción o importación de bienes y servicios se “traducen” a las tasas equivalentes de impuesto sobre los factores productivos, para sumarlas a las que se aplican directamente a esos factores; con base en los valores de los parámetros claves calculados en los estudios mencionados en la secciones anteriores, se pueden aproximar medidas de los efectos en eficiencia del sistema impositivo con un mínimo de parámetros.

La sencillez del modelo no intenta ocultar el carácter tentativo de los resultados. Más bien es una forma de lidiar con las dificultades para realizar cálculos con mayor sustento. El sistema impositivo costarricense ha experimentado cambios significativos y la información básica sobre estos aspectos no estará disponible en una fecha cercana. Así como hace falta una encuesta más reciente de ingresos y gastos que detallara los ingresos a la propiedad en el caso de la incidencia, para el análisis de eficiencia no se dispone de información reciente sobre los coeficientes de insumo producto en la

economía, para poder estimar mejor los parámetros de producción. Sin embargo, existen datos anuales elaborados por el Banco Central que suplen en parte esta información y permiten realizar ciertas aproximaciones y obtener resultados tentativos.

Las principales características y los supuestos más importantes de la metodología utilizada (Bolaños y Delgado, 2002) son los siguientes:

1. Los cálculos tratan de aproximar la “carga excedente” de los impuestos en un contexto estático.
2. Para ser consistentes con los supuestos utilizados en el análisis de incidencia a largo plazo, se presupone que el capital tiene una alta movilidad internacional y que el país es un receptor de precios de los factores y bienes comerciados internacionalmente (importables, exportables, capital).
3. Los impuestos al consumo, la producción e importación de mercancías y los servicios diferentes de factores productivos se “traducen” a sus equivalentes en tasas de impuestos sobre los factores que los producen, mediante la participación de esos factores en el valor agregado de cada bien o servicio. Estas tasas equivalentes se agregan a las de los impuestos que se aplican directamente a los factores, para medir las cargas excedentes de cada uno de ellos. El principio que opera aquí es el siguiente: la demanda de factores es una demanda derivada de las demandas de mercancías y servicios que refleja las condiciones del equilibrio de los mercados y que, bajo ciertos supuestos, puede traducirse en la forma descrita.³⁶
4. Para los cálculos, se usaron las tasas impositivas consistentes con el análisis de incidencia.
5. Igual que en el caso del análisis de incidencia, se trabajó con tres factores primarios de producción: trabajo, capital y tierra. En cuanto al capital, con el propósito de reflejar las diferencias entre el financiamiento vía aportes de socios y vía endeudamiento bancario, se separó el ingreso entre utilidades e intereses y, en ambos casos, se distinguieron las situaciones con y sin exoneración de impuesto.

36 Uno de los supuestos claves es que los bienes y servicios se produzcan con una tecnología de coeficientes fijos con insumos producidos o importados, aunque no necesariamente con los factores primarios (mano de obra, capital y tierra). Véase Bolaños y Delgado (2002: sección VI) y las referencias que ahí se indican.

6. En cuanto a los impuestos indirectos (ventas, selectivo de consumo, aranceles sobre bienes finales e insumos importados, exportaciones, impuesto por inflación), se calculó el valor agregado por subcategorías, con base en los datos suministrados por el Banco Central, que desglosa el valor bruto de la producción entre consumo intermedio y valor agregado. Esta última categoría se subdivide en salarios y resto; con base en algunos supuestos, ese "resto" se distribuyó entre utilidades, intereses y renta de tierra y capital menos móvil. Como no se contaba con información sobre valores agregados para el año 1988, se usaron los datos del año 1991.
7. Una de las limitaciones más serias del análisis tiene que ver con las elasticidades utilizadas: se refieren a cálculos realizados en el estudio de Fernández-Pérez (1985) con una matriz de insumo-producto de 1973. Se usaron esos parámetros tanto para los cálculos de 1988 como del 2002.³⁷

5.3 Resultados de los cálculos de eficiencia

En el Cuadro 15 se presentan los resultados de los cálculos de las tasas equivalentes empleadas en la medición de eficiencia para el año 1988.

Cuadro 15

Tasas equivalentes brutas de impuestos sobre los factores de producción. Costa Rica, 1988

Factor	Tasa % Equivalente sobre Factor	Porcentaje	Tasa % Equivalente sobre Factor	Tasa % Equivalente sobre Factor	Tasa % Equivalente sobre Factor
	Tasa BRUTA Impositiva como % Ingreso del Factor	Relación Ingreso del Factor / PIB	Tasa BRUTA Impositiva Total (% del PIB)	Tasa Impositiva Bruta Directa	Tasa BRUTA Impositiva Indirecta
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Trabajo	30.2%	63.9%	19.3%	14.0%	4.7%
Capital No exonerado	44.4%	10.4%	4.6%	1.7%	2.8%
Capital Exonerado	72.8%	4.1%	3.0%	0.1%	2.8%
Ahorro No Exonerado	176.8%	0.9%	1.5%	0.3%	1.3%
Ahorro Exonerado	249.4%	0.5%	1.3%	0.0%	1.3%
Tierra y Capital de baja movilidad	8.5%	20.3%	1.7%	0.5%	1.2%
SUMA		100.0%			

Nota: Las cifras de la columna 3 no suman verticalmente. Para el factor trabajo, las tasas utilizadas son las marginales. Para los otros factores, por falta de información solo se obtuvieron tasas medias.

Los datos de la columna (3) para los renglones de los factores de producción son iguales a: $\{(1+\text{columna}_4) \times [(1+\text{columna}_5)-1]\}$.

Fuente: elaboración del autor. Véase Bolaños y Delgado (2002).

³⁷ En el impuesto de ventas tipo valor agregado, la metodología no toma en cuenta los efectos de bienes exonerados. Como ya se explicó, en estos casos se requerirían fórmulas similares a las utilizadas en los cálculos de protección efectiva de los aranceles para estimar los verdaderos costos en eficiencia del impuesto. Véase McLure (1990) y las mediciones en Engel, Galetovic y Raddatz (1998b) para Chile.

En la columna 4 del Cuadro 15 se presentan las tasas de impuestos que recaen en forma directa sobre el factor correspondiente y en la columna 5, las tasas equivalentes indirectas, que provienen de los impuestos de ventas, selectivos de consumo, arancel de importaciones, exportaciones e impuesto por inflación. En el caso de los impuestos indirectos, se trabajó con el supuesto de que las tasas sobre el capital son iguales haya o no exoneración del impuesto directo (se hizo lo mismo en relación con el ahorro).

Se puede observar que, proporcionalmente, las tasas indirectas son mucho más importantes en términos de utilidades, intereses y tierra. Sin embargo, como se había anticipado en el análisis de incidencia, las tasas más altas son las que pesan sobre el factor trabajo: 14.0% en las directas y 4.7% en las indirectas. Estas tasas son muy superiores a las de los otros factores; las diferencias no sólo reflejan la mayor importancia del trabajo en el valor agregado, sino también que las tasas porcentuales de los impuestos directos sobre ese factor (impuestos a las planillas y a los salarios) son mucho más altas.³⁸

En el Cuadro 16 se presentan los cálculos de la carga excedente de los impuestos, basados en las tasas del Cuadro 15 y en los parámetros de elasticidades calculados en Fernández-Pérez (1985). Como puede apreciarse en el último renglón de la columna 5, la carga excedente representa cerca del 28% de la recaudación. Es decir, de acuerdo con esta estimación tentativa, por cada colón de recaudación hay un costo en pérdida de bienestar no compensada con ingresos al fisco, de 28 céntimos de colón. Si bien los cálculos son tentativos, ese porcentaje del 28% no es despreciable y tiene su explicación en la gran disparidad de tasas entre impuestos, incluidas exoneraciones a factores, sectores de producción y tipos de gasto.

38 En la columna 1 del Cuadro 15, las tasas impositivas para el capital exonerado y los intereses sobre el ahorro resultan anormalmente altas, esto se debe a las cargas indirectas asignadas a esos factores y a su base imponible relativamente baja.

Cuadro 16
Estimación de la carga excedente de los impuestos. Costa Rica, 1988

	Millones de colones corrientes	Millones de colones corrientes	Tasa % Equivalente sobre Factor	Tasa % Equivalente sobre Factor	Millones de colones corrientes
Factor	Recaudación DIRECTA Anual de Impuesto Directo	Ingreso Bruto del Factor (% Distribución Ajustada * PIB)	Tasa BRUTA Impositiva como % Ingreso del Factor	Tasa BRUTA Impositiva Total (% del PIB)	Carga excedente
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Trabajo	22,388	210,572	30.2%	19.3%	-13,419
Capital No exonerado	5,208	34,133	44.4%	4.6%	-4,076
Capital Exonerado	0	13,392	72.8%	3.0%	-2,049
Ahorro No Exonerado	1,149	2,857	176.8%	1.5%	-681
Ahorro Exonerado	0	1,662	249.4%	1.3%	-470
Tierra y Capital de baja movilidad	2,951	66,904	8.5%	1.7%	-822
SUMA	31,696	329,520			-21,518
Recaudación Impuestos Indirectos	45,040	Carga Excedente como % Recaudación Total:			-28.0%
Total Recaudación	76,736				

Fuente: elaboración del autor. Véase Bolaños y Delgado (2002).

Los cuadros siguientes (17 y 18) reproducen los anteriores, pero para el año 2000. En el Cuadro 17 se observa, para el año 2000, el mismo patrón de 1988, con altas diferencias en las tasas, que producen (Cuadro 18) un resultado similar de eficiencia como porcentaje de la recaudación (28.0% en 1988 y 29.6% en el 2000).

Cuadro 17
Tasas equivalentes brutas de impuestos sobre los factores de producción. Costa Rica, 2000

Factor	Tasa % Equivalente sobre Factor	Porcentaje	Tasa % Equivalente sobre Factor Marginal	Tasa % Equivalente sobre Factor	Tasa % Equivalente sobre Factor
	Tasa BRUTA Impositiva como % Ingreso del Factor	Relación Ingreso del Factor / PIB	Tasa BRUTA Impositiva Total (% del PIB)	Tasa Impositiva Bruta Directa	Tasa BRUTA Impositiva Indirecta
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Trabajo	31.9%	70.9%	22.6%	15.0%	6.6%
Capital No exonerado	68.0%	8.8%	6.0%	1.9%	4.0%
Capital Exonerado	120.3%	3.5%	4.2%	0.1%	4.0%
Ahorro No Exonerado	99.4%	2.3%	2.2%	0.5%	1.8%
Ahorro Exonerado	207.3%	0.9%	1.8%	0.0%	1.8%
Tierra y Capital de baja movilidad	15.3%	13.8%	2.1%	0.5%	1.6%
SUMA		100.0%			

Nota: Las cifras de la columna 3 no suman verticalmente. Para el factor trabajo, las tasas utilizadas son las marginales. Para los otros factores, por falta de información solo se obtuvieron tasas medias.

Fuente: elaboración del autor. Véase Bolaños y Delgado (2002).

Para efectos de comparación de estos resultados, en los Estados Unidos de América, el costo en bienestar del sistema tributario se ha estimado en alrededor del 20% de la recaudación (Ballard *et al*, 1985: 237).

Cuadro 18
Estimación de la carga excedente de los impuestos. Costa Rica,
2000

Factor	Millones de colones corrientes	Millones de colones corrientes	Tasa % Equivalente sobre Factor	Tasa % Equivalente sobre Factor	Millones de colones corrientes
	Recaudación DIRECTA Anual de Impuesto Directo	Ingreso Bruto del Factor (% Distribución Ajustada * PIB)	Tasa BRUTA Impositiva como % Ingreso del Factor	Tasa BRUTA Impositiva Total (% del PIB)	Carga excedente
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Trabajo	299,056	2,433,403	31.9%	22.6%	-159,268
Capital No exonerado	57,942	301,923	68.0%	6.0%	-44,642
Capital Exonerado	0	119,144	120.3%	4.2%	-23,430
Ahorro No Exonerado	13,744	77,534	99.4%	2.2%	-13,862
Ahorro Exonerado	0	29,387	207.3%	1.8%	-7,586
Tierra y Capital de baja movilidad	28,137	472,668	15.3%	2.1%	-7,777
SUMA	398,880	3,434,059			-256,564
Recaudación Impuestos Indirectos	468,240	Carga Excedente como %			-29.6%
Total Recaudación	867,120	Recaudación Total:			

Fuente: elaboración del autor. Véase a Bolaños y Delgado (2002).

Conclusiones del análisis de eficiencia de los impuestos entre 1988 y 2000

El análisis de eficiencia del sistema impositivo costarricense muestra los siguientes resultados:

1. El costo en eficiencia o carga excedente del sistema tributario mide el costo de las distorsiones que los impuestos introducen en las decisiones de los demandantes y oferentes, dado que aumentan los precios que pagan los demandantes o disminuyen los montos recibidos por los oferentes ya sea en los mercados de bienes finales, locales o importados, o de factores como el trabajo, el capital o la tierra.
2. Si bien es importante tener presente lo tentativo de los cálculos del costo en eficiencia realizados en este estudio y la necesidad de mejorarlos a medida que se disponga de mejor información, los resultados no dejan de llamar la atención, pues muestran un nivel de ineficiencia que no es despreciable. Según este estudio, el costo en bienestar por ineficiencias creadas por los impuestos asciende a un 30% de la recaudación. Es decir, la sociedad pierde 30 céntimos por cada colón recaudado, debido al menor valor de lo que produce y consume con los precios distorsionados por los impuestos.
3. Entre el año 1988 y el 2000, el costo de la ineficiencia de los impuestos parece aumentar levemente. Se mantiene alto, comparado con el costo del 20% de la recaudación estimado para los Estados Unidos. Al analizar los resultados, se aprecia que buena parte del costo en ineficiencia se debe a los diferenciales de tasas entre los distintos impuestos.
4. En la última sección de este capítulo se usa esta metodología con el propósito de analizar los efectos de una serie de reformas que se han planteado dentro del sistema tributario. La pregunta que deben contestar esas simulaciones es si es posible mejorar la eficiencia del sistema impositivo costarricense sin deteriorar la equidad o incluso mejorándola.

6. INTERACCIÓN ENTRE INCIDENCIA Y EFICIENCIA Y REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

En esta sección se analizan las tendencias de la incidencia y la eficiencia del sistema impositivo si se introducen reformas en la línea de las recomendaciones planteadas en la primera parte de este capítulo, así como las propuestas recientemente por una Comisión ad-hoc de Ex-Ministros de Hacienda (2002). Estas propuestas coinciden en grandes líneas con las sugeridas en este estudio, con base en las recomendaciones de Arnold C. Harberger y Richard A. Musgrave.

Las principales propuestas de la Comisión de Ex-Ministros de Hacienda en materia impositiva pretenden introducir en el sistema tributario costarricense los siguientes cambios:

1. Sustituir el impuesto a la renta cedular vigente por un impuesto integrado a nivel personal, con una definición de renta universal y no territorial (como la actual) y una integración parcial en dividendos, con tasas marginales progresivas hasta un máximo del 30%.
2. Transformar el impuesto de ventas en un impuesto pleno al valor agregado, permitiendo deducir todos los impuestos al valor agregado pagados sobre los gastos incurridos, sean o no incorporados “físicamente” en la producción del bien o servicio.
3. Ampliar las bases de los impuestos de ventas y de renta, para incorporar sectores hasta ahora exonerados y uniformizar las tasas. En particular:
 - a. Impuesto sobre la renta:
 - i. Eliminación de las exoneraciones parciales o totales al impuesto a la renta sobre las utilidades de las empresas, con tasas progresivas y graduales de hasta un 15%. Esto permitiría cumplir con las regulaciones de la OMC e implicaría subir la tasa a las empresas que actualmente tienen exoneración y bajarla a la mayoría de las no exoneradas que pagan una tasa del 30%.
 - ii. Inclusión, con una tasa preferencial, de las ganancias de capital indexadas, para evitar aumentos desproporcionados en la obligación tributaria cuando se realicen las ganancias.

- iii. Tratamiento preferencial a los intereses de títulos valores y a los instrumentos del mercado financiero.
 - iv. Inclusión de la normativa internacional sobre precios de transferencia, a fin de establecer reglas claras para las empresas multinacionales que tienen operaciones en Costa Rica.
- b. Impuesto sobre las ventas:
- i. Inclusión de la mayoría de los servicios exentos en la base del impuesto, con excepción de los servicios financieros, los servicios de salud prestados por el Estado, insumos agropecuarios, medicinas y combustibles.
 - ii. Exclusión de los productos incluidos en la canasta básica, medicinas, productos veterinarios, búnker y otros menores.
4. Duplicar los impuestos anuales sobre los vehículos y aumento del impuesto a los combustibles.
5. Implementar mejoras administrativas en las potestades de control, fiscalización y sanción.

Con el propósito de examinar la posible tendencia de los efectos de estas reformas en la incidencia y eficiencia del sistema tributario nacional, se presentan los resultados que se obtendrían al incorporarlas en forma aproximada.

6.1 Efectos en incidencia de las principales reformas tributarias propuestas

Para obtener una primera aproximación de los efectos de las reformas propuestas, se realizaron los siguientes ajustes en los parámetros empleados para analizar la incidencia y eficiencia en las secciones anteriores:

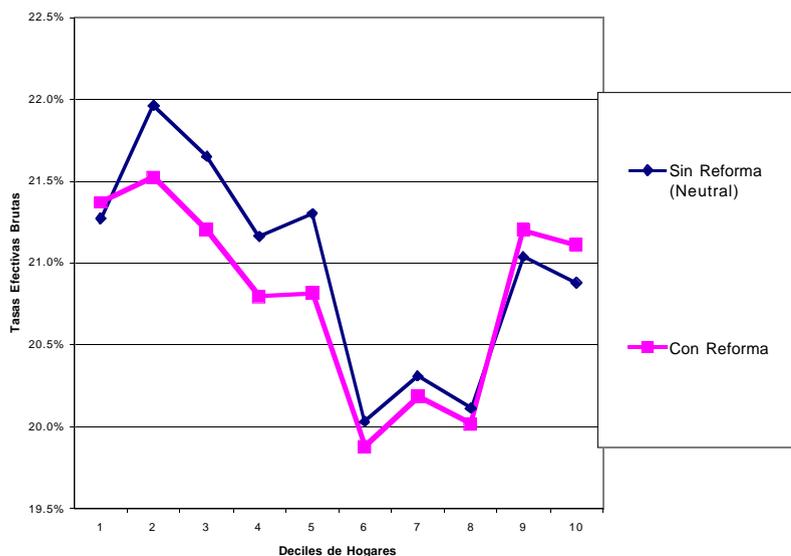
- 1. Se eliminaron las exoneraciones sobre utilidades e intereses en el impuesto a la renta.
- 2. Se llevó la tasa a los servicios en el impuesto de ventas a un 13%.
- 3. Se aumentó la tasa promedio del impuesto a la circulación de vehículos en un 50%.

4. Se redujo la tasa de inflación a un 5% anual.³⁹
5. Se ajustó la recaudación total del impuesto de ventas para mantener la tasa efectiva bruta total constante.
6. Se utilizaron los datos de las simulaciones del año 2000. No se incluyeron los efectos de los cambios en los selectivos de consumo que entraron en vigencia con la Ley de Simplificación Tributaria del 2001, porque distorsionaban la comparación con los datos del año 2000.

En el Gráfico 8 se aprecia que, con las reformas, las tasas efectivas brutas mantienen la relativa neutralidad observada para el año 2000 en el análisis de las secciones anteriores (sin reformas) y las tasas efectivas de impuestos se vuelven menos regresivas.

Gráfico 8

Tasas efectivas brutas totales, con y sin reforma del sistema.



³⁹ Este supuesto se basa, a su vez, en el supuesto de una disminución del déficit fiscal y de la emisión monetaria que lo financia, como consecuencia de las reformas.

6.2 Efectos en eficiencia de las principales reformas tributarias propuestas

Con base en la metodología aplicada en las secciones anterior de este capítulo, y como una primera aproximación a los efectos sobre la carga excedente de la propuesta de reforma planteada por la Comisión de Ex-Ministros, se presentan los resultados de un análisis de sensibilidad de los resultados presentados en la sección anterior, incorporando rangos de las principales variables que capturen las propuestas de la Comisión de Ex-Ministros.

Por ejemplo, si se modificaran las tasas de impuesto sobre los factores de producción, uniformizándolas en un nivel similar a la carga promedio actual (20%), el costo en eficiencia para el año 2000, *ceteris paribus*, disminuiría considerablemente: del 29.6% al 21.6% de la recaudación. O sea, uniformar las tasas de los impuestos directos sobre los ingresos de los factores parece mejorar notablemente la eficiencia del sistema tributario.

En forma similar, el igualar las tasas de las diferentes categorías de impuestos de venta, selectivos de consumo y arancel de importaciones sobre bienes de consumo final, utilizando el promedio ponderado de las tasas actuales de esos impuestos, reduciría el costo en eficiencia en 2 puntos porcentuales: de 21.6% a 19.6%. Si además las tasas del arancel de importación sobre los bienes de consumo final se reducen a cero, el costo en bienestar disminuiría en 2.7 puntos porcentuales adicionales, llegando a un 17% de la recaudación. Estos resultados pueden entenderse como una base tentativa y sujeta a mayor estudio, para justificar el tipo de recomendaciones presentada en este capítulo, que apuntan, básicamente, a ampliar las bases de los principales impuestos y establecer tasas uniformes y lo más bajas posibles, sin empeorar la distribución de la carga tributaria, y que coinciden en la dirección de la reforma planteada por la comisión de Ex-Ministros de Hacienda. Esta disminución en el costo en bienestar de los impuestos se obtiene aun cuando las simulaciones llevarían posiblemente a un aumento en la recaudación.

7. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

En este capítulo se han analizado las principales tendencias de los efectos en incidencia y eficiencia del sistema tributario costarricense.

En cuanto al análisis de incidencia, o sea, la ponderación de sobre quiénes recae en última instancia el pago de los impuestos, la evidencia disponible y los supuestos utilizados indican que, entre el año 1988 y el 2000, el sistema impositivo tuvo un efecto casi nulo sobre la distribución del ingreso por deciles. Por otro lado, cuando se mide la variación de la distribución de la carga impositiva entre los años 1988 y 2000, al observar las tasas efectivas brutas por decil, se aprecia una mejora en la distribución entre ambos años, pues pasa de una curva con regresividad en los deciles altos en 1988, a una leve regresividad en el año 2000. Esto quiere decir que los hogares con menores ingresos pagaban una proporción menor de su ingreso en impuestos en el año 2000 que en el año 1988, y que en los hogares con mayores ingresos sucedía lo contrario.

Por el lado de la eficiencia, es decir, la medición del efecto distorsionador de los impuestos en las decisiones de los consumidores y los productores, la tendencia que indica el análisis es hacia una leve desmejora, al aumentar la carga excedente de los impuestos entre 1988 y el 2000. Estos resultados son muy preliminares y tienen que interpretarse con más cautela que los de incidencia, pero muestran niveles no despreciables de carga excedente: entre un 28 y un 30% de la recaudación, que son superiores a los estimados para los Estados Unidos (20% de la recaudación).

Por último, se realizaron algunos cálculos preliminares sobre los posibles efectos de las principales propuestas de reforma de la Comisión de Ex - Ministros de Hacienda. Estos muestran una leve mejora en la distribución de la carga tributaria, o sea, una relativa neutralidad. Se sensibilizaron los resultados de la sección sobre incidencia como una forma de aproximar los posibles efectos sobre eficiencia de la propuesta de los Ex - Ministros. Los resultados, si bien son también tentativos, son alentadores: uniformar las tasas de los impuestos directos sobre los factores y las de los impuestos indirectos sobre el consumo de bienes finales (IVA, selectivos de consumo y arancel de importaciones) parece rebajar en forma importante el costo de las distorsiones del sistema tributario, sin empeorar la distribución de la carga tributaria.

Es muy importante ahondar en el análisis de las propuestas, porque la metodología empleada en este capítulo no captura todos sus efectos y los resultados preliminares de eficiencia indican que los costos de las distorsiones del sistema impositivo podrían disminuirse en forma considerable, sin desmejorar la distribución de la carga tributaria.

8. BIBLIOGRAFÍA

- Ballard, Charles L.; Don Fullerton; John B. Shoven y John Whalley. 1985. *A General Equilibrium Model for Tax Policy Evaluation*. University of Chicago Press: Chicago.
- Banco Central de Costa Rica. Información estadística de 1988 y 2000 sobre depósitos bancarios y tasas de interés.
- Bird, Richard. 1992. *Tax Policy and Economic Development*. The John Hopkins University Press: Baltimore.
- Bolaños, Rodrigo y Félix Delgado. 2002. *Documentos para el Estudio sobre Incidencia y Eficiencia del Sistema Tributario de Costa Rica*. (Mimeo): San José.
- Browning, Edgar y William R. Johnson. 1979. *The Distribution of the Tax Burden*. Studies in Tax Policy. American Enterprise Institute: Washington, D. C.
- Brittain, John A. 1972. *The Payroll Tax for Social Security*. The Brookings Institution: Washington, D. C.
- Costa Rica. Comisión ad-hoc de Ex-Ministros de Hacienda. 2002. *Agenda de Transformación Fiscal para el Desarrollo*. Informe al Presidente de la República. (Mimeo): San José.
- Costa Rica. Contraloría General de la República. *Memorias Anuales de 1988 y 2000*.
- Costa Rica. Dirección General de la Tributación Directa. 1989. *Estadística fiscal del impuesto sobre la renta - Periodo 1988*. (Mimeo): San José.
- Cox Edwards, Alejandra. 2001. *Payroll Taxes in Latin America*. (Mimeo)
- Edwards, Sebastián y Alejandra Cox Edwards. 2000. *Economic Reforms and Labor Markets: Policy Issues and Lessons from Chile*. (Mimeo).
- Engel, Eduardo; Alexander Galetovic y Claudio Raddatz. 1998a. *Reforma tributaria y distribución del ingreso en Chile*. Centro de Economía Aplicada, Departamento de Ingeniería Industrial, Universidad de Chile. Serie de Economía No. 40: Santiago.

- _____. 1998b. Taxes and Income Distribution in Chile: Some Unpleasant Redistributive Arithmetic. Centro de Economía Aplicada, Departamento de Ingeniería Industrial, Universidad de Chile. Serie de Economía No. 41: Santiago.
- Fernández Pérez, Arturo. 1985. Taxation in Small Open Economies. Tesis de Doctorado, Universidad de Chicago. Chicago.
- Foreign Investment Advisory Service (FIAS). 2001. Costa Rica. Business Taxation and Investment Incentives. World Bank and the International Finance Corporation: Washington D.C.
- Fullerton, Don y Diane Rogers. 1993. Who Bears the Lifetime Tax Burden? The Brookings Institution: Washington D.C.
- Harberger, Arnold. (sin fecha). Private and Social Rates of Return to Capital in Uruguay (Mimeo): Montevideo.
- _____. 1962. The Incidence of the Corporation Income Tax. *Journal of Political Economy*, Vol. LXX, No. 3: 215-240.
- _____. 1968. Capital Taxation: Corporation Income Taxes. *International Encyclopedia of the Social Sciences*. Vol. 15: 538-545. Crowell Collier: New York.
- _____. 1974a. Taxation and Welfare. Little, Brown and Company: Boston.
- _____. 1974b. Fiscal Policy and Income Distribution. (Mimeo).
- _____. 1974c. Taxation, Resource Allocation and Welfare. En: *Taxation and Welfare*. Little, Brown and Company: Boston.
- _____. 1980a. Tax Neutrality and Investment Incentives. En: Henry Aaron y Michael J. Boskin. *The Economics of Taxation*: 299-313. The Brookings Institution: Washington D.C.
- _____. 1980b. Vignettes on the World Capital Market. *American Economic Review*, Vol. 70: 331-337.
- _____. 1981. Direct versus Indirect Taxation from the Perspective of the 1980s. Artículo preparado para la reunión de la Sociedad Mont Pelerin. Viña del Mar.
- _____. 1982. Notes on the Indexation of Income Taxes. Memorando preparado para el Ministerio de Finanzas de Indonesia.

- _____. 1985. Tax Policy in a Small, Open, Developing Economy. En: Michael Connolly e I. McDermott (eds.) *The Economics of the Caribbean Basin*: 1-11. Praeger.
- _____. 1990. Principles of Taxation Applied to Developing Countries: What Have We Learned? En: Michael J. Boskin y Charles McLure Jr., eds. *World Tax Reform. Case Studies of Developed and Developing Countries*: 25-46. International Center for Economic Growth Press: San Francisco.
- _____. 1992. Tax Lore for Budding Reformers. Artículo presentado en la Conferencia del National Bureau of Economic Research y el Banco Interamericano de Desarrollo sobre Ajuste Macroeconómico y Crecimiento en los Países en Desarrollo.
- Kaldor, Nicholas. 1969. *Impuesto al Gasto*. Fondo de Cultura Económica: México.
- Kugler, Adriana y Maurice Kugler. 2001. *Effects of Payroll Taxes on Employment and Wages: Evidence from the Colombian Social Security Reform*. (Mimeo).
- McLure, Charles Jr. 1990. Income Distribution and Tax Incidence under the VAT. En Malcolm Gillis, Carl S. Shoup and Gerardo Sicat (eds.) (1990). *Value Added Taxation in Developing Countries*: 32-40. World Bank: Washington D.C.
- Meléndez, José C. y Alexander Suárez. 1996. *Incidencia Tributaria en Costa Rica*. Memoria de Seminario de Graduación. Universidad de Costa Rica.
- MIDEPLAN 1998. *Principales indicadores de Costa Rica*. Publicación del Sistema de Indicadores sobre Desarrollo Sostenible (SIDES) con patrocinio del Banco Interamericano de Desarrollo (BID). San José.
- Mintz, Jack. 1997. *Report of the Technical Committee on Business Taxation*. Presentado al Ministro de Finanzas del Gobierno de Canadá.
- Musgrave, Richard. 1969. *Teoría de la Hacienda Pública*. Aguilar: Madrid.
- _____. 1988. Tax Reform in Developing Countries. En: David Newbery y Nicholas Stern (1990): 242-263.

- Myrdal, Gunnar. 1969. *The Political Element in the Development of Economic Theory*. Simon and Schuster: Nueva York.
- Newbery, David y Nicholas Stern (eds.). 1988. *The Theory of Taxation for Developing Countries*. Oxford University Press: New York.
- Organización de los Estados Americanos y Banco Interamericano de Desarrollo. 1968. *Reforma Tributaria en Costa Rica. Programa Conjunto de Tributación de la OEA y del BID. Informe de actividades de la Misión Tributaria del CIAP, Vol. I*.
- Pechman, Joseph y Benjamin Okner. 1974. *Who Bears the Tax Burden?* The Brookings Institution: Washington D.C.
- Seligman, Edwin. 1969. *The Shifting and Incidence of Taxation*. Reimpresión de la 5^{ta} ed. Columbia University Press, 1927. Augustus M. Nelly, Publishers: Nueva York.
- Simons, Henry. 1980. *Personal Income Taxation. The definition of income as a problem of fiscal policy*. University of Chicago Press: Chicago.
- Taylor, Marvin. 1997. *Income Redistribution through the Fiscal System: A study on the incidence of taxes and public expenditure in Costa Rica*. Tesis doctoral Carleton University. (Mimeo): Ontario.
- Ziderman, Adrian. 1989. *Payroll Taxes for Financing Training in Developing Countries*. Banco Mundial, WPS 141: Washington D.C.