

Universidad Nacional
Facultad de Ciencias Sociales
Escuela de Economía

Diagnóstico del Sistema Tributario Costarricense (Período 2000-2009)

Carlos Conejo Fernández (coordinador)
Marco Otoyá Chavarría
Luisiana Porras Alvarado

Heredia, diciembre 2010

**Universidad Nacional
Facultad de Ciencias Sociales
Escuela de Economía**

Programa de Estudios Fiscales

**Diagnóstico del Sistema Tributario Costarricense
(Período 2000-2009)**

Carlos Conejo Fernández¹
Marco Otoy Chavarría
Luisiana Porras Alvarado

¹ Deseamos expresar nuestro agradecimiento a los señores Willy Chaves Sánchez y José Luis León Barquero, de la Dirección General de Hacienda, por permitirnos discutir con ellos algunos de los temas aquí tratados y por facilitarnos información que permitió enriquecer el trabajo. Nuestro reconocimiento a David Cardoza Rodríguez por el apoyo ofrecido en el desarrollo de esta investigación. Pero los errores u omisiones que pudiera tener el documento son entera responsabilidad de los autores. También queremos agradecer el apoyo brindado por la señora Xinia Madrigal Chaves, Directora del Centro de Investigación y Formación Hacendaria y la señora Virginia Zúñiga Mesén, del Área de Gestión del Conocimiento del Ministerio de Hacienda, por la información brindada y por el interés que siempre mostraron en la realización de este informe. Nuestro agradecimiento al señor Fernando Rodríguez Garro del Despacho de la Viceministra de Hacienda por promover la realización de esta investigación.

Tabla de contenidos

Contenido	Página
El Sistema Tributario Costarricense	
1. Introducción.....	4
2. Breve reseña de las finanzas públicas en Costa Rica.....	6
2.1 periodo 1821-1870.....	6
2.2 Período 1871-1948.....	7
2.3 Período 1948-2000.....	8
3. Marco conceptual del sistema tributario.....	9
3.1 La carga tributaria.....	11
4. Comparación internacional de la carga tributaria de Costa Rica.....	13
4.1 Carga tributaria e ingreso per cápita.....	13
4.2 Carga tributaria e Índice de Desarrollo Humano.....	15
4.3 Carga tributaria y coeficiente de Gini.....	16
5. El sistema tributario nacional.....	17
5.1 El impuesto sobre la renta.....	18
5.2 El impuesto sobre las ventas.....	21
5.3 Impuesto selectivo de consumo.....	23
5.4 Impuesto único a los combustibles.....	23
5.5 Otros impuestos.....	24
6. La estructura tributaria costarricense.....	24
7. Análisis de elasticidades tributarias.....	31
7.1 Elasticidades tributarias.....	31
7.2 Análisis y ajuste de los datos.....	33
7.3 Resultados del cálculo de elasticidades.....	36
7.3.1 Recaudación total.....	36
7.3.2 Impuesto sobre la renta.....	37
7.3.3 Impuesto de ventas.....	38
7.4 Síntesis del apartado.....	39
8. Suficiencia del sistema tributario.....	40
9. Necesidad de una reforma fiscal integral.....	44
10. Conclusiones.....	47
11. Bibliografía.....	50
12. Anexos.....	52

El Sistema Tributario Costarricense

1. Introducción

Si bien no existe consenso entre los distintos analistas respecto al tamaño y las funciones precisas que debe asumir el Estado, generalmente se acepta la idea de que todo gobierno debe fomentar el desarrollo económico, la equidad social, la defensa nacional y la protección de los recursos. Nótese que estos elementos están estrechamente interrelacionados, de manera que más producción facilita la redistribución y un ambiente más sano promueve el crecimiento económico, tanto a corto como a largo plazo. De manera que la estrategia pública debería apuntar al logro de los objetivos de manera simultánea.

Definido este gran reto, la tarea que sigue es determinar las políticas, los instrumentos, la institucionalidad y las acciones que debe asumir el gobierno, tendientes a lograr los fines planteados. Tarea de por sí compleja, que no está exenta de contradicciones, debido a las distintas visiones ideológicas y a los intereses de los diferentes grupos que conforman la sociedad.

Es claro que el gobierno debe fomentar el desarrollo de la sociedad, y que su desempeño debe ubicarse en un marco donde reine la eficiencia, la eficacia y la equidad en el uso de los recursos públicos. Además, la labor del gobierno debe planificarse y ejecutarse con una visión de largo plazo.

Para desarrollar sus tareas el gobierno necesita contar con suficientes recursos financieros. Estos recursos pueden provenir de distintas fuentes, como los préstamos, la venta o explotación de activos de propiedad pública, la emisión de dinero y los tributos o impuestos. En realidad este último rubro, los impuestos, es el que ha constituido a lo largo de la historia (y sigue constituyendo) la principal fuente de ingresos de los distintos gobiernos alrededor del mundo. De ahí su importancia y de ahí es que surge el interés por estudiar el sistema tributario costarricense.

Un sistema tributario ideal es aquel que es boyante, equitativo y simple. Un sistema boyante es el que genera suficientes recursos al fisco. Un sistema equitativo es aquel en el que tributan proporcionalmente más los que más capacidad tienen. Un sistema simple es aquel donde la administración tributaria se logra de manera ágil y sencilla. Pero es difícil encontrar un sistema tributario con las tres características, ya que éstas tienden a ser contrapuestas; generalmente la equidad riñe con la simplicidad.

La estructura tributaria constituye la composición de los distintos tributos que conforman un sistema tributario, donde se identifica el aporte de cada uno de ellos con respecto a la recaudación fiscal total del país. Aquí es frecuente hablar de impuestos progresivos y regresivos. Generalmente los países desarrollados cuentan con sistemas tributarios donde el impuesto a la renta constituye la principal fuente de ingresos fiscales, mientras que en los países menos desarrollados el principal aporte proviene de los impuestos al valor agregado.

Para calificar la suficiencia de un sistema tributario generalmente los analistas se refieren al concepto de carga tributaria; es decir, al monto de la recaudación fiscal con respecto a la producción nacional. Es de esperar que entre más desarrollado sea un país,

mayor es su carga tributaria. Sin embargo, este criterio es más relativo ya que depende de la historia y de la idiosincrasia de cada país. En cierta medida, la carga tributaria también está relacionada con el nivel de gasto público, ya que entre mayor es el gasto, mayor es el esfuerzo tributario que debe realizar el país para cumplir sus objetivos de política y para evitar un deterioro en las finanzas públicas.

Es de esperar que la recaudación fiscal esté relacionada, entre otras variables, con el comportamiento de la producción nacional. Es decir, cuando la producción crece, también lo hace la recaudación tributaria y cuando la producción decrece también se reduce la recaudación. Para identificar la relación precisa entre estas variables, los analistas han recurrido al análisis de elasticidades fiscales a partir de la aplicación de modelos econométricos.

Costa Rica, a lo largo de la historia, ha enfrentado dificultades para equilibrar las finanzas públicas. En la historia reciente, la situación más difícil se dio en la segunda parte de la década de los años noventa, cuando la deuda pública alcanzó niveles muy elevados y el pago de intereses llegó a representar casi la tercera parte del gasto del gobierno central.

A finales de la década pasada y principios de la presente, los gobiernos de turno realizaron grandes esfuerzos por aprobar una reforma fiscal integral que permitiera solucionar el problema de las finanzas públicas del país. Esfuerzos que no lograron materializarse. Sin embargo, en los últimos años se han aprobado algunas reformas parciales. Estas reformas, aunado al crecimiento en la producción nacional, a la baja en las tasas de interés y a los esfuerzos de la administración tributaria, le permitieron al país administrar las finanzas públicas y reducir el déficit fiscal.

Sin embargo, con la crisis que experimentó la economía nacional (y mundial) a partir del año 2009 se volvieron a deteriorar las finanzas públicas y se asoma nuevamente el fantasma del déficit fiscal. De ahí la conveniencia de realizar un diagnóstico profundo del sistema tributario nacional, que permita poner el problema en su justa dimensión y que ofrezca algunas luces para redireccionar la política tributaria nacional. Ese es el objetivo del presente informe.

El resto del documento está estructurado de la siguiente manera: en el apartado dos se presenta una breve reseña histórica de la situación de las finanzas públicas de Costa Rica. En el tercer apartado se presenta el marco conceptual para el análisis de las finanzas públicas. En el cuarto apartado se realiza una comparación internacional de la carga tributaria de Costa Rica. En el apartado quinto se analiza el sistema tributario costarricense. En el sexto se analiza la suficiencia tributaria nacional. En el séptimo se presenta un análisis de elasticidades fiscales. En el octavo se analiza la suficiencia del sistema tributario nacional. En el noveno se discuten algunos elementos de la inminente reforma fiscal que se avecina. En el décimo apartado se presentan las conclusiones del estudio.

2. Breve reseña de las finanzas públicas en Costa Rica

La historia fiscal costarricense está plagada de constantes dificultades financieras enfrentadas por los distintos gobiernos en el pasado. Aún cuando la información estadística disponible no es abundante, hay clara evidencia de las penurias económicas que vivieron la mayor parte de los gobiernos nacionales, desde tiempos de la colonia.

Si bien no existen límites claramente definidos que permitan caracterizar los distintos períodos en la evolución de las finanzas públicas del Estado costarricense, sí hay algunos elementos distintivos que podrían permitir hacer una clasificación. Tentativamente se pueden establecer tres periodos que caracterizan la evolución de las finanzas públicas en Costa Rica. Esta periodización se puede resumir de la siguiente manera:²

2.1 Período 1821-1870

Con la declaratoria de independencia en 1821, el gobierno de Costa Rica (provincia pobre y muy rural) debió buscar la forma de organizarse y generar los recursos necesarios para desarrollar sus propias actividades. La caña de azúcar y el tabaco constituyeron los principales cultivos que ayudaron a financiar el gobierno en esa época.

Al respecto se afirma que *“El cultivo de tabaco siguió significando, después de la independencia, uno de los factores económicos de mayor importancia desde el punto de vista del financiamiento estatal. (...) El aguardiente extraído de la caña de azúcar fue considerado un monopolio a favor del Estado, y llegó a constituir una renta que produjo considerables ingresos fiscales.”*³

A partir de la vinculación de Costa Rica al mercado inglés, con las exportaciones de café que se consolidaron a partir de 1843, el cultivo del café se convirtió no solo en la principal actividad económica del país, sino también en una importante fuente de ingresos fiscales, que además facilitó establecer impuestos sobre las importaciones, que eran posible gracias a las divisas generadas con las exportaciones de café.

“Con la expansión cafetalera consolidada a partir de los años cuarenta del siglo XIX, y la integración de Costa Rica al comercio internacional, se crea la primera Aduana del país. Esta se ubicó en Atenas, justo por donde pasaban todas las mercancías importadas, provenientes principalmente de Europa y Estados Unidos. Ello podría considerarse como el inicio de la tributación al comercio en el país”.⁴

Sin embargo, las dificultades en las finanzas públicas no se hicieron esperar. Si bien los ingresos fiscales aumentaban de manera visible siempre resultaban insuficientes, debido a los crecientes gastos del gobierno, particularmente los dedicados a desarrollar la infraestructura pública.

Ya para finales del siglo XIX se apunta que *“aunque el aumento de las rentas públicas fuera notable, los gastos crecían en mayor proporción. Para suplir la deficiencia de las rentas se acudió al crédito, y para ayudar a los municipios, carentes*

² Basado en: Conejo, 2004:70-80.

³ Araya, 1982:10.

⁴ Conejo, 2004:73.

también de rentas, se facilitó la enajenación de tierras nacionales. La anotada deficiencia de las rentas en relación con el aumento de los gastos y la progresiva desvalorización de nuestra moneda, había vuelto a crear una deuda interna que en 1896, se elevaba casi al millón y medio de pesos, que en aquella época, por supuesto, era una suma muy considerable.”⁵

2.2 Período 1871-1948

En este período se ubica el verdadero origen de la deuda externa en Costa Rica. El hito lo constituye la deuda inglesa, adquirida para financiar la construcción del ferrocarril al Atlántico. La construcción de esta obra puede considerarse como el principal proyecto de desarrollo impulsado por el gobierno de Costa Rica en el siglo XIX.

Debido a la pobreza del país y a la magnitud de la obra, el gobierno debió recurrir al endeudamiento externo, el cual también enfrentó una serie de dificultades. Al respecto, el historiador Carlos Araya indica que:

“Minor Keith fue el verdadero constructor de la obra. Como la misma excedía las posibilidades económicas del país, fue necesaria la contratación de un empréstito en Inglaterra, ya que Guardia deseaba que el ferrocarril perteneciera al Estado. Con base en esto se firmó en Londres un primer contrato de empréstito por la suma de 1.000.000 de libras esterlinas, de lo cual Costa Rica recibió escasamente la mitad, lo que no alcanzaba para pagar ni una cuarta parte del costo de la obra, según los cálculos que al efecto había hecho el contratista. Esto obligó a un nuevo empréstito de 2.400.000 libras esterlinas, pero los fraudulentos manejos de prestamistas y abogados dieron como resultado que Costa Rica recibiera en total una suma de aproximadamente 1.000.000 de libras, por lo cual el Estado perdió a la postre el control de la obra”.⁶

Esta situación limitó seriamente las finanzas públicas del país de la época. Aún así la obra llegó a ser una realidad. Y no solo eso, entre 1906 y 1910 el país construyó el ferrocarril al Pacífico⁷, logrando unir ambos mares por medio de la vía férrea. El ferrocarril al Pacífico fue electrificado entre 1926 y 1928, financiado con capital de origen alemán.

A partir de los años treinta del siglo pasado el país incursiona con fuerza en la construcción de infraestructura, particularmente la construcción de la carretera interamericana, que se inició en 1937, la cual une San José con las dos fronteras terrestres del país (Paso Canoas en Panamá y Peñas Blancas en Nicaragua). Esta carretera fue financiada parcialmente por el gobierno norteamericano, quien tenía un interés comercial en la región.

⁵ Soley, 1975:54-55.

⁶ Araya, 1982:67.

⁷ Es sorprendente ver que en cuatro años, haciendo uso de maquinaria y equipo muy rudimentario, el país logró esa gran obra. Si comparamos con nuestros tiempos, hace más de 30 años el país decidió construir la carretera San José – Caldera y la Costanera Sur; proyectos que fueron inaugurados a inicios del año 2010, después de superar múltiples escollos y con un costo muchas veces superior al originalmente estimado.

Durante los años treinta aún persistían los problemas fiscales. Al respecto, el ex presidente de la República, Alfredo González Flores, señalaba en 1936 que *“desde 1929 tenemos un déficit crónico en los presupuestos de gastos públicos, que se ha traducido en un enorme aumento de la deuda interna y externa, en la creación de impuestos que han encarecido la vida, al mismo tiempo que ha disminuido la renta de los costarricenses y su capacidad adquisitiva”*.⁸

En síntesis, dada sus limitaciones fiscales, en el período 1871-1948 el gobierno de Costa Rica recurrió ampliamente al endeudamiento externo. Estos fondos se utilizaron principalmente para financiar la construcción de obras de infraestructura. En ciertos casos (particularmente con la construcción del ferrocarril al Atlántico) se evidencia un mal manejo de los fondos públicos. Pero no cabe duda que las obras significaron un apoyo muy importante para el desarrollo económico y social de Costa Rica.

2.3 Período 1948-2000

En los años cuarenta surge el llamado “Estado Benefactor” en Costa Rica, con lo cual el gobierno requiere de más recursos para financiar sus actividades. Las reformas sociales iniciaron en la primera mitad de la década, impulsadas por el presidente Calderón Guardia, complementándose con las reformas del presidente Figueres Ferrer, a partir de la revolución de 1948. De esta fecha en adelante el Estado incursiona en una serie de actividades económicas, entre las cuales se pueden mencionar las siguientes: Se nacionalizó la banca, se creó el Banco Central de Costa Rica (BCCR), se nacionalizó la importación de combustibles, se crearon el Instituto Costarricense de Electricidad (ICE), el Instituto Nacional de Seguros (INS), el Consejo Nacional de Producción (CNP) y el Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo (INVU), entre otras instituciones.

A partir de la década de los sesenta, se fomentó el desarrollo industrial, con la incorporación de Costa Rica al Mercado Común Centroamericano. Iniciativa que posteriormente fue blanco de críticas por el alto proteccionismo que ofrecía a un número reducido de empresas de capital extranjero y porque no fue posible dinamizar la producción y las exportaciones a partir de este modelo de desarrollo.

En los años setenta se creó la Corporación Costarricense de Desarrollo Sociedad Anónima (CODESA). Este fue un proyecto fallido de desarrollo industrial, impulsado particularmente por el presidente Daniel Oduber, el cual significó grandes pérdidas para el erario público, asumidas a través del BCCR.

En esa misma década se crearon tres nuevas universidades públicas, que son la Universidad Estatal a Distancia (UNED), la Universidad Nacional (UNA) y el Instituto Tecnológico (TEC). Además se fortaleció la educación primaria y secundaria, creando más escuelas y colegios en zonas alejadas de las cabeceras de provincias del país.

Si bien el surgimiento y consolidación del Estado Benefactor en Costa Rica coincide con un período de auge económico, particularmente de altos precios del café - actividad que participó de manera significativa en el financiamiento público-, el creciente nivel de gasto público, y consecuente déficit fiscal, hacía necesario que el gobierno recurriera de manera creciente al endeudamiento, particularmente externo.

⁸ Chaves, 1992:33-34.

Para entonces el crédito externo era abundante y se otorgaba en condiciones relativamente favorables, a través de organismos financieros internacionales, como el Banco Mundial, El Fondo Monetario Internacional y el Banco Interamericano de Desarrollo.

A inicios de los años ochenta estalló la crisis de la deuda externa y el país se vio en la necesidad de suscribir Programas de Ajuste Estructural, impulsados por los organismos financieros internacionales acreedores. Políticas que no estuvieron exentas de críticas y de manifestaciones sociales. Si bien estos programas lograron estabilizar la economía nacional, no lograron crear las bases sólidas para el desarrollo económico ni para equilibrar las finanzas públicas.

A finales de la década de los ochenta Costa Rica logró una renegociación muy favorable de su deuda externa⁹, incluyendo una condonación parcial de la misma, además logró estabilizar la situación macroeconómica del país.

Pero en la década de los años noventa el déficit fiscal y la deuda interna volvieron a crecer, constituyéndose en la principal preocupación del gobierno. Desde la administración Figueres Olsen (1994-1998) se insistió en la necesidad de aprobar una reforma fiscal integral, que le otorgara contenido presupuestario al tipo de gobierno que aspira tener el país. Aún cuando esa Administración presentó una propuesta de reforma fiscal integral a la Asamblea Legislativa, ésta no logró su aprobación.

La discusión del tema fiscal, y la propuesta de reforma, fue trasladada a la Administración Rodríguez. Aquí la discusión fue improductiva, culminando con otra propuesta de reforma que fue entregada a la Administración Pacheco en mayo del 2002.

En síntesis, el déficit fiscal y la deuda externa crecieron de manera significativa en la segunda parte del siglo pasado. Además la deuda interna empezó a crecer de manera visible y sostenida, siendo considerada a mediados de la década de los noventa, como el principal problema económico que enfrentaba el país.¹⁰ Con ese entorno, el siglo XX terminó sin que el país hubiera solucionado el problema del desequilibrio en las finanzas públicas.

3. Marco conceptual del sistema tributario

Si bien los países latinoamericanos no son los más subdesarrollados del mundo, algunos de ellos presentan los mayores niveles de desigualdad en la distribución del ingreso y la riqueza. De ahí la necesidad que tienen los gobiernos de implementar políticas que fomenten la equidad y el bienestar de la sociedad, particularmente de los sectores más desposeídos.

La idea anterior es resumida por la CEPAL en los siguientes términos: *“La alta desigualdad distributiva es uno de los rasgos más característicos de la situación social en América Latina, donde un pequeño porcentaje de la población concentra gran parte de la riqueza mientras que un significativo número de sus habitantes se encuentra por debajo de los niveles de subsistencia. Esto hace particularmente importante la acción*

⁹ La firma de esta renegociación se dio con la visita que hizo el Presidente Bush (padre) a Costa Rica a finales de 1989, en el marco de la celebración del centenario de la democracia costarricense.

¹⁰ Lizano, 2007.

del Estado respecto de políticas distributivas, tanto a través del uso de instrumentos relacionados con el gasto público como aquellos que se encuentran vinculados con los sistemas tributarios” (CEPAL, 2010:11).

Si bien Costa Rica no es uno de los países que muestran mayor desigualdad en la distribución del ingreso en el continente americano¹¹, su nivel de distribución dista mucho de la que muestran los países más desarrollados y más equitativos del planeta. De manera que hay espacio para mejorar la producción y la equidad a partir de la implementación de políticas tributarias adecuadas.

Teóricamente se considera que un sistema tributario ideal debe ser:

- a) *Boyante o suficiente*: que genere los recursos económicos que el gobierno requiere para financiar todas sus actividades.
- b) *Equitativo*: con una estructura tributaria donde paguen proporcionalmente más los que más tienen.
- c) *Simple*: con un sistema de fácil aplicación, que facilite la recaudación, al menor costo y con la menor interferencia en la asignación de los recursos.

Al respecto la CEPAL establece que hay “tres elementos indispensables para lograr una política tributaria que mejore la equidad en los países de América Latina: el nivel de recaudación, la composición o estructura tributaria y el grado de cumplimiento. Lamentablemente la gran mayoría de los países de la región presentan importantes debilidades en estos tres factores claves: la carga tributaria es baja, la estructura está sesgada hacia impuestos regresivos, y los niveles de incumplimiento en el pago de impuestos son significativos” (CEPAL, 2010:12).

Otro elemento que caracteriza los sistemas tributarios latinoamericanos, y Costa Rica no es la excepción, son los significativos esquemas de exoneraciones y beneficios tributarios que favorecen a determinadas actividades y grupos de interés, lo cual generalmente tiende a limitar la equidad del sistema tributario.

Si bien el concepto de equidad no está exento de sutilezas¹² y de interpretaciones parcialmente distintas, es generalmente aceptada la idea de que un sistema tributario más equitativo es aquel en el cual tributa proporcionalmente más el que más tiene.

Otro concepto importante a considerar en el análisis de las finanzas públicas es el de *suficiencia*. Este es el elemento básico de todo sistema tributario, pues se requieren fondos para cubrir las múltiples necesidades del gobierno. Al respecto la CEPAL establece lo siguiente:

“... El principio de suficiencia, es el que constituye la primera justificación de cualquier reforma tributaria. Las consideraciones de equidad carecen de sentido si no se asegura la suficiencia del sistema. Hacen falta recursos para financiar los bienes y servicios que deben ser provistos por el sector público y el sistema fiscal debe

¹¹ Ver más adelante la posición que ocupa Costa Rica en el IDH y el índice de Gini.

¹² Para una discusión más amplia sobre el concepto de equidad ver: CEPAL, 2010:15-22.

allegarlos adecuadamente. El problema que siempre se plantea en relación con el principio de suficiencia es su carácter relativo” (CEPAL, 2010:15).

Como se desprende de la cita anterior, el principio de suficiencia en la recaudación tributaria es relativo, ya que está en función de la estructura de gastos del gobierno, y esta estructura es distinta en cada país. Los niveles de gasto también son diferentes entre los países. De manera que lo que es suficiente para un país, en términos de ingresos fiscales, podría no serlo para otro país.

Al respecto, el concepto que más se utiliza cuando se estudia la suficiencia de un determinado sistema tributaria, es la carga tributaria. Por lo anterior, seguidamente se profundiza sobre este concepto.

3.1 La carga tributaria

La carga tributaria es un indicador del nivel de tributación de determinado país. Se calcula como la relación entre el monto total de impuestos recaudados por un país en un período determinado, generalmente un año, dividido entre la producción total del país en ese mismo período de tiempo. Este concepto generalmente se plantea en términos porcentuales. Algebraicamente se puede expresar de la siguiente manera:

CTi = (Ri/PIBi)*100, Donde:

CTi = Carga tributaria en el año i

Ri = Recaudación tributaria en el año i

PIBi = Producto interno bruto en el año i.

Si bien este concepto se calcula a partir de una operación algebraica sencilla, y tiene un uso muy generalizado en los análisis económicos, no es un indicador exento de críticas cuando se utiliza para analizar las finanzas públicas. Por eso su interpretación requiere de algunas precisiones que vale la pena resaltar.

Según Cohen (2008:2) este indicador presenta las siguientes desventajas:

1. No considera el nivel de eficiencia del gobierno en la recaudación.
2. No toma en cuenta el grado de incumplimiento tributario que existe en la economía (de este modo se subestima la carga tributaria que pagan los sectores que efectivamente tributan, cuando hay sectores que evaden su obligación tributaria).
3. No considera los costos extra que impone al sector privado la estructura tributaria de un país determinado (como los sistemas contables que se deben llevar). Tampoco toma en cuenta los efectos de la tributación sobre la reasignación de los recursos en el sistema económico.

Habría que agregar que el concepto de carga tributaria tampoco toma en cuenta el nivel de equidad del sistema tributario nacional.

En Costa Rica cuando se habla del concepto de carga tributaria sólo se consideran los ingresos tributarios del Gobierno Central, dejando por fuera los ingresos que perciben las municipalidades y otras instituciones públicas como el ICT, IMAS, IDA e IFAM. También se dejan por fuera algunas instituciones que perciben ingresos parafiscales como el Instituto del Café de Costa Rica (ICAFE) y la Corporación Bananera Nacional (CORBANA).

Por otro lado, Corrales (2001:5) resalta que se debe enfatizar en *“la imperfección de esta medida llamada carga tributaria, pues no sólo no incorpora la diversidad de tributos diferentes de los gravámenes que ordinariamente reconocemos, sino, que, también, no toma en cuenta los efectos que medidas tributarias pueden tener sobre la base con la cual se realiza la comparación; esto es, con respecto al Producto Interno Bruto (PIB)”*.¹³

Corrales sugiere tomar en cuenta no solo el monto de la recaudación fiscal, sino también otros elementos relacionados, resaltando los siguientes:

1. La estructura de exoneraciones, espacios de elusión y de evasión que podrían caracterizar la estructura tributaria de determinada economía. Estos elementos harían más regresiva la estructura tributaria, ya que sólo beneficiaría a los que tienen capacidad económica para pagar impuestos pero que no lo hacen. Los sectores desposeídos, que no tienen capacidad para pagar impuestos, no obtienen ningún beneficio de estos aspectos.
2. La metodología de cálculo del Producto Interno Bruto (PIB), ya que cualquier modificación en este concepto modifica la magnitud de la carga tributaria.
3. Las características de la estructura impositiva, que podría estar afectando (o favoreciendo) la producción de largo plazo.
4. La estructura de gasto público que caracteriza a la economía; es decir, si la recaudación se destina más a inversión o a gasto corriente.
5. La existencia o no de una deuda pública elevada (lo cual implica que las generaciones futuras tendrán que pagar esa deuda, vía impuestos).
6. La existencia de recursos naturales en poder del gobierno, como petróleo y minerales, cuyas empresas participan en el financiamiento del sector público, aunque no necesariamente su aporte se contabilice como impuestos.

En general, no existe una norma que indique cuál debe ser la carga tributaria “óptima”, como tampoco existe un consenso sobre el tamaño óptimo del Estado. Si bien la estructura tributaria de cada país es diferente, los analistas tienden a realizar comparaciones entre países para calificar el nivel de la carga tributaria de un país determinado.

¹³ Ver: Corrales, Jorge. 2001. *¿Se ha reducido la carga tributaria?*, Ponencia presentada en el Seminario de la Academia de Centroamérica para periodistas, realizado el 25 de mayo del 2001 en el Hotel Radisson, San José, Costa Rica.

En teoría es de esperar que entre más desarrollado sea un país, mayor será su carga tributaria. Generalmente la comparación se hace considerando variables como el PIB per cápita, corregido por su capacidad adquisitiva¹⁴, el Índice de Desarrollo Humano (IDH) y el Índice de Gini.

A continuación se realiza esta comparación para el caso de Costa Rica.

4. Comparación internacional de la carga tributaria de Costa Rica

Con el fin de aportar alguna información indicativa sobre el tamaño relativo de la carga tributaria costarricense, en este apartado se compara la carga tributaria¹⁵ de Costa Rica con la de otros países. Se incluyen países de bajo, mediano y alto nivel de desarrollo¹⁶.

4.1 Carga tributaria e ingreso per cápita

Seguidamente se contrasta, a nivel internacional, la carga tributaria del país con el ingreso per cápita en dólares¹⁷. Se parte de la hipótesis de que los países con mayores niveles de ingreso per cápita tienen también una elevada carga tributaria, y que esa mayor carga tributaria constituye uno de los elementos que facilita la consecución del desarrollo y el bienestar económico de la nación.

Los principales resultados obtenidos de esta comparación se presentan en el gráfico 1. El primer elemento a resaltar es que el análisis de regresión calculado muestra que efectivamente existe una relación directa entre la carga tributaria y el nivel de ingreso per cápita de los países.¹⁸

Del gráfico 1 se desprende que los países de la OCDE incluidos en el análisis muestran elevados niveles tanto de ingreso per cápita como de carga tributaria. Noruega, Irlanda, Dinamarca y Holanda son los casos más indicativos. Por otro lado, la mayor parte de los países latinoamericanos muestran lo contrario; es decir, bajos niveles de ingreso y baja carga tributaria. Aquí sobresalen los países de la región centroamericana.

Los países que se ubican por debajo de la línea de tendencia son aquellos que tienen una carga tributaria inferior a la que el nivel de ingreso sugiere que deberían tener. Por su parte los países que se ubican por encima de la línea de tendencia mantienen una

¹⁴ Conocido como el PIB corregido por el PPP, del inglés *purchasing power parity*.

¹⁵ La carga tributaria de cada país, utilizada en este análisis, corresponde al promedio del periodo 2000-2007, tomada de la base de datos del Banco Mundial y el PNUD, con las siguientes excepciones debido a que la base de datos es incompleta: Argentina 2002-2004, Brasil 2007, República Dominicana 2005-2007, El Salvador 2002-2007, Honduras 2002-2007, México y Panamá 2000, Rusia y Turkía 2007, Suecia 1999 y Costa Rica 2004-2007.

¹⁶ Se incluyen algunos países de la OECD y de Latinoamérica. La lista completa de países aparece al final del documento.

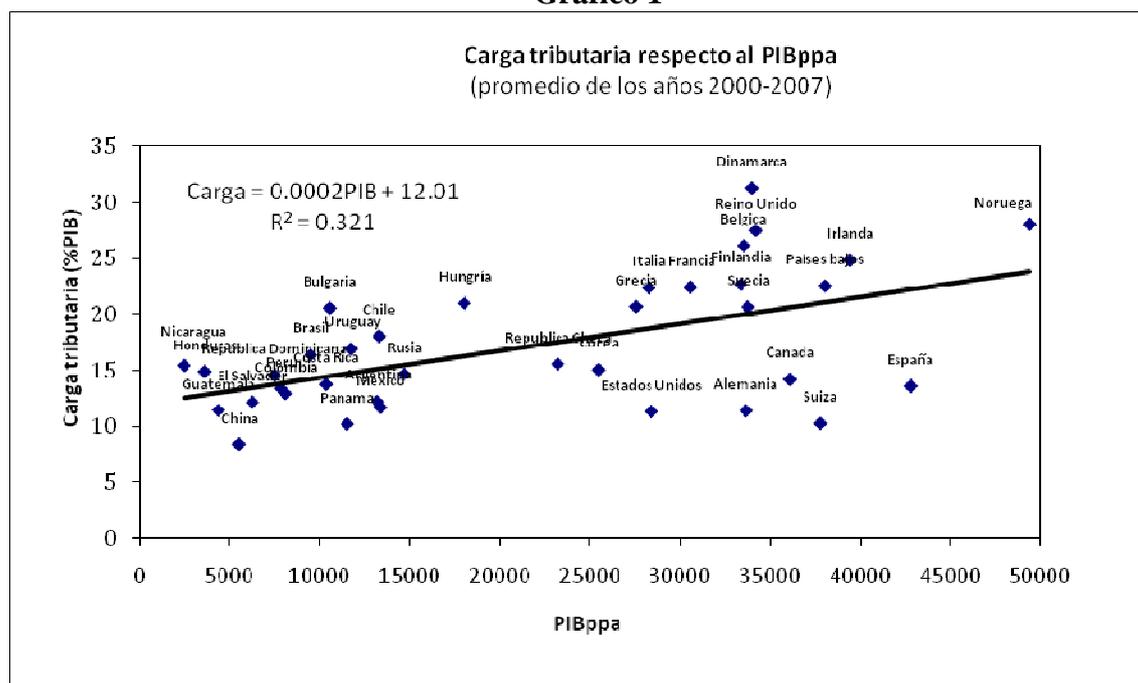
¹⁷ Es el ingreso per cápita en dólares ajustado por el poder de compra.

¹⁸ Cabe aclarar que la relación no necesariamente corresponde a una función lineal, pero en la presente investigación lo que interesa resaltar es el signo de la relación y no tanto el carácter específico de la función, ni el valor exacto de sus parámetros.

condición de carga tributaria superior a la sugerida por la tendencia internacional, de acuerdo a su nivel de ingreso.

Como se muestra en el gráfico 1, cuando se compara la carga tributaria sin seguridad social Costa Rica se sitúa en una posición ligeramente inferior a la línea de ajuste, lo cual indica que su carga tributaria ha venido siendo cerca de medio punto porcentual por debajo de lo que marca la tendencia internacional. En Costa Rica la carga tributaria promedio del período considerado es 13.72 y la tendencia internacional es de 14.08 (Carga internacional = $0.0002 * [10,373]^{19} + 12.01$).

Gráfico 1



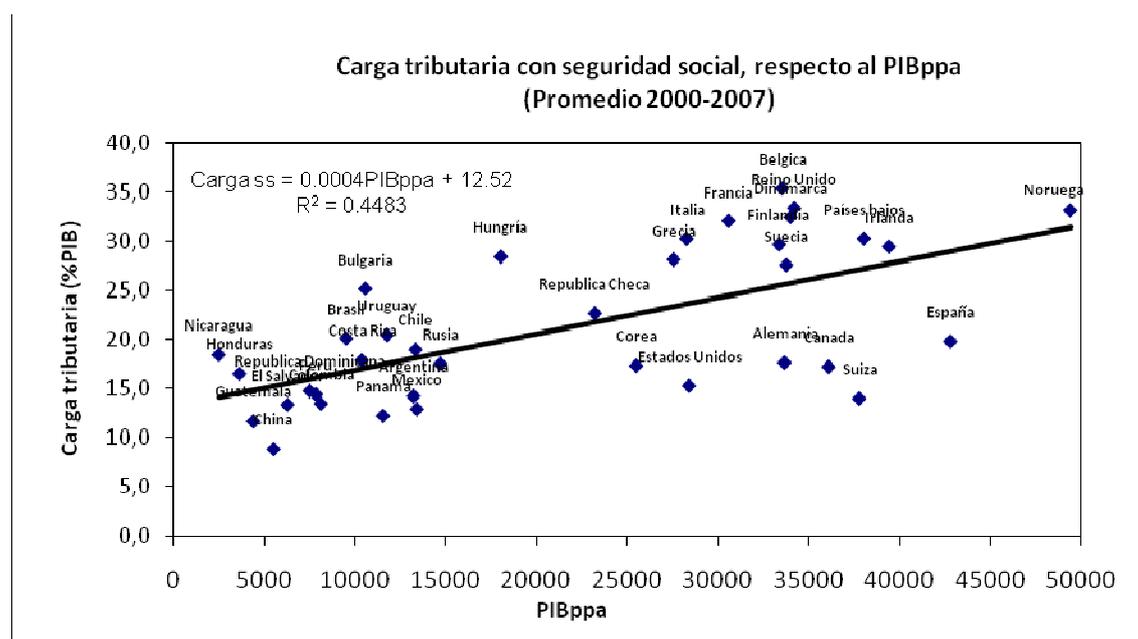
Fuente: Elaboración propia, con datos del Banco Mundial.

Si se incluye dentro de la carga tributaria el aporte a la seguridad social²⁰, los resultados se modifican, como se muestra en el gráfico 2. En este caso Costa Rica se ubica prácticamente en la línea de ajuste, o ligeramente por encima de ella. Lo anterior indica que el aporte a la seguridad social en Costa Rica (como porcentaje de la recaudación tributaria total) es significativo y superior al promedio, comparado a nivel internacional.

¹⁹ El PIB per cápita de Costa Rica, ajustado por la paridad del poder adquisitivo, fue de 10,373 en el año 2008, en dólares constantes, año base: 2005 (Fuente: base de datos del Banco Mundial).

²⁰ En Costa Rica las contribuciones a la seguridad social representan alrededor del 30% de la recaudación fiscal.

Gráfico 2



Fuente: Elaboración propia, con datos del Banco Mundial.

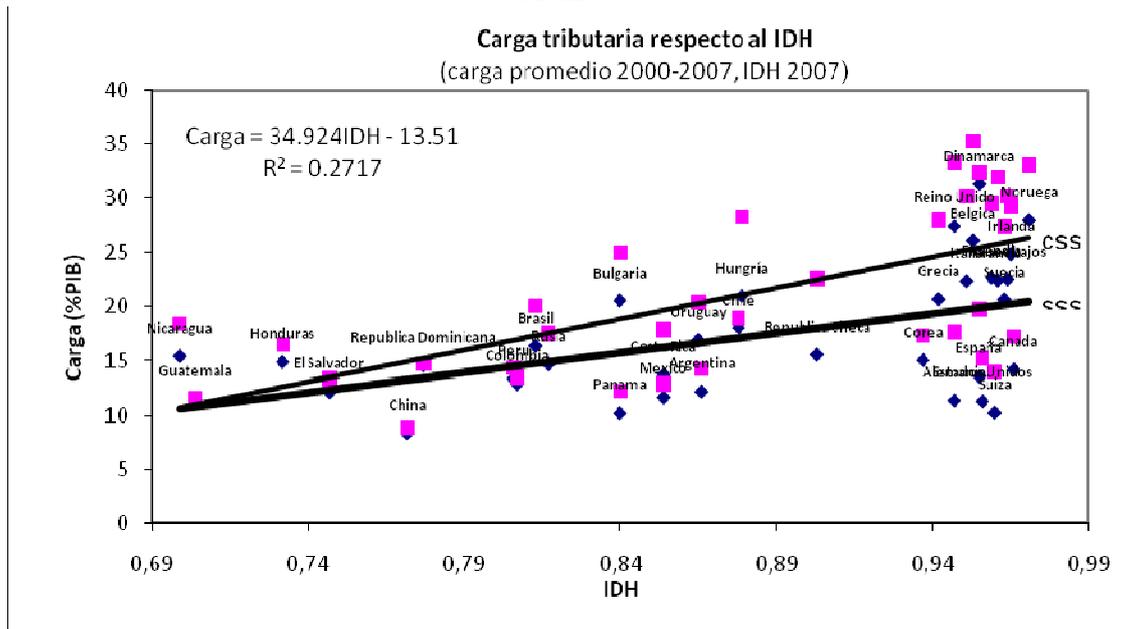
4.2 Carga tributaria e Índice de Desarrollo Humano

Una segunda variable escogida para realizar la comparación internacional es el Índice de Desarrollo Humano (IDH)²¹. Teóricamente se espera que exista una relación directa entre estas dos variables; es decir, que entre mayor sea el IDH mayor será también la carga tributaria que tiene el país.

Los resultados de esta comparación se muestran en el gráfico 3, donde se evidencia que Costa Rica se ubica por debajo de la línea de tendencia, ya sea que la comparación se realice considerando o no el aporte a la seguridad social. Lo anterior podría interpretarse como que el nivel de desarrollo alcanzado por el país para que sea sostenible debería de ir acompañado con un mayor compromiso fiscal de parte de la ciudadanía. La carga tributaria de Costa Rica sin seguridad social fue de 13.72% y la línea de tendencia del IDH indica que debía ubicarse alrededor de un 16.3% del PIB, es decir, cerca de 2.5 puntos porcentuales más.

²¹ Corresponde al IDH del año 2007, tomado de la página web del Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo.

Gráfico 3



CSS = Con seguridad social

SSS = Sin Seguridad Social

Fuente: Elaboración propia, con datos del Banco Mundial.

4.3 Carga tributaria y coeficiente de Gini

Una tercera variable a considerar en la comparación internacional es el coeficiente de Gini. Este índice es un indicador del grado de concentración de la riqueza del país, y toma valores entre 0 y 1. Si el valor del coeficiente es cercano a la unidad indica que hay una gran concentración y si se acerca a cero indica que hay una gran equidad en la distribución del ingreso.

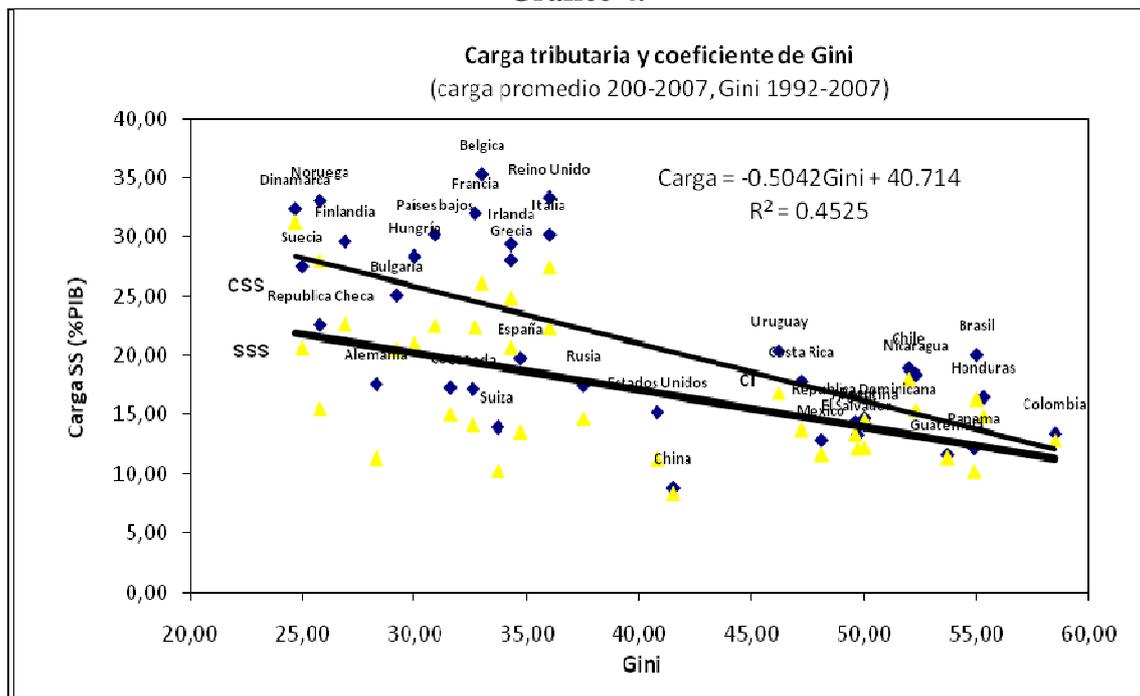
Es de esperar que exista una relación inversa entre la carga tributaria y el coeficiente de Gini. La idea es que a medida que mejora la distribución del ingreso (menores niveles del coeficiente de Gini), aumenta la clase media y con ello se elevan las posibilidades de tributación de este sector, incrementándose así la carga fiscal.

La evidencia empírica que genera este análisis confirma la aseveración anterior, donde los países con bajos coeficiente de Gini como Noruega, Holanda y Francia, muestran también una alta carga tributaria. Por otro lado, países como Guatemala y El Salvador presentan altos coeficientes de Gini y baja carga tributaria.

Como se muestra en el gráfico 4, la carga tributaria de Costa Rica se ubica ligeramente por debajo de la línea de tendencia cuando se compara con el coeficiente de Gini. La carga tributaria nacional es de 13.72 y la línea de tendencia sugiere un nivel de 16.9, es decir, cerca que 3 puntos porcentuales más.

Sin embargo, cuando se incluye la seguridad social en la carga tributaria los resultados se modifican, ya que Costa Rica se ubica ligeramente sobre la línea de tendencia internacional, como se muestra en el gráfico 4.

Gráfico 4.



En síntesis, la comparación internacional sugiere que la carga tributaria de Costa Rica es ligeramente baja (alrededor de dos puntos por debajo de lo que muestra la tendencia internacional). Sin embargo, cuando se incluyen las contribuciones a la seguridad social, Costa Rica se ubica prácticamente en el promedio de la tendencia internacional. La anterior evidencia que la insuficiencia en la recaudación fiscal del país está más en los impuestos generales y no en la contribución social, donde Costa Rica muestra niveles superiores al promedio de los países de América Latina.

Estos resultados confirman los hallazgos de Rodríguez y Angulo (2002), que utilizando datos de la década de los años noventa, llegan a resultados similares.

5. El sistema tributario nacional

Quizás el período reciente más crítico de las finanzas públicas de Costa Rica se vivió en la segunda parte de la década de los noventa, particularmente por el recurrente déficit fiscal y la creciente deuda pública interna que llegó a generar. Para ese entonces la tasa de interés era elevada, generando un efecto de bola de nieve en las finanzas públicas del país.

La situación se sintetiza de manera muy clara en el informe de la Comisión Lizano²². Dicha Comisión en 1997 planteó, entre muchas otras cosas, lo siguiente:

“El tema de la deuda interna del Gobierno ha llegado a constituirse en el principal problema económico del país. El monto de esta deuda y la tasa de interés que debe

²² La Comisión Lizano fue una comisión nombrada por el Ministro de Hacienda, precisamente para que estudiara con detalle la situación de las finanzas públicas del momento. Fue presidida por el Dr. Eduardo Lizano, de ahí su nombre.

pagarse elevan su costo a sumas muy altas. El pago de intereses de la deuda absorbe más de la tercera parte de los impuestos recaudados. El gobierno se ve imposibilitado a atender adecuadamente sus tareas fundamentales: seguridad ciudadana, educación, infraestructura, (...). La causa fundamental de esta situación se encuentra en los déficit fiscales recurrentes. Así, cada año el saldo de la deuda interna crece. Mientras no se ponga coto al desenfreno de los déficit fiscales, mientras se atice la hoguera, el problema aumentará y las consecuencias no podrán sino agravarse, día con día de manera cada vez más acelerada. Tratar de resolver el tema de la deuda interna sin, a la vez, atacar el problema de los déficit fiscales es como echar agua en un barril sin fondo” (Lizano, 1997:7).

En la cita anterior se describe con claridad la difícil situación de las finanzas públicas del país. Para enfrentar este problema, la misma Comisión proponía una serie de medidas (Ver: Lizano, 1997:10), entre las que se puede resaltar las siguientes;

1. Aumentar la carga tributaria para llegar al 17% del PIB (en ese año la carga estaba en menor del 12%).
2. Vender activos públicos por un monto aproximado de \$2,500millones.
3. Modificar la estructura del saldo de la deuda interna con el objetivo de disminuir la erogación por intereses de parte del Gobierno.

Como se mencionó más arriba, la década de los noventa culminó sin que se lograra la aprobación de reformas fiscales significativas, pese a ello la situación de las finanzas públicas siguió siendo delicada pero manejable.

En la primera década del siglo XXI no se aprobó ninguna reforma integral, pero sí una serie de reformas parciales tendientes a facilitar el manejo de las finanzas públicas.

Seguidamente se presenta un breve resumen de las principales características de los impuestos nacionales más importantes, así como las principales reformas experimentadas en la primera década de los años dos mil.

5.1 El impuesto sobre la renta

El impuesto sobre la renta está constituido por los gravámenes que pesan sobre las utilidades de las empresas y las personas físicas con actividades lucrativas, el impuesto sobre los salarios, el impuesto sobre las remesas al exterior, el impuesto a los dividendos y el impuesto a los intereses de los títulos valores.²³

²³ A partir del año 2006 los Impuestos a los Ingresos y Utilidades (anteriormente constituidos por el Impuesto sobre la Renta e Impuesto sobre Dividendos e Intereses de Títulos Valores) se desglosan en: 1) el Impuesto sobre los Ingresos y Utilidades de Personas Físicas (del Sector Público y Privado), 2) el Impuesto sobre los Ingresos y Utilidades de Personas Jurídicas (del Sector Público y Privado), 3) el Impuesto sobre las Remesas al Exterior, 4) el Impuesto sobre Dividendos e Intereses de Títulos Valores (Sector Público y Privado), y 5) el Impuesto Especial sobre Bancos y Entidades Financieras No Domiciliadas, según el nuevo Clasificador de Ingresos que tuvo vigencia a partir del 2006. ver: CGR, 2009:9.

Cabe resaltar que este impuesto se caracteriza por los siguientes principios:

1. ***El principio de territorialidad***; es decir, que el tributo se cobra a los ingresos generados en el territorio nacional. De manera que los ingresos generados en el exterior están exentos del pago de este tributo. El principio alterno es el de universalidad; el cual establece que todos los ingresos de los ciudadanos deberían estar sujetos al impuesto, sin importar el lugar donde se generó.
2. ***El principio de aplicación del impuesto en forma cedular***, es decir, que su cobro se realiza de manera independiente sobre los diferentes ingresos de un mismo contribuyente. El principio opuesto a esta práctica es su aplicación en forma global. Lo anterior indica que los diferentes ingresos de un contribuyente (salarios, ganancias, intereses y otros) se suman y agregan en un único monto que constituye la base sobre la cual se cobra el tributo. Esta forma es más utilizada en los países desarrollados. Teóricamente se considera que la aplicación de este impuesto de manera global le otorga un mayor nivel de equidad al sistema tributario (equidad horizontal), ya que asegura el cobro igual a iguales niveles de ingreso, independientemente de la forma en que los mismos se generen. Una de las limitaciones es que su aplicación requiere contar con un sistema tributario más sofisticado. Posiblemente este elemento es el que explica por qué Costa Rica continúa aplicando este tributo en forma cedular.

Otro aspecto del impuesto sobre la renta costarricense que ha sido señalado en reiteradas ocasiones, es su limitada base imponible, así como la existencia de sectores como los profesionales liberales sobre los cuales la Administración Tributaria no logra establecer una adecuada fiscalización de su cumplimiento tributario. También hay que resaltar la existencia de un alto número de exoneraciones fiscales, en beneficio de empresas y sectores, lo cual, además de dificultar el control del cumplimiento tributario, favorece los espacios y las prácticas de evasión y elusión tributaria. Curiosamente, el país no cuenta con suficientes estudios que cuantifiquen la evasión, la elusión y los gastos tributarios de Costa Rica.

Lo anterior tiene un efecto negativo sobre la equidad y neutralidad del sistema tributario nacional; ya que por la vía de la evasión, la elusión o los esquemas de exoneraciones, sectores con capacidad para tributar no lo están haciendo. De manera que el impuesto que teóricamente es el más equitativo termina en la práctica siendo uno que más bien promueve la inequidad y el que más distorsiones introduce a la economía nacional.

Al respecto, refiriéndose a América Latina, la CEPAL establece que *“las tasas de evasión en la imposición a la renta son muy elevadas en la región y se mueven en un rango entre 40% y 65%, aproximadamente, representando una brecha de 4.6% del PIB para el promedio de los países. Estos altos niveles de evasión atentan contra cualquier efecto redistributivo que tuvieran los impuestos sobre la renta originalmente, pudiendo incrementar la desigualdad del ingreso en la región, lo que pone en cuestión su función y su esencia como herramienta de política económica”* (CEPAL, 2010:12).

Pese a las observaciones de la Comisión Lizano, el país no aprobó ninguna reforma fiscal integral, pero si ha introducido algunas reformas parciales a los principales impuestos. En relación con el impuesto sobre la renta conviene resaltar las siguientes reformas parciales, introducidas a partir del año 2000, en un esfuerzo estatal por hacer el sistema más boyante, equitativo y promotor del crecimiento económico.

En 1999 se reformó el Código Tributario (Ley 7900). En lo que respecta al impuesto sobre la renta, esta ley estableció con más claridad la obligación del pago de intereses sobre las deudas tributarias, terminando con la situación que prevaleció en los años anteriores, en donde demorar el pago de tributos se constituía en un incentivo para el contribuyente.

En el año 2001 se promulgó la Ley (No. 8114) de Simplificación y Eficiencia Tributaria. Esta normativa amplía la base del impuesto sobre la renta, al incluir actividades antes exentas, como la educación superior privada, la banca off-shore (al establecer un impuesto especial de \$ 125 mil, o su equivalente en moneda nacional, sobre los bancos y entidades financieras no domiciliadas en Costa Rica, en sustitución del impuesto sobre las remesas al exterior), así como los intereses generados en cuentas corrientes y las operaciones de recompras de títulos valores que se negocien a través de la bolsa. Además se incrementa la tasa de las remuneraciones por servicios profesionales (dietas, gratificaciones y beneficios similares; incluso las que se otorgan en especie), pasando de 10% a 15%. También se excluye de los gastos deducibles, la depreciación de los activos revaluados (práctica que estaba vigente hasta esa fecha y que constituía un claro espacio de elusión fiscal).

Ley 8329 del 2002: Interpreta auténticamente el inciso c) del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092, en el sentido de que los títulos emitidos por las cooperativas de ahorro y crédito que no estén destinados a la circulación, sino que solamente puedan ser descontados por las cooperativas emisoras, no son títulos valores y en consecuencia no están afectos al pago del impuesto sobre la renta.

Ley 8343: Ley de Contingencia Fiscal. Establece impuestos por el término de un año sobre las diferentes fuentes generadoras del tributo. En este sentido establece impuestos extraordinarios sobre: las utilidades de las empresas; sobre rentas del trabajo personal dependiente y por concepto de jubilación o pensión con cargo al presupuesto nacional; sobre los dividendos: rendimientos del mercado financiero; rendimientos y ganancias de capital de fondos de inversión y a las remesas al exterior. Establece un impuesto especial adicional, con carácter extraordinario, sobre los bancos y entidades financieras no domiciliadas en Costa Rica, por un monto de \$175.000.0 anuales.

Decreto Ejecutivo 32232 del 16-12-04: Modifica el artículo 57 del Decreto Ejecutivo 29606 del 18-6-01 Reglamento a la Ley del Régimen de Zonas Francas. Decreta que cuando las empresas beneficiarias efectúen venta de bienes y/o servicios en el territorio aduanero nacional, el porcentaje de exoneración sobre la importación de maquinaria, equipo y materias primas, así como el correspondiente a los tributos sobre las utilidades, se reducirá en la misma proporción que represente el valor de los bienes y servicios introducidos en el territorio aduanero nacional en relación con el valor total de las ventas de bienes y servicios de la empresa. Establece las reglas a seguir para la aplicación de lo dispuesto en esta materia.

Un problema que aún persiste es el bajo porcentaje de cobro a los profesionales liberales (médicos, abogados, ingenieros, arquitectos y consultores en general). Consideramos que aquí se requiere un trabajo conjunto entre el Ministerio de Hacienda y los Colegios profesionales, con el fin de compartir las mismas bases de datos y hacer uso de tecnologías de información modernas, que permita el establecimiento de controles cruzados, para favorecer el cumplimiento tributario de estos sectores. El Ministerio ha venido haciendo esfuerzos en este sentido, particularmente a través del proyecto de tributación digital, pero este debe ser un proceso en constante revisión y mejora.

Tarifas: existen diversas tarifas de acuerdo a la actividad. Las personas jurídicas domiciliadas en el país pagan un 30% sobre la renta gravable. Las empresas pequeñas pagan una tasa del 10% o del 20% de acuerdo al monto de la renta bruta, aunque la tasa se aplica sobre la renta neta, monto que se actualiza cada año con base en el comportamiento del Índice de Precios al Consumidor. Las personas físicas con actividades lucrativas pagan una tasa escalonada de 0%, 10%, 15%, 20% o 25% dependiendo del monto de la renta neta anual. Los ingresos del trabajo personal dependiente o por jubilación y pensión pagan una tasa de 0%, 10% o 15% dependiendo del monto de la renta total mensual según tramos de ingresos definidos. Montos que se actualiza anualmente por inflación. El impuesto sobre las remesas al exterior pagan una tasa escalonada que va desde un 5.5% para los reaseguros hasta un 50% por las telenovelas. Los rendimientos sobre títulos valores tienen una tasa del 8% y del 15% dependiendo de si están o no inscritos en la bolsa de valores. Los dividendos pagan una tasa del 5% o del 15% sujeto a que las acciones estén o no inscritas en bolsa.

Además la misma ley establece una serie de exoneraciones, entre las que sobresalen, la mayoría de las instituciones autónomas y semiautónomas, las cooperativas, las asociaciones solidaristas, las representaciones diplomáticas, las herencias y las ganancias de capital, entre otros. También se exoneran total o parcialmente las actividades productivas cubiertas bajo el régimen de Zonas Francas.

5.2 El impuesto sobre las ventas

Este impuesto recae sobre los bienes al momento del consumo y se materializa en el acto de la venta final de los mismos o de la prestación del servicio. Se aplica sobre los artículos y servicios a una tasa del 13%, la cual se ha mantenido en ese nivel desde el año 1997. El impuesto sobre las ventas se aplica tanto a bienes nacionales como importados, es decir no discrimina por origen del artículo.

Sin embargo, existe una canasta de bienes exenta²⁴ (particularmente de bienes de consumo básico), con el objetivo de fomentar la equidad vertical del impuesto. También está exenta una lista de bienes esenciales para la educación, de medicamentos, de insumos agropecuarios, las exportaciones, las reexportaciones y las reimportaciones.

²⁴ Algunos consideran que esta canasta es muy amplia lo cual mina la capacidad recaudatoria del impuesto. Ver: CGR, 2002:13). También es cuestionable el carácter de equidad que introduce esta canasta, pues además de los bienes de consumo incluye artículos para educación, para la pesca no deportiva, insumos agropecuarios y productos veterinarios. También exonera las exportaciones, incluso reconoce como créditos fiscales los tributos pagados en el proceso productivo del sector exportador.

El impuesto sobre las ventas no es un IVA propiamente dicho (aunque trata de acercarse a ello) ya que solo incluye algunos servicios (los que expresamente se establecen en la ley). Además, para tener un verdadero impuesto al valor agregado se requiere que las empresas puedan acreditar todos los impuestos pagados en los procesos productivos, y no solo el de los bienes que se incorporan físicamente en el proceso (como se establece actualmente).

Al respecto, Rodríguez y Angulo (2002) establecen que:

”En cuanto a la forma de aplicar el impuesto sobre las ventas en Costa Rica, es importante señalar que todavía no se ha logrado implementar un verdadero concepto de valor agregado, aunque se permite acreditar el impuesto de ventas pagado en la compra de los insumos incorporados en el bien. Avanzar hacia un impuesto sobre el valor agregado requeriría contemplar los demás costos y servicios asociados a la producción (no sólo los asociados a los insumos que se incorporan físicamente en el bien producido), que en la actualidad no constituyen créditos para el cálculo del impuesto. Ello llevaría a una ampliación de la base y requeriría un sistema más efectivo de controles cruzados entre los contribuyentes.” (CGR, 2002:14).

Cabe resaltar que la reforma fiscal planteada a finales de la década de los años noventa incluía, entre otras cosas, la idea de pasar del impuesto sobre las ventas a un verdadero impuesto sobre el valor agregado. Pero dicha reforma no logró ser aprobada, aún cuando estuvo en discusión en tres administraciones²⁵.

Las principales reformas incluidas a la ley sobre el impuesto general sobre las ventas en los últimos años son las siguientes:

En el año 2001 se aprueba la ley 8114 de Simplificación y Eficiencia Tributaria. Esta ley amplía la cobertura del impuesto sobre las ventas a los servicios de radiolocalizadores, radio mensajes y aparatos similares, a los depósitos transitorios de mercancías, a las primas de seguros (excepto las primas de seguros personales, de riesgos del trabajo, de cosechas y de viviendas de interés social), los servicios de imprenta y litografía, el lavado, encerado y demás servicios de limpieza de automóviles.

A finales del año 2002 se aprueba la ley 8343 de Contingencia Fiscal, donde se establece que los sujetos pasivos del impuesto deberán retener hasta un 6% del precio neto pagado por las ventas de bienes y servicios gravados que adquieran los targetahabientes en el mercado nacional.

Este elemento le ha permitido a la Administración Tributaria incrementar los controles cruzados y así lograr una mejor fiscalización de los contribuyentes.

²⁵ Esta propuesta de reforma fiscal se generó en la Administración Figueres Olsen (1994-1998), se continuó discutiendo en la Administración Rodríguez Echeverría (1998-2002), quien al final de su mandato entregó la propuesta a la Administración Pacheco de la Espriella (2002-2006) donde tampoco fructificó.

5.3 Impuesto selectivo de consumo

Teóricamente se considera que este impuesto debe establecerse sobre bienes que tienen una baja elasticidad precio y una alta elasticidad ingreso. Que los bienes tengan una alta elasticidad ingreso implica que su consumo se incrementa más que proporcional a medida que se eleva el ingreso de los consumidores. Por otra parte, una baja elasticidad precio indica que el consumo casi no se reduce ante el aumento en el precio provocado por el impuesto. Es decir, que el impuesto no introduce mayores distorsiones en la asignación de los recursos.

Además, se supone que este impuesto tiende a ser progresivo, al establecerse mayoritariamente sobre bienes suntuarios, o sobre bienes que el gobierno pretende limitar su consumo por ser nocivos, como los cigarrillos o las bebidas alcohólicas.

En la década de los años noventa este tributo se establecía sobre cerca de 1500 incisos arancelarios y con el Decreto Ejecutivo 24748-H de 1996, se redujo a 700 artículos.

En el año 2001, con la aprobación de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria se redujo aún más la lista de artículos gravados con este tributo.

En el 2002, con la Ley de Contingencia Fiscal se incrementa a un 100% la tarifa de este tributo a los cigarrillos y puros, por un periodo de doce meses.

En el año 2006, con el Decreto Ejecutivo 33096-H-MINAET-MOP se establece una tarifa del 0% de este impuesto sobre los vehículos nuevos movidos con energía eléctrica. También se incluye una reducción en la tarifa a la importación de los vehículos híbridos y a las motocicletas menos contaminantes.

La tarifa máxima establecida en este impuesto es de 100%.

5.4 Impuesto único a los combustibles

Este impuesto ha llegado a constituir una importante fuente de recursos para el fisco. Costa Rica tiene la ventaja que la Refinadora Costarricense de Petróleo (RECOPE) tiene el monopolio de la importación de combustibles, y esa es la fuente recaudadora del impuesto, lo que hace el sistema de recaudación muy simple.

En el 2001, con la aprobación de la ley 8114 de Simplificación y Eficiencia Tributaria, se sustituyeron los impuestos que pesaban sobre los combustibles, por el impuesto específico único, que se establece por tipo de combustible, y en un monto absoluto²⁶. Este impuesto se actualiza trimestralmente con base en el comportamiento del IPC, cuyo incremento no podrá ser superior al 3%.

²⁶ Para mayo del 2008 las tarifas vigentes, en colones, por litro, eran las siguientes: gasolina regular, 165.75; gasolina súper, 173.25; diesel, 97.50; asfalto, 33.25; emulsión asfáltica, 24.50; bunker, 16.50; LPG, 33.25; Jet Fuel A1, 99.00; Av gas, 165.75; queroseno, 47.50; nafta, 23.25.

La ley exonera del pago de este impuesto a las líneas aéreas comerciales y los buques mercantes o de pasajeros, a la flota de pescadores nacionales (excepto la deportiva), la cruz roja, las misiones diplomáticas y los organismos internacionales.

5.5 Otros impuestos

Históricamente el sistema tributario nacional ha incluido una gran cantidad de impuestos, algunos de menor cuantía. Si bien la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria eliminó muchos de ellos en el año 2001, aún persisten algunos. Entre los más significativos en términos de recaudación se encuentran los siguientes: el impuesto a la propiedad de vehículos, el arancel de importación, el 1% del valor aduanero, el impuesto por caja de banano exportada, el impuesto a la bebidas alcohólicas, el impuesto a los jabones de tocador, el impuesto al traspaso de bienes y los impuestos de salida del territorio nacional, entre otros.

6. La estructura tributaria costarricense

En este apartado se presenta un análisis cuantitativo de la estructura tributaria costarricense. Se resaltan los principales impuestos existentes, el aporte de cada uno de ellos a las finanzas públicas del país, así como su evolución en los últimos 10 años.

En el cuadro 1 se presenta la información sobre los ingresos tributarios del país, por tipo de impuesto, en colones corrientes, para el periodo 2000-2009. Ahí se resalta la importancia de los impuestos a los ingresos y las utilidades. Estos son considerados los impuestos directos, ya que recaen directamente sobre el poseedor de riqueza o sobre los ingresos del contribuyente. Teóricamente se considera que estos impuestos son difíciles de trasladar a otros sectores sociales.

Cuadro 1
Costa Rica: Ingresos Totales del Gobierno Central 2000-2009
(En millones de colones)

CONCEPTO	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
INGRESOS TOTALES:	614.737,8	725.563,5	808.802,0	973.273,2	1.107.684,7	1.321.384,6	1.638.352,7	2.104.701,0	2.490.030,6	2.363.265,7
Ingresos Corrientes:	608.537,8	722.092,0	808.750,7	952.444,2	1.107.639,6	1.321.308,7	1.637.788,1	2.104.451,1	2.489.551,2	2.359.138,2
I-1 Ingresos Tributarios :	585.070,9	691.802,9	778.084,0	906.605,3	1.057.935,0	1.265.778,7	1.577.733,0	2.028.941,8	2.408.578,6	2.262.289,9
I-1.1 Impuesto a los ingresos y utilidades	128.805,1	163.059,5	185.600,3	233.930,9	267.446,3	324.223,6	394.095,1	531.551,8	689.224,6	687.420,2
- Impuesto sobre la Renta	118.596,9	155.172,8	183.348,4	216.482,4	248.690,5	304.160,9				
- Ingresos y Utilidades a Personas Físicas							70.289,6	123.194,1	104.536,1	156.936,3
- Ingresos y Utilidades a Personas Jurídicas	0,0	0,0	0,0	827,9			280.772,0	348.236,7	481.110,2	443.821,9
- Dividendos e Intereses s/ Títulos valores	10.208,2	7.886,7	2.251,9	15.367,2	18.173,5	19.430,2	28.086,2	38.456,7	83.909,1	55.547,3
- Remesas al Exterior							14.258,1	21.074,6	19.043,4	30.694,1
- Bancos y Entidades Financ no domiciliadas	0,0	0,0	0,0	1.253,4	582,3	632,5	689,2	589,7	625,8	420,5
I-1.2 Impuestos a la Propiedad	19.658,6	17.396,8	22.054,3	22.693,3	27.892,6	30.917,6	37.387,6	52.511,0	68.299,1	77.979,5
I-1.2.1 Propiedad de vehículos	15.374,1	17.396,8	22.054,3	22.693,3	27.892,6	30.917,6	37.387,6	52.511,0	68.299,1	77.924,2
I-1.2.2 Impuestos a los activos	4.284,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0				55,3
I-1.3 Sobre Importaciones :	40.484,7	45.306,6	50.605,9	54.644,8	66.794,8	82.446,0	105.742,5	134.576,0	156.816,0	117.256,0
I-1.3.1 Arancel:	32.335,9	37.151,6	41.224,7	43.983,6	54.106,1	66.598,4	84.744,6	107.565,3	124.550,3	97.000,9
I-1.3.2 1% Valor Aduanero:	8.148,8	8.155,0	9.381,2	10.661,2	12.688,7	15.847,7	20.997,9	27.010,7	32.265,7	20.255,0
I-1.4 Sobre Exportaciones :	1.929,7	2.125,6	1.516,3	2.434,7	1.811,7	2.279,8	1.284,2	2.432,1	4.667,4	4.677,3
I-1.4.1 Por Caja Banano Exportada	1.676,4	2.125,6	1.516,3	2.434,7	1.811,7	2.279,8	1.284,2	172,2	159,7	142,8
I-1.4.2 Der.de Exp.ad/valorem	253,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2.259,9	4.507,7	4.534,4
I-1.5 Ventas:	222.774,7	266.281,8	297.621,4	331.459,6	397.376,7	485.167,5	626.706,9	797.850,3	936.720,9	830.537,9
I-1.5.1 Interno	92.077,0	130.385,1	145.538,5	155.628,0	199.391,8	241.950,9	306.955,2	387.047,5	442.228,1	451.603,5
I-1.5.2 Aduanas:	130.697,7	135.896,7	152.082,9	175.831,6	197.984,9	243.216,7	319.751,7	410.802,9	494.492,9	378.934,4
5-Consumo:	117.218,9	95.787,5	65.440,0	66.110,4	73.083,8	90.912,8	111.537,6	153.642,9	164.267,7	117.443,8
5.1- Interno	26.478,2	28.336,5	12.116,7	12.875,9	12.772,2	16.206,3	17.316,6	20.052,2	22.822,8	24.694,9
5.2-Aduanas:	90.740,7	67.451,0	53.323,3	53.234,5	60.311,6	74.706,5	94.221,0	133.590,7	141.444,9	92.748,9
I-1.7 Aduanas No Distribuidos	0,0	1.431,8	0,0	(1.996,1)	1.372,2	1.719,8				0,0
I-1.8 Otros Indirectos :	54.199,2	100.413,3	155.245,8	197.327,7	222.156,9	248.111,5	300.979,1	356.377,7	388.582,8	426.975,3
Impuesto unico combustibles	0,0	44.743,1	115.499,4	143.894,4	157.885,3	172.027,6	209.766,3	250.576,8	268.070,2	308.274,0
Impuesto bebidas no alcohólicas	0,0	2.240,6	7.848,6	8.546,0	9.759,1	12.490,9	16.041,2	18.263,2	22.716,1	24.426,3
Impuesto jabón de tocador	0,0	186,0	405,2	454,0	541,1	572,7	777,6	883,2	1.009,1	1.110,4
15% a los combustibles	31.756,4	24.489,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0			
Impuesto bebidas alcohólicas	8.229,1	13.040,6	14.191,4	18.003,3	18.808,8	20.218,5	22.165,9	23.802,2	29.413,2	29.639,2
Traspaso vehículos usados	2.529,9	3.338,6	4.004,3	4.180,9	5.509,7	6.356,8	7.944,4	9.937,5	10.553,6	9.611,9
Traspaso bienes inmuebles	3.006,6	4.034,1	4.937,6	5.691,4	7.540,6	10.846,4	16.408,2	19.365,7	17.204,3	12.734,3
Timbre Fiscal	3.865,3	3.381,8	3.058,3	2.676,9	1.776,5	1.840,6	2.011,7	3.025,2	3.571,7	3.780,9
Timbres uso fronteras y puertos	2.696,8	2.776,6	2.773,7	1.296,7	0,0	0,0	0,0			
Derechos de Salida del Territorio Nacional	0,0	0,0	0,0	8.524,3	15.756,2	19.022,2	19.969,1	22.799,4	24.939,3	24.794,2
Derechos Consulares	1.581,0	1.633,5	2.032,5	1.597,4	3.422,3	3.539,1	4.296,1	3.706,6	5.241,7	4.864,1
Impuestos Ley de Migración y Extranjería								1.875,5	3.016,9	5.800,9
Otros Ingresos Tributarios	534,1	548,9	494,8	2.462,4	1.157,3	1.196,6	1.598,6	2.142,5	2.846,8	1.939,1
I-2 Contribuciones Sociales:	18.676,9	21.151,1	23.090,9	25.116,0	28.014,4	30.854,0	33.320,6	37.946,2	43.731,3	54.356,3
I-3 Ingresos no Tributarios	2.755,2	6.864,5	4.886,2	7.995,2	7.552,8	8.473,8	10.453,1	19.383,1	11.316,0	13.219,7
I-4 Transferencias	2.034,8	2.273,5	2.689,6	12.727,7	14.137,4	16.202,3	16.281,4	18.179,9	25.925,3	29.272,2
II- Ingresos de Capital:	6.200,0	3.471,5	51,3	20.829,0	45,1	75,9	564,6	249,9	479,4	4.127,5
Bicsa	4.600,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0			
Donación	1.600,0	3.471,5	51,3	20.829,0	45,1	75,9	8,3			
transferencias								4,8		
Recuperación de Préstamos							556,3	245,2	479,4	

Fuente: Ministerio de Hacienda.

También sobresalen los impuestos indirectos; es decir, los que se establecen sobre las transacciones de bienes y servicios, como el impuesto sobre las ventas y el selectivo de consumo. Estos impuestos se consideran indirectos porque el ente que realiza la retención del tributo (en este caso el vendedor final de los bienes y servicios), lo puede trasladar al comprador, siendo el consumidor final quien termina pagando el impuesto.

Se resalta también la existencia de una serie de impuestos, que aunque de menor cuantía, contribuyen de manera visible con las arcas públicas, como son el impuesto a las bebidas no alcohólicas, traspaso de bienes, timbres, derechos consulares y remesas al exterior.

Cabe mencionar que los impuestos a las exportaciones constituyen un rubro poco significativo en los ingresos tributarios del país. Por otra parte, el impuesto a los combustibles constituye un rubro muy importante en la recaudación fiscal costarricense.

En el cuadro 2 aparece la misma información del cuadro 1 pero es términos relativos; es decir, se muestra el porcentaje de aporte de cada tributo respecto a la recaudación total. Como se desprende del mencionado cuadro, el impuesto a los ingresos y las utilidades (cuyo componente principal es el impuesto a la renta) ha mostrado una tendencia creciente a lo largo de la década, pasando de representar un 22% de la recaudación tributaria total en el año 2000 a un 30% en el año 2009. Aún así, en el año 2009 estos tributos representan menos de la tercera parte de la recaudación fiscal total del país. En economías desarrolladas este rubro representa la principal fuente de recaudación fiscal del gobierno²⁷.

²⁷ Según datos del Banco Mundial, los impuestos al ingreso, las ganancias y las ganancias de capital representaron en el año 2008 los siguientes porcentajes de la recaudación total: Estados Unidos, 93%, Reino Unido, 52%; Canadá, 77% y Francia, 48%.

Cuadro 2
Costa Rica: Ingresos Totales del Gobierno Central, 2000-2009
(Tasas de Participación)

CONCEPTO	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
INGRESOS TOTALES:										
Ingresos Corrientes:										
I-1 Ingresos Tributarios :	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
I-1.1 Impuesto a los ingresos y utilidades	22,02	23,57	23,85	25,80	25,28	25,61	24,98	26,20	28,62	30,39
- Impuesto sobre la Renta	20,27	22,43	23,56	23,88	23,51	24,03	0,00	0,00	0,00	0,00
- Ingresos y Utilidades a Personas Físicas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4,46	6,07	4,34	6,94
- Ingresos y Utilidades a Personas Jurídicas	0,00	0,00	0,00	0,09	0,00	0,00	17,80	17,16	19,97	19,62
- Dividendos e Intereses s/ Títulos valores	1,74	1,14	0,29	1,70	1,72	1,54	1,78	1,90	3,48	2,46
- Remesas al Exterior	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,90	1,04	0,79	1,36
- Bancos y Entidades Financ no domiciliadas	0,00	0,00	0,00	0,14	0,06	0,05	0,04	0,03	0,03	0,02
I-1.2 Impuestos a la Propiedad	3,36	2,51	2,83	2,50	2,64	2,44	2,37	2,59	2,84	3,45
I-1.2.1 Propiedad de vehículos	2,63	2,51	2,83	2,50	2,64	2,44	2,37	2,59	2,84	3,44
I-1.2.2 Impuestos a los activos	0,73	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
I-1.3 Sobre Importaciones :	6,92	6,55	6,50	6,03	6,31	6,51	6,70	6,63	6,51	5,18
I-1.3.1 Arancel:	5,53	5,37	5,30	4,85	5,11	5,26	5,37	5,30	5,17	4,29
I-1.3.2 1% Valor Aduanero:	1,39	1,18	1,21	1,18	1,20	1,25	1,33	1,33	1,34	0,90
I-1.4 Sobre Exportaciones :	0,33	0,31	0,19	0,27	0,17	0,18	0,08	0,12	0,19	0,21
I-1.4.1 Por Caja Banano Exportada	0,29	0,31	0,19	0,27	0,17	0,18	0,08	0,01	0,01	0,01
I-1.4.2 Der.de Exp.ad/valorem	0,04	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,11	0,19	0,20
I-1.5 Ventas:	38,08	38,49	38,25	36,56	37,56	38,33	39,72	39,32	38,89	36,71
I-1.5.1 Interno	15,74	18,85	18,70	17,17	18,85	19,11	19,46	19,08	18,36	19,96
I-1.5.2 Aduanas:	22,34	19,64	19,55	19,39	18,71	19,21	20,27	20,25	20,53	16,75
5-Consumo:	20,03	13,85	8,41	7,29	6,91	7,18	7,07	7,57	6,82	5,19
5.1- Interno	4,53	4,10	1,56	1,42	1,21	1,28	1,10	0,99	0,95	1,09
5.2-Aduanas:	15,51	9,75	6,85	5,87	5,70	5,90	5,97	6,58	5,87	4,10
I-1.7 Aduanas No Distribuidos	0,00	0,21	0,00	-0,22	0,13	0,14	0,00	0,00	0,00	0,00
I-1.8 Otros Indirectos :	9,26	14,51	19,95	21,77	21,00	19,60	19,08	17,56	16,13	18,87
Impuesto unico combustibles	0,00	6,47	14,84	15,87	14,92	13,59	13,30	12,35	11,13	13,63
Impuesto bebidas no alcohólicas	0,00	0,32	1,01	0,94	0,92	0,99	1,02	0,90	0,94	1,08
Impuesto jabón de tocador	0,00	0,03	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,04	0,04	0,05
15% a los combustibles	5,43	3,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Impuesto bebidas alcohólicas	1,41	1,89	1,82	1,99	1,78	1,60	1,40	1,17	1,22	1,31
Traspaso vehículos usados	0,43	0,48	0,51	0,46	0,52	0,50	0,50	0,49	0,44	0,42
Traspaso bienes inmuebles	0,51	0,58	0,63	0,63	0,71	0,86	1,04	0,95	0,71	0,56
Timbre Fiscal	0,66	0,49	0,39	0,30	0,17	0,15	0,13	0,15	0,15	0,17
Timbres uso fronteras y puertos	0,46	0,40	0,36	0,14	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Derechos de Salida del Territorio Nacional	0,00	0,00	0,00	0,94	1,49	1,50	1,27	1,12	1,04	1,10
Derechos Consulares	0,27	0,24	0,26	0,18	0,32	0,28	0,27	0,18	0,22	0,22
Impuestos Ley de Migración y Extranjería	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,09	0,13	0,26
Otros Ingresos Tributarios	0,09	0,08	0,06	0,27	0,11	0,09	0,10	0,11	0,12	0,09
I-2 Contribuciones Sociales:	3,19	3,06	2,97	2,77	2,65	2,44	2,11	1,87	1,82	2,40
I-3 Ingresos no Tributarios	0,47	0,99	0,63	0,88	0,71	0,67	0,66	0,96	0,47	0,58
I-4 Transferencias	0,35	0,33	0,35	1,40	1,34	1,28	1,03	0,90	1,08	1,29
II- Ingresos de Capital:	1,06	0,50	0,01	2,30	0,00	0,01	0,04	0,01	0,02	0,18
Bicsa	0,79	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Donación	0,27	0,50	0,01	2,30	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00
transferencias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Recuperación de Préstamos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,04	0,01	0,02	0,00

Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda.

Por otro lado, la participación del impuesto sobre las ventas en la recaudación total se mantuvo muy estable a lo largo de la década, con un nivel cercano al 38%, a excepción del año 2009, que su contribución se redujo a 36.7%. En este último año es visible la caída en la recaudación en aduanas, producto de la desaceleración económica y la consecuente contracción en las importaciones totales del país.

Nótese que la participación del impuesto selectivo de consumo mostró una tendencia decreciente a lo largo del periodo, pasando de representar un 20% en el año 2000 a tan solo un 5% en el 2009. Aquí influyó la aprobación de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria en el año 2001, que eliminó este impuesto a una serie de artículos. Todavía en el año 2000 y parte del año 2001 se aplicó este impuesto a los combustibles, con la aprobación de la Ley de Simplificación se elimina este tributo a los combustibles y se cobra con el impuesto único, pero el rubro de combustibles era muy relevante en la recaudación del impuesto selectivo de consumo (ver datos en el cuadro 2). Posiblemente la aprobación de tratados comerciales también ha tenido su efecto en este resultado. Esta reducción fue parcialmente compensada por el crecimiento que experimentó la participación del impuesto sobre la renta, como se mencionó anteriormente.

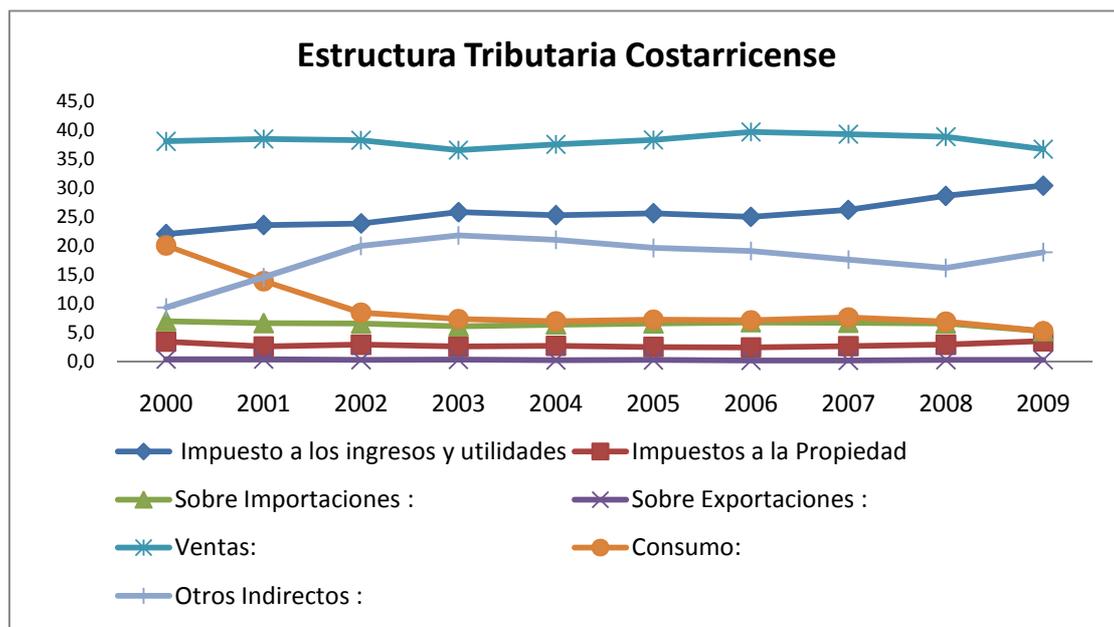
En relación con el impuesto a los combustibles, cabe indicar que este rubro representa un monto muy significativo dentro de la recaudación tributaria nacional, manteniéndose en niveles cercanos al 13% a lo largo del período bajo estudio (ver gráfico 5). Este tributo se consolidó con la aprobación de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, donde se eliminaron los tributos que pesaban sobre los combustibles y se estableció un nuevo tributo, esta vez en valores absolutos y que se actualiza trimestralmente con base en el comportamiento del Índice de Precios al consumidor.

Por otro lado cabe resaltar la escasa participación de las exportaciones en la tributación nacional, las cuales representan menos de 1% a lo largo del periodo bajo estudio (gráfico 5). Este resultado no es de extrañar, pues la experiencia internacional muestra resultados similares. Los procesos de globalización y promoción de exportaciones, que han fomentado el establecimiento de regímenes de Zonas Francas y otros regímenes especiales de exportación, así como la firma de tratados comerciales han favorecido la eliminación de casi todo tipo de tributo y sobretasas a las actividades económicas de exportación.²⁸

En síntesis, la estructura tributaria nacional se concentra mayoritariamente en los impuestos indirectos y en una menor proporción en el impuesto sobre la renta. La reducción que experimentó la participación del impuesto selectivo de consumo en el periodo 2000-2009 fue parcialmente compensada por el crecimiento de la participación del impuesto sobre la renta. Más allá de esa variación podría decirse que la estructura tributaria nacional se ha mantenido relativamente estable a lo largo del periodo 2000-2009.

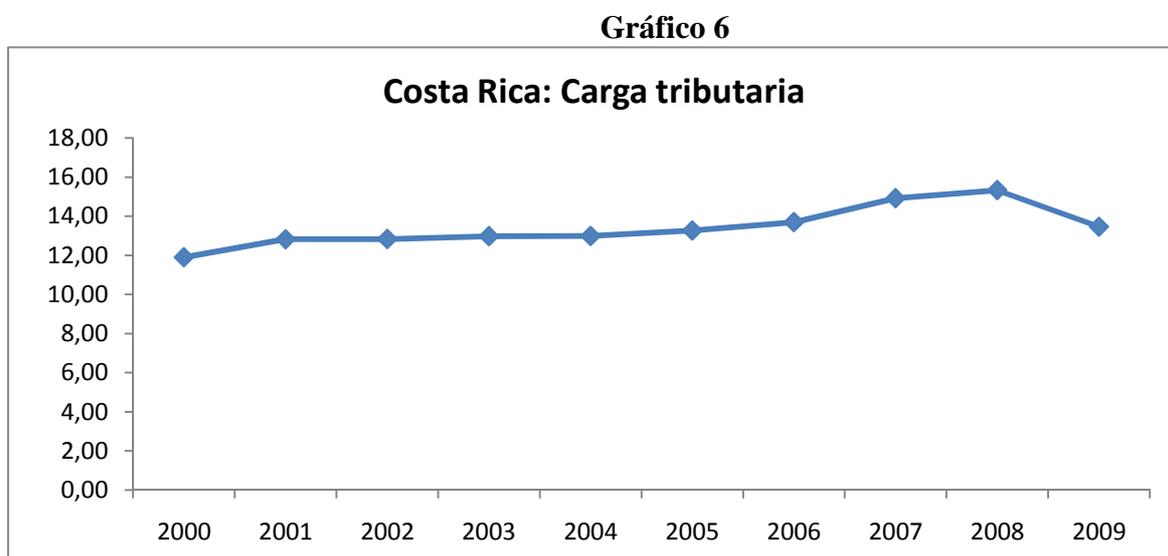
Gráfico 5

²⁸ La aprobación a inicio del año 2010 de la reforma a la Ley de Zonas Francas es un claro ejemplo de esta tendencia.



Fuente: Elaboración propia, con datos del Ministerio de Hacienda.

Otra variable importante de analizar en este apartado, es la carga tributaria. Como ya se indicó, esta variable representa la recaudación total como porcentaje del PIB. La carga tributaria costarricense mostró una tendencia creciente entre los años 2000-2008, para volver a caer en el año 2009, como se muestra en el gráfico 6.



Fuente: Elaboración propia, con datos del Ministerio de Hacienda.

Cabe mencionar que el visible aumento que experimentó la carga tributaria del país en la última década no obedece a la aprobación de una reforma fiscal integral. Obedece más bien a las reformas legales parciales introducidas al sistema tributario y a los esfuerzos por mejorar la gestión tributaria, de parte del Ministerio de Hacienda. La adopción de nuevos sistemas de control aduanero, como el TICA, y el uso de mejores controles con sistemas cruzados de información parece que dieron sus frutos. También

obedeció al crecimiento significativo que mostró la producción en esos años. Nótese, sin embargo, que al disminuir la producción y las importaciones en el año 2009 también se reduce, de manera significativa, la carga tributaria.

Lo anterior confirma los resultados de Rodríguez y Angulo (2002:39-48) quienes calcularon diversas elasticidades tributarias y concluyen que la economía costarricense tiende a ser ligeramente boyante. Solo que en este caso dicha boyancia funciona en sentido negativo; es decir, a medida que la producción nacional decrece, la carga tributaria decrece de manera más que proporcional.

7. Análisis de elasticidades tributarias

7.1 Elasticidades tributarias

El concepto de elasticidad comúnmente empleado en economía mide o cuantifica la relación existente entre los cambios que experimentan dos variables a lo largo del tiempo. Particularmente se estima cuánto se modificará el valor de una variable cuando se altere el valor de otra.

Las elasticidades tributarias son un indicador comúnmente utilizado para expresar la relación que existe entre las variables relativas observadas en los ingresos tributarios, respecto a alguna variable que permita medir el ingreso nacional, esto es en la mayoría de los casos, el PIB. En este sentido la elasticidad, en términos generales, mide el cambio que experimentan los ingresos tributarios ante cambios en el ingreso o producción nacional. La elasticidad de la recaudación tributaria es una variable de gran importancia en los análisis de la evolución fiscal y para las proyecciones de ingresos tributarios.

En concordancia con el comportamiento de la elasticidad respecto a los diferentes tributos y en particular de su tasa, cabe mencionar que la teoría de las finanzas públicas mantiene que la fiscalidad directa tiene como ventaja sobre la indirecta la mayor sensibilidad de su rendimiento ante las variaciones en su tasa legal de impuestos (Montezuma y Ramírez, 2009). Es decir, resulta más sensible a los cambios que se pueden producir en las variables de ingreso o producción nacional. Lo anterior puesto que el impuesto directo tiende a gravar situaciones estables, resultado de ello que un aumento de la tasa del impuesto no conduce en general a una disminución impositiva, por tanto, el aumento de la tasa conduce a un aumento correspondiente del impuesto.

Por otra parte, la fiscalidad indirecta también se beneficia en menor medida de una cierta elasticidad. En este sentido, un aumento de la tasa del impuesto puede conducir a un aumento menos que proporcional del rendimiento fiscal. Así mismo, en el caso de los bienes de primera necesidad o aquellos de demanda muy inelástica, ante cambios en el precio, los impuestos indirectos tienden a aumentar su rendimiento producto de los aumentos en la tasa.

De manera más particular, el resultado de la recaudación indirecta aumenta a medida que mejora el nivel de actividad económica (Montezuma y Ramírez, 2009). Dado que la fiscalidad indirecta grava las operaciones que representan un producto de la actividad económica, existe una correlación entre la tributación indirecta y el aumento de la actividad económica. Sin embargo, esta correlación aparentemente ventajosa, se convierte en una desventaja en las recesiones o crisis económicas donde la recaudación de este tipo de tributos disminuye fuertemente.

De acuerdo con Martín (2009), cuando se estiman elasticidades tributarias, el objetivo es establecer una relación entre el cambio que se produce en esa variable y el que ocurre en otra; ésta puede ser alguna variable específicamente relacionada con el impuesto que se trate - para el caso del IVA sería recomendable emplear el consumo, o bien para el caso de los impuesto sobre la renta la recomendación sería el ingreso o el producto Interno Bruto-. De forma tal que en la conformación de la recaudación fiscal de cualquier impuesto intervienen una serie de diversos factores. Es precisamente por lo

anterior, que se formaliza una relación entre las variaciones de la recaudación total y de una sola variable de referencia, coincidiendo este enfoque con el concepto de “capacidad de reacción” o “buoyancy” (Martner, 1999; Martín, 2009).

En otras palabras, si la recaudación depende de varios factores, lo fundamental es determinar para cual factor es útil calcular su elasticidad. También, es importante tener presente que el valor de la elasticidad depende básicamente de la estructura impositiva y de la progresividad del sistema.

El contar con información actualizada sobre las elasticidades tributarias es de gran utilidad en la estimación del efecto de las reformas fiscales en la elasticidad de los impuestos, así como para evaluar el rendimiento futuro de la estructura tributaria estatal ante cambios en la producción. Si bien es cierto, las elasticidades tributarias pueden utilizarse para efectos de pronóstico, deben de considerarse como un método de equilibrio parcial, razón por la cual cabe aclarar que los modelos macroeconómicos serían más precisos en sus pronósticos de mediano o largo plazo.

A manera de ejemplo, pueden citarse algunos de los cálculos realizados por la OCDE para algunos países miembros²⁹ de sus respectivas elasticidades respecto del PIB (Giorno and Suyker, 1997). En este sentido la evidencia muestra que la elasticidad ingreso de los impuestos a la renta depende de la progresividad del sistema oscilando entre 0.4 y 1.4, para un promedio simple de 0.9. Por su parte, los resultados suponen que el IVA tiene una elasticidad unitaria, aunque en realidad y tal como el propio estudio aclara, esta elasticidad depende adicionalmente de otros factores entre ellos de la composición del consumo privado entre bienes durables y no durables, de la elasticidad de las importaciones en relación al PIB de la evasión fiscal y el ciclo económico.

Para nuestro país, Chaves y Valverde (2000), mediante la elaboración de un modelo econométrico de ecuaciones simultáneas e identidades contables, estimaron la elasticidad para distintos tributos durante el período 1973- 1999, empleando especificaciones logarítmicas desde un enfoque Cobb Douglas. Dentro de los resultados, y con el propósito de compararlos con los que se desarrollan en la presente sección, la estimación de la elasticidad renta respecto al ingreso durante el período 1974-1999 resultó en 2,7714, en un modelo autoregresivo y de medias móviles que incluye además de la producción, la variable precios. Por su parte, para el período 1973-1999 el mismo estudio estimó una elasticidad para el impuesto de ventas de 1,1551 empleando un modelo que incorpora además de la producción nacional, la variable precios y medias móviles.

Más recientemente en un estudio realizado para la Comisión Económica para América Latina (CEPAL) (Martner, 2007) se estimó la elasticidad de los ingresos tributarios totales para varios países Latinoamericanos, entre ellos, el caso de Costa Rica para el cual se estimó una elasticidad ingreso de largo plazo de 1,04. Con resultados muy similares Corrales y Angulo estimaron elasticidades tributarias de largo plazo para el sistema tributario costarricense ubicadas entre 1.026 empleando el PIB oficial y el 1.0482 ajustando el PIB por el efecto de INTEL en la producción (Corrales y Angulo, 1992). Cabe mencionar, que un aspecto importante a la hora de estimar elasticidades

²⁹ El cálculo se realizó para los Estados Unidos, Japón, Alemania, Francia, Italia, Reino Unido, Canadá.

tributarias tienen que ver con las reformas tributarias que modifican las tasas o las bases de los principales impuestos (Martner, 1999), las cuales han sido muy frecuentes en los países Latinoamericanos, lo que dificulta y complica la estimación econométrica de las elasticidades tributarias.

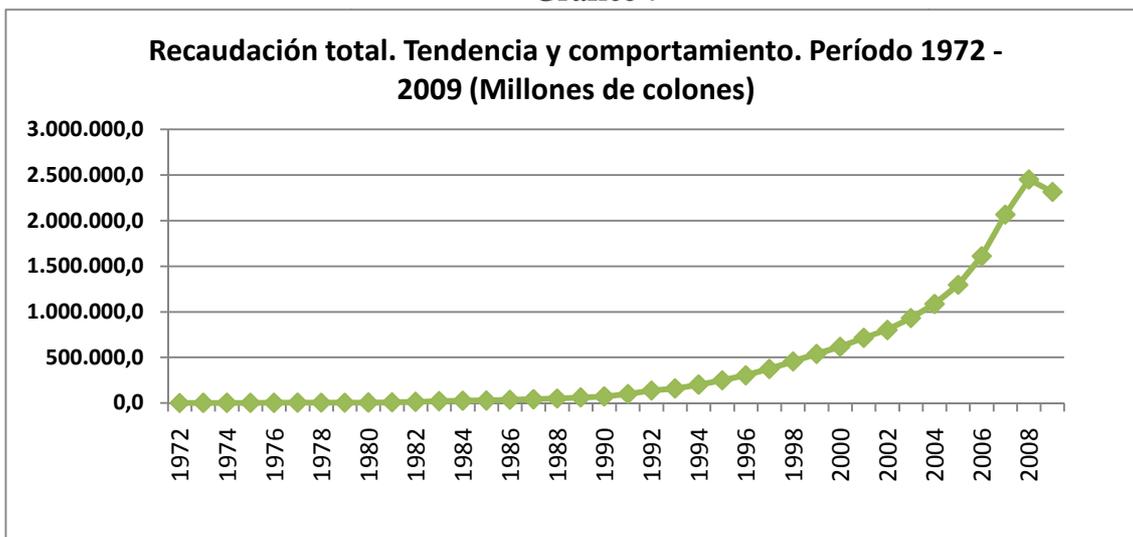
7.2 Análisis y ajuste de los datos

Para realizar un análisis de las elasticidades tributarias de largo plazo para los principales impuestos del Estado costarricense, esto es el impuesto sobre la Renta y el Impuesto de Ventas, asimismo, un análisis de la elasticidad ingreso para la recaudación total, se requiere primeramente realizar un breve diagnóstico y análisis de las series de datos a utilizar, precisando de una previa preparación y ajuste de los mismos de ser necesario. El análisis de la evolución de la situación fiscal permite determinar cambios de tendencia, o establecer comportamientos estacionales identificando la serie de tiempo más apta para la estimación de las elasticidades e identificando posibles problemas de cambio estructural o coyuntural para su solución o consideración dentro de cálculo.

Las series de tiempo empleadas son datos anuales que cubren el periodo 1973 al 2009, y han sido suministradas por el Ministerio de Hacienda. Así mismo el indicador empleado como variable de proximidad al ingreso es el Producto Interno Bruto, proporcionado por el Banco Central, considerando como año base 1991, los años posteriores ya han sido previamente ajustados a ese año base. Dados estudios previos realizados en el país (Corrales y Angulo 1992; Chaves y Valverde, 2000), se ha considerado que tanto la recaudación total, el impuesto de ventas y el impuesto sobre la renta responden a la producción, razón por la cual se ha considerado a este indicador como la variable de reacción; es decir, se conoce a priori que los tributos en mención responden fundamentalmente a los cambios en la producción.

En el gráfico 7, se presenta la recaudación total del Gobierno Central de Costa Rica. Como se puede apreciar la recaudación total ha mostrado un crecimiento sostenido y acelerado a partir de 1990 y hasta el 2008, posteriormente producto de la crisis económica y otros factores externos se da una reducción en aproximadamente un 6%. Por tanto para la estimación de la elasticidad respectiva se considerará la exclusión del año 2009 dentro del cálculo, así como la eliminación de los problemas de tendencia o bien un ajuste en el número de años. Lo anterior con el propósito de contar con mejores estimaciones.

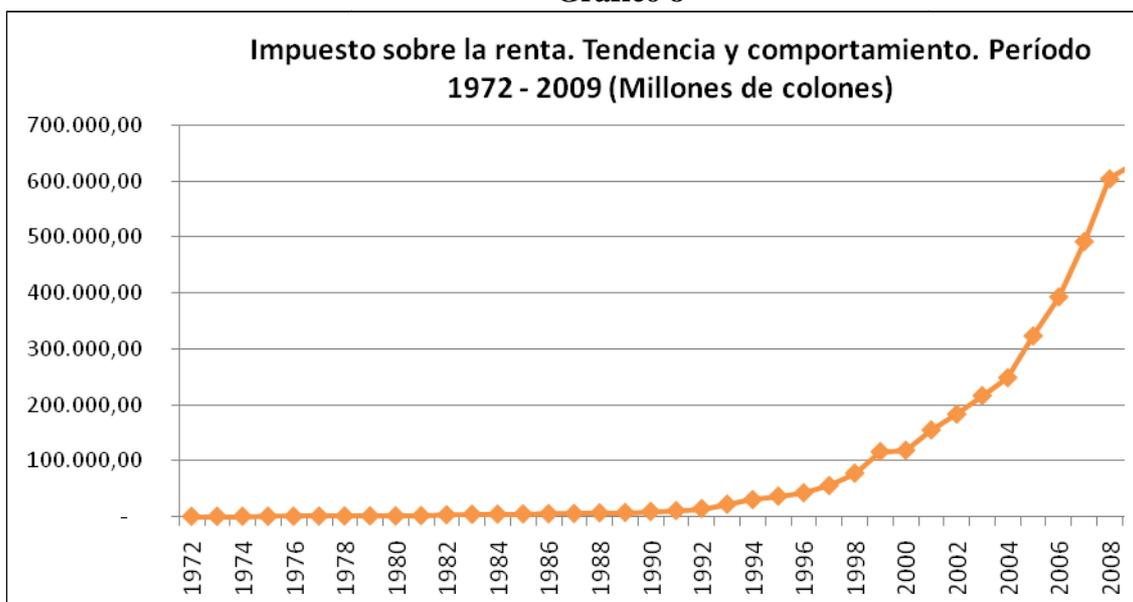
Gráfico 7



Fuente: Elaboración propia, con datos del Ministerio de Hacienda.

En cuanto al impuesto sobre la renta, y en correspondencia a la Ley No. 7092 del 21 de abril de 1988, el mismo se conforma de los gravámenes sobre las utilidades obtenidas tanto por empresas, como por personas físicas con fines de lucro, gravándose también las remesas del exterior, las rentas del trabajo independiente y los dividendos e intereses provenientes de títulos valores. Dicho tributo se caracteriza por aplicarse de manera territorial y cedular. En el gráfico 8 se observa el comportamiento del tributo para el período que va desde 1972 al 2009, el mismo presenta un crecimiento acelerado desde inicios de la década de los noventa y hasta la fecha, dicho crecimiento se redujo en el 2009 como consecuencia de la coyuntura internacional. De igual manera, para el cálculo de la elasticidad se considerará el período que ajuste mejores resultados, y se valoraran los problemas de tendencia que la serie contiene.

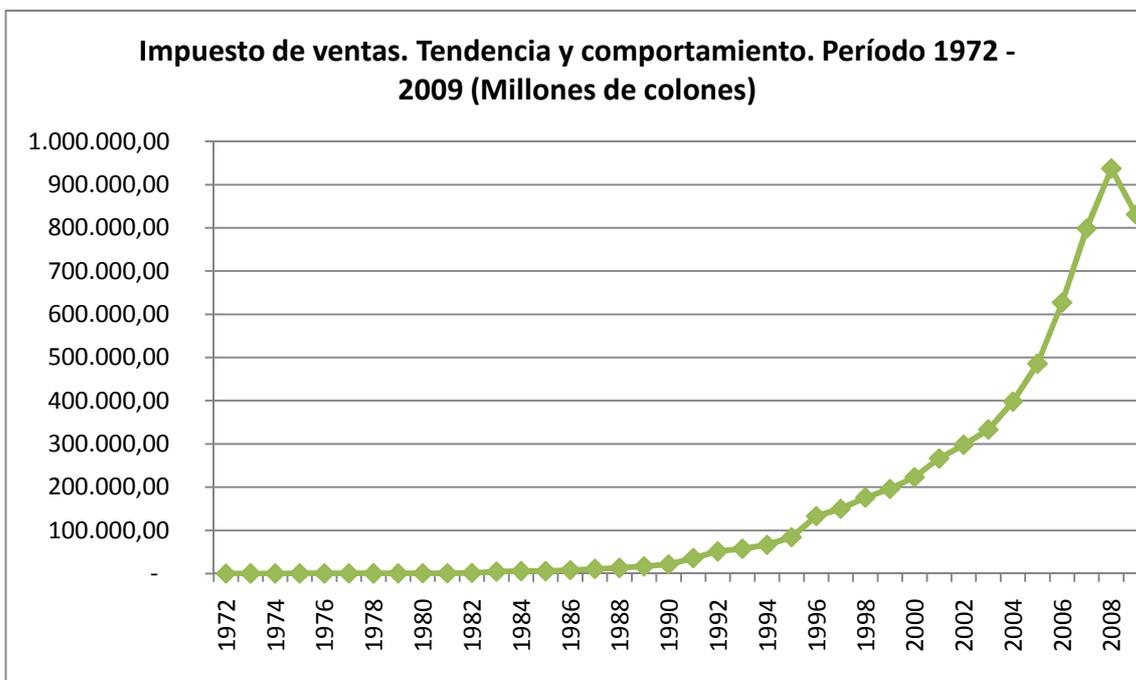
Gráfico 8



Fuente: Elaboración propia, con datos del Ministerio de Hacienda.

El impuesto de ventas resulta uno de los tributos con mayor peso en la recaudación total, representando aproximadamente el 35% de los ingresos fiscales durante el 2009. El impuesto se rige por la Ley N° 6826 de 8 de noviembre de 1982 donde se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de diversos servicios.

De manera ilustrativa el gráfico 9 muestra el comportamiento de los ingresos por concepto del impuesto de venta para el período 1972-2009, con un estable y pronunciado crecimiento a partir de 1990, experimentando en el 2009 una reducción del 11%. Para efecto del cálculo de la respectiva elasticidad se eliminará el año 2009, dado que puede ser considerado como un año atípico por la coyuntura internacional, asimismo de ser necesario se ajustará el tamaño de la serie en función de un mejor ajuste del coeficiente a estimar y se analizará si la tendencia de la serie genera problemas en las estimaciones.



Fuente: Elaboración propia.

7.3 Resultados del cálculo de elasticidades

7.3.1 Recaudación Total

En el caso de la Recaudación Total, se ajustaron dos ecuaciones para la estimación de la respectiva elasticidad ingreso. En el primer caso, se consideró el período que abarca desde 1973 hasta el 2009. Se incluye un autoregresivo de primer orden para eliminar los problemas de autocorrelación existentes cuando se ajusta la recaudación total en función del PIB como variable de reacción. Asimismo, la inclusión del año 2009 o su exclusión no genera en este caso cambios significativos en las estimaciones, razón por la cual se decide incorporar dicho año en la serie.

Los resultados muestran que la elasticidad de los ingresos tributarios para el período en cuestión es de 1.0438, los coeficientes (elasticidad) presentan los signos esperados y resultan estadísticamente significativos. Adicionalmente, la ecuación ajustada no presenta problemas de autocorrelación o heteroscedasticidad y sus residuos se comportan de manera normal. Los resultados son congruentes con los obtenidos por Martner (2007) en el estudio realizado para CEPAL, en donde estimó para Costa Rica una elasticidad ingreso de largo plazo igual a 1.04, de igual manera muy cercanas a las estimadas por Corrales y Angulo (1992).

Tabla 1. Recaudación total: Resultado de la estimación de la elasticidad ingreso de largo plazo. 1973 – 2009

Dependent Variable: LOGRECTOT

Method: Least Squares

Sample (adjusted): 1973 2009

Included observations: 37 after adjustments

Convergence achieved after 5 iterations

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-2.718051	0.198875	-13.66716	0.0000
LOGPIB	1.043859	0.014107	73.99635	0.0000
AR(1)	0.693225	0.123630	5.607254	0.0000
R-squared	0.999494	Mean dependent var		11.29804
Adjusted R-squared	0.999465	S.D. dependent var		2.348766
S.E. of regression	0.054341	Akaike info criterion		-2.909477
Sum squared resid	0.100400	Schwarz criterion		-2.778862
Log likelihood	56.82532	F-statistic		33610.88
Durbin-Watson stat	1.738642	Prob(F-statistic)		0.000000
Inverted AR Roots	.69			

Fuente: Elaboración propia.

Una segunda ecuación fue ajustada considerando el período de tiempo que va desde 1990 hasta el 2009, lo anterior, dado que a partir de la década de los noventa, la recaudación crece a tasas mucho más elevadas que en años posteriores. En este caso el coeficiente es obtenido empleando como variable de reacción el PIB, el valor obtenido cuenta con los signos esperados a priori y resulta ser estadísticamente significativo. Por su parte, la ecuación ajustada no presenta los problemas típicos econométricos como autocorrelación o heteroscedasticidad, por lo que no se hace necesario la inclusión de autoregresivos o medias móviles para mejorar el ajuste.

El ajuste en el período de análisis, permite estimar una elasticidad ingreso de largo plazo para la recaudación total de 1.0906, la cual no resulta en diferencias significativas con respecto a la estimada anteriormente.

Tabla 2. Recaudación total: Resultado de la estimación de la elasticidad ingreso de largo plazo. 1990 – 2009

Dependent Variable: LOGRECTOT
Method: Least Squares
Sample: 1990 2009
Included observations: 20

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-3.436900	0.132057	-26.02596	0.0000
LOGPIB	1.090668	0.008663	125.9037	0.0000
R-squared	0.998866	Mean dependent var		13.15711
Adjusted R-squared	0.998803	S.D. dependent var		1.065121
S.E. of regression	0.036855	Akaike info criterion		-3.669037
Sum squared resid	0.024449	Schwarz criterion		-3.569463
Log likelihood	38.69037	F-statistic		15851.74
Durbin-Watson stat	1.560170	Prob(F-statistic)		0.000000

Fuente: Elaboración propia.

7.3.2 Impuesto sobre la renta

En la estimación del coeficiente de elasticidad a largo plazo para el impuesto de renta, este fue ajustado considerando el período 1985-2009. El modelo requirió la inclusión de un autoregresivo, dado los problemas de autocorrelación serial de primer orden que la ecuación presentaba. Una vez resuelto el problema anterior, los signos resultan ser los esperados y se obtuvo una elasticidad tributaria para la renta de 1.3903, coeficiente estadísticamente significativo, lo cual implica una relativa sensibilidad del tributo a los cambios en la renta nacional. La ecuación no presenta problemas de heteroscedasticidad y los residuos se comportan bajo el supuesto de normalidad.

Tabla 3. Impuesto de renta: Resultado de la estimación de la elasticidad ingreso de largo plazo. 1985 – 2009

Dependent Variable: LOGRENTA

Method: Least Squares

Sample: 1985 2009

Included observations: 25

Convergence achieved after 8 iterations

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-9.744951	1.406884	-6.926621	0.0000
LOGPIB	1.390399	0.088535	15.70450	0.0000
AR(1)	0.764034	0.083392	9.161961	0.0000
R-squared	0.997680	Mean dependent var		10.88704
Adjusted R-squared	0.997469	S.D. dependent var		1.670915
S.E. of regression	0.084064	Akaike info criterion		-2.002303
Sum squared resid	0.155470	Schwarz criterion		-1.856038
Log likelihood	28.02879	F-statistic		4729.964
Durbin-Watson stat	1.942639	Prob(F-statistic)		0.000000
Inverted AR Roots	.76			

Fuente: Elaboración propia.

7.3.3 Impuesto de ventas

Finalmente, se estimó la elasticidad a largo plazo para el impuesto de ventas, obteniéndose un coeficiente de 1.1330. El valor del coeficiente es estadísticamente significativo y su signo coincide con el esperado. En este caso la ecuación requirió ajustar el período de estimación entre 1990 y el 2008, de manera que se excluyera de los problemas clásicos y más comunes de los modelos de regresión.

Dependent Variable: LOGVENTAS

Method: Least Squares

Sample: 1990 2008

Included observations: 19

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-5.075639	0.334105	-15.19173	0.0000
LOGPIB	1.133077	0.022028	51.43857	0.0000
R-squared	0.993616	Mean dependent var		12.07883
Adjusted R-squared	0.993241	S.D. dependent var		1.070776
S.E. of regression	0.088035	Akaike info criterion		-1.922863
Sum squared resid	0.131753	Schwarz criterion		-1.823449
Log likelihood	20.26720	F-statistic		2645.926
Durbin-Watson stat	1.435156	Prob(F-statistic)		0.000000

Fuente: Elaboración propia.

7.4 Síntesis del apartado

Las elasticidades tributarias son un indicador comúnmente utilizado para expresar la relación que existe entre las variables relativas observadas en los ingresos tributarios, respecto a alguna variable que permita medir el ingreso nacional, esto es en la mayoría de los casos, el PIB. En este sentido la elasticidad, en términos generales mide el cambio que experimentan los ingresos tributarios ante cambios en el ingreso o producción nacional. Por lo anterior, se formaliza una relación entre las variaciones de la recaudación total, renta o ventas y una sola variable de referencia, bajo el enfoque de “capacidad de reacción”, estableciéndose con base en la experiencia y estudios anteriores, el PIB como la variable de reacción.

En el país, han sido pocos los estudios realizados para la estimación de las elasticidades de los diferentes tributos, los existentes se han dedicado a la estimación de elasticidades de largo plazo tanto empleando sistemas uniecuacionales como sistemas de ecuaciones simultáneas. Con los resultados obtenidos y la revisión de los estudios anteriores, pareciera que no existen diferencias significativas entre ambos métodos a la hora de estimar las elasticidades tributarias.

En el caso de la Recaudación Total, se ajustaron dos ecuaciones para la estimación de la respectiva elasticidad ingreso. En el primer caso, se consideró el período que abarca desde 1973 hasta el 2009. Los resultados muestran que la elasticidad de los ingresos tributarios para el período en cuestión es de 1.0438. En el segundo caso la ecuación fue ajustada considerando el período de tiempo que va desde 1990 hasta el 2009, lo que permite estimar una elasticidad ingreso de largo plazo para la recaudación total de 1.0906.

En la estimación del coeficiente de elasticidad a largo plazo para el impuesto de renta, se ajustó una ecuación considerando el período 1985-2009 y se obtuvo una elasticidad tributaria para la renta de 1.3903. Por su parte, se estimó la elasticidad a largo plazo para el impuesto de ventas, obteniéndose un coeficiente de 1.1330³⁰.

Cabe recalcar que este trabajo resulta en un esfuerzo preliminar por estimar y actualizar los valores de la elasticidad para los principales tributos. Debe tenerse presente que el contar con información actualizada sobre las elasticidades tributarias es de gran utilidad en la estimación del efecto de las reformas fiscales en la elasticidad de los impuestos, así como para evaluar el rendimiento futuro de la estructura tributaria estatal ante cambios en la producción, razón por la cual deber considerarse la actualización futura de las elasticidades para el resto de tributos.

³⁰ Cabe indicar que en el modelo no se realizó ningún ajuste por la modificación de las tarifas en el tiempo.

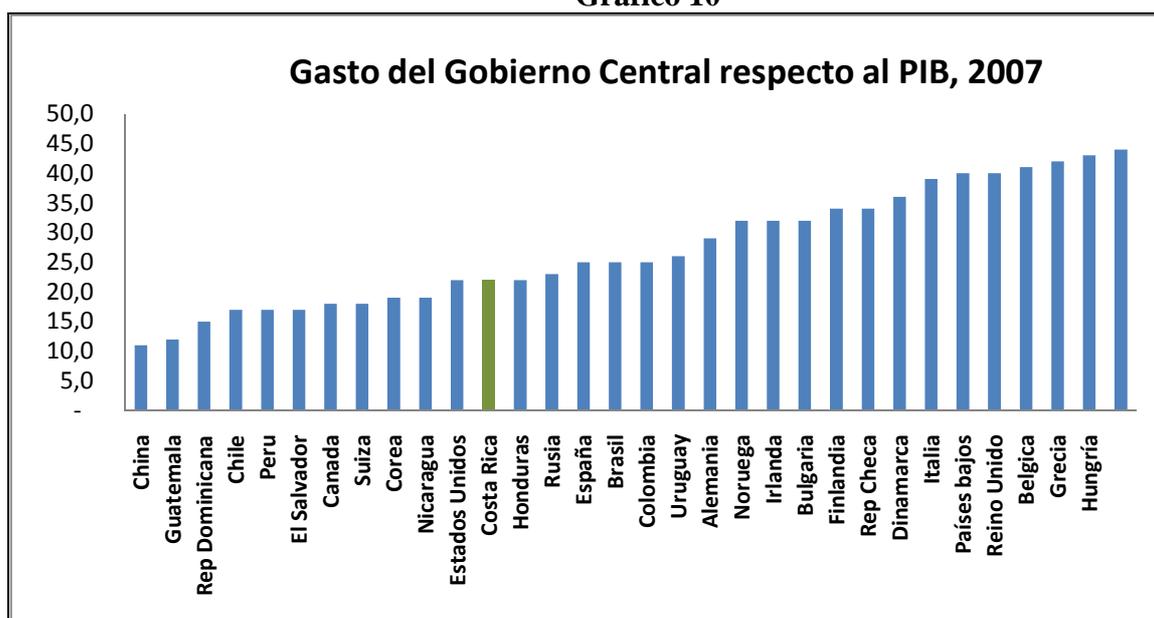
8. Suficiencia del sistema tributario

La suficiencia de un sistema tributario depende tanto del nivel de ingresos como del nivel de gastos. No existe una norma que indique cuál debe ser el nivel de gasto público ideal, pues cada país tiene su propia historia y estructura de gastos. Guardando el debido cuidado por tales diferencias, de manera indicativa, conviene comparar el nivel de gasto de diversos países para identificar la posición que ocupa Costa Rica.

En el gráfico 10 se compara el nivel de gasto del Gobierno Central respecto al PIB con la producción nacional de la muestra de países que se analizó para el caso de la carga tributaria. Teóricamente es de esperar que mayores niveles de gasto público se relacionen positivamente con mayores niveles de ingreso; y al inverso, que los países pobres tienden a mantener bajos niveles de gasto público.

Como se muestra en el gráfico 10, Costa Rica se ubica por debajo de la línea de tendencia internacional, ya que muestra (para el año 2007), un nivel de gasto del gobierno central del orden del 22% del PIB, mientras que la tendencia internacional sugiere un nivel del orden del 25%.

Gráfico 10



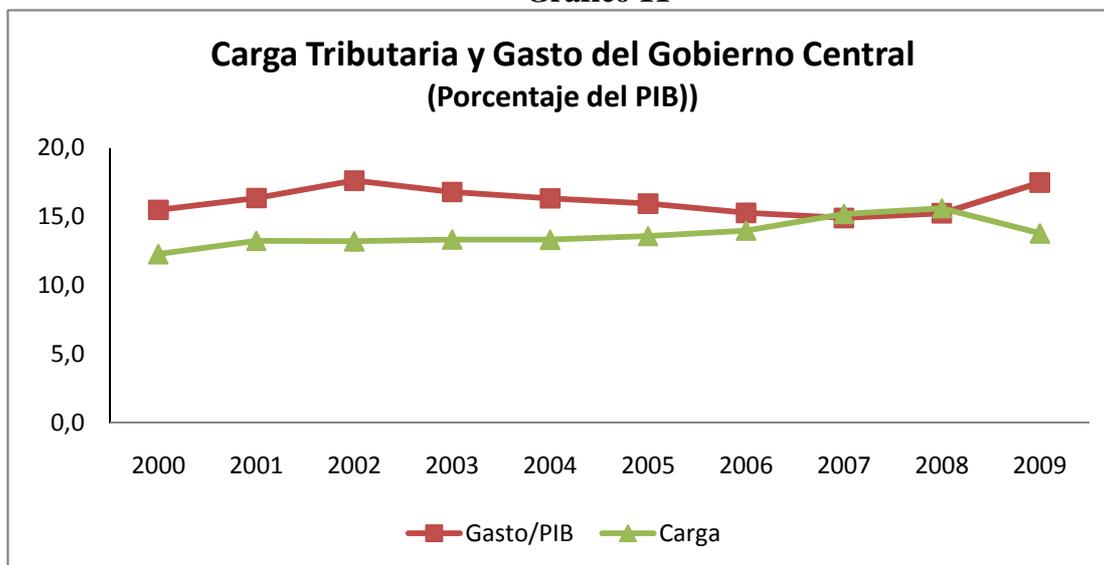
Fuente: Elaboración propia, con datos del Banco Mundial.

La comparación internacional y la evolución del gasto público en Costa Rica sugieren que la insuficiencia en las finanzas públicas del país obedece más a la existencia de una limitada recaudación fiscal que a un elevado nivel de gasto público.

Este resultado es consistente con el obtenido por Rodríguez y Angulo (2002:51) que analizando datos para el año 1998 concluyen que: *“Tanto la evolución del gasto en las últimas décadas como la comparación internacional sugieren que el problema fiscal de Costa Rica no se origina en un alto gasto público con relación al PIB, sino que se debe más bien a una insuficiencia impositiva que es necesario analizar y corregir”*.

En el gráfico 11 se presenta la carga tributaria y el nivel de gasto del gobierno central de Costa Rica como porcentaje del PIB. Como se muestra en dicho gráfico, entre los años 2000- 2006, la carga tributaria fue inferior al nivel de gasto, pero en los años 2007 y 2008, la situación se revierte, ya que la recaudación fue ligeramente superior al nivel de gasto. Sin embargo en el 2009 la recaudación vuelve a decrecer, siendo nuevamente inferior al nivel de gasto del Gobierno Central.

Gráfico 11



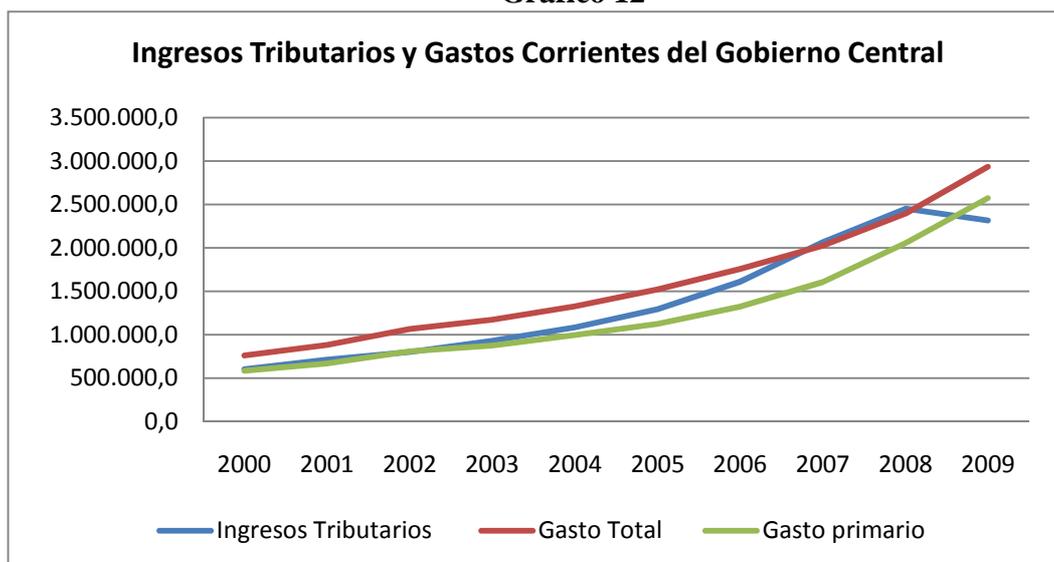
Fuente: Elaboración propia, con datos del Ministerio de Hacienda.

En términos absolutos, los ingresos fiscales han mostrado un crecimiento muy significativo desde el año 2000, llegando a ser superiores a los gastos totales en los años 2007 y 2008. Es decir, en esos años el país mostró un ligero superávit financiero, como se muestra en el gráfico 12. Este resultado obedeció, entre otras cosas, al crecimiento en la producción nacional, a la reducción en las tasas de interés y a los esfuerzos de la Administración Tributaria por mejorar la recaudación. Aún cuando la Contraloría General de la República publicó en el año 2007 un estudio en el cual resalta el reducido aporte de los profesionales liberales al fisco de Costa Rica³¹.

Sin embargo en el año 2009, con la crisis económica mundial y su influencia en Costa Rica, la recaudación fiscal mostró una reducción muy significativa, no solo en términos relativos sino también en términos absolutos, como se muestra en el gráfico 12.

³¹ CGR, 2007. *Estudio del impuesto sobre la renta que declaran las personas físicas y jurídicas, con actividades económicas lucrativas, que presentan servicios profesionales*, Costa Rica, CGR.

Gráfico 12



Datos de eje de las Y está en millones de colones

Fuente: Elaboración propia, con datos del Ministerio de Hacienda.

Cabe resaltar que los gastos del Gobierno Central de Costa Rica en el 2009 siguieron su tendencia alcista. En este resultado influyeron de manera significativa dos aspectos. Primero, que en ese periodo se estaba en un año preelectoral, donde históricamente el nivel de gasto público se dispara. Segundo, la deliberada política fiscal expansiva que impulsó el gobierno anterior en ese año, buscando evitar un mayor deterioro social, a causa de la crisis económica internacional. Los rubros de gasto público que más crecieron en el año 2009 fueron los sueldos y salarios, las pensiones y las transferencias.

Nótese que el deterioro fiscal se matuvo en los primeros siete meses del año 2010. En ese periodo los ingresos corrientes crecieron en un 11.8% y los ingresos tributarios en un 6.8%. Por otro lado, los gastos totales del Gobierno Central crecieron en un 23.7%. Esto dio como resultado un déficit financiero acumulado al mes de julio del año 2010 cercano a los 460,000 millones de colones³². Nuevamente los rubros de gasto que más crecen son los sueldos, salarios y las transferencias.

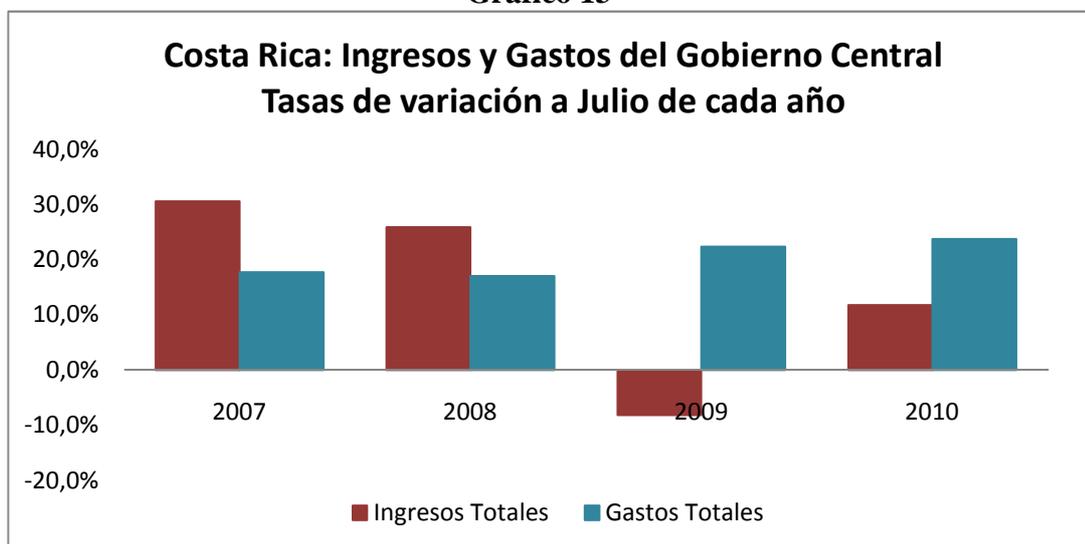
En el gráfico 13 se presenta la tasa de crecimiento de los ingresos y los gastos del Gobierno Central, al mes de julio de cada año. El gráfico evidencia el deterioro en la recaudación fiscal en el año 2009 y una leve recuperación a julio del año 2010, nivel que se sitúa muy por debajo del nivel de recaudación alcanzado a julio de los años 2007 y 2008.

Los gastos por su parte, mostraron una tendencia creciente, alcanzando la mayor tasa de crecimiento en el 2010. Esto refuerza la idea de que el déficit fiscal se acentuó en el 2010 no solo por el bajo crecimiento de la recaudación fiscal, sino y particularmente por el aumento creciente que ha experimentado el gasto del Gobierno Central.

³² Datos del Ministerio de Hacienda.

Se confirma la idea de que las finanzas públicas deben analizarse considerando su doble dimensión, los ingresos y los gastos. Para equilibrar las finanzas públicas se deben considerar ambos elementos. Poco se avanza en términos de equilibrio fiscal si el Gobierno, y la sociedad, hacen un gran esfuerzo y se incrementa la recaudación fiscal pero no se establecen controles adecuados sobre el gasto y se permite que este crezca más que proporcionalmente.

Gráfico 13



Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda.

Lo anterior evidencia que si bien la recaudación fiscal no crece como en los años previos a la crisis, el principal generador del déficit fiscal es el creciente gasto público; solo en un segundo término influye la baja tasa de crecimiento de la recaudación fiscal. Esto es importante resaltarlo ya que la mayor parte de los análisis enfatizan que la baja recaudación es la causante del déficit fiscal.

Adicionalmente hay que indicar que el presupuesto nacional previsto para el año 2011 es de 5.5 billones de colones, de los cuales 2.5 billones no cuentan con financiamiento, lo cual prevé un déficit de 5.2% del PIB para el próximo año.³³

El creciente déficit fiscal y la eminente mayor participación del Ministerio de Hacienda en el mercado de dinero podría presionar las tasas de interés al alza, lo cual tendería a limitar la inversión y la actividad económica nacional. Nótese, sin embargo, que si el problema del déficit fiscal se aborda con la aprobación de más impuestos, en un país que aún no sale del estancamiento, también se estaría restringiendo la recuperación de la economía nacional.

De ahí la necesidad de fomentar una mayor discusión y análisis para determinar si la economía nacional lo que requiere es un mayor estímulo fiscal para que logre la recuperación y posteriormente abordar el tema del saneamiento de las finanzas públicas. O si por el contrario, se deben aplicar desde ya medidas para controlar el gasto público y equilibrar las finanzas públicas para asegurar la estabilidad macroeconómica y así evitar que la crisis se profundice y crear las bases para la recuperación económica.

³³ Datos tomados del Proyecto de Presupuesto Nacional 2011.

9. Necesidad de una reforma fiscal integral

De lo visto en los apartados anteriores se desprende que el panorama fiscal actual de Costa Rica es sombrío, caracterizado por: El ensanchamiento entre los ingresos y los gastos del Gobierno Central (se pronostica un déficit fiscal no menor al 5% para el año 2010 y del 5.2% para el 2011), el crecimiento del endeudamiento público³⁴, la caída de la carga tributaria (que pasó de 15.4 en el 2008 a 13.7 en el 2009) y la necesidad de fomentar la actividad productiva y de evitar el deterioro social ante la crisis. Por su parte el Programa Macroeconómico que edita anualmente el Banco Central prevé un crecimiento económico de la economía costarricense de un 3.2% en el 2010 y un 3.6% en el 2011. Además, la tasa de desempleo abierto se mantiene en un nivel muy elevado, que ronda el 7.8%.

Con la recesión económica y el consecuente deterioro de las finanzas públicas, el gobierno enfrenta el enorme reto de asegurar una estructura tributaria que genere suficientes recursos para satisfacer las demandas actuales y futuras que la sociedad requiere, pero que al mismo tiempo permita incentivar la inversión y el crecimiento económico.

Ante este panorama el Ministerio de Hacienda se ha dado a la tarea de elaborar una propuesta de reforma fiscal, la cual estaría enviando al Congreso a finales del presente año (2010) o a inicios del próximo.

El Ministro de Hacienda, Dr. Fernando Herrero, ha expresado que “A nadie le gustan los impuestos, pero son necesarios para que podamos financiar los gastos del Gobierno y además, es sumamente inconveniente e insostenible, seguir haciéndolo a crédito”. (L.R: 09-09-2010, p. 11).

Ante la pregunta de qué pasaría si no se logra la aprobación de nuevos tributos, el Señor Ministro indicó: “No sería bueno para nadie sin duda alguna, ya que tendería a destruir el aparato de Gobierno, las metas que se ha propuesto la mandataria no se cumplirán y todavía más grave que eso, la estabilidad de la economía se vería en peligro. El déficit fiscal es explosivo y hay que frenarlo para evitar que siga creciendo, los mercados se nos cierran y la inversión extranjera directa podría caer. El problema fiscal es realmente serio, pero Costa Rica siempre se ha caracterizado por resolver este tipo de problemas cuando debe hacerlo”. (L.R.: 09-09-2010, p. 11).

Cabe resaltar que en la historia reciente del país las discusiones de reformas fiscales en la Asamblea Legislativa han durado más de un año y no siempre han terminado en ley, sino que varios proyectos han terminado siendo archivados.³⁵ Además no siempre el proyecto se aprueba en los términos que es remitido por el Ministerio de Hacienda al Congreso, sino que generalmente sufre varias modificaciones.

³⁴ Cabe resaltar que en julio 2010 la Asamblea Legislativa aprobó un préstamo con el Banco Mundial por \$500 millones, el cual fue desembolsado en setiembre del presente año. Este empréstito se considera muy favorable, ya que se suscribió a 30 años plazo, con 5 años de gracia y a una tasa de interés igual a la tasa Libor + 1.15. Según el Ministro de Hacienda estos fondos se utilizarán principalmente para cancelar deuda, lo cual reduce el servicio de la deuda externa (L.R. 22-09-2010, p. 9).

³⁵ Ver El Financiero No. 786, 20-26 de setiembre del 2010. p.32.

Loría, 2009:98) sintetiza esta problemática de la siguiente manera: Desde los años 90s, se ha intensificado la discusión acerca de la necesidad de reformas tributarias de diversa índole en Costa Rica. A pesar de que algunas veces se han impulsado reformas ambiciosas, los resultados siempre han sido el fracaso o, en el mejor de los casos, cambios marginales (no necesariamente mejoras) a impuestos existentes.

Por otro lado, el reporte Doing Business 2010, del Banco Mundial³⁶, en su apartado de facilidad para pagar impuestos, ubica a Costa Rica en la posición 154 de 181 países. Es decir, establece que Costa Rica es uno de los países a nivel mundial donde es más complejo el pago de impuestos.

De lo anterior se desprende el gran reto que enfrenta el Ministerio de Hacienda, lo cual lo obliga a: a) enviar a la Asamblea Legislativa un proyecto pertinente y bien confeccionado; b) enviar el proyecto con la debida anticipación por los atrasos que podría sufrir su discusión, y c) contar con un “plan b” por si la iniciativa no prospera en la Asamblea Legislativa.

El problema de los ingresos y gastos del Gobierno termina siendo no solo un problema técnico, sino también, un problema político, donde se expresan posiciones ideológicas e intereses contrapuestos de diferentes grupos sociales.

Al respecto cabe resaltar que ya los diputados de oposición han expresado su negativa a impulsar una reforma fiscal, aduciendo que no es el momento oportuno para promover una iniciativa en ese sentido.

Los diputados de oposición han indicado que: “No es correcto optar por un aumento de los impuestos en medio de una crisis económica, ya que iría en contra de lo que requiere el país que es más bien reactivar la producción”. (L.R: 08-09-2010, p.6).

Por su parte el sector patronal ve con recelo la idea de una reforma fiscal y han indicado que ésta debe ir unida a una agenda de competitividad.³⁷ Y es claro que una propuesta de reforma fiscal que no tenga el visto bueno de parte del sector patronal del país, difícilmente podrá ser aprobada en la Asamblea Legislativa.

Un fenómeno reciente que podría beneficiar las finanzas públicas, fue el otorgamiento del “grado de inversión” al país, por parte de la Calificadora de Riesgo Moody`s. Hecho que fue comunicado el pasado 9 de setiembre. Para esta decisión la Calificadora tomó en cuenta, entre otros aspectos, la reducción en la deuda pública que ha experimentado el país en los últimos años, así como la firma del CAFTA y otros tratados que están en proceso de negociación.

En la categoría “grado de inversión” se ubican los países considerados menos riesgosos del mundo para invertir. De hecho muchos fondos grandes a nivel internacional solo invierten en países con esa categoría. De manera que al ubicarse Costa Rica en esa categoría se le abren las puertas para que grandes fondos extranjeros puedan invertir en valores nacionales, propiciando el crecimiento económico nacional.

³⁶ Ver: <http://www.doingbusiness.org/~media/fpdkm/doing%20business/documents/special-reports/db10-paying-taxes.pdf>

³⁷ Algo así como decir: bueno, estamos de acuerdo con la reforma, mientras no me ponga impuestos a mi. A los empresarios más bien denos subsidios, ya que generamos empleo y riqueza.

Es de esperar que este fenómeno ayude a dinamizar el mercado de valores y el mercado financiero en general, al dar más confianza al inversionista. El resultado final esperado sería una mayor afluencia de capitales extranjeros, una reducción en las tasas de interés y un mayor dinamismo de la economía nacional.

En términos de las finanzas públicas se esperaría que esta decisión le permita al Gobierno colocar títulos a una tasa de interés más baja. Es decir, le permitiría al Ministerio de Hacienda financiarse a un menor costo. Ya el Gobierno inició las gestiones para colocar bonos aprovechando esta nueva coyuntura (.N.: 24-09-2010).

Sin embargo, ante la calificación conferida al país Moody's indicó que si bien Costa Rica muestra un alto déficit fiscal, se espera que en los próximos dos años logre aprobar una reforma fiscal que le permita mejorar su balance fiscal.

De manera que si bien la noticia le da cierta tranquilidad al Gobierno, porque podría financiarse a un menor costo, por otro lado condiciona el mantenimiento de la categoría otorgada a que el país logre reducir el déficit fiscal en el mediano plazo. Si el déficit fiscal sigue creciendo y el país continúa elevando su nivel de endeudamiento público se podrían estar reversando las condiciones que permitieron el otorgamiento de la categoría de inversión. De ahí el gran reto que tiene el Ministerio de Hacienda de mejorar la situación de las finanzas públicas.

10. Conclusiones

1. Costa Rica es un país que ha mostrado dificultades para equilibrar las finanzas públicas a lo largo de la historia. En los años recientes la situación más crítica se dio en la segunda parte de la década de los años noventa, cuando el creciente déficit obligó al gobierno a incrementar el endeudamiento público. Como consecuencia de ese creciente endeudamiento, el pago de intereses llegó a representar cerca de una tercera parte de los gastos del Gobierno Central.
2. Si bien en la primera década del presente siglo Costa Rica no aprobó ninguna reforma fiscal integral, sí introdujo reformas fiscales parciales. Estas reformas, junto con el crecimiento de la economía, la baja en las tasas de interés y los esfuerzos recaudatorios de la Administración Tributaria le permitieron al gobierno salir adelante con el manejo de las finanzas públicas del país.
3. En términos absolutos, los ingresos fiscales mostraron un crecimiento significativo desde el año 2000, llegando a ser superiores a los gastos totales en los años 2007 y 2008. Es decir, en esos años el país mostró un ligero superávit financiero. Sin embargo en el año 2009, con la crisis económica mundial y su influencia en Costa Rica, la recaudación fiscal mostró una reducción muy significativa, no solo en términos relativos sino también en términos absolutos.
4. Pese a los logros fiscales que Costa Rica ha alcanzado en los últimos años, el sistema tributario nacional sigue presentando una serie de limitaciones que requieren de una solución integral en el mediano y largo plazo. La estructura tributaria nacional sigue siendo poco equitativa, ya que el impuesto sobre la renta representa apenas cerca de la tercera parte de la recaudación fiscal total.
5. Costa Rica es uno de los países del mundo donde es más complejo el proceso de definición, cuantificación y pago de impuestos, por parte de los contribuyentes. Así se desprende del reporte *Doing Business 2010* del Banco Mundial, que ubica a Costa Rica en la posición 154 de 181 países respecto a la facilidad para pagar impuestos.
6. La carga tributaria del país, si bien ha mostrado un crecimiento significativo en la última década, está volvió a caer en el año 2009, producto de la crisis económica. La carga tributaria de Costa Rica es ligeramente inferior a la que presentan otros países de similar nivel de desarrollo económico.
7. La comparación internacional sugiere que la carga tributaria de Costa Rica es ligeramente baja, ubicándose alrededor de dos puntos por debajo de lo que muestra la tendencia internacional. Sin embargo, cuando se incluyen las contribuciones a la seguridad social, Costa Rica se ubica prácticamente en el promedio de la tendencia internacional. Lo anterior evidencia que la insuficiencia en la recaudación fiscal del país está más en los impuestos generales y no en la contribución social, donde Costa Rica muestra niveles superiores al promedio de los países de América Latina.
8. El impuesto a los ingresos y las utilidades ha mostrado una tendencia creciente a lo largo de la última década, pasando de representar un 22% de la recaudación

tributaria total en el año 2000 a un 30% en el año 2009. Aún así, en el año 2009 estos tributos representan menos de la tercera parte de la recaudación fiscal total del país. En economías desarrolladas este rubro representa la principal fuente de recaudación fiscal del gobierno.

9. La participación del impuesto sobre las ventas en la recaudación total del país se mantuvo muy estable a lo largo de la última década, con un nivel cercano al 38%, a excepción del año 2009, que su contribución se redujo a 36.7%. En este último año es visible la caída en la recaudación en aduanas, producto de la desaceleración económica y la consecuente contracción en las importaciones totales del país.
10. La participación del impuesto selectivo de consumo mostró una tendencia decreciente a lo largo del periodo, pasando de representar un 20% en el año 2000 a tan solo un 5% en el 2009. Aquí influyó la aprobación de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria en el año 2001, que eliminó este impuesto a una serie de artículos. La aprobación de tratados comerciales también ha influido en este resultado. Esta reducción fue parcialmente compensada con el crecimiento que experimentó la participación del impuesto sobre la renta, como se mencionó anteriormente.
11. El impuesto a los combustibles representa un monto muy significativo dentro de la recaudación tributaria costarricense, manteniéndose en niveles cercanos al 13% a lo largo de la última década. Este tributo se consolidó con la aprobación de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, donde se eliminaron los tributos que pesaban sobre los combustibles y se estableció un nuevo tributo, esta vez en valores absolutos y que se actualiza trimestralmente con base en el comportamiento del Índice de Precios al consumidor.
12. Los tributos costarricenses que recaen sobre las exportaciones representaron menos del 1% de la recaudación total, a lo largo de la última década. Este resultado no es de extrañar, pues la experiencia internacional muestra resultados similares. Los procesos de globalización y promoción de exportaciones, que han fomentado el establecimiento de regímenes de Zonas Francas y otros regímenes especiales de exportación, así como la firma de tratados comerciales han favorecido la eliminación de casi todo tipo de tributo y sobretasas a las actividades económicas de exportación.
13. El conocimiento de las elasticidades tributarias permite estimar el rendimiento futuro de los tributos ante cambios en la producción nacional. En este trabajo se realizó un esfuerzo preliminar por estimar y actualizar los valores de la elasticidad para los principales tributos. Para identificar la relación entre los ingresos fiscales totales del país y su relación con la producción nacional se utilizó la serie de tiempo 1990-2009. El valor de la elasticidad ingreso de la recaudación total de largo plazo calculada fue de 1.09.
14. En la estimación del coeficiente de elasticidad a largo plazo para el Impuesto sobre la Renta, se ajustó una ecuación considerando el período 1985-2009 y se obtuvo una elasticidad tributaria de 1.39. También se estimó la elasticidad a largo plazo para el impuesto de Ventas, obteniéndose un coeficiente de 1.13. Lo

anterior implica que, *ceteris Paribus*, la recaudación fiscal del país reacciona más que proporcional ante cambios en la producción nacional.

15. En relación con el gasto público, Costa Rica se ubica por debajo de la línea de tendencia internacional, ya que para el año 2007 mostró un nivel de gasto del gobierno central del orden del 22% del PIB, mientras que la tendencia internacional sugiere un nivel del orden del 25%.
16. El nivel de gasto del Gobierno Central de Costa Rica en el 2009 siguió su tendencia alcista. En este resultado influyeron de manera significativa dos aspectos. Primero, que en ese periodo se estaba en un año preelectoral, donde históricamente el nivel de gasto público se dispara. Segundo, la deliberada política fiscal expansiva que impulsó el gobierno anterior en ese año, buscando evitar un mayor deterioro social, a causa de la crisis económica internacional. Los rubros de gasto público que más crecieron en el año 2009 fueron los sueldos y salarios, las pensiones y las transferencias. Esta condición se mantiene en los primeros meses del año 2010.
17. Si bien la recaudación fiscal no crece como en los años previos a la crisis, el principal generador del déficit fiscal es el creciente gasto público; solo en un segundo término influye la baja tasa de crecimiento de la recaudación fiscal. Esto es importante resaltarlo ya que la mayor parte de los análisis enfatizan que la baja recaudación es la causante del déficit fiscal. Además el presupuesto nacional previsto para el año 2011 es de 5.5 billones de colones, de los cuales 2.5 billones no cuentan con financiamiento, lo cual prevé un déficit de 5.2% del PIB para el próximo año.
18. El creciente déficit fiscal y la eminente mayor participación del Ministerio de Hacienda en el mercado de dinero podría presionar las tasas de interés al alza, lo cual tendería a limitar la inversión y la actividad económica nacional. Nótese, sin embargo, que si el problema del déficit fiscal se aborda con la aprobación de más impuestos, en un país que aún no sale del estancamiento, también se estaría restringiendo la recuperación de la economía nacional.
19. De la presente investigación se desprende que el panorama fiscal actual de Costa Rica es delicado. Este se caracteriza por el ensanchamiento entre los ingresos y los gastos del Gobierno Central (se pronostica un déficit fiscal del 5% para el año 2010 y del 5.2% para el 2011), el crecimiento del endeudamiento público y la caída de la carga tributaria (que pasó de 15.4 en el 2008 a 13.7 en el 2009).
20. Con la recesión económica y el consecuente deterioro de las finanzas públicas, el gobierno enfrenta el enorme reto de asegurar una estructura tributaria que genere suficientes recursos para satisfacer las demandas que la ciudadanía requiere, pero que al mismo tiempo permita incentivar la inversión y el crecimiento de la economía costarricense.

11. Bibliografía

Araya, Carlos. 1982. **Historia económica de Costa Rica: 1821-1871**, EFA, Costa Rica.

Castro, Silvia y Conejo, Carlos (editores). 1994. **Foro: un acuerdo nacional razonable**, EFUNA, Heredia, Costa Rica.

Cardoza, David y Vargas, Henry 2008. **Incidencia del impuesto sobre las ventas: el caso de Costa Rica**. INEC, San José, Costa Rica.

CEPAL. 2010. **Evasión y equidad en América Latina**, CEPAL, Santiago de Chile.

Chaves, Luis (compilador). 1992. **Déficit fiscal y ajuste estructural en Centroamérica**, Escuela de Economía, UNA, Costa Rica.

Chaves, Willy y Valverde Guisella. 2000. **Modelo econométrico de ingresos corrientes**, Ministerio de Hacienda, San José, Costa Rica

Cohen, Marcos. 2008. **Presión tributaria en Argentina. Evolución histórica y análisis de su comportamiento cíclico**, Argentina.

Conejo, Carlos. 2004. **Deuda pública y sostenibilidad fiscal en Costa Rica**, Tesis doctoral, ULACIT, Costa Rica.

Contraloría General de la República. 2002. **El sistema tributario costarricense**. CGR, Costa Rica.

Contraloría General de la República, 2007. **Estudio del impuesto sobre la renta que declaran las personas físicas y jurídicas, con actividades económicas lucrativas, que presentan servicios profesionales**, CGR, Costa Rica.

Giorno, Claude, Suyker, Wim (1997): **Les estimations de l'écart de production de L'OCDE.**, *Economie Internationale*, No 69, 109-134.

Contraloría General de la República. 2009. **Ingresos corrientes del presupuesto ordinario del Gobierno de la República para el 2010**, CGR, Costa Rica.

Contraloría General de la República. 2003. Contraloría General de la República. 2002. **Estudio sobre el impuesto sobre las ventas. Estimación de la evasión total y en el régimen interno**. San José, Costa Rica.

Corrales, Jorge. 2001. **¿Se ha reducido la carga tributaria?**, Ponencia presentada en el Seminario de la Academia de Centroamérica para periodistas, realizado el 25 de mayo del 2001 en el Hotel Radisson, San José, Costa Rica.

Corrales Q., Jorge y José E. Angulo A. 1992: **Estimación de las elasticidades de los impuestos y del impacto sobre las recaudaciones de medidas tributarias discrecionales en Costa Rica**. San José, Costa Rica.

Lizano, Eduardo. 1997. **Deuda interna: documentos, notas y comentarios**, Informe de la Comisión para el Análisis de la Deuda Interna, Academia de Centroamérica, Costa Rica.

Loría, Luis. 2009. **La reforma tributaria pendiente en Costa Rica: consideraciones para el diseño del Sistema Tributario**, IICE-UCR, (Ciencias Económicas 27-1:2009/97-129), Costa Rica.

Martner, Ricardo. 1999. **El papel de los estabilizadores automáticos en la política fiscal en América Latina**, ILPES/CEPAL, Chile.

Martín, Fernando. 2009. **La elasticidad de la recaudación tributaria. Un estudio para la Argentina. 1999-2007**, Argentina.

Ministerio de Hacienda, departamento de política de ingresos. 2005. **Costa Rica: análisis de los ingresos tributarios, periodo 2000-2004**, San José, Costa Rica.

Ministerio de Hacienda, Comisión de análisis de resultados estadísticos del área de ingresos. 2009. **Informe análisis de la recaudación de impuestos durante el primer semestre en el área de ingresos**, San José, Costa Rica.

Ministerio de Hacienda, Subdirección de Estudios Económicos. 2010. **Informe recaudación tributaria 2009**, San José, Costa Rica.

Moctezuma, Pedro y Roberto Ramírez. 2009. **La medición de las elasticidades tributarias de corto y largo plazo y su pertinencia para las finanzas públicas del estado de Sonora**. Universidad de Sonora, México.

Osterlof, Doris (editora). 2004. **Política Fiscal para el Desarrollo**, CEDAL, Costa Rica.

Soley, Tomás. 1975. **Compendio de historia económica y hacendaria de Costa Rica**, editorial Costa Rica, San José, Costa Rica.

Zúñiga, Guillermo. 2004. *La economía política de la política fiscal*. En: Osterlof, Doris (editora). 2004. **Política Fiscal para el Desarrollo**, CEDAL, Costa Rica.

Anexos

Anexo 1

Países considerados en el análisis de la carga tributaria.

País	PIB pér cápita PPA	Carga*	IDH 2007	Gini 2007	Gasto Gobierno Central /PIB 2007
Alemania	33668,21	11,36	0,947	28,3	29
Bélgica	33544,34	26,13	0,953	33	41
Brasil	9517,1	16,35	0,813	55	25
Bulgaria	10570,53	20,55	0,84	29,2	32
Canadá	36101,92	14,17	0,966	32,6	18
Chile	13333,15	18,03	0,878	52	17
China	5514,65	8,32	0,772	41,5	11
Colombia	8125,21	12,9	0,807	58,5	25
Corea	25498,36	15,03	0,937	31,6	19
Costa Rica	10373,81	13,72	0,854	47,2	22
Dinamarca	34004,53	31,28	0,955	24,7	36
El Salvador	6279,94	12,13	0,747	49,7	17
España	42809,32	13,56	0,955	34,7	25
Estados Unidos	28412,29	11,29	0,956	40,8	22
Finlandia	33376,76	22,68	0,959	26,9	34
Francia	30595,14	22,42	0,961	32,7	44
Grecia	27564,59	20,68	0,942	34,3	42
Guatemala	4396,63	11,4	0,704	53,7	12
Honduras	3631,44	14,87	0,732	55,3	22
Hungría	18039,42	20,98	0,879	30	43
Irlanda	39433,03	24,84	0,965	34,3	32
Italia	28271,91	22,35	0,951	36	39
Nicaragua	2483,74	15,41	0,699	52,3	19
Noruega	49415,93	28,03	0,971	25,8	32
Países bajos	38047,6	22,52	0,964	30,9	40
Perú	7858,48	13,35	0,806	49,6	17
Reino Unido	34204,2	27,47	0,947	36	40
Republica Checa	23222,92	15,55	0,903	25,8	34
Republica Dominicana	7504,53	14,55	0,777	50	15
Rusia	14706,07	14,67	0,817	37,5	23
Suiza	37788	10,25	0,96	33,7	18
Uruguay	11770,25	16,89	0,865	46,2	26

* Carga tributaria promedio período 2000-2007.

Fuente: Base de datos del Banco Mundial y el Programa de las Naciones Unidas para el desarrollo (PNUD)