

Capítulo Introductorio
Grandes retos de la política
tributaria costarricense

Capítulo Introductorio

Grandes retos de la política tributaria costarricense

Fernando Herrero
Guillermo Monge

Resumen

En este capítulo se pretende identificar y analizar algunos de los principales retos de la reforma del sistema tributario costarricense que son tratados en forma más extensa en los capítulos siguientes.

En la primera sección, de tipo contextual, se discuten tres dimensiones que enmarcan el funcionamiento del sistema tributario y las opciones que pueden plantearse: a) la dimensión internacional, y en particular, el proceso de globalización de la economía mundial; b) la dimensión cultural, y en especial, la cultura tributaria, y c) la dimensión histórica, centrada en la trayectoria de la reforma tributaria durante los últimos veinte años. En la segunda sección se analizan cinco grandes temas de la política tributaria: la carga tributaria, la equidad en el ingreso tributario, la eficiencia del sistema, la evasión fiscal y la rendición de cuentas. La tercera sección está dedicada a discutir los avances y los retos pendientes de la reforma del sistema de gestión de los tributos internos y los captados en aduanas. En la cuarta sección se presentan las conclusiones.

El análisis del contexto de la política tributaria permite arribar a algunas conclusiones importantes. En el campo de la cultura tributaria, se aprecia que en la ciudadanía predomina un patrón de valores y actitudes contradictorio, en el que valores como la honestidad y la solidaridad coexisten con actitudes bastante extendidas que favorecen la evasión fiscal y debilitan la democracia. Ante esta situación, resulta esencial el análisis y la activación de los factores que más pueden incidir en la transición hacia una cultura tributaria más solidaria y más coherente con un proyecto nacional de largo plazo.

Del análisis de los vínculos entre la globalización y los sistemas tributarios nacionales se desprende que en los estados nacionales hay una clara tendencia hacia la pérdida de grados de libertad para influir sobre el rumbo y las características de sus sistemas tributarios. La conclusión es que cada vez será más necesario considerar las tendencias globales para diseñar las políticas tributarias, de forma tal que estas logren –de la mejor manera posible– amortiguar las restricciones y aprovechar las ventajas que provienen de esas tendencias.

La revisión de la historia reciente de la política tributaria muestra que, durante las últimas dos décadas, Costa Rica ha sido bastante coherente y exitosa al adaptar su sistema tributario a los cambios en el modelo de desarrollo vinculados con la apertura de la economía nacional. Constatar esta capacidad debe servir de estímulo a las autoridades políticas y a la comunidad nacional para seguir profundizando esa reforma, sobre la base de un amplio acuerdo nacional.

La principal conclusión sobre el tema de la carga tributaria es que, en los últimos años, la sociedad costarricense se ha venido debatiendo entre dos modelos tributarios: uno orientado hacia un alto financiamiento estatal de bienes basada en un alto nivel de tributación, y otro que se caracteriza por el predominio de un bajo financiamiento estatal de bienes al cual corresponde un bajo nivel de tributación. No parece que la sociedad haya optado en forma definitiva por alguno de ellos. Aunque el discurso mayoritario parece inclinarse hacia el modelo de alto financiamiento estatal de bienes, en la práctica, muchas acciones sugieren que hay una transición hacia un modelo de bajo financiamiento estatal y baja tributación. La disyuntiva aún no se ha explicitado ni en el debate ni en las decisiones políticas.

Respecto al tema de la equidad, se destaca la conclusión que establece el carácter regresivo del sistema tributario. Se dan las razones por las cuales resulta difícil lograr un sistema tributario progresivo por el lado de los ingresos, aunque se advierte que es posible hacer avances en ese sentido, como lo sugiere la experiencia desde los años setenta, cuando el sistema parece haber sido aún más regresivo.

En cuanto al tema de la eficiencia interna del sistema tributario, se recoge la conclusión de que los costos totales del sistema tributario son considerables, lo que demanda esfuerzos para simplificar el sistema, mejorar la administración y el servicio al usuario y garantizar la calidad del gasto que se financia con los impuestos. También se señala que se deben considerar el impacto del sistema tributario en la inserción de Costa Rica en la economía internacional. En este sentido, surge el interrogante acerca de cuál debe ser el papel del sistema tributario en la promoción de las inversiones nacionales y extranjeras. ¿Debe centrarse en el financiamiento de la infraestructura y los servicios públicos que favorezcan la competitividad de las empresas que operan en el territorio nacional o deben limitarse a atraer nuevas inversiones con base en tasas impositivas más bajas que las de los países competidores?

El análisis de la evasión fiscal vuelve a poner en evidencia que el país carece de estudios sistemáticos y periódicos sobre los niveles de evasión por tipos de impuestos y de evasores, y que los pocos datos disponibles indican que esos niveles son significativos, típicos de países con menor desarrollo relativo. Hay todavía mucho trecho por recorrer en este campo, pero la experiencia internacional muestra que con voluntad política y un marco institucional apropiado es posible un avance significativo. El reto aquí es tanto político como ético y moral.

Al final de la segunda sección se destaca que el Estado costarricense todavía no cuenta con un adecuado sistema de rendición de cuentas sobre el desempeño de la gestión tributaria ante los Poderes de la República, y se busca identificar algunos de los elementos clave para avanzar en ese campo.

En la tercera sección se analizan los cambios jurídicos y organizativos en la gestión de los tributos internos y aduaneros. Con base en los contenidos de los capítulos correspondientes de este libro, se concluye que, en este campo, los principales retos están en el ámbito organizativo y no en el jurídico y que en el área de tributos internos, la administración ha logrado insertarse en la vía que conduce a la implantación de un modelo tributario comparable a los de los países más avanzados, aunque todavía hay un trecho decisivo por recorrer. Por el contrario, la administración aduanera se enfrenta a la imperiosa necesidad de retomar una reforma que hace varios años perdió su rumbo y su impulso.

Al final del capítulo quedan planteadas tres preguntas claves, abiertas a la discusión nacional: ¿cuál es el tipo de país que los costarricenses aspiramos a construir en los próximos años?, ¿qué sistema tributario se necesita para construir ese país? y ¿hasta dónde estamos dispuestos a ser consecuentes con esas aspiraciones?

1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo se presenta una síntesis de los retos más importantes de la política tributaria costarricense. La principal fuente de información son los estudios expuestos en el resto del libro. Además, se realizó una investigación bibliográfica que incluye la revisión de la literatura internacional más reciente sobre política tributaria. Se agregaron varios recuadros que destacan algunos elementos de la experiencia de otros países que podrían ser importantes para la toma de decisiones en Costa Rica.

El capítulo se ha organizado en cuatro secciones. En la primera, que pretende poner en perspectiva la discusión de los temas tratados en el libro, se hace referencia a tres dimensiones del contexto de la política tributaria costarricense: las restricciones impuestas por la globalización, las tendencias de la reforma tributaria realizada durante las dos últimas décadas y algunos rasgos de la cultura tributaria nacional.

En la segunda sección se discuten cinco grandes temas de política tributaria: a) la relación entre carga tributaria y sostenibilidad fiscal, b) la eficiencia del sistema tributario, c) la equidad de la estructura de ingresos tributarios, d) la evasión fiscal y e) la rendición de cuentas.

La tercera sección está dedicada a la reforma de la administración tributaria e incluye una síntesis de los avances logrados y una discusión sobre los retos que aún persisten, en cuanto a la modernización del marco jurídico y a los procesos de gestión de los tributos internos y los que se captan en aduanas. En la cuarta sección se presentan las conclusiones.

2. PERSPECTIVA

En esta primera sección se discuten las condiciones que determinan los grados de libertad con que cuenta el país para definir su política tributaria. Se decidió destacar tres dimensiones: la globalización, esa inmensa fuerza que abre oportunidades e impone límites a lo que se puede hacer en el ámbito nacional; la evolución histórica del sistema tributario costarricense, a partir de la cual se deben definir las nuevas vías de acción, y la cultura tributaria, una dimensión poco estudiada, que cambia lentamente, y tiene mucho peso sobre las opciones reales de cambio.

2.1 La globalización y las opciones de reforma del sistema tributario

La globalización, ese acelerado proceso de integración de las economías a través del comercio, la movilización de los factores productivos, las finanzas y la tecnología, tiene consecuencias muy importantes para la política y el sistema tributarios. En este acápite se sintetizan las principales tendencias, y las restricciones y oportunidades que plantean al sistema tributario y a su funcionamiento.

Desde el punto de vista comercial, el principal reto surge del hecho de que la mayor parte del comercio internacional tiende a ocurrir en el interior de las subsidiarias de corporaciones transnacionales y no entre empresas independientes. Como resultado, los precios no se establecen en el mercado, sino que son definidos por las mismas corporaciones de acuerdo con sus intereses globales. Estos precios, llamados precios de transferencia, pueden ser usados para trasladar utilidades hacia los sitios en donde los impuestos son menores, sin importar dónde se generaron los beneficios. Además de los precios de transferencia, las corporaciones utilizan los créditos entre las subsidiarias y la valoración de marcas y patentes para transferir excedentes de una jurisdicción tributaria a otra. Para recurrir a estos mecanismos no se precisa ser una gran empresa, alcanza con crear empresas relacionadas en el exterior y utilizar los precios de transferencia para trasladar recursos de un sitio a otro. En esta forma, el comercio internacional, que juega un papel cada vez más importante en el mundo, abre oportunidades globales de evasión y elusión de los tributos y plantea un reto gigantesco a los gobiernos y a las administraciones tributarias. Esta situación también ocurre en Estados Unidos, que cuenta con una de las administraciones tributarias más desarrolladas, como se expresa en la siguiente cita:

(...) la mayoría de las multinacionales extranjeras asentadas en los Estados Unidos declaran poco o nada de ingresos gravables en este país, a pesar de que desarrollan amplias actividades de manufactura y venta en él. Estas compañías pueden declarar utilidades tan bajas, porque manipulan sus precios de transferencia. De manera similar, las multinacionales asentadas en los Estados Unidos emplean frecuentemente estrategias creativas de precios de transferencia para evadir las restricciones provenientes de las normas sobre limitaciones en el crédito en el extranjero y para desplazar los ingresos hacia países con bajos niveles de impuestos. El IRS sólo puede monitorear una pequeña fracción de los cientos de millones de

*transacciones regidas por el estándar de “la longitud del brazo” (arm’s length standard)*¹. Aún este limitado escrutinio es suficiente para identificar deficiencias tributarias de miles de millones de dólares ². (Traducción libre).

Por otra parte, el desarrollo del comercio electrónico genera retos adicionales, no sólo porque al eliminar las transacciones en papel obliga a desarrollar nuevos métodos de control y auditoría por parte de las autoridades tributarias, sino porque hace cada vez más difícil definir el “establecimiento permanente”; y por lo tanto, cada vez se dificulta más la determinación de la jurisdicción tributaria que corresponde a cada transacción. Es muy difícil establecer quién debe pagar impuestos a quién. En 1999, el comercio electrónico – que incluye entre otros rubros música, documentos, asesoría profesional y educación – ascendía a unos US\$150.000 millones, y se estima que en el 2003, será superior a los tres billones de dólares.

A los retos planteados en el campo del comercio se unen otros, vinculados con la movilidad de los factores productivos. Los constantes movimientos de capital implican que la inversión de capital nacional y extranjero es cada vez más sensible las condiciones tributarias, aunque en lo fundamental no esté determinada por éstas. En igualdad de condiciones, los inversionistas tenderán a invertir en los países que les ofrezcan menores tributos (u otros beneficios asociados al gasto público). Esto genera una competencia entre las distintas jurisdicciones tributarias, que promueve la tendencia a igualar las condiciones de inversión por parte de los gobiernos y el deterioro de los ingresos fiscales en los países con tributaciones más altas.

A la movilidad del capital se une la de los recursos humanos, y en especial, la de quienes poseen destrezas especiales y altas calificaciones (profesionales especializados, gerentes, etc.), que tienen la posibilidad de trasladarse a otros países, en función de cómo tratan sus ingresos, e incluso, de ubicar su residencia tributaria en un sitio que no corresponde a su residencia “física”. Estos grupos, cuya importancia es cada vez mayor en la economía globalizada, tienen una

1 Se refiere al método empleado por el IRS para medir las utilidades de las corporaciones multinacionales generadas en los Estados Unidos. Se conoce también como el método de “precios de transferencia” o de “contabilidades separadas” y se basa en asignarle precios a las transacciones intrafirma de las corporaciones.

2 Declaración de Robert S. McIntyre y Michael J. McIntyre ante el Comité para Asuntos Gubernamentales del Senado de los Estados Unidos, a propósito del deterioro de la capacidad del IRS para cobrar impuestos a las corporaciones multinacionales, del 25 de marzo de 1993. Traducción del autor.

http://www.ctj.org/html/multimjm.htm#N_3_

gran flexibilidad para evadir las disposiciones tributarias de cualquier país.

El capital financiero plantea retos aún mayores. Tanzi (2001) percibe la “*incapacidad o, a menudo, la falta de voluntad, de poner impuestos al capital financiero*”, como un producto de la globalización y de la elevadísima movilidad internacional del capital financiero. Este es un problema que en la Unión Europea, por ejemplo, ha llevado a los países a reducir las tasas impositivas marginales y a introducir impuestos de tipo cédular, que gravan directamente el ingreso en la fuente, independientemente de quien sea su propietario³. La competencia entre los países para atraer el capital financiero ha promovido la proliferación de los centros financieros *offshore* y el desarrollo de los paraísos fiscales, que se estima tienen depósitos de alrededor de cinco billones de dólares. El desarrollo de la informática y de internet permite que el dinero se traslade de un sitio a otro en tiempo real; el uso de nuevos instrumentos financieros, como los *derivados (derivatives)* y los fondos especulativos o de alto riesgo (*hedge funds*), vuelve muy difícil el establecer vínculos entre los recursos, sus propietarios y las distintas jurisdicciones tributarias.

Ahora bien, ¿qué consecuencias tienen estas transformaciones sobre las políticas y los sistemas tributarios?

En primer lugar, el margen nacional de maniobra para la definición de la política tributaria (y en general, de la política económica) tiende a restringirse cada vez más. Por lo tanto, para el diseño de nuevas opciones, es esencial conocer los sistemas tributarios de los demás países y esbozar estrategias que tomen en cuenta sus características y las de los agentes económicos que se quiere gravar con los impuestos. La alta movilidad del capital general y financiero y de los trabajadores muy calificados obliga a diseñar sistemas centrados en los factores que no son móviles (como la propiedad, la tierra y algunos tipos de trabajo) y en los impuestos indirectos internos (como el impuesto al valor agregado).

En segundo lugar, las condiciones internacionales hacen difícil contar con sistemas tributarios progresivos, que modifiquen la distribución en favor de los grupos de menores ingresos o, en otras palabras, que hagan que los grupos con ingresos más altos contribuyan al financiamiento estatal en mayor proporción que los de menores ingresos. Así sucede, por ejemplo, con los impuestos sobre la renta,

³ Austria, por ejemplo, estableció un impuesto cédular sobre los intereses de un 10% y no exige integrarlos en los ingresos consolidados de las personas. Con esta medida, abandonó el sistema de “renta global” que fue promovido en el pasado para lograr una mayor equidad en el sistema tributario.

que tienden a ser menos progresivos, porque los grupos con mayores ingresos tienen también alta movilidad y pueden evadirlos (o presionar a los gobiernos para que reduzcan las tasas y su progresividad). Entre los especialistas hay un consenso creciente acerca de que el sistema tributario no es un buen instrumento para alcanzar objetivos distributivos (ADB Institute, 2000: 2), y la globalización tiende a reforzar ese criterio.

En tercer lugar, la globalización abre las puertas a una competencia creciente entre los países para proteger sus bases tributarias y atraer la inversión. En el caso de las operaciones *offshore*, esta competencia ha sido calificada como “dañina” por la OCDE, que la combate en los países desarrollados, donde se han empezado a tomar acciones para presionar a los países que se consideran “paraísos fiscales”. Otras formas posibles de competencia dañina, como el uso de incentivos fiscales para atraer inversión, aún no ha sido combatida a ese nivel, aunque la Unión Europea ya está buscando mecanismos para enfrentarlas (ADB Institute, 2000: 5).

En cuarto lugar, y en forma paralela a la competencia entre los países, surge la necesidad de fortalecer la cooperación internacional en materia tributaria. Las propuestas incluyen la creación de una Organización Tributaria Mundial, el establecimiento de un impuesto global a los movimientos de capital (impuesto Tobin), la creación de mecanismos de tributación universal sobre la renta (que distribuyan entre los países los impuestos recaudados de acuerdo con criterios preestablecidos) y múltiples esfuerzos de coordinación de las políticas y la administración tributarias, como los trabajos de OCDE sobre precios de transferencia, tratados de cooperación⁴ y competencia dañina. En materia de administración tributaria, las posibilidades son cada vez mayores y resultan favorecidas por el desarrollo informático y la internet.

Por último, las transformaciones en marcha demandan una reestructuración de las instituciones fiscales. Por un lado, el Ministerio de Hacienda debe fortalecer su capacidad de formular y ejecutar políticas con una dimensión internacional creciente y de negociar acuerdos y convenios con países y entidades muy diversas. El área de política económica ha sido tradicionalmente débil; la globalización obliga no sólo a fortalecerla, sino también a desarrollar su dimensión internacional. Por otra parte, la administración

4 Aunque el manejo de los tratados es complejo, las empresas los burlan y algunos países no han mostrado mayor interés en ellos, en especial los países desarrollados, como Estados Unidos.

(<http://www.irs.gov/faqs/display/0,,i1=54&genericId=13330,00.html>)

tributaria y aduanera tendrá que modernizarse y mantenerse al día respecto a las innovaciones tecnológicas -que van desde el desarrollo de la informática y la internet hasta el uso de técnicas de auditoría para el comercio electrónico y el control de los precios de transferencia de las corporaciones multinacionales- y deberá coordinar su labor con las administraciones de otros países.

2.2 Hitos de la reforma tributaria a partir de los ochenta

2.2.1 La reforma tributaria y el cambio de modelo económico

La reforma del sistema tributario ha sido fundamental para la transformación del modelo económico y social del país en las dos últimas décadas. Esta reforma no ha sido sólo una secuencia de ajustes con propósitos fiscales, sino también un proceso gradual de transformación del sistema para estimular el surgimiento de un nuevo aparato productivo. En general, las reformas propuestas por cada administración se construyeron sobre el trabajo de la anterior. Los cambios en el sistema han seguido un rumbo bastante coherente, con excepción de algunos aspectos polémicos. En esta sección se pretende mostrar la dirección que tomó el proceso de reforma en el tratamiento de los incentivos a las exportaciones no tradicionales.

La crisis económica y las guerras centroamericanas de finales de los años setenta y principios de los ochenta marcaron el final del modelo de desarrollo centrado en la sustitución de las importaciones en el marco de la integración centroamericana. A partir de 1983, y luego de un fuerte período de estabilización económica, se inició la transición hacia un nuevo modelo, basado en una mayor participación en la economía internacional. Veinte años después, los resultados obtenidos merecen ser destacados. Entre 1982 y 2001, el Producto Interno Bruto (PIB) aumentó en casi un 70% y las exportaciones totales se multiplicaron casi por seis. Las exportaciones no tradicionales pasaron de representar un 32% a un 77% del total de las exportaciones, mientras que la importancia de las exportaciones a Centroamérica se redujo, pues pasaron de un 16% a un 10% del total. La participación de las exportaciones tradicionales disminuyó drásticamente, de un 52% a un 13%.

Esta gran transformación fue acompañada de un desarrollo social sostenido, que permitió alcanzar indicadores sociales semejantes a los de los países desarrollados, a pesar de que la distribución del

ingreso se ha deteriorado -el Coeficiente de Gini pasó de 0,37 en 1982 a 0,43 en el 2001- y la pobreza no ha disminuido significativamente.

Durante ese período, los cambios económicos y sociales fueron impulsados por el surgimiento de nuevas funciones y nuevos instrumentos de intervención del Estado en la economía y por una reforma de la hacienda pública que dio lugar a un sistema tributario diferente al de la época de la sustitución de las importaciones⁵. A continuación se sintetizan los cambios más importantes ocurridos en las dos últimas décadas y se mencionan algunos de los temas que se debaten actualmente.

2.2.2 La década de los ochenta

En los años ochenta⁶, cuatro tipos de acciones modificaron el sistema tributario y estimularon la transformación de la economía: el abandono del Estado empresario, la adopción de un sistema de precios e incentivos para estimular la orientación de la economía hacia terceros mercados (es decir, más allá del mercado interno y del centroamericano), el incremento de los impuestos locales para compensar la reducción de los gravámenes al comercio exterior y la reducción del financiamiento cuasifiscal del gobierno central y de las instituciones públicas⁷.

a. El abandono del Estado empresario. La redefinición del papel del Estado - y en particular la renuncia a las actividades productivas poco rentables o de alto riesgo que puede manejar el sector privado - se centró en el cierre y la privatización de las empresas estatales, la mayoría de ellas vinculadas a la Corporación Costarricense de Desarrollo (CODESA)⁸, que dejó de operar en 1998. En esta forma, el gobierno y el Banco Central abandonaron el papel de prestamistas de última instancia para esas entidades y la población ya no tuvo que garantizar su operación por la vía impositiva.

b. La promoción de las exportaciones. Esta se basó sobre todo en instrumentos fiscales y tuvo un costo elevado. Durante este período comenzó la reducción gradual de los impuestos al

5 Véase, por ejemplo, la comparación que aparece en Cornick (1998).

6 Céspedes, Jiménez y Lizano (1983: 146-150) sintetizan las principales medidas tomadas entre 1982 y 1983, las que buscaban reducir el déficit fiscal mediante el aumento de los ingresos y la eliminación de algunos subsidios y las pérdidas de las empresas públicas.

7 El impuesto inflacionario también se redujo, pues la inflación pasó de más del 100% anual en los primeros años de los ochenta, al 10% en 1989 (se trata, evidentemente, de años extremos).

8 Este proceso lo analizan Alvarado et al. (1981), Sojo (1984) y Vega (1984).

comercio exterior –primero los aranceles a la importación, luego los impuestos a la exportación de banano y café– con el propósito de establecer señales claras en el sentido de reorientar el aparato productivo hacia bienes comerciables en terceros mercados⁹. Además, las exportaciones no tradicionales se exoneraron de impuestos internos, incluyendo los de renta, y se acompañaron de un oneroso sistema de subsidios, los Certificados de Abono Tributario (CAT), que buscaba compensar - en vez de corregir- la falta de competitividad de las empresas locales.

c. La reforma de los impuestos internos. Los incentivos a las exportaciones generaron una fuerte presión sobre las finanzas públicas debido a la reducción de los ingresos y el aumento del gasto en subsidios¹⁰. Entre 1983 y 1986, la carga tributaria descendió un 2.5%, lo que llevó al gobierno a proponer una reforma centrada en los principales impuestos internos.

- Se ajustó el impuesto sobre la renta para reducir las tasas marginales más altas y hacerlo casi¹¹ proporcional en el caso de las personas jurídicas, con una tasa competitiva en términos internacionales (30%).
- Se propuso ampliar la cobertura del impuesto sobre las ventas para incluir los servicios, lo que sólo se logró en forma parcial, debido a la oposición de las agrupaciones profesionales.
- Se estableció un impuesto del 12% a los combustibles derivados del petróleo.
- En la discusión parlamentaria, se redujo el carácter progresivo que el gobierno pretendía darle al sistema.

d. Transparencia fiscal. Se comenzaron a abandonar las prácticas que propiciaron la crisis de principios de los ochenta. Por ejemplo, se eliminaron las actividades cuasifiscales del Banco Central y las instituciones autónomas y descentralizadas y se le prohibió al Banco Central otorgar crédito al gobierno; se adoptaron políticas de ajuste de precios para los servicios públicos, a fin de asegurar la viabilidad financiera de las empresas e impedir la creación de impuestos ocultos en los precios y se

9 En una primera fase, la quiebra del sistema de pagos de la integración centroamericana tuvo un papel fundamental para reorientar la economía.

10 Para una revisión de las principales transformaciones fiscales en el período 1986-1990, véase Naranjo y Zúñiga (1990: 139-201).

11 Se mantuvieron tasas menores para las empresas más pequeñas.

eliminaron las transferencias subsidiadas del resto del sector público al gobierno central.

Así, los cambios tributarios de la década de los ochenta impulsaron la transformación del aparato productivo hacia una mayor participación en los mercados internacionales.

Su principal debilidad fue que los ingresos resultaron insuficientes para sostener un nivel de inversión pública adecuado, pues el ajuste fiscal se logró básicamente mediante su contención. Esto se debió, en parte, a la rigidez – técnica y política - del gasto público corriente y a las limitaciones impuestas por la deuda externa, cuya renegociación concluyó en 1990. También fue producto de la reacción negativa de la Asamblea Legislativa y la opinión pública ante las propuestas para incrementar la carga tributaria. Las consecuencias son visibles hoy en la insuficiencia y el deterioro de la infraestructura nacional, e incluso, del equipamiento del sistema hospitalario.

También se debe mencionar el elevado costo y el diseño inadecuado de los incentivos fiscales utilizados para estimular el crecimiento de las exportaciones no tradicionales a terceros mercados¹². Los CAT se incrementaron en proporción al éxito de la expansión de las exportaciones y alcanzaron su punto más alto en 1990, cuando representaron cerca del 8% de los ingresos fiscales y una tercera parte de la inversión pública. El uso alternativo de estos recursos habría permitido aumentar la inversión pública en un 25% y, quizás, enfrentar mejor el reto de aumentar la competitividad nacional. Corregir las deficiencias del sistema de promoción de las exportaciones tomó toda la década de los noventa, debido a las presiones del poderoso grupo de interés que se generó a su alrededor.

2.2.3 La década de los noventa

En los noventa, el debate sobre la reforma tributaria partió de las propuestas de la *Agenda Tanzi*, producto de una misión del Fondo Monetario Internacional que solicitó la Administración Arias durante los últimos meses de su gestión (Tanzi *et al.*, 1990). Esa misión destacó la complejidad del sector público y del sistema tributario (muchas instituciones, muchos impuestos, exoneraciones, regímenes especiales) y centró su propuesta en una simplificación del sistema y

12 Los CAT fueron definidos como un porcentaje del valor exportado, sujeto a un mínimo de valor agregado o contenido nacional. La vinculación con el valor exportado en lugar del valor agregado generó un sistema perverso, que incentivó múltiples mecanismos, algunos legales y otros no, para aumentar artificialmente el valor exportado. Las estadísticas de exportación subsidiada de la época no han sido depuradas para eliminar esos efectos.

en el fortalecimiento del impuesto sobre las ventas o al valor agregado¹³. Las propuestas gubernamentales, inspiradas en esa agenda, se centraron en la eliminación de los impuestos menores y las exoneraciones en ventas y en renta. Además, el gobierno se propuso concentrar los esfuerzos tributarios en el impuesto de ventas -como centro del sistema-, el impuesto sobre la renta -reforzado por el impuesto del 1% sobre los activos de las empresas y la adopción de un sistema global en lugar del cedular- y el impuesto selectivo de consumo.

Durante los primeros años de la década no hubo consenso acerca de las acciones que se llevarían a cabo; a pesar de esto, se aprobó la ley que elimina parte de las exoneraciones y privilegios tributarios y se dieron los primeros pasos para reformar la administración tributaria y aduanera. En la segunda mitad de la década se logró poner en marcha una reforma integral del sistema, que incluyó la modificación del marco legal y la transformación de las aduanas y de tributación. Las reformas legales aprobadas a finales de los noventa procuraban depurar la normativa dentro de la concepción global propuesta en 1994-95, así como los programas de modernización de la gestión¹⁴. A continuación se presentan los aspectos más destacados de la reforma de los noventa:

- a. La reforma del sistema de incentivos a las exportaciones no tradicionales. En 1992 se aprobó la Ley de Eliminación de las Exoneraciones e Incentivos -con excepción de los derechos adquiridos¹⁵, las zonas francas y las cooperativas- que eliminó los

13 Las principales propuestas incluían: hacer del Impuesto sobre las Ventas la pieza central del sistema tributario, ampliando su cobertura a todos los servicios y aumentando la tasa (que era del 10%); dejar sólo los diez principales productos que generan el ingreso del impuesto selectivo de consumo; sustituir el sistema cedular del impuesto sobre la renta, que grava con tasas distintas cada fuente de ingreso (salarios, intereses, utilidades, dietas), por uno que integrara todos los ingresos de las personas en una sola cuenta (renta global), para lograr una mayor equidad; crear un impuesto del 1% sobre los activos de las empresas; evaluar, minimizar o eliminar los sistemas de incentivos al turismo, la producción industrial, las cooperativas, la actividad forestal y las exportaciones no tradicionales; reducir el número de impuestos, eliminando los impuestos menores; eliminar los destinos específicos de los impuestos y reformar el Código Tributario y la administración tributaria y aduanera.

14 Para revisar las políticas tributarias durante la Administración Calderón Fournier véase Méndez (1994: 153-173), Vargas y Picado (1994: 84-89) y Méndez (1992: 19-30). Para la Administración Figueres, véase MIDEPLAN (1998), Castro y Conejo (1994), Herrero (1994), Herrero (1995), Cornick (1998) y Barahona y López (1998).

15 Incluyendo los CAT, que se restringieron solo a las empresas que ya los tenían y a las cuales se les amplió el plazo de vigencia de los contratos. El sistema, desafortunadamente, creó altas rentas para los poseedores de contratos, que pudieron vender parte de sus derechos a empresas exportadoras sin contrato, lo que explica que los gastos gubernamentales por concepto del subsidio no disminuyeron.

CAT y las exoneraciones del impuesto sobre la renta en un plazo de diez años.

- b. La modernización del marco jurídico y del aparato institucional. Los programas de Modernización Tributaria y Modernización Aduanera promovieron las principales transformaciones en el marco institucional y en la gestión tributaria y aduanera de la década de los noventa. En el campo legal, se deben destacar la Ley de Justicia Tributaria y la Ley General de Aduanas, aprobadas en 1995, que definieron un marco jurídico moderno para la gestión e incluyeron la creación de los delitos fiscales y aduaneros.
- c. El incremento del Impuesto sobre las Ventas y la eliminación de impuestos menores. La tasa del Impuesto sobre las Ventas se incrementó del 10% al 13%, se eliminaron muchos impuestos menores -incluyendo la reducción del número de bienes gravados con el Impuesto Selectivo de Consumo- y se hicieron ajustes menores al Impuesto sobre la Renta. Cabe mencionar también la creación del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles, administrado por las municipalidades, que sustituyó el Impuesto Territorial.

En varios aspectos no se logró alcanzar un consenso. En el caso del Impuesto sobre las Ventas, la Asamblea Legislativa ha tenido muchas dificultades para decidir un aumento permanente y sustancial, tanto por el temor de que sea regresivo, como por la intención de la oposición, de diferente partido en cada oportunidad, de no dar ingresos adicionales al gobierno. Tampoco fue posible ampliar la base del impuesto en forma significativa, por la movilización de grupos de interés cuyas actividades no están gravadas por él. En el caso del Impuesto sobre la Renta, no hubo acuerdo sobre la conveniencia de sustituir el sistema cedular del impuesto por uno global¹⁶, ni sobre la adopción de una base universal en lugar de la territorial¹⁷. Asimismo, varios grupos continúan exentos del pago del impuesto, entre ellos las empresas estadounidenses, que podrían deducir esos pagos de los impuestos en su país.

16 Como se propuso en el proyecto de Ley de Eficiencia Tributaria y en el proyecto del Tercer Programa de Ajuste Estructural presentado por el gobierno, pero no en las leyes de Justicia Tributaria y Ajuste Tributario.

17 El principal argumento en contra de la adopción de estos principios es el escaso desarrollo institucional de la administración tributaria, pues el control de la evasión se le haría más difícil. Otro argumento en contra de la adopción de los principios de globalización y universalidad frente a los cedulares y territoriales es que los convenios internacionales para regular la tributación tienen aún un escaso desarrollo.

2.2.4 Una cultura tributaria contradictoria

a) La cultura y el sistema tributario

El impacto de la cultura en el sistema tributario ha sido tomado cada vez más en cuenta por los teóricos de la economía de las finanzas públicas¹⁸. Arnold Harberger, por ejemplo, ha enfatizado la importancia que tienen los sistemas de valores de una nación en las reformas tributarias que se llevan a cabo en ella:

Para mí, la llave del éxito de muchos esfuerzos de reforma fiscal reside en la dimensión moral. Empezamos en un punto en el cual un viejo sistema de recolección de ingresos ha colapsado. Los impuestos que se indican en los libros están expuestos a la evasión extendida y abierta. La administración se ha vuelto laxa. Abundan los rumores, y a menudo bastante más que rumores, acerca de la corrupción por parte de aquellos que administran los impuestos (...) A menudo las semillas de la evasión se siembran cuando diferentes grupos de contribuyentes sienten que han sido objeto de un trato injusto. Entonces, tratan de “corregir” la injusticia no pagando la totalidad del impuesto legalmente establecido (Harberger, 1993: 149-150). (Traducción libre).

En el Capítulo 7 de este libro, Rivera y Sojo proponen una primera aproximación a la cultura tributaria costarricense, con base en una encuesta diseñada específicamente con ese propósito¹⁹. La información obtenida mediante este sondeo puede resultar muy útil para definir las futuras políticas tributarias.

La noción de cultura tributaria utilizada corresponde al conjunto de valores y actitudes sociales que orientan las decisiones de los ciudadanos sobre los asuntos tributarios. Estos valores funcionan como criterios éticos básicos que encauzan las actitudes y las prácticas individuales. Se consideraron tres niveles del fenómeno tributario: a) las decisiones de los contribuyentes sobre el pago o la evasión de los impuestos, b) el sistema tributario mismo y c) el uso de los impuestos.

18 Algunos de los términos usados por los economistas para aludir a conceptos cercanos al de cultura tributaria son “cultura de pago de impuestos” (Camdessus, 1997), “mentalidad impositiva” (Schmolders, 1970), “moral impositiva” (Harberger, 1993) y “factores morales y sociales que inciden en el pago de impuestos” (Andreoni, Erard y Feinstein, 1998). Los dos primeros son citados por Nerré, 2001.

19 La encuesta fue diseñada por la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales (FLACSO) y aplicada por la empresa UNIMER en marzo del 2002. Se entrevistaron 1200 personas de entre 18 y 65 años, en todo el país. Se utilizó un diseño muestral probabilístico, estratificado, polietápico, por zona geográfica. La muestra fue autoponderada.

b) Valores orientadores

Se analizaron dos valores fundamentales en la cultura tributaria costarricense: la solidaridad, tanto en el cobro como en el gasto de los impuestos, y la honestidad en el pago. Para medir la solidaridad en el gasto, se pidió la opinión del entrevistado acerca de si cada contribuyente debería pagar según sus posibilidades o si los ricos debían pagar más. La solidaridad en el ingreso se vinculó con dos principios: el de bienestar general, que consiste en que los impuestos deben servir para mejorar las condiciones de vida de la ciudadanía en general, y el de equidad en el gasto, que implica que los impuestos recaudados se deben distribuir de forma solidaria, para favorecer a los que tienen menos. En todas las preguntas, una holgada mayoría de los entrevistados se mostró de acuerdo con esos valores.

La honestidad se ponderó mediante preguntas que buscaban establecer si los entrevistados relacionan ese valor con el pago cabal de los impuestos; aproximadamente la mitad de ellos manifestó que no pagar impuestos es deshonesto. Al parecer, la honestidad tributaria es un valor extendido en la ciudadanía costarricense, aunque no necesariamente predominante.

c) Actitudes hacia el pago de impuestos

Se consideraron tres tipos de actitud hacia el pago de los impuestos: la disposición a la evasión, la disposición a pagar más impuestos y la disposición a contribuir para reducir el déficit fiscal. La disposición a la evasión se analizó mediante preguntas acerca de si la evasión se justifica en determinadas circunstancias y si los contribuyentes pueden ejercer cierta discrecionalidad a la hora de decidir qué impuestos pagar; cerca de la mitad de los entrevistados mostró algún grado de disposición a la evasión.

En cuanto a la disposición a pagar más impuestos, se encontró que un alto porcentaje de los entrevistados – entre el 65% y el 82%, según la pregunta - se mostró dispuesto a pagar más impuestos, si estos fueran a usarse para mejorar los servicios públicos, si se redujera la evasión o si el gobierno informara en qué se gastarían. Estos resultados parecen reforzar la idea de que la disposición a pagar depende de las percepciones de los ciudadanos sobre la calidad de la gestión pública y sobre la eficiencia de la recaudación fiscal. Cabe destacar que esta disposición a pagar más impuestos en ciertas circunstancias, aparentemente se contradice con los resultados que indican que hay una proporción considerable de personas dispuestas a evadir el pago. Sin embargo, no necesariamente se trata de una contradicción. Puede que algunos contribuyentes aspiren a tener

cierto poder de decisión sobre el uso específico de su aporte y, a cambio de ese poder, estén dispuestas a evadir menos o a pagar más impuestos.

Las respuestas a las preguntas sobre la disposición a contribuir para reducir el déficit fiscal mostraron que los entrevistados no perciben el déficit como un problema que deban enfrentar todos los ciudadanos en forma solidaria. Más del 80% de ellos manifestó que no estaba de acuerdo con que el gobierno redujera el déficit fiscal mediante el aumento de los impuestos o de las tarifas, la venta de bonos de la deuda, el recorte de programas sociales o de inversión en infraestructura o el despido de empleados públicos. Sólo hubo una opinión mayoritariamente positiva en favor de la mejora en la recaudación como forma de reducir el déficit. Estas posiciones dejan ver que entre los costarricenses hay serias limitaciones de información sobre al menos tres aspectos del déficit fiscal: a) no se conocen ni se valoran los costos de una eventual crisis económica derivada de un aumento del déficit fiscal, los que podrían ser muy superiores a los costos derivados de un incremento de la carga tributaria; b) no se conocen ni se valoran las limitaciones de la única solución que se propone -cobrar mejor los impuestos- pues, en su versión más eficiente, esta solución no alcanza para reducir el déficit en los niveles necesarios; c) no se conoce ni se valora el hecho de que, con los actuales niveles de carga tributaria, los márgenes de decisión del gobierno para evitar el aumento del déficit fiscal son muy reducidos.

d) Actitudes hacia la administración tributaria

Se analizaron dos actitudes hacia la administración tributaria: la confianza en la DGT y la confianza en la capacidad del gobierno para fiscalizar el pago de impuestos. La confianza en la DGT alcanzó un promedio de 4,4 (con 7 como máximo); ese valor fue superior al de las demás instituciones sobre las cuales se preguntó²⁰, con excepción del Poder Judicial y de las instancias especializadas en funciones de control y rendición de cuentas: el Tribunal Supremo de Elecciones, la Contraloría General de la República y la Defensoría de los Habitantes. Es de esperar que un nivel relativamente alto de confianza ciudadana en la administración tributaria favorezca los valores y las actitudes que conducen al pago responsable de los impuestos.

20 Fueron el Gobierno, las municipalidades, la Asamblea Legislativa, la policía y los partidos políticos.

Al analizar la confianza en la capacidad fiscalizadora de la administración tributaria, se encontró que una proporción minoritaria de los entrevistados –entre una quinta y una cuarta parte– considera que la evasión es estimulada por la impunidad de los evasores ante la ley, y por la incapacidad del gobierno para sancionarlos.

e) Actitudes hacia la eficiencia del sistema tributario

También se valoró la confianza en la eficiencia del sistema tributario respecto a la extensión de la evasión y la equidad en el cobro de los impuestos. Se encontró que dos terceras partes de los entrevistados consideran que la evasión es una práctica generalizada en el país. Esta opinión se acompaña de la percepción de que el gobierno no es capaz de evitar la evasión, lo que tiende a estimularla: *si todos lo hacen y si el gobierno no es capaz de evitarlo, ¿por qué no habría de hacerlo yo?* Por otra parte, la mayoría de los entrevistados opina que *los ricos pagan poco y que los pobres pagan mucho*. Se puede afirmar entonces que la mayoría opina que el principio de equidad en el cobro no se está aplicando en los hechos. Esta percepción podría ser un factor desestimulante para el pago de los impuestos y para apoyar un eventual aumento en la carga tributaria.

f) Actitudes hacia el uso de los impuestos

Para valorar la confianza de los ciudadanos en la forma en que el gobierno usa los impuestos, se consideraron tres temas: la eficiencia general del mismo al gastarlos, su eficiencia en la prestación de servicios y la corrupción en el gobierno.

La percepción sobre la eficiencia general del gobierno se analizó mediante cuatro preguntas. A la primera de ellas: *¿Está usted de acuerdo con que el Estado es un mal administrador y prestador de servicios?*, más de dos tercios de los entrevistados contestó “de acuerdo” o “muy de acuerdo”. Por el contrario, las respuestas a las otras preguntas: *¿Cómo trabaja el gobierno central?*, *¿Cómo es la calidad de los servicios públicos en relación con hace cinco años?* y *¿El gobierno central responde a las necesidades de la gente?*, fueron más favorables -o al menos, no desfavorables- a la gestión del gobierno. Una posible interpretación de la diferencia entre las respuestas a la primera pregunta y a las tres siguientes es que, si bien la mayoría opina que el Estado está lejos de ser un prestador de servicios muy eficiente, considera que los servicios que presta son relativamente aceptables.

La opinión sobre la eficiencia del gobierno es mucho más positiva ante preguntas sobre la satisfacción con servicios específicos; los porcentajes de satisfacción con la mayoría de los servicios fueron muy altos para los servicios de alumbrado público, electricidad residencial, abastecimiento de agua, recolección de basura, educación y salud pública²¹.

Para evaluar la percepción sobre la corrupción en el gobierno se emplearon tres opciones de respuesta a la pregunta acerca de las causas de la evasión: *mucho dinero que se recoge se lo roban los políticos, la calidad y cantidad de los servicios no corresponden a lo que se paga y la gente no siente que se usen bien los impuestos*. Cerca de un 40% de los entrevistados respondió afirmativamente a la primera opción y alrededor de un 20% estuvo de acuerdo con respecto a las otras dos. Es decir, que un porcentaje considerable de los ciudadanos opina que la corrupción en el gobierno estimula la evasión fiscal.

g) Algunas conclusiones sobre la cultura tributaria

Los resultados de la encuesta sobre cultura tributaria permiten identificar algunos aspectos de las actitudes y valores de los ciudadanos que podrían estar incidiendo significativamente sobre el pago de los impuestos, a saber: a) la presencia de los valores de solidaridad y equidad social alrededor del pago y el gasto de los impuestos, b) la presencia de un sentido de honestidad alrededor del pago de impuestos en una proporción considerable de la población, c) el alto nivel de legitimidad de que goza la DGT, d) el relativamente alto nivel de satisfacción de la ciudadanía con la gestión gubernamental, y e) la disposición de la mayoría de los ciudadanos a considerar la posibilidad de pagar más impuestos para propósitos específicos.

Por otra parte, se registraron varios aspectos que operan a favor de la evasión y en contra de los aumentos en la carga tributaria: a) la existencia de porcentajes significativos de ciudadanos que no vinculan el valor honestidad con el pago de impuestos o que se muestran dispuestos a evadirlos; b) la percepción de la evasión como un fenómeno generalizado; c) la percepción de que el cobro de los impuestos no es equitativo entre grupos de ingreso económico; d) la percepción -en una minoría considerable- de que la corrupción en el gobierno desestimula el pago de impuestos, y e) el rechazo a contribuir con el gobierno para reducir el déficit fiscal.

21 La tendencia señalada por las preguntas anteriores se confirma con los bajos porcentajes de entrevistados que están a favor de la privatización de los servicios públicos: 7% para la educación, 10% para la salud hospitalaria, 11% para el servicio de abastecimiento de agua, 14% para la recolección de basura y 19% para la reparación y construcción de caminos y carreteras.

2.2.5 Los límites de la política tributaria: un comentario final

De acuerdo con lo expuesto en esta sección, es evidente que la política tributaria costarricense de los próximos años deberá tomar muy en cuenta las fuertes restricciones que derivan del contexto internacional, de la composición de las fuerzas políticas y económicas nacionales y de los patrones culturales prevaletentes en la ciudadanía. Esas restricciones le plantean al país retos tan importantes como el de considerar las tendencias mundiales en materia tributaria a la hora de diseñar y ejecutar sus políticas, el de concretar una reforma tributaria capaz de asegurar el financiamiento de la inversión en infraestructura y servicios públicos que requiere el desarrollo nacional, y el de estructurar un aparato de gestión tributaria que -por su eficiencia, equidad y capacidad de evitar la evasión- sea capaz de promover una cultura tributaria solidaria y democrática.

3. LOS GRANDES TEMAS DE POLÍTICA

Los cinco temas tratados en esta sección, aunque tienen un contenido técnico, son fundamentalmente de carácter político; por ello deberían ser discutidos y comprendidos por el mayor número posible de ciudadanos, y para construir un sólido acuerdo nacional. Estos temas son: la carga tributaria, la eficiencia del sistema tributario, la equidad en la distribución de los ingresos tributarios, la evasión fiscal y la rendición de cuentas sobre la gestión tributaria.

3.1 Carga tributaria y sostenibilidad fiscal

3.1.1 La carga tributaria en Costa Rica

En el Capítulo 1, Rodríguez y Angulo comparan el gasto público y la carga tributaria de Costa Rica con los de otros países y arriban a conclusiones muy claras:

La comparación internacional indica que en Costa Rica el tamaño relativo de la carga tributaria (como proporción del PIB) es bajo, independientemente de si el contraste se realiza en función del ingreso per capita de los países, de su grado de desarrollo humano relativo o desde el punto de vista de la distribución del ingreso... La deficiencia fiscal es aún más evidente cuando se excluyen de la comparación las cargas sociales. En este caso, la carga tributaria de 12.5% en Costa Rica, se contrasta con un 13.2% según la tendencia internacional para nuestro nivel de ingreso per

cápita, o con un 16.8% según el Índice de Desarrollo Humano (IDH) o con un 15.2% según el coeficiente de Gini.

Los autores encontraron que la carga tributaria es entre un 0.7% y un 4.3% menor que la de los otros países, dependiendo de la variable utilizada para hacer la comparación.

En cuanto al gasto público, Rodríguez y Angulo señalan que entre 1973 y el 2000, la proporción del gasto público respecto al PIB ha disminuido, y que la comparación internacional sugiere que esta proporción debería ser mayor en Costa Rica. También anotan que, a juzgar por las perspectivas del gasto en pensiones, el costo fiscal de las pérdidas del Banco Central y la necesidad de aumentar la inversión pública, (...) *la insuficiencia tributaria con respecto al nivel de gasto público debe cerrarse mediante un aumento de la carga tributaria.*

3.1.2 Carga tributaria y papel del Estado

Ahora bien, ¿el hecho de que la carga tributaria o el nivel de gasto público sean comparativamente bajos significa que es necesario incrementarlos? La respuesta a esta pregunta es de carácter político y tiene que ver con el tipo de país que se quiera construir.

Alta provisión estatal de bienes públicos y alta tributación. Por un lado, se podría pensar en un modelo de país que preste mucha atención al financiamiento estatal de bienes y servicios. Se trataría de un país en el que el gobierno tiene la responsabilidad de financiar los servicios de educación, salud, pensiones, seguridad pública y ciudadana, la infraestructura colectiva y otros servicios. En forma paralela, habría que establecer un esquema de redistribución del ingreso para adaptarlo a los patrones deseables. Este tipo de país requiere un alto nivel de tributación, que le permita financiar esos bienes y servicios y ponerlos a disposición de la población, la que conforme aumente su nivel educativo, exigirá mayor calidad en la prestación de los mismos. Los servicios se irán haciendo más caros y la tributación tendrá que aumentar. Un prototipo de este modelo podría ser Suecia, Dinamarca u Holanda en Europa o Uruguay en América Latina; en estos países, los servicios públicos tienen un alto nivel de calidad y la tributación es elevada para poder sostenerlos.

Provisión privada de bienes públicos y baja tributación. Un modelo alternativo es aquel en el que los ciudadanos se proporcionan a sí mismos el máximo de bienes y servicios, a menos que no tengan capacidad de pago y la sociedad considere que son esenciales. En este modelo, la educación sería financiada por los mismos ciudadanos,

quizás con algún subsidio para los niveles más bajos del sistema educativo. Los servicios de salud se financiarían en forma privada; los regímenes de pensiones, con contribuciones individuales y no con fondos solidarios; incluso parte de la seguridad pública podría financiarse en forma privada en lugar de recurrir a los impuestos. En este caso, las personas no gastarían tanto en impuestos, sino que el gasto lo harían directamente en los servicios a los que quisieran tener acceso. Los recursos del gobierno se utilizarían para las funciones administrativas y para las tareas de redistribución del ingreso que se consideraran pertinentes.

Cuál de estos modelos quiere tener Costa Rica es una elección de tipo político que no debe confundirse con los argumentos de carácter técnico. La sociedad costarricense se ha debatido entre ambos modelos durante las últimas dos décadas y aunque el discurso mayoritario parece inclinarse hacia el modelo de alta tributación y provisión estatal de bienes públicos, en la práctica, muchas acciones sugieren que hay una transición hacia un modelo de baja tributación y provisión privada de bienes públicos. Pero hasta el momento, el debate no ha sido explícito.

¿Cuál debe ser el tamaño del sector público?

Tanzi y Schuknecht (2000) investigaron la relación entre el nivel de gasto público y el bienestar social. Tomaron un conjunto de indicadores del bienestar (esperanza de vida, mortalidad infantil, inflación, escolaridad) y analizaron su relación con el nivel de gasto público.

Concluyeron que, ... en términos de muchos de estos indicadores socioeconómicos, los países con gobiernos pequeños obtuvieron resultados iguales o mejores que sus contrapartes con gobiernos grandes... (y que) países de reciente industrialización han logrado niveles comparables de bienestar social y económico con niveles mucho más bajos de gasto público. Este análisis nos lleva a concluir que los gobiernos podrían ser mucho más pequeños de lo que son hoy sin reducir los beneficios que se reclaman como justificación del alto gasto público (p. 76). También, que ... mucho de lo que los gobiernos quieren lograr puede alcanzarse con niveles de gasto que varían entre el 25% y el 35% del PIB (p. 249).

Estos resultados son polémicos y están muy influidos por la perspectiva conservadora de los autores. Sin embargo, plantean dos inquietudes de mucha relevancia para Costa Rica en estos momentos:

Aún si hubiese acuerdo sobre cuáles son las funciones que el Estado debe llevar a cabo, hay un amplio margen de discusión acerca de cuál es la mejor forma de hacerlo y cómo minimizar los costos que implica. Por lo tanto, la discusión sobre el nivel de la carga tributaria no debe limitarse a los impuestos, pues hay que definir en qué se va a gastar y cómo hacerlo mejor. O sea, que se trata de una discusión sobre el papel general del Estado y no sólo sobre su financiamiento.

Cuando los autores consideran que lo que los gobiernos se proponen se puede lograr con un 25% a 35% del PIB, están refiriéndose a países desarrollados, donde el PIB es varias veces superior al de Costa Rica, y que disponen de una elevada inversión en capital físico y humano. Aún así, en Costa Rica el gasto público es más bajo que los porcentajes indentificados.

3.2 Eficiencia y competitividad

La tributación tiene costos elevados, que van más allá de los montos que cada contribuyente entrega al gobierno para cumplir con sus obligaciones. Por un lado están los costos de administración del sistema - en los que incurre el sector privado para llevar registros, elaborar declaraciones y efectuar pagos, y el sector público para recaudar y fiscalizar -y por otro, están los costos asociados con las *distorsiones* en la asignación de recursos que introduce el sistema tributario.

En el Capítulo 2 de este libro, Bolaños analiza este tema y concluye que la carga excedente de los impuestos- una medición amplia del costo inducido por las distorsiones- es elevada en comparación con la de otros países, aunque ha disminuido en la última década:

(...) el costo en bienestar por ineficiencias creadas por los impuestos asciende a un 30% de la recaudación. Es decir, la sociedad pierde 30 céntimos por cada colón recaudado, debido al menor valor de lo que produce y consume con los precios distorsionados por los impuestos... (y es) alto, compara(do) (con el) costo del 20% de la recaudación estimado para los Estados Unidos. Al analizar los resultados, se aprecia que buena parte del costo en ineficiencia se debe a los diferenciales de tasas entre los distintos impuestos.

De acuerdo con esta última observación, cuando el autor analiza las propuestas de la comisión de Ex ministros de Hacienda nombrada por la Administración Rodríguez Echeverría para enfrentar los problemas fiscales, encuentra que tienden a reducir levemente la carga excedente, pues proponen una menor variabilidad en las tasas de los impuestos sobre la renta y sobre las ventas.

El autor cuestiona sin embargo la coherencia entre las declaraciones políticas y las prácticas seguidas en el país, tanto en materia de eficiencia como de equidad:

Si bien se acepta que los impuestos deben de responder a la capacidad de pago de los contribuyentes, principio sostenido aún a nivel de la Corte Constitucional, esto no pasa de ser un enunciado conceptual, porque en la práctica se han seguido esquemas que conscientemente han promovido no sólo proyectos y actividades que pueden haber tenido un alto costo en eficiencia, entendida esta en

su acepción amplia, sino que pueden haber concentrado la riqueza y el ingreso.

En cuanto a los costos de administración, no hay estudios específicos para el país. En Estados Unidos se han estimado en alrededor de un 7% de la recaudación. Es posible que en Costa Rica sean mayores, aunque hay que restarles los beneficios generados por los sistemas contables, que tienden a mejorar la calidad de la toma de decisiones empresariales y que quizás no existirían si no fuera por las obligaciones tributarias.

En síntesis, el costo total de la tributación se resume en la idea de que un colón de ingreso tributario tiene un costo aproximado de cuarenta céntimos. Con la carga tributaria actual, este costo es equivalente a alrededor de un 5% del PIB. De aquí se desprenden por lo menos tres retos de política fiscal:

Primero: la necesidad de establecer estándares sobre la relevancia, la calidad y la eficiencia del gasto público; dado que se financia con los impuestos, este gasto es en realidad más caro de lo que las cifras sugieren a primera vista.

Segundo: desde esta perspectiva, la reducción de los costos de la administración tributaria adquiere una importancia que va más allá de facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias; simplificar el sistema y su administración deben verse como formas de reducir el elevado costo social de los tributos.

Tercero: los costos por la distorsión del sistema de precios, si bien son difíciles de reducir en forma significativa, pueden atenuarse un poco simplificando la estructura tributaria y reduciendo la diversidad de tasas y las exoneraciones del impuesto sobre la renta.

El estudio de Bolaños plantea interrogantes políticas que revisten la mayor importancia para el desarrollo nacional. La siguiente etapa de este tipo de investigación, que requiere mejorar y actualizar la información de base, implica avanzar hacia modelos que incorporen factores dinámicos vinculados al crecimiento, la inversión y la competitividad de la economía. Estos elementos van más allá del estudio planteado, que se centró en los costos estáticos del sistema, pero forman parte del debate necesario para redefinir la estructura tributaria del país.

Así, por ejemplo, las propuestas que se presentaron durante la Administración Rodríguez para reducir la tasa del impuesto sobre la renta a las empresas al 15% y la de las personas al 20% y eliminar

todas las exoneraciones, pretendían básicamente hacer más competitiva la estructura tributaria para atraer inversionistas.

Sin duda la definición del impuesto sobre la renta debe hacerse teniendo en cuenta las restricciones que impone la globalización. En este contexto, es posible plantearse dos modelos alternativos para la atracción de inversiones, sean estas de origen nacional o extranjero.

En el primer modelo, que podría llamarse de competitividad real, se parte de la premisa de que la atracción de inversiones se fundamenta en las condiciones reales de la economía. En esta perspectiva, se entiende que los costos de producción, la existencia de una adecuada infraestructura interna y de vínculos adecuados con las redes logísticas internacionales, el funcionamiento del sistema financiero y del mercado laboral y la certeza de contar con un estado de derecho confiable, son aspectos claves para que los empresarios nacionales o extranjeros decidan invertir en el país. Desde esta óptica, los impuestos son necesarios para contar con esa infraestructura y con las demás condiciones requeridas para crear la competitividad real que permita la llegada de nuevas inversiones, aunque muchos de estos elementos deben financiarse con endeudamiento y no con ingresos corrientes.

En la segunda perspectiva se supone que la generación o atracción de inversiones depende de manera fundamental de las condiciones tributarias que se les ofrezcan a las empresas. Es posible aumentar el atractivo del país -en especial en esta época de tanta competencia internacional para atraer inversiones- reduciendo los impuestos para ubicarlos por debajo de los países con los cuales se compite. Así, se apuesta a que los impuestos “compensen” las insuficiencias que pudiera tener el país en materia de competitividad real. Este tipo de estrategia no es eficiente para atraer aquellas inversiones que valorizan y remuneran más los recursos humanos y naturales de un país como Costa Rica, las cuales dependen de la existencia de infraestructura o servicios públicos especializados y de alto nivel, como centros educativos de excelencia o infraestructura física de calidad internacional. Por ejemplo, se sabe que la decisión que tomó INTEL de invertir en Costa Rica se basó en la valoración de la calidad del recurso humano nacional más que en el tratamiento tributario ofrecido por el gobierno (Spar, 1997).

En un trabajo elaborado recientemente por Morisset y Pirnia (2000), los autores revisan la literatura producida sobre el tema a partir de los sesenta, y combinan análisis de tipo econométrico con estudios de opinión hechos a los responsables de la toma de decisiones de inversión. Las conclusiones de ambos tipos de estudio coinciden en

que, si bien el tratamiento tributario es relevante en la decisión de inversión, no es uno de los principales criterios. En igualdad de condiciones, el tratamiento tributario es importante; pero son más importantes los factores reales que determinan la rentabilidad de los proyectos. Tal como lo señaló uno de los empresarios entrevistados: *los impuestos son iguales al postre, en el sentido de que uno no escoge el restaurante por el postre ni decide la inversión por los impuestos, sino por el resto de las condiciones; si al final el postre es muy bueno o hay un tratamiento tributario muy beneficioso, lo celebra, pero no es por eso que toma la decisión.* Aunque en la literatura especializada se señala la importancia de contar con sistemas tributarios estables, que aseguren a las empresas la permanencia de las reglas del juego, hay la tendencia a considerar que los incentivos tributarios no son un buen instrumento para estimular la inversión (ADB Institute, 2000).

Aquí cabe recordar que Costa Rica tiene experiencia en el uso del modelo basado en ceder impuestos o dar subsidios para compensar las deficiencias de competitividad²². El caso más reciente es el régimen de promoción de exportaciones basado en los Certificados de Abono Tributario y en las exoneraciones del impuesto sobre la renta; cuyos recursos hubieran podido emplearse para aumentar la competitividad mediante la inversión en capital físico y humano.

La situación en esta materia es aún más grave. Costa Rica también ha perdido ingresos tributarios cuando las empresas – especialmente estadounidenses – han sido exoneradas de impuestos aquí, pero han tenido que pagarlos en su país de origen. Estados Unidos permite que las empresas que invierten en el extranjero deduzcan de los impuestos los que pagaron en los países en los que llevaron a cabo la inversión; de esta forma, cuando un país impone una tasa menor (o exonera), lo que consigue es que los impuestos los perciba el Tesoro norteamericano en lugar del Ministerio de Hacienda nacional. No hay cuantificaciones de los recursos fiscales que se han perdido por la mala gestión de los gobiernos en este sentido, pero sin duda se trata de un campo en el que la política nacional debe reorientarse. En el Índice de Competitividad del año 2001, que calcula el *World Economic Forum* (2002), Costa Rica aparece en la posición 50 entre 75 países; uno de los factores que influyeron negativamente en el puntaje obtenido es la debilidad de su infraestructura²³. La política de

22 El modelo de sustitución de las importaciones también se basó en exoneraciones y subsidios a la inversión, aunque el costo fiscal fue menos oneroso, porque la protección arancelaria -el principal estímulo a la producción sustitutiva de importaciones- era un importante generador de ingresos públicos.

23 En ese indicador, los factores con posiciones más desventajosas fueron: Calidad de la infraestructura telefónica (posición 75), Desarrollo de la infraestructura de ferrocarriles (posición 69) y Calidad de la infraestructura portuaria (posición 67).

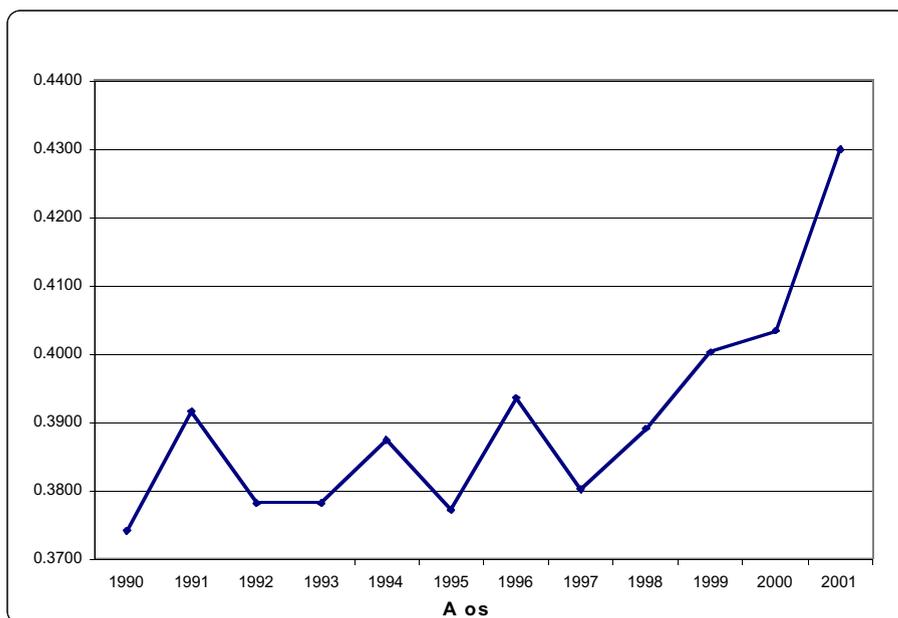
atracción de inversiones a ultranza es uno de los factores que han llevado al país a esa posición.

La decisión acerca de cuál modelo adoptar no puede guiarse solamente por criterios técnicos; sino que debe completarse con una decisión política sobre la estrategia del desarrollo nacional.

3.3 *Equidad*

En los últimos años se ha deteriorado la distribución del ingreso, tal como se desprende de los datos del Coeficiente de Gini²⁴ que se presentan en el Gráfico 1. Este deterioro, que en un primer momento parecía casual, exhibe una tendencia sostenida a lo largo de los últimos cuatro años. Aunque averiguar las causas del deterioro requiere un análisis que está fuera del alcance de este trabajo, cabe preguntarse qué papel puede jugar el sistema tributario para contrarrestar esta tendencia.

Gráfico 1
Costa Rica: Coeficiente de Gini
1990-2001



Fuente: Valores calculados por Juan Diego Trejos y facilitados personalmente a los autores.

²⁴ El Coeficiente de Gini es una medida de la concentración de la distribución del ingreso que varía entre cero (igualdad absoluta) y uno (concentración absoluta).

Bolaños se propuso analizar el efecto del sistema tributario sobre la distribución del ingreso y su evolución durante los últimos trece años y arribó a las siguientes conclusiones:

Por el lado del análisis de incidencia, entre 1988 y el año 2000, la evidencia disponible y los supuestos utilizados indican que el sistema impositivo tiene un efecto casi nulo sobre la distribución del ingreso por deciles. Por otro lado, cuando se mide la distribución de la carga impositiva, las tasas efectivas brutas por decil muestran una mejora, al pasar de una curva con regresividad en los deciles altos en 1988, a una leve regresividad en el 2000.

La conclusión de que el sistema tributario costarricense es regresivo (es decir, que a pesar de que su influencia es pequeña, grava más a los que menos tienen), tanto en 1988 como en 2000²⁵, difiere de los resultados obtenidos por Taylor-Dormond (1997) para 1988²⁶, quien concluyó que el sistema era proporcional en ese entonces. Estudios realizados en la década de los setenta, como el de Herschel, llegaron a la conclusión de que en esa época el sistema era fuertemente regresivo.

Se puede concluir, entonces, que el sistema tributario costarricense no es progresivo y más bien presenta elementos de regresividad. Por lo tanto, no solo no contribuye directamente a mejorar la distribución del ingreso sino que tiende a deteriorarla. Se puede afirmar también que las reformas implementadas desde 1988 (o incluso desde la década de los setenta) han reducido marginalmente la regresividad del sistema .

Estas situaciones prevalecen, a pesar de que un alto porcentaje de la población manifiesta estar de acuerdo con que el sistema tributario debe ser progresivo, según el resultado de la encuesta sobre cultura tributaria que realizaron Rivera y Sojo. A la pregunta *¿Está usted de acuerdo en que haya una reforma tributaria para que se cobre más a los ricos?*, el 88% de los entrevistados dijo estar “de acuerdo” o “muy de acuerdo”; y ante la pregunta *¿Está usted de acuerdo en que haya una reforma tributaria que permita que cada uno pague impuestos según sus posibilidades?*, el 92% afirmó estar “de acuerdo” o “muy de

25 En términos generales, se entiende que el sistema tributario es progresivo si la distribución del ingreso después de los impuestos es menos desigual que antes; es proporcional si no la afecta y es regresivo, si la distribución después de los impuestos es más desigual.

26 Bolaños ajustó los datos de ingresos de capital de la encuesta de ingresos y gastos con los de la Cuentas Nacionales del Banco Central, lo cual explica la diferencia entre los dos estudios, cuyas metodologías en los demás aspectos son muy semejantes.

acuerdo". El porcentaje que considera que actualmente el sistema es *justo, porque pagan más los que más tienen*, es menor, aunque mayoritario (61%)²⁷.

Lograr que un sistema tributario sea progresivo es una tarea compleja. Primero, porque los grupos con mayores ingresos tienen más posibilidades de oponerse a las reformas que tiendan a hacer progresivo el sistema²⁸. Segundo, porque la globalización impone restricciones, pues la elevada movilidad del capital y del trabajo especializado hacen relativamente fácil para los grupos que poseen esos factores, evadir o eludir los impuestos progresivos con los que se les trate de gravar. En este contexto, es ilustrativa la experiencia de Austria (ADB Institute, 2001) o de los países nórdicos (Musgrave, 2001), que han adoptado sistemas tributarios cedulares con tasas más bajas para los factores móviles con el propósito de preservar la carga tributaria, aunque esto significa reducir la progresividad del sistema²⁹. Tercero, porque la competencia tributaria entre los países, y en especial los territorios *offshore* y los paraísos fiscales, unidos a la complejidad financiera y tributaria de los grupos de altos ingresos, les permite aprovechar las opciones que les abren las diferencias entre las legislaciones nacionales. Cuarto, porque se requiere de una administración tributaria muy desarrollada para compensar las tendencias mencionadas y lograr que al menos los propietarios de los factores productivos contribuyan en forma progresiva.

A pesar de lo expuesto, algunos países, en especial los más desarrollados, han logrado consolidar sistemas tributarios que, en su conjunto, son progresivos. Estados Unidos es uno de ellos: en 1993, el quintil más bajo de la distribución del ingreso tenía una tasa efectiva de tributación del 8.4%, y el más alto, una de 26.6%³⁰. (Kansten, Sammartino y Toder, 1996: 17).

Las dificultades para lograr que el sistema en su conjunto sea progresivo, han llevado a la mayoría de los especialistas a concluir que el sistema tributario, en especial en los países subdesarrollados,

27 Los entrevistados también tienden a coincidir en que los ricos pagan poco (73%) y los pobres pagan mucho (63%).

28 Cuando se reformó el impuesto de bienes inmuebles, en 1995, se establecieron tasas que permitían a las municipalidades obtener importantes recursos provenientes de los grupos de ingresos medios y altos, con una exoneración a los grupos de ingresos más bajos. Se trataba de un impuesto directo progresivo, pero la oposición de los grupos medios y altos a que el impuesto se aplicara con el rigor que tenía implícito, llevó a que se bajaran las tasas, reduciéndose así la progresividad del sistema tributario.

29 En este mismo sentido, véase Tanzi (1995) y ADB Institute (2000).

30 Los quintiles intermedios tenían, en orden ascendente, tasas del 15.5%, 19.5% y 22.3%. En ese país, el impuesto más progresivo es el de la renta a las personas.

no es un buen instrumento para redistribuir el ingreso (ADB Institute, 2001) y que esta tarea se puede realizar en forma más efectiva a través del gasto público. Esto no significa que no sea posible aumentar la progresividad del sistema, pero es una llamada de atención sobre el limitado potencial de los impuestos para mejorar la distribución de manera significativa.

En este contexto, conviene mencionar el caso de Suecia -el prototipo de la economía del bienestar- donde el sistema tributario es levemente progresivo y el gran impacto distributivo del sector público se logra sobre todo a través del gasto, que redistribuye el 60% del ingreso, en contraste con el 20% de los Estados Unidos, donde el sistema tributario es mucho más progresivo (Steinmo, 1993).

En Costa Rica no se ha logrado que el sistema tributario sea progresivo, pero el gasto sí lo es (Taylor-Dormond, 1997). Esta característica parece ser percibida y apreciada por la población nacional. En la encuesta realizada por Rivera y Sojo se aprecia que altos porcentajes de la población declaran estar satisfechos con la calidad de la mayoría de los servicios públicos, en especial, los de carácter social. Sin embargo, en la medida en que la carga tributaria es baja y la distribución del ingreso muestra una tendencia a la concentración, los grupos medios y altos, sobre los cuales recae una parte importante de los impuestos, se enfrentan con la contradicción de que financian el gasto del gobierno pero no reciben a cambio servicios satisfactorios. Este problema no se presenta en Suecia, porque la carga tributaria es alta y la población recibe servicios públicos de calidad. En Costa Rica, la menor calidad de los servicios puede llevar al sistema a perder el apoyo de los grupos medios y altos, que tienden entonces a la contratación privada de algunos servicios, como educación, salud y seguridad, y a una mayor evasión y elusión tributarias. Los esfuerzos por hacer más progresiva la tributación, si no se acompañan de mejoras significativas en la calidad de los servicios, pueden resultar infructuosos y deteriorar la legitimidad del sistema.

Una pregunta adicional sobre el tema de la equidad es si existen los medios para hacer más progresivo el sistema tributario, en el caso de que esta sea la dirección en la que se quiera avanzar. La respuesta no es sencilla y no basta con asimilar los impuestos directos con los progresivos y los indirectos con los regresivos, como en los libros de texto, pues la incidencia de los impuestos depende de su diseño específico y de la forma en que se administren. Un impuesto sobre la renta que en principio podría ser progresivo, se vuelve regresivo si exonera o grava con tasas menores los ingresos de los grupos más altos, como en el caso de las exoneraciones asociadas a los regímenes

de promoción de exportaciones o de las tasas más bajas para dietas e intereses que para salarios; algunos impuestos indirectos –como el impuesto selectivo de consumo a los automóviles– podrían ser muy progresivos si se logra establecerlos y cobrarlos. Incluso la regresividad del impuesto sobre las ventas se puede aminorar si se tiene una canasta de bienes relevantes que sean parte del consumo de los grupos de menores ingresos o si, como en principio establece nuestra legislación, una proporción importante del ingreso se ata, como destino específico vinculante, a un gasto que beneficie a esos grupos.

¿Cómo hacer más progresivo el sistema tributario?

Para hacer más progresivo el sistema hay que ir más allá de la simple distinción entre impuestos directos e indirectos, pues la progresividad es una función de la combinación de impuestos y de sus características específicas.

- a) **El impuesto sobre la renta.** Wagstaff y van Doorslaer (2001) analizan qué hace progresivo el impuesto personal sobre la renta en quince países de la OCDE. Para esto, identifican un conjunto de factores que pueden hacerlo más o menos progresivo: la estructura de las tasas, las deducciones personales o familiares, las deducciones de gastos específicos, los créditos tributarios y la exención de algunos tipos de ingreso. En el estudio empírico, encontraron diferencias entre los países estudiados, que agruparon en tres tipos: los que logran la progresividad básicamente a través de las diferencias en las tasas, los que la logran a través de las deducciones personales o familiares y aquellos donde la progresividad se alcanza mediante la combinación de los distintos elementos.
- b) **El impuesto al valor agregado.** En este caso, que corresponde al impuesto sobre las ventas en Costa Rica, es posible reducir la regresividad a través de la definición de la canasta de bienes y servicios incluida en el impuesto y de la combinación del IVA con el impuesto selectivo de consumo, si este se usa para lograr tasas más altas sobre los bienes de consumo de los grupos de más altos ingresos (Ebrill, Keen, Bodin y Summers, 2001). Por ejemplo, Hossain (1994) reporta que en Bangladesh la introducción de un impuesto al valor agregado con una tasa única habría sido altamente regresiva, pero al combinarlo con una canasta exenta y con el impuesto selectivo de consumo, se logró una importante reducción en la regresividad. En el caso de Costa Rica, Conejo, Gutiérrez y Mora (1995) analizan opciones para reducir la regresividad del impuesto.
- c) **La combinación de impuestos.** Una opción teórica de política impositiva es tener un solo impuesto que tenga la progresividad deseada. En la práctica, esto requeriría tasas muy elevadas y, probablemente, una pérdida de eficiencia muy grande. Para evitar este problema, se utiliza una combinación de impuestos, unos progresivos y otros no, para lograr el nivel de progresividad deseado. En los Estados Unidos, por ejemplo, el impuesto personal sobre la renta es la principal fuente de progresividad y le imprime esa característica al sistema, a pesar de que los impuestos a las corporaciones y a las ventas (sobre todo este último, que no es un impuesto al valor agregado) son muy regresivos y los impuestos selectivos no muestran mayor progresividad (Kansten, Sammartino y Toder, 1996).

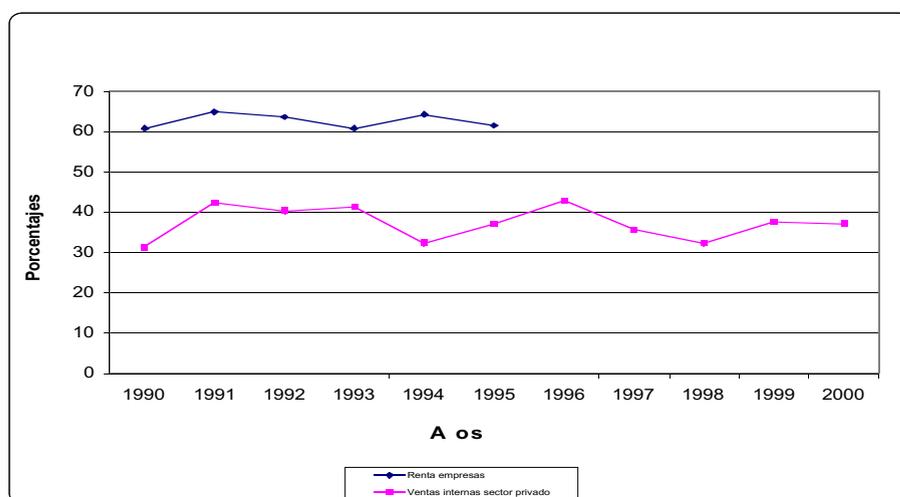
3.4 Evasión

En Costa Rica, los avances en materia de control de la evasión tributaria son pocos hasta la fecha. Diversos estudios coinciden en señalar que la evasión varía entre un 20% y un 60%, dependiendo del impuesto, y no hay evidencia de que haya habido cambios importantes en la reducción de la evasión, a pesar de las transformaciones institucionales y legales que han tenido lugar en la última década. Algunos de los resultados de esos estudios establecen lo siguiente:

- De acuerdo con estimaciones realizadas por el Ministerio de Hacienda para el período 1990-95, la tasa de evasión del impuesto de ventas se ubica entre el 30 y el 40% (Chávez y Valverde, 1996). Estos resultados coinciden con un estudio reciente realizado por la Contraloría General de la República hasta el año 2000.
- Cruz (1998) calcula índices de evasión superiores al 60% en el impuesto a las sociedades.
- Fabio Durán estimó que en 1966, la evasión de los impuestos a la seguridad social por concepto de no aseguramiento y subdeclaración de salarios equivalía a un 23% de los ingresos por cuotas y a un 21% en términos de los ingresos reglamentarios.

En el Gráfico 2 se presenta la información disponible sobre la evasión del Impuesto sobre la Renta de las Empresas y el Impuesto sobre Ventas Internas (excluyendo las empresas públicas).

Gráfico N° 2
Evasión Tributaria en Costa Rica
1990-2000



Fuente: Datos suministrados por Juan Ernesto Cruz, de la Contraloría General de la República.

Los resultados anteriores son semejantes a los de otros países subdesarrollados. Por ejemplo en Chile, la tasa promedio de evasión del Impuesto al Valor Agregado interno para el período 1980-1991 se estimó en un 45% (Toro y Trujillo, 1992); para el caso del impuesto sobre la renta de las empresas se ha estimado entre 40% y 60% (Jorrat y Serra, 1999, citado por Cruz, 1998); y en 1995, se calculó que la evasión del impuesto sobre los intereses se redujo del 50% al 35% al aprobarse una ley que autorizó al Servicio de Rentas Interno a solicitar información a los bancos³¹. En Colombia, entre 1984 y 1991, la evasión en el Impuesto al Valor Agregado se estimó en un 33%, y en el Impuesto sobre Renta, en un 32%. Durante los años setenta, la evasión en renta se calculó en un 60% (República de Colombia, 1993).

Este tipo de información contrasta con la de países más desarrollados, como Estados Unidos y Suiza, donde la evasión se estima entre un 10% (Engel y Hines, 1998) y un 13% (Stiglitz, J., 1998:687; Cruz, J.E.:1998)³²

Surge entonces la pregunta política: ¿quieren los costarricenses aproximarse a los países más avanzados en este campo³³, tal como lo han hecho en otros?

La evasión, al igual que otras formas de corrupción, es un problema difícil de resolver, pero existen experiencias exitosas que sugieren caminos por los cuales transitar si se tienen la voluntad política y el compromiso moral necesarios para lograrlo.

Harberger (1993:149-151) advierte sobre lo que denomina una situación de *desmoralización tributaria*, en donde los impuestos están sujetos a la evasión amplia y abierta, la administración es laxa e incluso corrupta, los contribuyentes perciben que son tratados en forma desigual e injusta, los gobiernos tratan de compensar la baja recaudación con aumentos en las tasas que incrementan la evasión, y se entra en un círculo vicioso en el cual hasta las personas que normalmente se consideran honorables y honestas evaden los

31 (www.sii.cl/pagina/infgeneral/estudios/ciat96.htm)

32 Aunque hay marcadas diferencias por impuestos (desde 6.1% en sueldos y salarios hasta 50% o más en sociedades colectivas y pequeñas sociedades anónimas, alquileres y servicios no contabilizados). El sector ilegal (drogas, juego y prostitución) eleva a 23% la evasión total (Stiglitz, 1992: 712)

33 Como lo señala Rodríguez en el Capítulo 1, llama la atención el hecho de que junto a estas elevadas tasas de evasión, haya una alta recaudación del impuesto de ventas como proporción de la oferta interna, en comparación con los datos de países más desarrollados. Según Ebrill et al. (2001), la recaudación de este impuesto constituye una elevada proporción del consumo privado, en comparación con países más avanzados.

impuestos. Según él, en esas condiciones, que no son las de Costa Rica, pero tampoco están muy lejos de serlo,

Probablemente la principal tarea que enfrenta el reformador tributario (...) es recuperar el tono moral de la sociedad: convertirla, de una sociedad compuesta principalmente por evasores de impuestos en una en la cual la mayoría de la gente cumple con las leyes tributarias (...) Darle vuelta a un sistema tributario desmoralizado es una tarea mayúscula. Requiere trabajar en todos los niveles, desde el recolector de impuestos hasta el menor de los contribuyentes³⁴ (traducción libre).

Para el lector ha de ser evidente que, junto a la dimensión ética, se requiere de una firme decisión política, que es muy difícil construir como una fuerza social real, dados los grandes intereses que resultan afectados por la decisión de minimizar la evasión; sin embargo, esta es la primera condición si efectivamente se pretende combatirla.

34 Además del compromiso moral y de la decisión política, hay ciertos elementos de carácter técnico que se mencionan en la literatura, como contar con un sistema tributario simple, pocos impuestos y tasas, el mínimo de exoneraciones, sistemas de control y sanción efectivos y una administración que facilite el cumplimiento de las obligaciones.

¿Cómo combatir la corrupción? La experiencia de Hong Kong

En Hong Kong, la lucha contra la corrupción ha sido exitosa. La corrupción era una práctica generalizada, heredada y legitimada desde las épocas imperiales chinas. Durante la gestión británica, hubo varios intentos para combatirla, basados principalmente en la pretensión de usar las leyes, la represión y el presupuesto como instrumentos para combatirla. Estos esfuerzos dieron pocos resultados:

Aprendimos que las leyes más severas y una mayor fuerza policial no funcionan por sí solas. La corrupción es un problema social fuertemente enraizado que aumenta en fortaleza y dimensión con el tiempo (...) La corrupción es como una enfermedad que germina de las normas sociales, la cultura y la actitud durante un largo periodo de tiempo hasta que alcanza proporciones epidémicas y penetra de modo firme y dominante en toda la comunidad.

En 1974 se emprendió una lucha frontal contra la corrupción. Se creó la “Comisión Independiente contra la Corrupción” (ICAC), cuyos resultados exitosos permiten hoy colocar a Hong Kong como uno de los lugares en los que la corrupción pública es menor.

La Comisión fue dotada de gran independencia respecto a todas las instituciones públicas, y se le dieron potestades para sancionar severamente a quienes incurrieran en faltas establecidas en la ley. Su estrategia se centró en tres áreas: la investigación, la prevención y la educación.

En educación, la ICAC tiene programas dirigidos a educar contra los males de la corrupción y promover el respaldo público contra la corrupción. Una quinta parte del presupuesto se destina a este fin, y la idea es que el éxito de la estrategia anticorrupción se basa en la participación de la comunidad, con el apoyo de oficinas locales, programas de participación comunitaria, de comunicación masiva y de monitoreo de la opinión pública.

En prevención, el énfasis de la Comisión se colocó en el estudio de los sistemas para eliminar demoras, la excesiva discreción por parte de los funcionarios y la pobre supervisión.

En investigación, las labores de la ICAC se enmarcaron en los estatutos sobre prevención del soborno y prácticas corruptas e ilegales. Gradualmente, algunas de sus funciones se traspasaron al Poder Judicial, y solamente la Procuraduría puede iniciar juicios sobre corrupción.

La comisión continúa sus labores actualmente, bajo el gobierno chino (<http://www.icac.org.hk/eng/main/index.html>). Se han creado entidades semejantes en otros países.

Fuente: De Speville (1995).

3.5 Rendición de cuentas

En el Capítulo 6, Gutiérrez y Román discuten el tema de la rendición de cuentas sobre ingresos tributarios. En esta sección, se analizará el aspecto de la rendición de cuentas relacionado con el informe de las autoridades ministeriales ante los Poderes Legislativo y Ejecutivo sobre la situación general de las áreas bajo su responsabilidad. Esa forma de rendición de cuentas se podría definir como *un principio político de acuerdo al cual las agencias y las organizaciones gubernamentales están sujetas a alguna forma de control externo, que provoca que den una respuesta general sobre y por sus acciones* (Leclerc et al., 1996).

En el ámbito particular de la gestión de impuestos, la rendición de cuentas a las autoridades políticas de más alto rango es especialmente necesaria, porque las unidades organizativas del Ministerio de Hacienda encargadas de esa función están en medio de procesos de reforma organizativa que son vitales para el Estado y que deben ser monitoreados, apoyados y orientados.

Por otra parte, es imprescindible que la rendición de cuentas se extienda a los procesos que realiza el Poder Judicial y que son componentes esenciales del sistema de recaudación. La eficiencia y la justicia en sanciones son indispensables para evitar la impunidad y para que el sistema tributario goce de legitimidad. Como se explica más adelante, los procesos administrativos y judiciales de sanción deben contar con un adecuado sistema de monitoreo. Sin embargo, en este caso, la rendición de cuentas no estaría dirigida hacia los Poderes Legislativo y Ejecutivo, pues está de por medio la independencia del Poder Judicial. Se trataría más bien de una rendición de cuentas de los tribunales correspondientes ante las máximas autoridades del Poder Judicial.

Una mejora en la rendición de cuentas ante las autoridades de los Poderes de la República no sólo produce los beneficios de control y orientación en el más alto nivel político, sino que genera una cadena de impactos positivos que atraviesa todos los niveles jerárquicos. Algunos de los *eslabones* de esa cadena son: a) las autoridades del Ministerio de Hacienda solicitan a sus subalternos que generen la información necesaria para rendir cuentas ante los Poderes Ejecutivo y Legislativo; b) para proveer esa información, se deben mejorar los procesos de control interno que permiten

obtenerla; c) un buen control interno debe apoyarse en una excelente planificación estratégica, de modo que el desarrollo del uno obliga a mejorar la otra; d) los resultados de los procesos de control interno le permiten a las jefaturas intermedias y a las autoridades superiores contar con una base de información útil para la toma de decisiones políticas y técnicas dirigidas a mejorar cada una de las áreas de actividad sobre la que se rinde cuentas. En otras palabras: el cumplimiento cabal de la rendición de cuentas del Ministro de Hacienda hacia los poderes Ejecutivo y Legislativo es un detonante de acciones positivas en el campo del control, la planificación y la dirección política, tanto en el interior del ministerio como en los poderes mencionados; de ahí su especial valor.

En el Capítulo 6, Gutiérrez y Román identifican los instrumentos formales mediante los cuales los ministros y viceministros pueden rendir cuentas. En lo concerniente a la Asamblea Legislativa, esos instrumentos son los siguientes:

- El informe anual de los ministros ante la Asamblea Legislativa.
- Las comparecencias de los ministros y viceministros ante la Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y el Gasto Público.
- La comparecencia de los ministros ante el Plenario de la Asamblea Legislativa.
- La información entregada por el Ministerio de Hacienda a la CGR sobre la gestión de los ingresos tributarios³⁵.

Si bien el Ministerio de Hacienda cuenta con una amplia gama de instrumentos para la rendición de cuentas ante la Asamblea Legislativa, Gutiérrez y Román señalan que ninguna de las dos instituciones los utiliza plenamente. Al respecto, mencionan lo siguiente:

35 Se incluye la relación con la CGR como parte de la rendición de cuentas ante la Asamblea Legislativa, dado que la CGR es un órgano auxiliar de la Asamblea especializado en el control superior de la Hacienda Pública y en la rectoría del sistema de fiscalización del Gobierno. En el campo específico de los ingresos tributarios, la nueva Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos le ha otorgado a la CGR varios instrumentos para verificar el funcionamiento de su sistema de control interno y la eficiencia de sus procesos. Además, en el dictamen anual que debe presentar la CGR a la Asamblea Legislativa, es posible ofrecer criterios para que esta ejerza sus facultades de control político y verifique el cumplimiento de sus recomendaciones (Capítulo 6). En especial, hay que destacar la reciente creación del Área de Fiscalización de Ingresos de la CGR, que supervisa el proceso de gestión y administración de los ingresos del sector público.

- A partir de 1998, el informe anual que presenta el Ministro de Hacienda a la Asamblea Legislativa carece de indicadores de gestión y de referencias detalladas sobre el estado de las diferentes áreas del ministerio³⁶, por lo tanto, no tiene utilidad como instrumento de rendición de cuentas.
- La Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y el Gasto Público también prepara un informe anual. En el año 2000, el Ministro de Hacienda y el Viceministro de Ingresos comparecieron una vez cada uno. Como no se logró un dictamen de consenso, se produjeron dos dictámenes negativos y uno afirmativo, pero ninguno incluye una valoración general sobre la gestión de impuestos. En los informes negativos, sólo hay un par de referencias puntuales a deficiencias en esa área³⁷, y en el informe positivo, se pone el énfasis en los logros alcanzados³⁸.
- La Asamblea Legislativa no utiliza las evaluaciones y recomendaciones de la CGR en el área de gestión de impuestos para traducirlas en orientaciones políticas sobre la materia. Este vacío de control político ocurre a pesar de que el informe anual de la CGR contiene información valiosa sobre el desempeño institucional³⁹, y de que la Comisión Permanente para el Control del Ingreso y el Gasto Público tiene la potestad de hacer comparecer ante ella al Contralor General de la República para que la informe y asesore.

Con base en lo expuesto en los párrafos anteriores, Gutiérrez y Román consideran que, en materia de ingresos tributarios, *el análisis de las prácticas de control político evidenciaba un débil ejercicio de las competencias de la Asamblea Legislativa.*

El Poder Ejecutivo cuenta con el Sistema Nacional de Evaluación (SINE), que es el único mecanismo especializado en la rendición de cuentas de las autoridades políticas de las instituciones del gobierno hacia el Presidente de la República. Coordinado desde 1997 por el Ministerio de Planificación, el SINE constituye un avance considerable en ese campo, aunque su diseño tiene limitaciones que deberían ser solventadas mediante otros mecanismos: a) sólo evalúa acciones

36 Sólo contienen referencias muy generales a los avances logrados y un resumen de los indicadores macroeconómicos.

37 Sólo se mencionan los problemas de registro de los ingresos recaudados en aduanas sin distribuir y el pago de impuestos a la propiedad de vehículos (Capítulo 6).

38 Cuando se escribió este capítulo aún no estaban disponibles los informes del año 2001.

39 Además del informe anual, la CGR prepara informes sobre las auditorías en el área de ingresos tributarios. En el año 2001, con posterioridad a la creación del Área de Fiscalización de Ingresos Públicos, se generaron 13 de esos informes.

estratégicas incluidas en el Plan Nacional de Desarrollo, lo que no garantiza que los indicadores y las metas estén orientados a mejorar los resultados globales de la institución; b) no integra la definición de metas con la formulación del presupuesto⁴⁰.

El avance hacia un sistema de alta calidad para la rendición de cuentas sobre los ingresos tributarios no es una tarea fácil. Para alcanzar mejores resultados, se requiere –entre otras- de dos condiciones básicas: que los Poderes Legislativo y Ejecutivo desarrollen la capacidad para pedir cuentas con base en los informes que reciben y que el Ministerio de Hacienda mejore aún más su sistema de control interno.

Gutiérrez y Román en el Capítulo 6, Cornick en el Capítulo 4 y Barahona en el Capítulo 5 coinciden en señalar que el control interno es un punto débil en la rendición de cuentas sobre ingresos tributarios. Gutiérrez y Román señalan que:

(...) aún hay importantes carencias en los procesos de control interno. Los problemas más serios se relacionan con las deficiencias en el registro y automatización de información, la ausencia de planes estratégicos de largo plazo y una pérdida de credibilidad en el instrumento más importante de rendición de cuentas: los informes de gestión.

Algunas de las limitaciones específicas detectadas por los estudios realizados son: la ausencia de sistemas de monitoreo del desempeño en los tribunales administrativos de aduanas y tributos internos, la falta de registros e indicadores sobre los procesos administrativos de la DGT y la DGA sobre infracciones tributarias y aduaneras, la falta de un plan operativo y un sistema de indicadores de desempeño en la DGA y la insuficiencia de las auditorías internas sobre áreas críticas del desempeño de la DGT y la DGA.

Sin embargo, cabe señalar que, como lo mencionan Gutiérrez y Román, en el Ministerio de Hacienda ha habido algunos avances apreciables en materia de control interno, como la creación de unidades especializadas en la definición de indicadores de gestión y un mejor plan operativo en la DGT que se divulga por internet.

40 Sobre este punto conviene hacer una aclaración: sin duda la comunicación informal entre el Presidente y los ministros suele tener una alta incidencia en la orientación estratégica de las distintas áreas del gobierno, pero como no hay información acerca de cómo ocurre, no se puede valorar la rendición de cuentas en el ámbito del Poder Ejecutivo. Lo que se puede afirmar es que, hasta ahora, los instrumentos formales de rendición de cuentas son bastante limitados.

La conclusión es que las autoridades del Ministerio de Hacienda no están en condiciones de rendir cuentas en forma adecuada ante las autoridades superiores del sistema político costarricense sobre el desempeño de las unidades que tienen a su cargo la gestión de impuestos. Una de las principales causas de esa insuficiencia estriba en que el Ministerio de Hacienda todavía no dispone de un óptimo sistema de control interno que sirva de base para la rendición de cuentas.

3.6 La transición: ¿qué estrategia seguir?

Independientemente de cuál sea el modelo tributario que se considere más apropiado para el desarrollo nacional, es necesario plantearse el paso desde la situación actual hacia la deseada, es decir, el proceso de transición.

Si el modelo que se considera apropiado es uno de alto financiamiento estatal de bienes y servicios, no quiere decir que de inmediato se puedan incrementar los impuestos hasta los niveles apropiados y que se comiencen a financiar los programas. Es posible que al principio se deba enfatizar la consolidación y la expansión gradual de los programas prioritarios y el cierre o reducción de otros. Si se empieza por aumentar los recursos disponibles para el gobierno, es probable que se utilicen en empleos y otros gastos, sin que necesariamente se expandan y consoliden los programas prioritarios. Por ello, es esencial tener clara la dirección en la que se quiere avanzar y asegurarse de que los recursos se utilizan efectivamente en lo que la sociedad ha definido como prioritario.

Dentro del modelo de alta provisión de servicios estatales, es esencial que la transición incluya acciones para aumentar la calidad y la eficiencia de los servicios. Además de los objetivos de racionalización económica y aumento del beneficio social del gasto público, la mejora en los servicios tiene el objetivo político vital de asegurar el apoyo y la contribución de los grupos medios y altos a una estrategia que tenderá a aumentar la carga tributaria. Por las mismas razones, este modelo requiere incrementar en forma rápida y ostensible su capacidad de recaudación de tributos y reducir los costos públicos y privados de esa función.

El modelo de alta provisión de servicios estatales es más afín con la estrategia de competitividad real que con la estrategia de atracción de inversiones mediante impuestos, por al menos dos razones: está orientado, precisamente, hacia la creación de condiciones de infraestructura y servicios que hagan posible la atracción de actividades productivas intensivas en capital e innovación, y el nivel de carga tributaria que requiere no podría ser aportado por una

estrategia basada en la atracción de inversiones con base en la reducción de impuestos. Considerando esto, es preciso que en la transición se empiecen a dar muestras claras y explícitas de que se avanza al compás de una estrategia dirigida a mejorar el entorno nacional para la competitividad empresarial. De otra forma, el modelo carecería de una de sus principales justificaciones y su viabilidad política se vería disminuida.

Además, hay que considerar que si se aspira a transitar con éxito hacia un nivel superior de carga tributaria, se requiere de un buen sistema de rendición de cuentas de la administración tributaria ante los Poderes de la República y ante la ciudadanía. Si se opta por aumentar el esfuerzo tributario de la colectividad, hay que dar cuentas oportunas y confiables de que ese esfuerzo se está aprovechando adecuadamente para lograr las metas que lo justifican.

Si el modelo es más bien uno de baja tributación y alta provisión privada de bienes públicos, el reto principal es la reducción del gasto y el cierre de los programas que no responden a las prioridades del modelo. Es posible que durante el período de transición se deban elevar temporalmente los impuestos para cerrar brechas fiscales, indemnizar a los trabajadores de los programas que se cierren e implementar programas efectivos en las áreas en las que se especializará el gobierno.

Pero con independencia de cuál modelo se adopte, la estrategia de transición puede poner más o menos énfasis en las políticas dirigidas a modificar la estructura tributaria, con el propósito de reducir los costos por las distorsiones derivadas de las diferencias en las tasas impositivas y así aumentar la progresividad del sistema.

4. LA REFORMA INCONCLUSA DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA

4.1 Un período de reformas profundas

En la década de los noventa se iniciaron dos procesos de reforma en la gestión tributaria costarricense, uno en el área de tributos internos y otro en aduanas. La primera fase de la reforma en tributos internos ocurrió entre principios y mediados de los noventa y significó un avance en el ámbito organizativo. En 1992, la DGT dejó de estar estructurada por impuestos y se organizó por funciones, como las administraciones tributarias más avanzadas. Además, con la creación de varias direcciones regionales, comenzó un proceso de desconcentración de la administración de tributos internos. En 1994, la reforma entró en una nueva fase, con el Programa de Modernización de la Administración Tributaria que enmarcó algunas

transformaciones legales y organizativas. En el 2000 comenzó otra etapa, con cambios en la gestión de los tributos internos, que aún continúa.

En el ámbito aduanero, entre 1991 y 1997 el país experimentó un proceso de intensa renovación, en el marco del Programa de Modernización Aduanera (PMA). Luego ha habido algunas mejoras específicas; sin embargo, según Barahona (Capítulo 5), a partir de entonces *la reforma perdió su rumbo y no hay avances cualitativos importantes*. En junio del 2002, mientras se escribía este capítulo, el gobierno decidió intervenir el servicio aduanero y someterlo a un proceso de reestructuración.

En esta sección se analizan ambos procesos de reforma; se exponen los principios que orientan el modelo de gestión tributaria que los inspiró, se analizan los cambios jurídicos y organizativos realizados y se hace una valoración general del estado actual de las reformas.

4.1.1 La lógica de la reforma de la gestión tributaria

Las reformas en la gestión de aduanas y tributos internos apuntaron hacia la sustitución de los modelos tradicionales de gestión tributaria por otros más recientes, inspirados en las más avanzadas prácticas que ofrece la experiencia mundial. El viraje estratégico ha sido tan radical, que se puede hablar de un cambio de paradigma en la gestión tributaria costarricense. Los principios que orientaron el cambio de modelo son básicamente los mismos en ambas áreas:

- a. Confianza. Ambos modelos se basan en la confianza que deposita la administración en el comportamiento de los contribuyentes y de los usuarios de los servicios tributarios o aduaneros. La aplicación de este principio favorece el buen trato a los usuarios, facilita el pago de impuestos y evita que se inviertan cuantiosos recursos institucionales en procedimientos de control de las declaraciones tributarias o aduaneras de los contribuyentes que han resultado ineficaces en todo el mundo.
- b. Responsabilidad legal del contribuyente y sus representantes. En los nuevos modelos tributarios se establece claramente la responsabilidad que asumen los contribuyentes y sus representantes ante la ley cuando presentan las declaraciones tributarias o aduaneras.
- c. Autoliquidación. En el nuevo modelo, el usuario presenta la declaración de los impuestos que debe pagar mediante un procedimiento que en el área de tributos internos se denomina

“autoliquidación” y en el de aduanas se conoce como “autodeterminación”. En consecuencia con este principio y con los de confianza y responsabilidad legal, la administración tributaria acepta las declaraciones que cumplen los requisitos formales como si estuvieran correctas, aunque todas son susceptibles de revisión mediante los procedimientos de fiscalización.

- d. Fiscalización selectiva e inteligente. En ambos modelos se utiliza la fiscalización selectiva de las declaraciones tributarias o aduaneras, y en el caso de las aduanas, la revisión selectiva de las mercancías ingresadas al país. Esos procedimientos se aplican en forma exhaustiva a muestras de declaraciones que se escogen mediante procedimientos transparentes, que combinan la aplicación de criterios de selección aleatoria con el uso de modelos de evaluación del riesgo de evasión; además, se da prioridad a los mayores contribuyentes y a los posibles evasores, identificados mediante cruces de información de diversas fuentes.
- e. Alto poder disuasivo. Dado que el control de la evasión fiscal se enfoca en un momento posterior a la entrega de las declaraciones tributarias o aduaneras, el poder de la labor fiscalizadora se centra fundamentalmente en la capacidad del sistema tributario y aduanero para disuadir a los potenciales infractores. Ese poder radica en la aplicación rigurosa y efectiva de los métodos de fiscalización selectiva y en la existencia de regímenes sancionatorios expeditos y eficaces, tanto en la fase administrativa como en la judicial.
- f. Estímulo del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Los nuevos modelos se alejan del enfoque policial propio de los modelos tradicionales y adoptan otro, que propicia el pago voluntario mediante una combinación de estrategias que incluyen la simplificación de los procedimientos de pago, la responsabilidad legal del contribuyente y de sus colaboradores por las conductas tributarias, y la implantación de sistemas eficaces de fiscalización y sanción que elevan el riesgo y el costo de las conductas evasoras.
- g. Plataforma informática avanzada. Los nuevos modelos descansan en el uso intenso, integrado e inteligente de las tecnologías de información en todos los procesos de gestión tributaria.
- h. Regulación de los auxiliares privados. En los nuevos modelos se establecen claramente los deberes y derechos de los actores

privados⁴¹ que apoyan a los contribuyentes en el uso de los servicios tributarios o aduaneros, y se les hace responsables por el contenido de las declaraciones tributarias y de los documentos que las respaldan.

4.1.2 Las reformas en el marco jurídico tributario y aduanero

Para avanzar hacia los nuevos modelos de gestión tributaria, era necesario modificar el marco legal existente. Por lo tanto, se impulsaron reformas legales profundas tanto en el área de tributos internos como en la de aduanas. El mayor avance en el área de tributos internos fue la aprobación de la Ley de Justicia Tributaria, y en aduanas, la aprobación de la Ley General de Aduanas. La creación de ambas leyes, en 1995, permitió instaurar un marco jurídico afín con el nuevo modelo de gestión tributaria.

a) Cambios en el marco legal de la gestión de tributos internos⁴²

La Ley de Justicia Tributaria definió como delitos fiscales una amplia gama de hechos ilícitos en contra del fisco y otorgó al Estado potestades para sancionarlos y para requerir cualquier información de importancia tributaria. Estos avances se vieron en peligro cuando la Sala Constitucional declaró inconstitucionales varios artículos de la ley de Justicia Tributaria referentes a infracciones administrativas, pero las reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios de 1999 fortalecieron la potestad de sancionar los incumplimientos.

El marco legal especializado en la gestión de tributos internos surge de la interrelación entre las leyes específicas de cada tributo y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La opinión de Thompson sobre el Código (Capítulo 3) se resume en la siguiente cita:

Nuestra visión de conjunto es que el Código del 2002 ofrece facultades y procedimientos aptos para que se cumpla eficientemente con los objetivos recaudatorios, salvo algunos defectos importantes y puntuales, como es el caso de las limitaciones para el cobro ejecutivo.

41 En el área de tributos internos, estos actores son los auditores, contadores, abogados especialistas en impuestos y otros; en el área de aduanas, son los agentes, los transportistas y los almacenes fiscales, entre otros.

42 La información sobre el marco jurídico de la gestión tributaria proviene básicamente del estudio de Erick Thompson sobre el tema que se expone en el Capítulo 3.

En el Capítulo 4, Cornick también se refiere a las deficiencias del Código que dificultan la recaudación:

En síntesis, aunque el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece facultades y atribuciones sancionadoras razonables para la administración tributaria, los procesos de cobro son aún engorrosos y de larga duración y no se dispone de medidas cautelares adecuadas durante el proceso; la administración carece de facultades para el cobro coactivo y, en el campo de la información bancaria, no dispone de los medios adecuados para obtener la información que requiere para el desempeño de sus tareas.

Thompson menciona las siguientes tendencias de reforma al Código:

- a. Aumentar la capacidad de la administración para recaudar impuestos mediante el fortalecimiento y la ampliación de los procedimientos de cobro administrativo (reservando los procedimientos de cobro judicial para situaciones excepcionales) y el uso de medidas que le permitan acceso pleno y permanente a la información bancaria y financiera del contribuyente.
- b. Compatibilizar el Código con el Estatuto de Derechos del Contribuyente, para alcanzar un equilibrio entre esos derechos, la eficiencia recaudatoria y el principio de satisfacción del cliente. Desde el punto de vista de la recaudación, este equilibrio favorece el cumplimiento voluntario.
- c. Afianzar el enfoque generalista del Código y derivar las disposiciones propias de la administración hacendaria a una Ley Orgánica del Ministerio de Hacienda o de una ley de una agencia tributaria, si esa fuera la decisión.
- d. Uniformar las normas del Código y la legislación aduanera.

b) Cambios en el marco jurídico aduanero⁴³

La Ley General de Aduanas actual es congruente con las normas y tendencias globales en materia de comercio internacional y con la lógica del nuevo modelo aduanero. A diferencia de la normativa que sustituyó, permite que el Estado ejerza una fiscalización inteligente de los ingresos tributarios cobrados en aduanas; sin embargo, aún tiene algunas deficiencias. Según Garita (Capítulo 3), las más importantes son las siguientes:

43 La información sobre el marco jurídico aduanero proviene del estudio de Ronald Garita expuesto en el Capítulo 3.

- a. Crea el procedimiento de autodeterminación de las obligaciones aduaneras, pero no lo hace obligatorio. Esto les permite a los importadores usar un procedimiento alternativo, mediante el cual la determinación de las obligaciones queda a cargo de la administración. Con este procedimiento, propio del modelo aduanero tradicional, no es posible responsabilizar a los importadores o sus representantes por el contenido de las declaraciones⁴⁴ y se abre un portillo para la impunidad fiscal. Esta debilidad legal no podrá superarse mientras el CAUCA II siga vigente.
- b. Hay una deficiencia relacionada con la forma de calcular los intereses por deudas resultantes de un proceso de fiscalización de la autoridad aduanera, pues se establece que estos empiezan a regir a partir de la notificación de la deuda por parte de la administración, la que suele sufrir diversos retrasos. Lo adecuado es ligar el cómputo de intereses al plazo original de cancelación de la obligación tributaria.
- c. El régimen de obligatoriedad de la transmisión electrónica de datos por parte de los auxiliares del sistema aduanero es débil, lo que genera una potencial impunidad de los usuarios del servicio, cuando transmiten información tributaria incorrecta.

Actualmente, se tramita un proyecto de ley con modificaciones a la Ley General de Aduanas que tiende a mejorarla, sin variar su enfoque fundamental, aunque según Garita (Capítulo 3), las últimas versiones del proyecto no logran superar todas las limitaciones detectadas⁴⁵.

La segunda gran tarea en el campo legal aduanero fue participar en la redacción y promoción del Tercer Protocolo del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA III), un proyecto de legislación regional que buscaba sustituir la segunda versión del código (CAUCA II), que aún está vigente. A pesar de que el CAUCA II fue aprobado en 1995, no logró superar el enfoque propio del modelo aduanero tradicional, y cuando entró en vigencia, ya estaba obsoleto. Para

44 Según lo establece el CAUCA II, el agente aduanero que autodetermina se convierte en responsable directo ante el Estado por el pago de los derechos, impuestos y servicios aduaneros, así como por los ajustes en los impuestos que se deriven de ellos. Por el contrario, si la determinación la realiza la administración, la responsabilidad directa no recae sobre el agente. Por esta razón, con frecuencia los agentes aduaneros ponen una advertencia en su declaración, aclarando que no es autodeterminada. El error de fondo reside en ligar el establecimiento de responsabilidades con cierto tipo de determinación.

45 Entre estas, la falta de armonización entre la Ley y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en cuanto a algunos aspectos técnicos que no ameritan un trato diferenciado.

contar con un marco jurídico coherente con el nuevo modelo aduanero, en 1998 un equipo de especialistas elaboró el proyecto del CAUCA III, que fue aprobado por el Consejo de Ministros de Integración Económica en setiembre del 2000. Los representantes de los agentes aduaneros de El Salvador interpusieron una acción ante la Corte Centroamericana de Justicia que anuló la resolución que lo había aprobado. Respecto a la permanencia del CAUCA II como marco jurídico regional en materia aduanera, Garita opina lo siguiente:

La Ley General de Aduanas responde a un modelo aduanero moderno, no así el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, conocido como CAUCA II. Ese instrumento centroamericano sigue manteniendo los defectos que las aduanas más eficientes han superado. Desde ese punto de vista, el CAUCA II es una amenaza para la Ley General de Aduanas, porque existen roces que podrían generar cuestionamientos jurídicos importantes y porque perjudica los objetivos de la administración aduanera de profundizar en el modelo al que responde la Ley.

c) Integración de la legislación de tributos internos y de aduanas

En el Capítulo 3, tanto Thompson como Garita enfatizan en la necesidad de integrar y armonizar las legislaciones sobre tributos internos y sobre aduanas. Ambos autores señalan que la legislación tributaria costarricense presenta un problema estructural, que consiste en la existencia de tratamientos injustificadamente diferentes de aspectos similares que están contemplados en la Ley General de Aduanas y en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Esta situación debilita el marco jurídico tributario.

Esas inconsistencias son muy evidentes en el régimen de infracciones de la Ley General de Aduanas, el cual podría mejorar sustancialmente si se tienen en cuenta las recientes modificaciones al Código de Normas y Procedimientos Tributarios y al Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal en cuanto a la definición de los ilícitos y a sus sanciones⁴⁶.

46 Entre las deficiencias en la definición y aplicación del régimen de sanciones de la Ley General de Aduanas, Garita menciona que existen probabilidades de que verdaderos hechos ilícitos penales estén siendo sancionados con multas administrativas de 100 y 500 dólares (Capítulo 3).

Por otra parte, Garita sostiene que en la Ley General de Aduanas hay un vacío de normas que permitan el intercambio de información de carácter tributario y aduanero y la coordinación de actividades fiscalizadoras entre la Administración Tributaria y la Aduanera; esta carencia dificulta la realización de auditorías integradas para detectar, por ejemplo, casos de subfacturación.

4.1.3 La reforma en la gestión tributaria⁴⁷

Para analizar los cambios en la gestión tributaria se discutirán tres funciones sustantivas de ese tipo de gestión: la recaudación de impuestos, la fiscalización de los ingresos tributarios y la sanción administrativa y judicial⁴⁸ de los ilícitos en materia tributaria. También se discutirán las funciones de apoyo que permean toda la organización, como el financiamiento, desarrollo y mantenimiento de los sistemas de información, la administración y el desarrollo de recursos humanos, el abastecimiento de insumos y la estandarización de normas y procedimientos. Por último, se analizarán las funciones orientadoras, que son las que permiten darle un rumbo estratégico a la organización y ajustar su funcionamiento: dirección, planeación estratégica, coordinación, control interno y rendición de cuentas.

La organización especializada en la gestión de los tributos internos es la DGT; en el área aduanera, la gestión está a cargo de la DGA. La sanción judicial está a cargo del Poder Judicial.

a) Recaudación

Las mejoras más destacables en la recaudación de los tributos internos son las siguientes: a) ha habido un salto de calidad en el control de los bancos recaudadores; b) se ha puesto en marcha un programa de capacitación de usuarios en materia tributaria; c) se diseñó una Unidad de Información y Atención al Contribuyente; d) se han implementado medidas que facilitan los trámites, con el fin de estimular el pago voluntario. En síntesis, podría decirse que la DGT ha empezado a dar pasos firmes hacia la adopción de una cultura de servicio al cliente, y a logros importantes en otras áreas.

47 La información sobre los procesos de gestión de tributos internos proviene principalmente del Capítulo 4 de este libro, escrito por Jorge Cornick; la información sobre la gestión de los tributos recaudados en aduanas, del Capítulo 5, elaborado por Juan Carlos Barahona.

48 Las sanciones administrativas son establecidas por la administración tributaria y aduanera, las contencioso-administrativas y penales corresponden al Poder Judicial. Con frecuencia, los análisis de la gestión tributaria excluyen la función sancionatoria, que es parte esencial de cualquier sistema de gestión tributaria.

La función recaudadora de las aduanas se realiza por tres vías: a) captan los aranceles y tributos relacionados con el comercio exterior; b) registran y recogen otros impuestos internos; c) generan información importante para fiscalizar las determinaciones del impuesto de renta. En los últimos años ha habido cambios positivos en la capacidad de recaudación del servicio aduanero: se implantó la autodeterminación, que posibilitó el pago anticipado de las obligaciones aduaneras, y se creó un procedimiento simplificado, que incluye la apertura de una ventanilla única de trámites aduaneros y la posibilidad de transmitir las declaraciones de importación en forma electrónica. Sin embargo, como se explica a continuación, la función recaudadora de las aduanas resulta muy disminuida por las deficiencias en otras funciones.

b) Fiscalización

En el área de tributos internos, las reformas relacionadas con la fiscalización se concentran en tres campos: mejoras en el registro de contribuyentes, desarrollo de procedimientos informatizados de detección de infractores y campañas de detección.

El registro de contribuyentes constituye la base de cualquier sistema de fiscalización tributaria y debe contener datos muy precisos de todos los contribuyentes. Durante el proceso de reforma, se amplió el registro y se mejoró la calidad de la información y de los procesos de alimentación de nueva información. Sin embargo, aún hay deficiencias importantes en la cobertura y la calidad de la información del registro que limitan los ejercicios de fiscalización.

Ha habido avances significativos en el desarrollo de herramientas informáticas para procesar la información del registro con fines fiscalizadores, pero hubo interrupciones y modificaciones estratégicas en ese proceso. En cuanto a las campañas de detección de infractores, el logro más significativo es que la DGT ha empezado a aplicar instrumentos de procesamiento masivo de información tributaria para identificar posibles evasores. Los resultados han sido desiguales: bastante satisfactorios en la campaña de “sombras”⁴⁹ y deficientes en las campañas conocidas como de “rentas” y de “fiscalización”. Las deficiencias se originan principalmente en la mala calidad de la información del registro, que genera porcentajes

49 Las liquidaciones “sombra” son calculadas por la DGT para contribuyentes seleccionados, con base en información aportada por sus clientes o proveedores. Cuando se detectan diferencias entre los montos de los ingresos calculados y los declarados por el contribuyente, se le notifica para que normalice su situación (véase el capítulo 4).

muy altos de falsos infractores; a esto se suma la reducida proporción de casos fiscalizados. El resultado: la probabilidad de que los evasores sean detectados es muy baja.

Mientras que la fiscalización de los tributos internos se produce con posterioridad al pago de los impuestos, en el área aduanera la función de fiscalización se realiza tanto antes como después del pago de los tributos, o más precisamente, antes y después del momento en que la aduana entrega las mercancías importadas. De esas dos etapas, la más importante es la fiscalización posterior a la entrega, pues constituye uno de los ejes centrales del nuevo modelo de gestión tributaria y en particular, del nuevo modelo aduanero.

En forma similar a la fiscalización de los tributos internos, la fiscalización *a posteriori* en las aduanas modernas se apoya en bases de datos adecuadas, en complejos sistemas de evaluación del riesgo de evasión y en la selección transparente de las muestras de declaraciones para revisar. Además, este tipo de fiscalización incluye la revisión profunda y tecnificada de las mercancías correspondientes a las muestras seleccionadas y su aplicación es vital para elevar el costo de la evasión y el riesgo de ser sancionado. En Costa Rica, los avances en esta dirección aún son reducidos e incipientes. El control *a posteriori* se aplica en un porcentaje de casos muy reducido, insignificante en términos de su incidencia sobre la sensación de riesgo de ser sancionado por evasión, y sin el respaldo de modelos de evaluación de riesgo. El avance en este tipo de proceso se dificulta por la ausencia de un registro unificado con datos sobre importadores, auxiliares privados, tipos de mercancías, declaraciones, etc. Según la información que aporta Barahona, el impacto de la fiscalización *a posteriori* en el funcionamiento general del servicio aduanero es prácticamente nulo.

En el marco del nuevo modelo, la fiscalización aduanera que se realiza antes de la entrega de las mercancías también debería apoyarse en el uso sistemático de buenos registros de datos de contribuyentes y usuarios del servicio y de modelos de evaluación de riesgo de evasión. En Costa Rica, las deficiencias de esos instrumentos impiden que la revisión tenga la calidad adecuada. Ciertamente, ha habido un avance importante en la incorporación del procedimiento de revisión selectiva y aleatoria de las mercancías que pasan por las aduanas⁵⁰,

50 Según Barahona, en marzo del 2001, la distribución de los porcentajes de revisión para las declaraciones autodeterminadas indicó que sólo el 18% de ellas se revisaba físicamente, el 35% se revisaba en los documentos y el 47% no pasaba por ninguna revisión.

pero aún hay deficiencias. A continuación se mencionan algunas de las que analiza Barahona en el Capítulo 5, para cada una de las cinco fases que componen el flujo de la carga importada, desde el embarque hasta la entrega a sus dueños:

- a. Fase de embarque y envío de mercancías. No hay mecanismos que permitan identificar y castigar la falsificación y el fraude relacionados con la alteración u ocultamiento de la información de envío y embarque, que suele hacerse en forma bastante burda.
- b. Fase de ingreso. La revisión selectiva y aleatoria de las mercancías no se optimiza con la construcción de perfiles de riesgo basados en información sobre el comportamiento de los dueños de la mercancía y los auxiliares privados. Los datos necesarios para este tipo de análisis no se están registrando.
- c. Fase de almacenamiento. Más del 80% de los bultos que ingresan a los depósitos fiscales se reciben sin la fiscalización de los funcionarios aduaneros. Como el funcionario que supervisa la descarga no dispone de información sobre el contenido, utiliza criterios subjetivos para autorizarla, lo que dificulta la fiscalización y favorece la corrupción.
- d. Fase de mercancías en tránsito. La fiscalización en los estacionamientos transitorios es deficiente; el tránsito de mercancía no nacionalizada por el territorio nacional hace más vulnerable el sistema y complica las tareas de fiscalización⁵¹.
- e. Fase de despacho. No se controla la calidad de las descripciones de la mercancía en las declaraciones de aduana y se permite que pasen incompletas al sistema, con lo que se dificulta la fiscalización *ex post*. Además, ha habido denuncias sobre falsificación de declaraciones.

c) Sanción

Los análisis de Thompson y Garita sobre los procesos de sanción se vieron dificultados por la carencia de datos⁵². Es preciso superar esa

51 La opción de la mercancía en tránsito también perjudica la recaudación, porque equivale a que el Estado financie a los importadores, que pueden diferir el pago de los impuestos. Para superar esta situación, Barahona recomienda estudiar la conveniencia de crear un instrumento de crédito que financie el pago diferido de los impuestos con intereses razonables, como ocurre en Marruecos.

52 Barahona (Capítulo 5) encontró que la DGA no cuenta con un mecanismo estandarizado de registro de los procesos de sanción administrativa. Los expedientes no se identifican con un número único y consecutivo al pasar de una instancia a otra, pues se les cambia el código, lo que impide "rastrearlos" a lo largo del proceso.

limitación con un adecuado sistema de monitoreo que genere indicadores sobre la producción y la productividad de las fiscalizaciones y determinaciones tributarias en cada instancia de revisión, y que incluya una tipología de las causas de nulidad e ilegalidad de las actuaciones administrativas.

La sanción de los ilícitos tributarios, tanto de impuestos internos como recaudados en aduanas, contempla tres fases: la administrativa, la contencioso administrativa y la penal. Los procesos de sanción administrativa tienen una estructura similar en ambas áreas, que incluye tres instancias de resolución: la impugnación de las resoluciones de la administración, la revocatoria y la apelación. Las dos primeras instancias son resueltas por la DGT o por la DGA; la tercera, por los tribunales administrativos especiales: el Tribunal Fiscal Administrativo (TFA) y el Tribunal Aduanero Nacional (TAN).

Los análisis de Thompson y Garita sobre el desempeño de las instancias administrativas indican que, tanto en el área de tributos internos como de aduanas, los tribunales administrativos fungen como controles de calidad bastante efectivos de los casos preparados por la DGT y la DGA. Thompson señala que, en el año 2000, el 41% de las resoluciones del TFA fueron anulaciones de resoluciones de la DGT por vicios de procedimiento. Garita, por su parte, encontró que entre 1998 y 2001, el 25% de las resoluciones del TAN correspondieron a anulaciones de resoluciones de la DGA. En ambos casos, las etapas de impugnación y de revocatoria son muy extensas. En medio de las limitaciones señaladas, cabe destacar la contribución de ambos tribunales para elevar la calidad del trámite de los expedientes administrativos, defender los derechos de los administrados, reforzar el principio de legalidad y ayudar a la administración a corregir errores.

Dado el papel relevante de los tribunales administrativos como controladores de la calidad de los procesos de sanción, sólo una pequeña proporción de los casos fallados en sede administrativa a favor de la administración llega a la fase contencioso administrativa. En el área de tributos internos, la mayoría de los casos que se fallan en esta fase tienen resultados favorables para el Estado. Sin embargo, la duración promedio de los casos es muy larga; en los juicios Especial Tributario y de Lesividad supera los dos años.

En cuanto a los delitos penales relacionados con tributos internos, hay que decir que en Costa Rica estos tienen una historia muy corta, pero su brevedad no explica por sí misma por qué aún ningún contribuyente ha sido elevado a juicio por este tipo de delito. Thompson menciona una causa: los jueces penales comunes que

fallan los casos penales tributarios tienden a eludir la aplicación de esos delitos, con los que no están familiarizados, y prefieren aplicar figuras penales comunes como estafa, falsedad ideológica o uso de documento falso. Hay que señalar también que los trabajos de preparación de casos penales por parte de la administración tributaria aún no se ventilan en los tribunales. En cuanto a los delitos aduaneros, los juicios son muy escasos. Según datos del Ministerio Público obtenidos por Garita, entre 1998 y 2001, en las fiscalías de todo el país, se llevaron a juicio nueve casos de contrabando y 27 de defraudación tributaria aduanera. Se desconoce cuántos de estos casos derivaron en absolutorias.

Un sistema sancionatorio deficiente promueve la impunidad de los evasores ante la ley. Las deficiencias detectadas –sobre todo en la fase administrativa– aportan indicios que apuntan hacia esa conclusión.

d) Funciones de apoyo

En esta sección se hace referencia a tres funciones de apoyo: administración de recursos humanos, información y financiamiento.

Recursos humanos. En el área de tributos internos, cabe destacar el predominio de personal profesional o calificado en la DGT, algo muy positivo y poco frecuente en países en desarrollo. Entre los aspectos que se deben superar, Cornick señala la falta de personal de apoyo, que impide que esos recursos profesionales se usen en forma óptima, y la ausencia de un programa de capacitación permanente.

En el área de aduanas, la situación de los recursos humanos es bastante menos favorable. A mediados de los noventa, la reforma aduanera provocó un cambio profundo en la dotación de recursos humanos de la DGA, pues se prescindió de 225 funcionarios y sólo se autorizaron 74 nuevas contrataciones. El impulso renovador se diluyó porque en la administración de recursos humanos persistían condiciones desfavorables en áreas tan importantes como remuneración, incentivos, selección de personal y promoción de valores y actitudes coherentes con los objetivos de la institución. En cuanto a remuneración e incentivos, Barahona encontró que tienen niveles insuficientes e inferiores a los que disfrutaban los funcionarios de la DGT. Además, se carece de un modelo de selección y seguimiento del personal que tome en cuenta sus cualidades morales y no hay un código de ética explícito que sirva de referencia para la actuación de los funcionarios. Por otra parte, las sanciones a funcionarios por faltas a la integridad no se publican y son prácticamente inexistentes.

Información. En este ámbito, desde principios de los noventa hubo notables avances en ambas áreas. En tributos internos, los mayores logros se han producido con el SIIAT, un complejo sistema de información para la fiscalización; sus componentes básicos ya están funcionando y se espera que esté terminado en un año. Sin embargo, el desarrollo de este sistema ha estado marcado por un conjunto de modificaciones estratégicas, retrasos prolongados y deficiencias serias (Capítulo 4). Es difícil exagerar la importancia estratégica que tiene este sistema para elevar la capacidad fiscalizadora del pago de tributos internos. Además, en la DGT todavía hay alguna debilidad de los sistemas de información de tipo administrativo (presupuesto, recursos humanos) y de apoyo a los procesos de toma de decisiones gerenciales, planeamiento y control interno.

En el área aduanera, un fruto de la reforma en el campo de los sistemas de información ha sido el desarrollo de un sistema informático que permite realizar la mayoría de los procesos operativos en forma automatizada y que consolidaría a futuro la conexión electrónica entre las oficinas centrales de la DGA, las aduanas, los almacenes fiscales y las agencias aduaneras, sin embargo, aún persisten problemas en esta área; además, permite hacer las declaraciones de aduana por internet. Algunos otros logros son la publicación de las declaraciones aduaneras y de un conjunto de resoluciones oficiales de la DGA a través de internet. Una de las mayores limitaciones es la ausencia de un registro único de datos aduaneros y administrativos adecuado para realizar las funciones de fiscalización y control interno y la carencia de modelos automatizados de evaluación de riesgos de evasión. Además, Barahona señala que el sistema *es débil en control de tránsitos y nulo en control de gestiones y procedimientos de cobro de multas, impuestos o establecimiento de sanciones.*

Financiamiento. Tanto la DGT como la DGA tienen un financiamiento insuficiente, en relación con el tipo y la magnitud de las tareas que realizan. Al analizar la relación entre los gastos de la DGT y los ingresos tributarios de su ámbito de competencia, Cornick encontró que ha oscilado mucho en los últimos años, y que el nivel promedio es inferior al de otros países, sobre todo si se considera que la DGT se encuentra en medio de un proceso de reforma que requiere de importantes inversiones. Esta situación ha provocado una alta dependencia de la DGT con respecto a financiamiento extra presupuestario para el cumplimiento de tareas ordinarias. Por otra parte, Barahona menciona que el presupuesto de la DGA es menor que el de la DGT, lo que no parece justificable si se considera que ambas instituciones son responsables de recaudar proporciones de ingresos tributarios similares⁵³.

53 Con el uso de modelos especializados, se podría establecer cuáles son las áreas de la administración tributaria cuyo fortalecimiento podría rendir mayores frutos en términos de recaudación.

e) Funciones orientadoras

En materia de planificación, la DGT ha dado un salto importante al adoptar recientemente un modelo de plan estratégico que, a diferencia de los antiguos planes operativos, facilita el seguimiento de una selección de metas cuantitativas. Sin embargo, aún se carece de un sistema integrado e informatizado de planeación por objetivos que esté a la altura de una organización tan compleja y estratégica como la DGT. La DGA está lejos de estos avances.

A propósito de la función de dirección, hay que señalar que uno de los principales obstáculos para que esta sea ejercida en forma óptima es la alta rotación en los niveles técnicos superiores de la DGT y la DGA. En la DGT, por ejemplo, ha habido cuatro directores generales y cuatro directores de Informática en cuatro años. El costo de este nivel de rotación se expresa en extensos períodos de aprendizaje, inconsistencias o errores de tipo estratégico y discontinuidad en los cambios emprendidos.

En la DGT, persisten deficiencias de coordinación entre la administración central y las administraciones regionales. Entre la administración aduanera central y las aduanas ubicadas en los puestos fronterizos se presentan problemas similares.

También llaman la atención las insuficiencias en materia de control interno. Tanto la DGT como la DGA carecen de instrumentos adecuados para estimar periódicamente los montos de evasión en los impuestos que administran. Y en general, se encuentra que en ambas direcciones, los pocos procedimientos de control interno que existen son manuales y en algunos casos poco sistemáticos.

¿Cómo reformó Singapur su administración tributaria?

La reforma de la Autoridad de Ingresos Internos de Singapur (en inglés, IRAS), que empezó en 1992, permitió transformar un departamento de administración de ingresos del Ministerio de Finanzas en una organización flexible, y capaz de contratar personal altamente calificado. Adoptó una estructura organizacional de tipo funcional que ofrece un servicio integrado a los contribuyentes. Esta nueva estructura permitió que las divisiones funcionales tuvieran economías de escala y redujeran duplicaciones de funciones que eran inherentes a la antigua estructura.

El sistema informático del IRAS es alimentado por una base de datos integrada que funciona con un sistema de imágenes de documentos y flujos de trabajo. Las declaraciones y la correspondencia de los contribuyentes son escaneados y guardados en discos ópticos. El sistema crea automáticamente los asuntos de trabajo y destaca las imágenes relevantes para la evaluación que hacen los funcionarios. Ese sistema adoptó un enfoque de procesamiento secuencial que permite procesar todas las declaraciones de impuestos de renta, con base en controles y criterios predeterminados. De esta forma, se logra revisar automáticamente el 80% de las declaraciones. El 20% restante, correspondiente a casos complejos, se revisa manualmente. Como resultado, el tiempo de evaluación de las declaraciones se redujo de un rango de 12 a 18 meses, a uno de 3 a 5 meses.

El costo de operación del sistema informático representa el 14% del costo total del IRAS, mientras que el costo de personal representa el 55%. El costo directo de la administración, semejante al de Hong Kong, es de 1% de la recaudación.

Fuente: ADB Institute (2001: 19)

4.1.4 Una valoración general de la gestión tributaria

Al hacer una valoración general de las dos administraciones tributarias que se han analizado en esta sección se encuentra un notable contraste entre una y otra. El caso de la DGT es el de una administración tributaria que, a pesar de la discontinuidad en la dirección gerencial, las oscilaciones en el ritmo de las reformas y la insuficiencia de recursos, ha logrado colocarse en una vía de transición hacia la adopción del modelo de gestión que caracteriza a las administraciones tributarias más avanzadas en el mundo. El mejor indicio de ese progreso es el que haya empezado a utilizar herramientas informáticas que analizan grandes volúmenes de datos

para identificar posibles evasores. Sin embargo, la transformación en el sistema de fiscalización no se completa y el sistema de sanción aún mantiene serias deficiencias; ambas limitaciones promueven un alto nivel de impunidad. En síntesis, se puede decir que lo avanzado hasta ahora no asegura que la transición se completará con éxito, pero sí ofrece una plataforma sólida para culminar la reforma.

Por el contrario, en la DGA, el proceso de reforma tuvo un fuerte impulso inicial, que posteriormente perdió el rumbo y se diluyó. Hay abundante evidencia sobre la notable incapacidad del servicio aduanero para enfrentar a fondo el contrabando y la evasión en sus distintas modalidades: subfacturación, clasificación incorrecta de la mercancía o de su origen, pólizas dobles o *clonadas*, etc. El tipo de gestión aduanera que prevalece todavía corresponde más al modelo tradicional que al nuevo. La fiscalización posterior a la entrega es poco significativa para el funcionamiento general, la fiscalización anterior es defectuosa, los procesos de sanción son débiles y están plagados de vacíos y no hay un uso integrado de los sistemas informáticos para sustentar el control interno y la fiscalización. Las principales causas de esta situación tienen que ver con su deficiente capacidad de gestión y no con la existencia de vacíos en el marco jurídico.

Es inevitable preguntarse si la situación general de la recaudación aduanera en Costa Rica es inherente a su condición de país en desarrollo o al patrón cultural de su sociedad y si, por lo tanto, es imposible superar ese estado de cosas por más que se intente. Se puede afirmar que no es así. En América Latina, las aduanas de El Salvador y de Perú han logrado certificarse con la norma ISO 9002 y son aduanas modelo en materia de recaudación. ¿Qué impide, entonces, que Costa Rica también pueda dar ese salto?

Estrategia y gestión de ingresos

En teoría es obvio: una buena gestión es una condición necesaria para obtener resultados positivos en materia de ingresos tributarios. En concreto, el diseño de una estrategia de gestión exitosa es un problema complejo, que demanda gran capacidad de análisis por parte de las entidades responsables de la recaudación, las autoridades políticas y los entes de control.

En este contexto, es oportuno citar el estudio *Understanding Tax Evasion Dynamics* (Engel y Hines, 1998), en el que los autores estudian el efecto sobre la recaudación de tres estrategias diferentes (que pueden ser complementarias): el uso de auditorías retrospectivas (*si un contribuyente es auditado y se encuentran errores o faltas en su declaración de un año, la auditoría se extiende cinco años hacia atrás*), la duplicación de las penas por incumplimiento y el uso de amnistías tributarias.

El estudio, realizado con información del IRS (Oficina de Impuestos Internos), abarca el período 1947-1993 en los Estados Unidos; los resultados fueron los siguientes:

En 1993, la tasa de evasión estimada de un 10.6% habría sido del 18.2% si no se hubiesen practicado las auditorías retrospectivas; es decir, que la tasa de evasión se redujo en un 42% por la existencia de ese mecanismo

Duplicar la pena por incumplimiento del 25% al 50%, lo habría reducido en un 8%, del 10.6% al 9.7%.

Las amnistías tributarias que pueden generar mayores ingresos en el corto plazo, generan menos ingresos en el largo plazo, cuando los contribuyentes tienen menos temor a ser sancionados.

La reforma de las instituciones puede ser un paso necesario para mejorar la recaudación, pero la gestión de esas instituciones es el elemento fundamental para alcanzar los resultados que se buscan.

5. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

La tributación ha sido uno de los focos más dinámicos de la reforma del Estado costarricense durante los últimos veinte años. Los cambios realizados en ese lapso indican que la sociedad es capaz de renovar los patrones culturales, los marcos jurídicos y los procesos institucionales para adaptarlos a las exigencias del desarrollo nacional. Sin embargo, es preciso que la reforma continúe, no sólo porque muchos de los cambios iniciados en años anteriores aún no han culminado, sino porque la creciente globalización de la economía mundial está obligando al país a realizar transformaciones que hace pocos años no habían sido previstas.

Parece haber consenso en que la reforma de la estructura tributaria está inconclusa, pero aún no hay acuerdo acerca de cuáles son las tareas pendientes. Uno de los temas determinantes para orientar la reforma es el de la carga tributaria. Las cifras indican que su nivel actual es bajo, sobre esto no parece haber discusión, pero no se logra definir su magnitud. Esta definición pasa por precisar cuáles son las funciones que debe cumplir el Estado y con qué calidad debe hacerlo.

La reforma de la estructura tributaria también requiere definir algunos principios básicos. Es preciso decidir, por ejemplo, qué papel debe cumplir el sistema tributario para promover la equidad en la distribución del ingreso y qué papel debe jugar el gasto público. Hay otras definiciones de carácter más específico, por ejemplo, la necesidad o conveniencia de aumentar la tasa del Impuesto sobre las Ventas de manera permanente y sustancial y de ampliar significativamente su base. Se discute también la conveniencia de sustituir el sistema cedular del Impuesto sobre la Renta por uno global y de sustituir su base territorial por una de tipo universal. Está pendiente la discusión de la eliminación de las exenciones de impuestos a varios grupos, incluyendo las empresas extranjeras, que podrían deducirlos de los impuestos que pagan en sus propios países. Hay otros temas que probablemente se retomarán en el futuro, como los impuestos que gravan la riqueza, la propiedad y los daños ambientales y los posibles sesgos de género que podría tener la estructura tributaria.

En la reforma del marco jurídico están pendientes los cambios que deben hacerse para aumentar la capacidad recaudatoria del Estado, compatibilizar el marco jurídico nacional y regional en el ámbito aduanero e integrar el marco aduanero con el de tributos internos. En la reforma de la gestión tributaria, aún se debe culminar la instauración del nuevo modelo en el área de tributos internos,

mientras que en aduanas está pendiente el reinicio de la reforma, situación que llevó al Poder Ejecutivo a intervenir la DGA mientras se escribía este capítulo.

En el campo de la gestión tributaria, las propuestas para crear una Agencia Nacional de Recaudación tienen un lugar prioritario en el debate; se trata de un desarrollo institucional con un potencial importante, si la transformación no significa solamente desligarse de los controles públicos o combinar dos entidades con culturas institucionales muy diferentes.

Al discutir la gestión de los tributos, se debe tener presente que en Costa Rica hay un nivel importante de evasión tributaria –que varía, según el impuesto, entre el 20% y el 60% de la recaudación teórica-. En esta materia no hay mucha diferencia con respecto a lo que sucede en otros países subdesarrollados y sí mucha distancia de la situación en los países más avanzados y de los ideales y normas éticas que corresponden a una democracia como la costarricense. En este campo se requiere no sólo fortalecer las instituciones públicas y propiciar un cambio cultural profundo, sino también un gran esfuerzo del Poder Ejecutivo para liderar una transformación crucial.

El estado inconcluso de la reforma se expresa en un conjunto de limitaciones del sistema tributario en tres ámbitos diferentes. El más evidente -y el que plantea los retos más acuciantes- es el desequilibrio entre ingresos y gastos; aquí es claro que el sistema no sólo no consigue evitar la perpetuación de un considerable déficit fiscal, sino que es incapaz de impedir su ensanchamiento. Para equilibrar las finanzas públicas no alcanza con hacer un estricto control del gasto, aunque conviene tener presente que en los últimos cuatro años el gasto real ha aumentado mucho más rápido que en el período anterior. En segundo lugar, está el grado en el que se expresan las relaciones entre el sistema tributario y la estructura socioeconómica del país, en el que se concluye que la estructura de los ingresos es levemente regresiva -es decir, que quienes tienen más ingresos pagan proporcionalmente un poco menos que los que tienen menos- y que los costos para la economía nacional atribuibles a las ineficiencias en la estructura de los ingresos podrían ser relativamente altos en términos internacionales. El tercer aspecto es el de los impactos del sistema tributario sobre el modelo de desarrollo nacional; aquí es evidente que la carga tributaria del país es insuficiente para financiar los niveles de inversión necesarios para elevar el desarrollo de la sociedad costarricense, e incluso, para mantener en el largo plazo los avances sociales, económicos y ambientales que ya se han conquistado.

Ahora bien, ¿cómo construir el acuerdo sobre el cual se sustente la reforma tributaria? Este es un asunto más político que técnico, pues cualquier cambio en la forma de recaudar y usar los impuestos modificará los costos y beneficios para los distintos grupos de ciudadanos. Para algunos grupos, las cargas tributarias aumentarán de manera ostensible, mientras que los beneficios no se evidenciarán de manera tan inmediata ni tan directa como los costos. En consecuencia -como lo muestra la experiencia histórica- cualquier reforma tributaria exitosa debe sustentarse en una negociación entre los distintos grupos económicos y sociales, que exprese un equilibrio entre los beneficios sociales y los costos individuales. La construcción de ese acuerdo va más allá de reuniones y discursos: compromete los valores y las actitudes de la ciudadanía a propósito de los asuntos tributarios. Cuando nos pronunciamos a favor de una solución al déficit fiscal, pero no estamos dispuestos a asumir una parte del costo de esa solución, en los hechos no estamos de acuerdo con ella. Por eso, la reforma debe partir de la cultura tributaria prevaleciente y apuntar hacia una transformación gradual de la misma, para hacerla más solidaria y más coherente con los valores fundamentales de la nación. En este ámbito, es esencial la acción transparente, coherente y ejemplar de la administración tributaria y de los Poderes de la República.

La acción transparente del Estado requiere de un adecuado sistema de control interno y de rendición de cuentas, lo que es especialmente cierto cuando se avecina un conjunto de decisiones políticas en materia tributaria que generarán costos considerables para los contribuyentes. ¿Cómo se constatará que el esfuerzo adicional de los costarricenses se traducirá en una mejor gestión tributaria y en un uso del gasto público más eficiente y más coherente con las prioridades nacionales? Ese tipo de control sólo es posible si se cuenta con buenos planes estratégicos, indicadores de desempeño de calidad, e instrumentos de rendición de cuentas adecuados.

En el fondo de cualquier concertación sobre cuestiones tributarias, hay algunas preguntas básicas que conviene explicitar. ¿Queremos un sistema tributario orientado hacia bajos niveles de tributación, con un alto financiamiento privado de bienes y servicios, o uno que opte por un elevado financiamiento de bienes y servicios sustentado en un alto nivel de tributación? En cuanto al papel principal del sistema tributario en el aumento de la inversión y la productividad nacionales, ¿debemos asegurar el financiamiento de la infraestructura y los servicios públicos necesarios para la operación exitosa de industrias basadas en el uso inteligente e intensivo de los recursos humanos y naturales del país, u ofrecer tasas impositivas

más bajas que otros países como incentivo para la atracción de inversiones? En última instancia, debemos preguntarnos qué tipo de país deseamos construir en los próximos años: ¿un país más o menos solidario, un país más o menos próspero, un país más o menos capaz de preservar sus recursos y el equilibrio ambiental? A la luz de las respuestas a estas preguntas claves, los costarricenses podremos optar por un sistema tributario que responda a nuestra idea compartida de la nación que queremos ser y que queremos legar a las futuras generaciones.

6. BIBLIOGRAFÍA

ADB Institute. 2000. Millenium Tax Conference. ADBI Executive Summary Series, S33/01. ADBI: Tokio, Japón.

ADB Institute. 2001. Tax Conference. En: ADBI Executive Summary Series, S52/01. ADBI: Tokio, Japón.

Alvarado, Hernán; Manuel Argüello, Carlos Cruz, José Díaz y Enrique Gutiérrez. 1981. De los empresarios políticos a los políticos empresarios. Universidad Nacional: Heredia, Costa Rica.

Andreoni, James; Brian Erard y Jonathan Feinstein. 1998. Tax Compliance. *Journal of Economic Literature*. V. 36.

Barahona, Juan Carlos y Guillermo Monge. 2002. La logística comercial y las aduanas en Centroamérica. CLACDS-INCAE: Alajuela, Costa Rica. En proceso de edición.

Barahona, Juan Carlos y Grettel López. 1998. El proceso de reforma aduanera en Costa Rica. Documento de Trabajo CEN 360. CLACDS-INCAE: Alajuela, Costa Rica.

Camdessus, Michel. 1997. Exposición de Michel Camdessus, Director Ejecutivo del Fondo Monetario Internacional, en el Moscow Institute of International Affaires (MIIA). MIIA: Moscú.

Castro, Silvia y Carlos Conejo (editores). 1994. Foro: Un Acuerdo Nacional Razonable. "Por un camino económico seguro y sostenible". EFUNA: Heredia, Costa Rica.

Céspedes, Victor; Ronulfo Jiménez y Eduardo Lizano. 1983. Costa Rica: Crisis y empobrecimiento. Editorial Stvdivm. Academia de Centroamérica: San José, Costa Rica.

Conejo, Carlos; Miguel Gutiérrez y Ronald Mora. 1995. El impuesto

de ventas en Costa Rica: Opciones de exenciones de gasto y su impacto en la equidad y la recaudación, según el consumo de los hogares. Informe de consultoría para el Ministerio de Hacienda. San José, Costa Rica.

- Cornick, Jorge. 1998. La reforma del Sistema Tributario en Costa Rica, 1994-1997. Logros y tareas pendientes. MIDEPLAN: San José, Costa Rica.
- Cruz Azofeifa, Juan Ernesto. 1998. La tarifa y la evasión en el Impuesto a las Sociedades: Estimación para una Reforma Fiscal en Costa Rica. Tesis de Maestría, Instituto Torcuato Di Tella: Buenos Aires.
- Chávez, Willy. y Guisella Valverde. 1996. La evasión fiscal en Costa Rica: El Impuesto General sobre las Ventas. Departamento de Política Fiscal. Ministerio de Hacienda: San José, Costa Rica.
- De Speville, B.E. 1995. Experiencias y formas de lucha contra la corrupción. Ponencia presentada en la XXIX Asamblea General del CIAT (Problemática del combate a la corrupción en la administración tributaria). CIAT, Instituto de Estudios Fiscales: Madrid.
- Ebrill, Liam; Michael Keen, Jean-Paul Bodin y Victoria Summers. 2001. The Modern VAT. FMI: Washington, D.C.
- Harberger, Arnold C. 1990. Principles of Taxation Applied to Developing Countries: What have we learned?. En: Boskin, Michael J. y Charles E. McLure. 1990. World tax reform. International Center for Economic Growth. ICS Press: San Francisco, California.
- Harberger, Arnold C. 1993. The Other Side of Tax Reform. En: Dornbusch, Rudiger. 1993. Policymaking in the Open Economy. Oxford University Press: Nueva York.
- Herrero, Fernando. 1994. La Crisis fiscal y la necesidad de un acuerdo nacional. En: Foro Un Acuerdo Nacional Razonable. "Por un Camino Económico Seguro y Sostenible". Editorial Fundación UNA: Heredia, Costa Rica.
- Herrero, Fernando. 1995. Hacia una política fiscal sostenible. Ministerio de Hacienda: San José, Costa Rica.

- Herrero, Fernando. 1998. La transformación de las aduanas. PROCESOS, Documentos de trabajo No. 1998-01: San José, Costa Rica.
- Herschel, Federico. 1977. Incidencia fiscal y distribución del ingreso en Costa Rica, V. 1. Ministerio de Hacienda, CEPAL: San José, Costa Rica.
- Hossain, Shahabuddin M. 1994. The Equity Impact of the Value-Added Tax in Bangladesh. En: Working Paper No 94/125. 1994. Departamento de Asuntos Fiscales, FMI: Washington, D.C.
- Kansten, Richard; Frank Sammartino y Eric Toder. 1994. Trends in Federal Tax Progressivity, 1980 - 93. En: Slemrod, Joel. 1994. Tax Progressivity and Income Inequality. Cambridge University Press: Inglaterra.
- Leclerc, Guy; W. David Moynagh, Jean-Pierre Boisclair y Hugh R. Hanson (1996). Rendición de cuentas, informe de rendimiento, auditoría comprensiva. Una perspectiva integrada. CCAF-FCVI Inc.: Ottawa, Canadá.
- Méndez, Rodolfo. 1994. La Dimensión fiscal como una medida del avance de la sociedad. En: Brenes, J. Rafael y Juan R. Vargas. 1994. Aspectos Macroeconómicos de la Reforma del Estado. Ministerio de Hacienda: San José, Costa Rica.
- Méndez, Rodolfo. 1992. Déficit fiscal y ajuste estructural en Costa Rica. En: Chaves, L. Arturo. 1992. Déficit Fiscal y Ajuste Estructural en Centroamérica. Escuela de Economía de la Universidad Nacional: San José, Costa Rica.
- Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica. 1998. Gobernando en tiempos de cambio: La Administración Figueres Olsen. MIDEPLAN: San José, Costa Rica.
- Morisset, Jacques y Neda Pirnia. 2000. How Tax Policy and Incentives Affect Foreign Direct Investment. A Review. WP52509, Policy Research Working Paper. Banco Mundial: Washington, D. C.
- Musgrave, Richard. 2001. Fiscal Tasks. En: Buchanan, James M. y Richard A. Musgrave. 2001. Public Finance and Public Choice. Two contrasting visions of the State. The MIT Press Cambridge: Boston y Londres.

- Musgrave, Richard A. 1994. Progressive Taxation, Equity and Tax Design. En: Slemrod, Joel. 1994. Tax Progressivity and Income Inequality. Cambridge University Press: Inglaterra.
- Naranjo, Fernando y Guillermo Zúñiga. 1990. Manejo fiscal y deuda interna en Costa Rica. En: González Vega, Claudio y Edna Camacho. 1990. Políticas económicas en Costa Rica, Tomo I. Academia de Centroamérica: San José, Costa Rica.
- Nerré, Birger. 2001. The Concept of Tax Culture. Ponencia en la Reunión Anual de la National Tax Association. Baltimore, Maryland, Estados Unidos.
- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). 2000. Towards Global Tax Co-operation. Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices. OECD: París.
- República de Colombia. 1993. Estimaciones de la evasión en Colombia. Ponencia preparada por el Centro de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el V Seminario Regional de Política Fiscal. Santiago de Chile.
- Schmölders, Günter. 1970. Survey Research in Public Finance - A Behavioral Approach to Fiscal Theory. En: Public Finance/Finances Publiques, V. 25, N. 2.
- Sheffrin, Steven M. 1994. Perceptions of Fairness in the Crucible of Tax Policy. En: Slemrod, Joel. 1994. Tax Progressivity and Income Inequality. Cambridge University Press: Inglaterra.
- Spar, Debora. 1997. Attracting High Technology Investment. Intel's Costa Rica Plant. Foreign Investment Advisory Service: Washington, D. C.
- Sojo, Ana. 1984. Estado empresario y lucha política en Costa Rica. EDUCA: San José, Costa Rica.
- Steinmo, Sven. 1993. Taxation and Democracy: Swedish, British and American approaches to financing the modern state. Yale University Press: New Haven y Londres.
- Tanzi, Vito y Ludger Schuknecht. 2000. Public Spending in the 20th Century. A Global Perspective. Cambridge University Press: Inglaterra.

- Tanzi, Vito. 1995. *Taxation in an Integrating World. Integrating National Economies.* The Brookings Institution: Washington, D.C.
- Tanzi, Vito. 2001. *Globalization and the Work of Fiscal Termites.* Finance and Development, V. 38, N.1.
- Tanzi, Vito; Parthasarathi Shome, Adolfo Atchabahian y Manuel Beytía. 1990. *Costa Rica: El Sistema Tributario.* Departamento de Finanzas Públicas. FMI: Washington, D.C.
- Taylor-Dormond, Marvin. 1997. *Income Redistribution Through the Fiscal System: A Study on the Incident of Taxes and Public Expenditure in Costa Rica.* Tesis para optar por el grado de Doctor en Filosofía. Department of Economics. Carleton University. Ottawa.
- Trejos, Juan Diego. 1999. *Reformas económicas y distribución del ingreso en Costa Rica.* En: *Reformas Económicas No. 37.* CEPAL: Santiago de Chile
- Vargas, Juan Rafael y Roberto Picado. 1994. *Reformas tributarias y proyectos de reforma* En: Brenes, J. Rafael y Juan R. Vargas. 1994. *Aspectos macroeconómicos de la reforma del Estado.* Ministerio de Hacienda: San José, Costa Rica.
- Vega, Mylena. 1980. *El Estado costarricense de 1974 a 1978: CODESA y la fracción industrial.* Universidad de Costa Rica: San José, Costa Rica.
- Wagstaff, Adam y Eddy Van Doorslaer. 2001. *What Makes the Personal Income Tax Progressive? A comparative analysis for fifteen OECD countries.* En: *Internacional Tax and Public Finance*, N. 8.
- World Economic Forum. 2002. *The Global Competitiveness Report 2001-2002.* Oxford University Press: Oxford.