

REVISTA INTERSEDES

REVISTA ELECTRÓNICA DE LAS SEDES REGIONALES
DE LA UNIVERSIDAD DE COSTA RICA
ISSN 2215-2458

VOL. XI, N°20 (2010)



**EL SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE: ANÁLISIS Y
CONTRIBUCIONES PARA SU REFORMA**

DR. CARLOS ARAYA LEANDRO

**NÚMERO ALUSIVO AL 40 ANIVERSARIO DE LA SEDE DEL
ATLÁNTICO**

Consejo Editorial Revista InterSedes

Director de la Revista:

Dr. Edgar Solano Muñoz. Sede de Guanacaste

Consejo Editorial:

M.Sc. Jorge Bartels Villanueva. Sede del Pacífico

M.Sc. Oriester Abarca. Sede del Pacífico

Lic. Luis E. Mora Alfaro. Sede Atlántico

M.Ph. Jimmy Washburn. Sede Atlántico

M.L. Mainor González Calvo. Sede Guanacaste

Dr. Henry Vargas Benavides. Sede Occidente

MSc. Liz Brenes Cambronero. Sede Occidente

Ing. Ivonne Lepe Jorquera. MBA. Sede Limón

Editor Técnico:

Bach. David Alonso Chavarría Gutiérrez. Sede Guanacaste

Asistente:

Lady Vargas

Consejo Científico Internacional

Dr. Raúl Fornet-Betancourt. Universidad de Bremen, Alemania.

Dra. Pilar J. García Saura. Universidad de Murcia.

Dr. Werner Mackenbach. Universidad de Potsdam, Alemania. Universidad de Costa Rica.

Dra. Gabriela Marín Raventós. Universidad de Costa Rica.

Dr. Mario A. Nájera. Universidad de Guadalajara, México.

Dr. Xulio Pardelles De Blas. Universidad de Vigo, España.

M.Sc. Juan Manuel Villasuso. Universidad de Costa Rica.

Indexación: Latindex / Redalyc

Licencia de Creative Commons

Revista Electrónica de las Sedes Regionales de la Universidad de Costa Rica, todos los derechos reservados

Intersedes por intersedes.ucr.ac.cr está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 3.0 Costa Rica License.



EL SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE: ANÁLISIS Y CONTRIBUCIONES PARA SU REFORMA

The Costa Rican taxation system: analysis and contributions to its reform

Dr. Carlos Araya Leandro¹

Recibido: 13/05/11

Aprobado: 08/07/11

Resumen

Desde hace varios años, el debate sobre la eficiencia del sistema tributario costarricense ha sido tema de discusión entre investigadores, políticos y la ciudadanía en general. Este debate se ha incrementado en los últimos días a propósito de la presentación de parte del Gobierno de la República a la Asamblea Legislativa del denominado proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria. En este contexto, el presente documento pretende, a partir de un análisis detallado de la realidad del sistema tributario costarricense, contribuir a la discusión respecto a las reformas que deberían emprenderse a fin de mejorar la estructura del sistema tributario en forma integral.

Palabras clave: Costa Rica, sistema tributario, impuestos, déficit fiscal, evasión fiscal, carga tributaria.

Brief

Several years ago, the debate about the Costa Rican taxation system efficiency has been under discussion among researchers, politicians and citizenship. This debate has increased during recent days due to the presentation from the Government of the Republic to the Legislative Assembly of the project named Solidarity Tax Bill. Within this context, the aim of this document is to start a detailed analysis of the current Costa Rican taxation system and to contribute with the discussion about which reforms should be undertaken to improve the structure of the taxation system in an integral way.

Keywords: Costa Rica, taxation system, taxes, fiscal deficit, fiscal evasion, implicit tax rate (ITR).

¹ Profesor Sede del Atlántico, Universidad de Costa Rica. carlos.arayaleandro@ucr.ac.cr

Introducción

En las últimas semanas, producto de la presentación por parte del Poder Ejecutivo del proyecto de ley de Solidaridad Tributaria ante la Asamblea Legislativa, el tema de la reforma tributaria ha acaparado buena parte de la discusión respecto al futuro inmediato de nuestro país. En este proceso de análisis, como bien lo señala el Libro Blanco de la Contraloría General de la República (2006), debemos plantearnos tres preguntas claves: ¿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? En última instancia, debemos cuestionarnos si queremos 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.

Si la respuesta a estas interrogantes es que queremos un país con un modelo de desarrollo solidario y sostenible, con alta provisión estatal de bienes públicos, 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, definitivamente requerimos un país con una carga tributaria suficiente para recibir servicios de calidad. Si por el contrario, la respuesta es que queremos un país con una alta provisión privada de bienes y servicios públicos, 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, el modelo no requiere de una carga tributaria alta (Herrero y Monge, 2006)

Ante estas dos alternativas, es posible que una amplia mayoría costarricenses apostemos por un modelo de país solidario con alta participación de Estado en su desarrollo. Lo anterior, con base en los resultados obtenidos por Rivera y Sojo (2006) quienes al estudiar la cultura tributaria imperante en el país concluyen que *“...una abrumadora mayoría de los entrevistados (92%) no está de acuerdo con que el Estado deje de prestar servicios sociales a cambio de no cobrar más impuestos. La mitad de los entrevistados señala que las mejoras en los servicios y prestaciones sociales y de infraestructura deben seguir siendo públicas y financiarse con impuestos. Estas opiniones revelan confianza en el Estado, en su capacidad distributiva y voluntad solidaria, porque se entiende que todo ello debe financiarse con impuestos”*.

En este contexto, consideramos importante contribuir al debate nacional sobre el tema, realizando un análisis del sistema tributario costarricense, a partir del cual identificamos una serie de elementos que puedan mejorar el sistema en forma integral. Para ello, en el primer epígrafe, definimos los principios básicos que deben regir una estructura tributaria; en el segundo, señalamos los principales atributos que caracterizan el sistema tributario costarricense; en el tercer epígrafe, establecemos una serie de alternativas para mejorar el sistema tributario y, finalmente, resumimos las principales conclusiones derivadas del estudio.

1. Principios básicos de una estructura tributaria

Una estructura tributaria debe basarse en cuatro principios básicos, a saber: de orden fiscal, de orden económico, de orden social y de orden administrativo (Brenes, 1996). Los principios de orden fiscal, hacen referencia a que la recaudación por concepto de tributos debe ser suficiente en cualquier circunstancia; esta suficiencia del sistema impositivo implica que, con su rendimiento, se han de cubrir las necesidades del Estado dentro de un período determinado, generalmente anual.

Por su parte, los principios de orden económico señalan que es necesario que los tributos no constituyan un factor negativo de economía nacional, es decir que los mismos no entraben la producción, sino que, por el contrario, sea un elemento estimulante. Los principios de orden social se refieren a que los tributos deben ser generales y uniformes. La generalidad, alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona, sea física o jurídica, se encuentra en condiciones que según la ley marcan la aparición del deber de contribuir, éste debe ser cumplido cualquiera que sea el carácter del sujeto pasivo, su categoría, nacionalidad o estructura (Macías *et al.*, 2007). Significa esto que nadie debe ser eximido por razones de privilegio. Por su parte, la uniformidad se refiere al hecho de que todos los ciudadanos deben contribuir en proporción gradual a su capacidad económica, es decir, que todos los que se encuentran en idéntica situación deben contribuir con la misma cantidad de impuestos.

Finalmente, los principios de orden administrativo señalan que los tributos deben recaudarse al menor costo, con la mayor comodidad y menor dificultad para los contribuyentes. Para tal efecto, la Administración Tributaria debe garantizar a los contribuyentes trámites expeditos para el cumplimiento de sus obligaciones, para lo cual se debe simplificar el sistema tributario. Se debe tener presente que en una cultura como la latinoamericana, que no se caracteriza por una alta propensión al pago de tributos, si se le agregan dificultades y lentitud en los trámites para realizar los pagos, el resultado sería, mayores índices de evasión fiscal (Armas y Colmenares, 2007). De ahí la necesidad de simplificar y facilitar los diferentes procesos.

2. Principales características del sistema tributario costarricense

En este apartado intentaremos identificar los principales elementos que caracterizan el sistema tributario costarricense en la actualidad. Fundamentalmente, vamos a hacer referencia a cuatro aspectos, a saber: el déficit fiscal, la evasión, la carga tributaria y la ausencia del principio de generalidad en el pago de los tributos. Para tal efecto, el análisis lo basamos en informes sobre estudios recientes realizados por la Contraloría General de la República y el Ministerio de Hacienda.

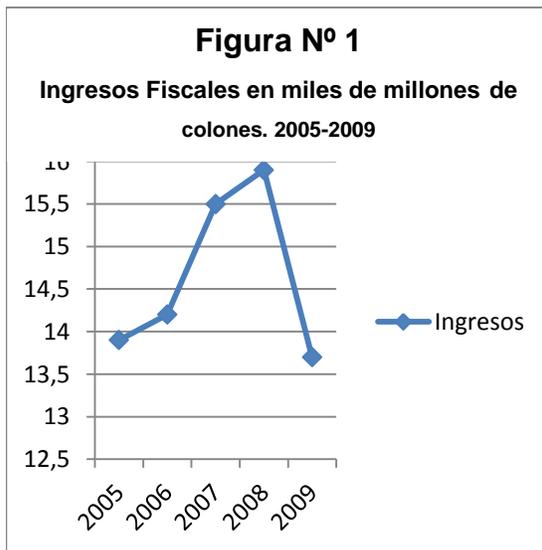
En términos generales, como lo señalan Rodríguez y Angulo (2006), el sistema tributario costarricense presenta problemas en cuanto a calidad y equidad. En primer lugar, la permanencia de una estructura compleja, caracterizada por impuestos con tarifas múltiples (renta), bases reducidas (ventas) y tributos ineficientes, cuya administración tiene efectos deficitarios. Esta

complejidad tiene implicaciones en la equidad, pues muchos agentes económicos están exentos (caso del impuesto sobre la renta para las empresas de Zona Franca y las cooperativas) o evaden sus obligaciones, como lo evidencia la limitada contribución a la recaudación total proveniente de los impuestos a los ingresos. La complejidad del sistema tributario también dificulta su administración y desincentiva el cumplimiento al restarle transparencia.

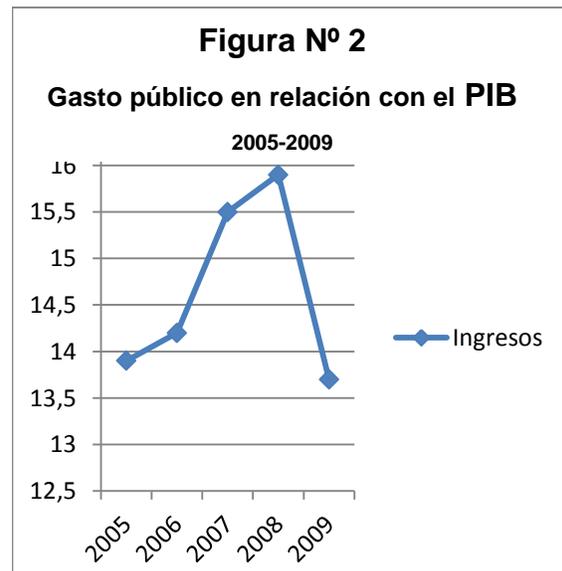
2.1 El Déficit fiscal

Durante los años 2009 y 2010, la diferencia entre los ingresos y gastos del Estado costarricense alcanzó el 3,4% y el 5,3% en relación con el Producto Interior Bruto (PIB), cifras que duplican la media del resto de países latinoamericanos (Ministerio de Hacienda, 2010). La situación, lejos de mejorar, se prevé será más crítica en el año 2011, en el que las autoridades del Ministerio de Hacienda proyectan que esta cifra alcanzará el 5,5%. Evidentemente, el sistema tributario costarricense, en la actualidad, no está cumpliendo con los principios básicos de orden fiscal, definidos en el punto anterior.

Este déficit es el resultado de varios factores. De un lado, la disminución de los ingresos fiscales producto de la crisis económica de los últimos dos años (ver figura N° 1); de otro, el considerable incremento del gasto público que se dio en el gobierno anterior (ver figura N° 2). Aunado a estos factores, los altos niveles de evasión y la baja carga tributaria, genera que los recursos no sean suficientes para sufragar los gastos del Estado.



Fuente: Ministerio de Hacienda (2010)



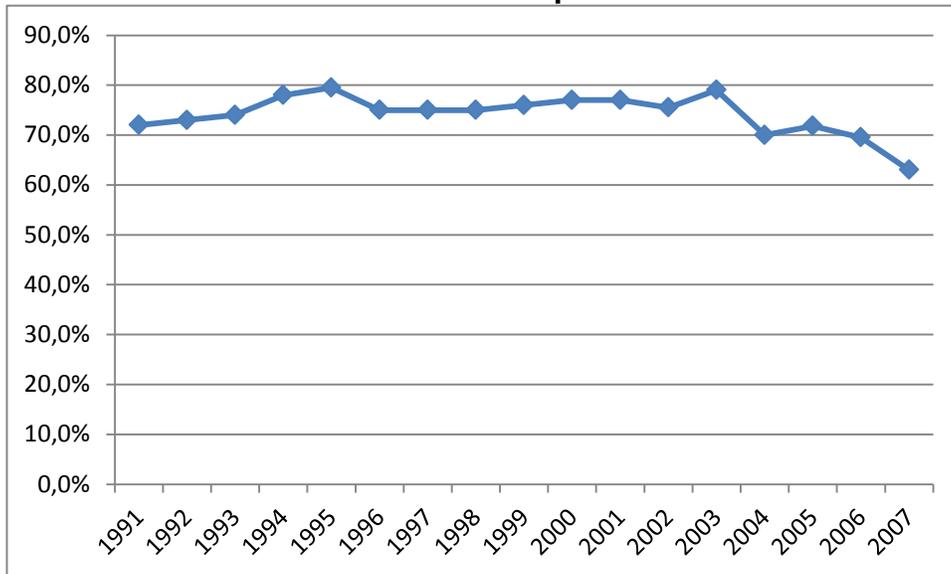
Fuente: Ministerio de Hacienda (2010)

2.2 La evasión fiscal

Como lo señalan Rivera y Sojo (2006), en general, la cultura tributaria del costarricense es propensa a la evasión. Por un lado, existe la percepción de que la evasión es un fenómeno generalizado y que el gobierno no es capaz de evitarla. Por otro, la percepción de que el cobro de impuestos no es equitativo entre grupos de ingresos económicos similares y de que la corrupción en las esferas gubernamentales es un problema sin resolver, produce estímulos y justificantes para la evasión de los impuestos. En última instancia, como lo señalan Herrero y Monge (2006), impera una cultura en la que se señala que *“...si todos lo hacen (evadir impuestos) y si el gobierno no es capaz de evitarlo, ¿por qué no habría de hacerlo yo?”*.

Por otra parte, según datos obtenidos por Rivera y Sojo (2006), la mayoría de costarricenses muestra disposición 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. Por su parte, como lo señala el Plan Nacional de Prevención y Lucha Contra el Fraude Fiscal (2009), el fraude y la evasión son fenómenos que socaban la posibilidad del Estado de hacer una política económica activa, proporcionando bienes y servicios públicos, así como de asistencia social, a la población que lo necesita. En pocas palabras, el Estado pierde la posibilidad de ser un actor estratégico en la vida económica de un país, por la falta de recursos económicos que producen esas prácticas. Nos encontramos ante una especie de círculo vicioso, en el cual, los ciudadanos señalan que evaden por que el Estado no es capaz de cobrar los impuestos de forma eficiente a quienes en justicia tributaria deben de hacerlo y el Gobierno responsabiliza a los altos índices de evasión de la escasez de recursos para el cumplimiento de sus obligaciones. Ahora bien, según datos de la Contraloría General de la República (2009 y 2010), la alta evasión no es sólo una simple percepción de la ciudadanía, sino más bien, una realidad que impera en el sistema. Así por ejemplo, en un estudio realizado en el año 2009, se señala que, si bien, la evasión en el impuesto sobre la renta a tendido a leve disminución en los últimos años, ésta supera el 60% del impuesto posible de recaudo, lo que equivale a un monto cercano al 4% del PIB (ver figura N° 3).

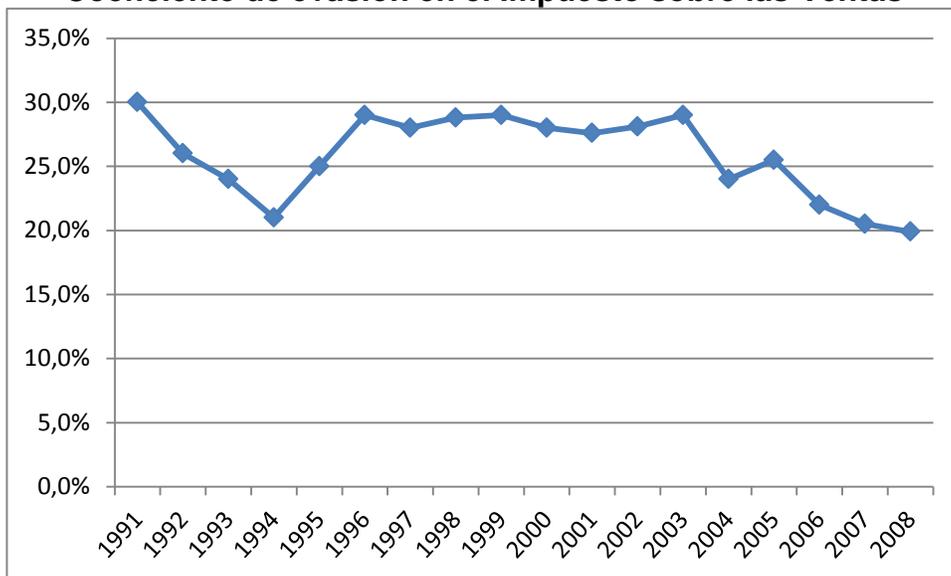
Figura N° 3
Coeficiente de evasión en el Impuesto sobre la Renta



Fuente: Contraloría General de la República (2009)

En el caso del impuesto sobre las ventas, según el informe DFOE-SAF-IF-10-2010, emitido por la entidad fiscalizadora en noviembre del año 2010, el índice de evasión supera el 20%, lo que representa, alrededor de un 1,29% del PIB (ver figura N° 4).

Figura N° 4
Coeficiente de evasión en el Impuesto sobre las Ventas



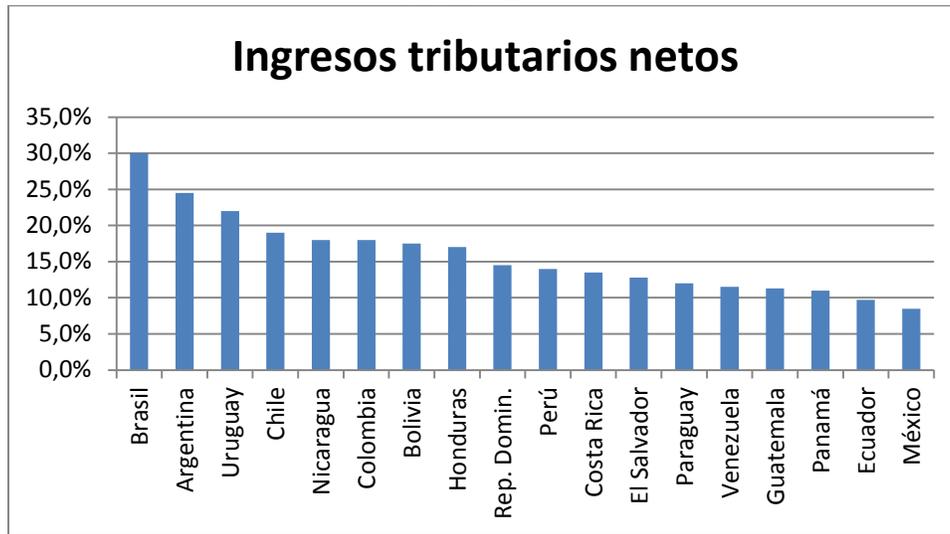
Fuente: Contraloría General de la República (2010)

Los datos anteriores reflejan la imperiosa necesidad de un esfuerzo de parte del Estado costarricense para mejorar la recaudación de los impuestos. En este sentido, es importante señalar que, aun cuando reducir el coeficiente de evasión a cero no es factible, como lo ha demostrado la experiencia internacional, se debe aspirar a una reducción sostenible del indicador, a fin de evitar lo que Harberger (1993) denomina como 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 impuestos. Si bien, como lo señalan Herrero y Monge (2006), en esas condiciones, que no son las de Costa Rica, pero tampoco están muy lejos de serlo, probablemente la principal tarea que enfrenta el Estado 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. Y es que, un sistema con altos grados de evasión, pierde legitimidad frente a la ciudadanía en general y los contribuyentes en particular, pues la equidad, que constituye uno de los postulados fundamentales de todo sistema tributario, se pierde en detrimento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias en que se sustentan los sistemas tributarios modernos (Harberger, 1993). Sin lugar a dudas esta es una tarea compleja, tema que trataremos adelante.

2.3 La Carga Tributaria

De la comparación internacional se concluye 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 cápita de los países, de su grado de desarrollo humano relativo o desde el punto de vista de la distribución del ingreso (ver figura N° 4). Ello, como los señalan Rodríguez y Angulo (2006) sugiere una importante reflexión sobre la sostenibilidad del modelo de sociedad que el costarricense demanda, en la medida en que no aumente el esfuerzo fiscal de esa sociedad, en la medida de que el nivel de ingresos fiscales que percibe el Estado es bajo y, por ende, incompatible con las aspiraciones de desarrollo sostenible y solidario que tenemos como Nación.

Figura N° 5
Ingresos tributarios netos como porcentaje del PIB en América Latina
Al año 2006



Fuente: Ministerio de Hacienda (2010)

Costa Rica cuenta con una carga tributaria como porcentaje del PIB similar a la de países con un desarrollo humano muy por debajo y, por el contrario, muy inferior al de países que se mantienen a la vanguardia en el desarrollo en América Latina. Datos obtenidos de un estudio realizado en el año 2006 por Rodríguez y Angulo señalan que, para el cumplimiento de las obligaciones del Estado en materia de seguridad, educación, justicia, salud, infraestructura, entre otros; el país requiere de un incremento en la carga tributaria en el orden del 4% del PIB, es decir, situarse cerca de un 17% del Producto Interno Bruto.

2.4 Ausencia de generalidad en el pago

Este aspecto guarda relación directa con el tema de la evasión, pero, adicionalmente, se debe considerar en este apartado los grupos que, no obstante, percibir ingresos, estos no se encuentran tipificados en la ley como sujetos a impuesto o bien, sus tarifas son diferenciadas. Nos referimos fundamentalmente al caso del impuesto sobre la renta. Éste impuesto se caracteriza por dos elementos fundamentales, su carácter cedular y territorial. Hablamos de un carácter “cedular” ya que el sistema no grava la riqueza en forma global, sino por secciones relativas a tipos específicos de riqueza, lo cual permite fraccionar de forma legítima la renta, generando, como lo señalan Jiménez y Rojas (2010), que el sistema no tenga como eje el principio de capacidad económica del contribuyente y, por ende, atenta contra los postulados de equidad en el pago de impuestos. Así, por ejemplo, si se cobra una tasa baja para los intereses y una más alta para los salarios, y las personas con ingresos más altos son las que tienen una mayor proporción de ingresos generada por intereses, el pago de los impuestos como proporción de los ingresos totales podría ser menor para las familias de mayores ingresos, con lo que el sistema se torna regresivo.

Por otra parte, el carácter territorial del impuesto, grava exclusivamente la riqueza producida dentro del territorio costarricense. Esto implica que los ingresos generados por los costarricenses en otros países (por ejemplo, por consultorías o intereses) están exentos. Tal y como lo señalan Rodríguez y Angulo (2006) uno de los mayores problemas del principio de la territorialidad es que impide a la autoridad tributaria gravar las rentas que perciben en forma recurrente ciudadanos y residentes, especialmente profesionales liberales y gerentes de empresas, a quienes se les retribuye una parte de su trabajo en Costa Rica y otra en el extranjero. Como alternativa a este principio se identifica el de la universalidad, en el que se gravan los ingresos de los ciudadanos residentes en forma independiente de si se generaron o no en el país. Éste se aplica en la mayoría de países desarrollados y, en el caso latinoamericano, se ha puesto en práctica en países como Chile y México.

Finalmente, relacionado más con el tema de evasión, es importante señalar la existencia de grupos que, a pesar de ejercer actividades sujetas al pago de impuestos, históricamente, ha sido escaso su aporte fiscal, tal es el caso de los profesionales liberales, como por ejemplo, médicos, odontólogos, ingenieros, arquitectos, abogados, contadores, auditores, informáticos y veterinarios. De este grupo de contribuyentes, en el año 2006, según un estudio realizado por la Contraloría General de la República, sólo el 35,5% declararon ingresos imponible y de ellos, el 94% pagó, en promedio, ₡25.684, el restante 64,5% no declaró renta imponible.

3. Alternativas para mejorar el sistema tributario costarricense

Como se desprende del análisis efectuado anteriormente, en la actualidad, el sistema tributario costarricense incumple una serie de postulados básicos, en virtud de lo que consideramos oportuno plantear una serie de alternativas que permitan mejorar sustancialmente el mismo, sobre todo, si como sociedad aspiramos a un modelo de desarrollo solidario que nos permita crecimiento socioeconómico y mantener en el largo plazo los avances sociales, económicos y ambientales que como Nación hemos conquistado.

Ante este panorama de las finanzas públicas, identificamos tres alternativas. La primera, continuar financiando el déficit con deuda pública, lo cual incrementaría las tasas de interés, limitaría la inversión del gobierno en actividades sustantivas como educación, seguridad e infraestructura y pondría en riesgo la estabilidad financiera del Estado en un corto plazo. Si persistiera el desequilibrio de las finanzas públicas, la economía se encargará de pasar la factura mediante la inflación –algunos autores lo señalan como *el más cruel de los impuestos*–, el aumento en las tasas de interés y el freno al crecimiento necesario para recuperar el terreno perdido durante la reciente crisis económica.

Una segunda alternativa sería reducir el déficit revirtiendo la tendencia de los últimos años de incremento en el gasto público. Consideramos que el gobierno de la República debe realizar un esfuerzo en este sentido, más allá de los anuncios recientes sobre la Directriz que pretende la contención del gasto público. No obstante, los compromisos existentes hacen difícil que esta

política, por sí sola, pueda ser suficiente para resolver el problema fiscal, de forma que, para el equilibrio de 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.

Finalmente, una tercera alternativa sería incrementar los ingresos por medio de una reforma tributaria que cumpla con dos objetivos, atacar la evasión fiscal e incrementar la carga tributaria, lo que, necesariamente implica fortalecer las potestades de la Administración Tributaria. En este sentido, el gobierno de la República, ha propuesto, recientemente, el Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria, que se discute actualmente en la Asamblea Legislativa y que pretende, entre otras cosas, incrementar los ingresos fiscales en un 2,5% del PIB.

Consideramos que la solución al problema de las finanzas públicas requiere de una adecuada combinación entre la segunda y la tercera alternativa descritas. Ahora bien, en este apartado, nos vamos a referir en detalle a aspectos importantes de la cara a una reforma del sistema tributario.

3.1 Incremento de los ingresos

En primer lugar, el Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria propone modificaciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta y a la Ley del Impuestos sobre las Ventas. En el primer caso, entre otros aspectos, se pretende someter a todas las rentas pasivas del capital, mobiliarias o inmobiliarias, así como a las ganancias de capital, a un tributo uniforme del 15%. Adicionalmente, establece una escala progresiva con tasas de 10, 20 y 30% de impuesto sobre la renta para las pequeñas y medianas empresas, con base en el volumen de las utilidades y no en el de las ventas como se determina hasta ahora.

Con relación con el Impuesto sobre las Ventas (IVA), el Proyecto de Ley propone la ampliación de la base del impuesto, de forma tal que, quedarán gravados con dicho tributo tanto los bienes como los servicios. Adicionalmente, plantea el incremento de 1% en la tarifa del impuesto, quedando la misma en un 14% con pocas excepciones. Si bien estas medidas se enfocan a incrementar la carga fiscal y el sistema tributario como un todo, en el caso particular del impuesto sobre la renta, consideramos que, adicionalmente, se debería enrumbar hacia el establecimiento de un sistema tributario global, es decir, uno que incluya todas las rentas del contribuyente para determinar la base imponible, dejando de lado el sistema cedula y el concepto de territorialidad que imperan actualmente.

Con respecto a las reformas propuestas al impuesto sobre las ventas, a pesar de la regresividad de este impuesto, creemos que sería factible incluso llevar el IVA a una tarifa de un 15% como sucede en una buena cantidad de países de Latinoamérica. Para ello sería necesario reducir la regresividad del impuesto por medio de la definición de una amplia canasta básica tributaria de bienes y servicios que se sustente en el análisis del consumo de los estratos de la población menos favorecidos económicamente y de la combinación del IVA con el Impuesto

Selectivo de Consumo a fin de lograr tasas más altas sobre los bienes de consumo de los grupos de más altos ingresos.

En cuanto a la regresividad del impuesto y del sistema tributario como tal, es necesario aclarar que ésta se da en el momento en que quienes tienen más ingresos pagan proporcionalmente un poco menos que los que menos tienen (Ebril *et al.*, 2001). Según han concluido investigadores como Rodríguez y Angulo (2006) o Bolaños (2006), el sistema tributario costarricense presenta elementos regresivos, de ahí la necesidad de tomar medidas para reducir este efecto, de forma que el sistema cumpla con los principios de carácter económico, señalados anteriormente.

3.2 Disminución de la evasión fiscal

La evasión fiscal se convierte en un problema de solidaridad, en la medida en que, aquellos que evaden y cometen fraude son por lo general personas con recursos económicos suficientes (Ministerio de Hacienda, 2009). Así, por ejemplo, tal y como lo señaló la Contraloría General de la República, en uno de sus estudios sobre las obligaciones tributarias de los profesionales liberales, este sector es uno de los que presenta mayores índices de evasión en el país. Aún cuando se entiende que tienen los más altos índices de formación educativa, el nivel de solidaridad de estos profesionales es mínimo. Esto obliga a la sociedad a utilizar una serie de recursos legales, materiales, humanos y financieros, para intentar hacer que estas personas, y el resto de evasores, cumplan con sus deberes como contribuyentes. Un sistema tributario con altos niveles de evasión como el costarricense, pierde legitimidad frente a la ciudadanía en general, puesto que la equidad, que constituye uno de los pilares fundamentales de todo sistema tributario, se pierde.

Con el fin de atacar la evasión, consideramos pertinente, entre otros:

- Profundizar el uso de los controles cruzados, como en las llamadas declaraciones “sombra”, especialmente contra información independiente.
- Consolidar la puesta en operación del proyecto de Tributación Digital a fin de contar con contar con un sistema informático veraz y confiable.
- Autorizar el intercambio de información de interés tributario entre los entes públicos.
- Es fundamental la optimización del acceso a la información bancaria y bursátil de los contribuyentes de manera más ágil, sin que se requiera de una investigación para pedirla.
- Es deseable que la Administración Tributaria cuente con medidas cautelares para asegurar el cobro de las sumas determinadas o en vías de hacerlo.
- Desarrollar una campaña de formación en cultura tributaria, que permita mejorar el cumplimiento tributario y los mecanismos de detección y fiscalización.
- La educación fiscal debería constituirse en una política de Estado, de forma que cuente con los elementos necesarios para lograr un verdadero impacto en la sociedad y sea sostenible en el

tiempo. Sólo por señalar un ejemplo, a nivel centroamericano, únicamente Costa Rica y Nicaragua no cuentan con un área responsable en este campo dentro de la Administración Tributaria.

-Promover entre los consumidores promociones que motiven la solicitud de la factura por la compra de bienes y servicios, así como el pago mediante mecanismos electrónicos, tales como las tarjetas de débito o crédito.

-Los contribuyentes deberían presentar, preferiblemente en formato digital, los estados financieros básicos, a saber: el estado de situación financiera, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo y el estado de cambios en el patrimonio. Esto permitiría a la Administración contar con mayores elementos de juicio para determinar la razonabilidad de los impuestos pagados.

3.3 Fortalecimiento de la Administración Tributaria

Tal y como los señala Cornick (2006) la Administración Tributaria costarricense no ha contado con los recursos suficientes para cumplir en forma adecuada las funciones que la sociedad le ha encomendado. En este sentido, a nuestro juicio la Administración Tributaria requiere mayor autonomía en su funcionamiento, para lo cual debería retomarse la idea de crear una Agencia Tributaria con naturaleza jurídica independiente del Ministerio de Hacienda. Con esto, se podría, entre otras, lograr una mayor continuidad en el equipo directivo del proceso. Si un nuevo equipo humano debe retomar, evaluar, reaprender y relanzar el proceso de modernización cada cuatro años, no será posible avanzar a un ritmo satisfactorio.

Esta entidad, siguiendo las tendencias mundiales modernas, debería ser dotada de un presupuesto permanente adecuado a las tareas que se le encargan, de manera que se logren los niveles de equipamiento y remuneración del personal clave sin las cuales no será posible alcanzar una aplicación eficaz de la normativa tributaria, es decir, el buen cobro de los impuestos.

4. Conclusiones

El déficit que muestran las finanzas públicas obligan a la sociedad costarricense a tomar medidas urgentes que permitan disminuir el faltante de recursos a fin de que el Estado cumpla con sus compromisos y obligaciones en materia de seguridad, educación, sanidad, justicia, infraestructura, entre otros. Las medidas para solucionar el problema del déficit fiscal, deben enfocarse en dos vías de acción, a saber: la disminución del gasto público y el aumento de los ingresos por concepto de tributos.

Del lado de los gastos se debe, por una parte, detener la tendencia creciente del gasto público que se ha dado en los últimos años y, por otra, someter el presupuesto del Gobierno a un serio análisis a fin de identificar rubros que, sin disminuir la calidad de los servicios que brinda el Estado, puedan suprimirse. Del lado de los ingresos, las medidas deben orientarse a incrementar la recaudación fiscal, esto implica, necesariamente, aumentar la carga tributaria y disminuir los índices de evasión fiscal. En otras palabras, la reforma tributaria que se requiere no es una que simplemente se dirija a aumentar impuestos, sino que tenga un moderno y equilibrado diseño, que

sirva como herramienta para fortalecer al país, para redistribuir la riqueza, para mejorar la equidad tributaria y para atraer la inversión extranjera.

Ahora bien, para garantizar el éxito de la reforma tributaria, es necesario que la misma se sustente 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 compromete los valores y las actitudes de la ciudadanía respecto al desarrollo del país. Así las cosas, cuando nos manifestamos a favor de una solución al problema 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, como bien señalan, Rivera y Sojo (2006) 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.

El proceso de reforma del sistema tributario debe ser gradual, ya que, como la experiencia del país ha demostrado, las reformas tributarias que han logrado superar sin largos y complejos procesos de estudio y aprobación, son aquellas que no representan cambios profundos en su estructura y o sus tarifas. Como lo señalan Jiménez y Rojas (2010), las gestiones pasadas que han pretendido crear tributos tendientes a variar de manera significativa la carga impositiva de los contribuyentes y proyectos de grandes reformas tributarias para lograr alcanzar sus objetivos ambiciosos, han quedado archivados en la Asamblea Legislativa o fueron aprobados sólo una parte de ellos.

Si bien, el Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria plantea aspectos importantes para la disminución del déficit fiscal, lo cierto es que el mismo 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 como Nación hemos conquistado.

Referencias bibliográficas

Armas, M. y Colmenares, M. (2007). **Las nuevas tecnologías en las administraciones tributarias**. Telematique, 6 (3), pp. 84-98.

Bolaños, R. (2006). "Eficiencia y equidad en el sistema tributario costarricense". En: **El Sistema Tributario Costarricense: contribuciones al debate nacional**. Contraloría General de la República de Costa Rica (Eds.), San José, Costa Rica.

Brenes, R. (1996). **Reseña histórica de los primeros impuestos directos en Costa Rica. Nota técnica para el curso de Legislación Tributaria**, Universidad de Costa Rica. San José.

Cornick, J. (2006). Evaluación de la gestión tributaria. En: **El Sistema Tributario Costarricense: contribuciones al debate nacional**. Contraloría General de la República de Costa Rica (Eds.), San José, Costa Rica.

Contraloría General de la República de Costa Rica (2010). "Impuesto sobre las ventas: estimación de la base y evasión; actualización". [en línea], San José. Disponible en:

[http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/sad_docs/2010/DFOE-SAF-0511-\(11140\)-2010.pdf](http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/sad_docs/2010/DFOE-SAF-0511-(11140)-2010.pdf)
[2011, 21 de febrero].

Contraloría General de la República de Costa Rica (2009). "Impuesto sobre las utilidades: estudio estadístico de la base y la evasión". [en línea], San José. Disponible en: [http://www.asamblea.go.cr/Informes_de_la_Contraloria/Informes%202010/i-%20informes_setiembre_2010/DFOE-SAF-0430%20\(08557\)-2010.PDF](http://www.asamblea.go.cr/Informes_de_la_Contraloria/Informes%202010/i-%20informes_setiembre_2010/DFOE-SAF-0430%20(08557)-2010.PDF) [2011, 21 de febrero].

Contraloría General de la República de Costa Rica (2006). **Libro Blanco**, El Sistema Tributario Costarricense: contribuciones al debate nacional. [en línea], San José. Disponible en: http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/libro_blanco/lb.htm [2011, 10 de febrero]

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

Herrero, F. y Monge, G. (2006). Grandes retos de la política tributaria costarricense. En: **El Sistema Tributario Costarricense: contribuciones al debate nacional**. Contraloría General de la República de Costa Rica (Eds.), San José, Costa Rica.

Jiménez, M. y Rojas, H. (2010). La reforma tributaria posible en Costa Rica. **Revista de Ciencias Económicas**, 28 (2), pp. 153-164.

Macías, H., Agudelo, L. y López, M. (2007). Los métodos para medir la evasión de impuestos: una revisión. **Revista Semestre Económico**, 10 (20), pp. 67-85.

Ministerio de Hacienda de Costa Rica (2011). Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria. [en línea], San José. Disponible en: <http://blog.hacienda.go.cr/Debate%20Legislativo/Proyecto%20de%20Ley%20de%20Solidaridad%20Tributaria.pdf> [2011, 10 de febrero].

Ministerio de Hacienda de Costa Rica (2010). Un tributo a Costa Rica: Hacia una respuesta de reforma fiscal. [en línea], San José. Disponible en: www.elfinancierocr.com/ef_archivo/2010/diciembre/.../0000010760.ppt [2011, 12 de febrero]

Ministerio de Hacienda de Costa Rica (2009). Plan de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal. [en línea], San José. Disponible en <https://www.hacienda.go.cr/.../PlanNacionaldePrevencionyLuchacontraelFraudeFiscal.pdf> [2011, 20 de febrero].

Rivera, R. y Sojo, C. (2006). Cultura Tributaria. En: **El Sistema Tributario Costarricense: contribuciones al debate nacional**. Contraloría General de la República de Costa Rica (Eds.), San José, Costa Rica.

Rodríguez, A. y Angulo, J. (2006). El sistema tributario y aduanero: una visión de conjunto. En: **El Sistema Tributario Costarricense: contribuciones al debate nacional**. Contraloría General de la República de Costa Rica (Eds.), San José, Costa Rica.