

LA REFORMA TRIBUTARIA POSIBLE EN COSTA RICA

Mariano Jiménez Zeledón¹
Ingrid Rojas Saborio²

ÍNDICE

Resumen	154
Summary	154
Introducción	154
Modelo de desarrollo y modelo tributario	155
Características del sistema tributario	156
A) El Sistema cedular	156
B) Territorial	157
C) Sistema de autoliquidación	158
D) Sistema contable de devengado	158
E) Sistema de renta producto	158
F) ¿Quiénes son contribuyentes?	158
G) Sistema progresivo o regresivo	159
H) Organización tributaria	160
Sobre la propuesta de impuesto plano o “flat tax”	160
Sobre la propuesta de impuesto a las sociedades	161
Bases para una reforma tributaria posible	161
A) Ley del Impuesto sobre la Renta	162
B) Ley del Impuesto sobre las Ventas	162
C) Código de Normas y Procedimientos Tributarios	162
D) Organización tributaria	162
E) Relación de las leyes tributarias con otras leyes no tributarias	162
Conclusiones	163
Bibliografía	163

1 Licenciado en Derecho y en Ciencias Políticas de la Universidad de Costa Rica. Máster en Derecho Tributario y en Derecho Empresarial de la Universidad de Cooperación Internacional. Máster en derecho comunitario europeo de la Universidad Autónoma de Madrid. Máster en Administración de empresas con énfasis en mercadeo y en gestión de la calidad del Instituto Tecnológico de Costa Rica. Con estudios de doctorado en derecho financiero en la Universidad Complutense de Madrid. Profesor Instructor en la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica y de posgrado en la UCR, UNED y UCI.

2 Licenciada en Ciencias Políticas de la Universidad de Costa Rica. Licenciada en Derecho con estudios de doctorado en derecho financiero y tributario por la Universidad Complutense de Madrid, España. ExDirectora de la División Normativa de la Dirección General de Tributación, Ministerio Hacienda, y Exasesora técnica parlamentaria del Departamento de Servicios Técnicos y de fracción política, Asamblea Legislativa. Profesora universitaria. Comentarista y autora de diversos artículos académicos relacionados con temas políticos, constitucionales y financieros.

RESUMEN

Los autores establecen que la construcción de un Estado Social de Derecho no estuvo acompañada de un sistema tributario que permitiera su consolidación. Indican que cualquier reforma tributaria debe tener en cuenta su relación con el modelo de desarrollo. Luego de revisar las características actuales del sistema tributario y teniendo en cuenta los problemas que tuvo una reforma tributaria integral, podría considerarse un camino poco explorado, pero de mayor sencillez, como lo es la modificación de las leyes vigentes, pero en aspectos que cualitativamente constituyan un escalón hacia una reforma tributaria de mayor profundidad. Posteriormente, los autores plantean un conjunto de reformas específicas que permitan una mayor recaudación y equidad del sistema tributario. Finalmente, los autores apoyan un sistema tributario progresivo como base de un Estado Social de Derecho.

PALABRAS CLAVES: REFORMA FISCAL. SISTEMA TRIBUTARIO. MODELO DE DESARROLLO. ESTADO SOCIAL DE DERECHO. CONTRIBUYENTES. ORGANIZACIÓN TRIBUTARIA. IMPUESTO PLANO.

SUMMARY

The authors argue down that the construction of the Welfare State in Costa Rica was not accompanied of a tax system that would allow its consolidation. They suggest that any tax reform must consider its relation with the economic development model. Once reviewed the present characteristics of the tax system and considering the problems associated to an integral tax reform, the modification of the actual tax laws result in a non-explored path but of greater simplicity, heading to modify aspects that qualitatively constitute a step towards a tributary reform of greater depth. Subsequently, the authors propose a set of specific reforms that allows a major collect and equity of the tax system. Finally, the authors support a progressive tributary system as a foundation of a viable Welfare State.

KEY WORDS: TAX REFORM. TAX SYSTEM. ECONOMIC DEVELOPMENT MODEL. WELFARE STATE. TAXPAYER. TAX ADMINISTRATION. FLAT TAX.

INTRODUCCIÓN

La reforma tributaria ha tenido un debate cíclico y permanente, asociado en forma directa al tema del déficit fiscal. Se trata sin duda de un debate político y politizado, y en ocasiones ideológico, mezclado con discusiones técnicas sobre las propuestas de iniciativa, normalmente, del Poder Ejecutivo. Tan solo en los últimos años 23 años, se han planteado 20 iniciativas tributarias (La Nación, junio 2010).

La Revolución de 1948 consolidó un Estado de Derecho y aceleró en los años 50's la aspiración de continuar con la construcción de un Estado Social de Derecho (Jiménez y Rojas, 1995), pero las fuerzas políticas que impulsaron el nuevo modelo de desarrollo de sustitución de

importaciones, no tenían interés en impulsar un cambio igualmente revolucionario en el sistema tributario, lo cual hizo que la nueva visión de desarrollo tuviera una contracción que se ha mantenido hasta el presente.

Descuidada la sostenibilidad financiera del Estado³, se desdibujaron los objetivos que⁴ se perseguían con aquél, lo cual se acrecentó

3 El aumento en la producción no conlleva a un aumento en la recaudación tributaria. En los últimos 20 años la recaudación solo subió 2.6% del PIB en 20 años, lo que significa un 0.1% puntos en promedio por año (El Informe, 2009)

4 Lo cual provocó una crisis ideológica en el partido político que a la fecha había tenido la tesis pro estado: el partido Liberación Nacional.

luego de la crisis económica de finales de los años setentas e inicios de los ochenta. De esta forma, la problemática de la deuda pública, su elevado déficit fiscal, con altos niveles de endeudamiento, y el incremento de los intereses que consumen un importante porcentaje de los ingresos tributarios, conforman una parte del contexto de discusión en el que ha quedado enmarcado el proceso de entendimiento y lectura de cualquier reforma tributaria.

Los economistas han analizado el problema económico y planteado la necesidad de recursos, pero estas iniciativas no siempre se han acompañado de un trabajo interdisciplinario con juristas especializados en esta materia⁵, que logre traducir los resultados del análisis económico en una respuesta jurídica adecuada.

En abril del año 2002, se presentó un informe a la Presidencia de la República denominado “Agenda de Transformación Fiscal para el desarrollo”, preparado por una Comisión *Ad-hoc* de Exministros de Hacienda (Comisión Ad hoc, 2002) todos ellos economistas. Posteriormente, tomando en cuenta este diagnóstico, el Ministerio de Hacienda, con el apoyo de la Dirección General de Tributación, preparó varios proyectos de ley⁶, en cuya elaboración participó un grupo aproximado de 5 funcionarios de la División Normativa de la Dirección General de Tributación, un consultor externo de esta última y dos consultores españoles, quienes redactaron los proyectos básicos (renta, valor agregado y sociedades). Pero no necesariamente hubo una relación causa efecto entre las recomendaciones del informe de los citados economistas y los proyectos de ley elaborados por los abogados y contadores de la Administración Tributaria.

5 Los abogados especialistas tributarios eran escasos antes del año 2000, el número aumentó por la apertura de maestrías nacionales a finales e inicio de siglo.

6 Posteriormente, el Poder Ejecutivo unificó en un solo proyecto de ley, denominado Pacto Fiscal, las referidas iniciativas lo cual constituyó un grave error de lectura del contexto político parlamentario.

El conjunto de proyectos que se elaboraron e impulsaron por el Poder Ejecutivo, durante los primeros años de este siglo, se concretaron en el proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural (La Gaceta, 2004) que condujo a 4 años de discusión y trámite legislativo, con una declaratoria de inconstitucionalidad, básicamente por vicios en el procedimiento legislativo (Sala Constitucional, 2006).

Al inicio de la Administración Arias Sánchez, se indicó que se impulsaría una reforma tributaria que comprendería 9 proyectos de ley (La Prensa Libre, 2006), pero la tramitación del TLC con los Estados Unidos, pospuso cualquier otra tema legislativo y únicamente la Ley del Impuesto Solidario de la Vivienda se logró aprobar, al final de la citada Administración.

En la actual Administración de la Presidenta doña Laura Chinchilla, su ministro de Hacienda, señor Dr. Fernando Herrero, ha señalado que a pesar de que reconocen la necesidad de una reforma tributaria (La República, 2010), esta se pospondrá hasta el 2011, lo cual pudiera no ser la estrategia deseable, dado que en principio un proyecto de este tipo debería tramitarse durante el primer año de gestión, cuando la Administración no ha sufrido un proceso de “desgaste” y no se está en una contienda electoral abierta, pues ambos factores reducen el espacio para una reforma tributaria.

En este ensayo podríamos explorar porqué se requiere una reforma tributaria? o ¿qué tipo de reforma se debería impulsar? Las preguntas no serían sencillas de responder, dado que se involucran variables políticas, económicas, filosóficas e ideológicas. Sin embargo, en razón del contexto en que se ha desarrollado este tema, consideramos que en primera instancia el abordaje de este, permite plantear la interrogante ¿cuál es la reforma tributaria viable? Bajo este enfoque, se desarrollarán las siguientes reflexiones.

MODELO DE DESARROLLO Y MODELO TRIBUTARIO

El sistema jurídico de un país, en general, tiene que encontrarse en relación con modelo

de desarrollo o estrategia de desarrollo del Estado, dado que las normas son el instrumento para consolidar el modelo impulsado por las fuerzas políticas. De esta forma, las normas tributarias que forman parte del sistema jurídico, también tienen que estar en forma armónica con el modelo de desarrollo.

El modelo de desarrollo agroexportador de los años cincuenta de siglo XX, predominó hasta finales de los años setentas (Ofiplan, 1982), a pesar de cambios que se superpusieron sobre este, como el modelo de sustitución de importaciones y el estado empresario (Jiménez y Rojas, 1995).

Luego de la crisis económica acontecida entre 1979 y 1981, la configuración de fuerzas pro Estado entró en crisis. Los cambios impulsados a finales de los años ochenta en el modelo de desarrollo, diversificando la estructura productiva, apoyando el turismo y atrayendo inversión extranjera básicamente a través de las zonas francas, tuvo que ser complementado con la reforma financiera y bancaria entre 1988 y 1995, así como con una política comercial que permitiera una vinculación más estrecha con los mercados internacionales: primero con el ingreso en el GATT en 1990 y luego con la suscripción de tratados de libre comercio; el referéndum de octubre 2007, terminó por decidir el desempate entre fuerzas políticas⁷, imponiéndose, en definitiva, el nuevo modelo exportador.

Este nuevo modelo de desarrollo se basa en la vinculación con los mercados internacionales, pero con una estructura productiva más diversificada en lo agrícola e industrial, aunque los dos principales productos del modelo exportador, café y banano, mantienen mucha importancia. Dicha importancia está basada en incentivos fiscales, a través de las zonas francas y el turismo, el desarrollo y establecimiento de empresas de servicios cuya importancia aumenta en el PIB en un 70% - aproximadamente- y una base social apoyada en una clase media vinculada a las empresas que exportan a los mercados internacionales.

7 El concepto de fuerza política que se utiliza en este ensayo es más amplio que el de partido político, dado que en todos éstos existen grupos pro estado o anti estado, o con posiciones intermedias.

La sociedad y el modelo de desarrollo han estado en constante evolución y cambio. Por el contrario, las leyes tributarias de mayor importancia no han evolucionado con igual rapidez.

La Ley del Impuesto sobre las Ventas data del año 1982, cuando la economía se basaba en la exportación de productos agropecuarios tradicionales y el comercio se basaba en los bienes tangibles, mientras que la Ley del Impuesto sobre la Renta es del año 1988, cuando se estaba impulsando una diversificación del modelo exportador basado en nuevos productos exportación, zonas francas e incentivos turísticos.

En otras palabras, entre las principales leyes tributarias y el modelo neoexportador y de servicios que se consolidó luego de octubre de 2007, se generó un desfase de más de 20 años. De esta situación surge, en parte, la constante necesidad de llevar a cabo una reforma tributaria, puesto que los instrumentos normativos se han quedado rezagados, frente a una sociedad que ha evolucionado, y que constantemente se enfrenta al cambio social.

CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Resulta de importancia revisar las características de las principales leyes tributarias, previo a señalar cuáles podrían ser los cambios para una reforma tributaria posible.

Cuando se señala que se analizará el sistema jurídico tributario, se entiende a un conjunto de tributos articulados y coordinados en su eventual aplicación entre sí, de esto se trata cuando se utiliza la palabra “sistema” (Gutiérrez, 1979), pero Costa Rica se encuentra lejos de contar con un “sistema” tributario adecuado, dado que existe poca articulación entre los tributos.

a) El sistema cedular

La principal característica estructural del sistema tributario consiste en ser un sistema cedular con escasa articulación entre los tributos; es decir, se ha establecido un sistema

tributario que grava la riqueza no en forma global, sino por “compartimentos” relativos a tipos específicos de riqueza.

De esta forma, se grava la renta producida por actividades lucrativas, las remesas, los títulos valores, las rentas del trabajo personal dependiente, las casas de lujo, los inmuebles, el ejercicio de las actividades profesionales, entre otras.

Esta característica tiene como explicación en obtener un margen mayor de recaudación, dado que el legislador tributario ha considerado que resulta más eficaz y de más fácil gestión gravar las rentas en forma segregada que gravar la renta en forma global.

Esta característica de segregar la gestión de las rentas, podría estar relacionada con la cultura tributaria de los ciudadanos, la cual es polivalente y propensa a la evasión (Sojo, 2002), de forma tal que consideramos que al gravarse una riqueza específica, ha resultado una mejor forma de sustentar políticamente la idea, pero a la vez, el legislador tributario ha valorado las limitaciones en la gestión, recaudación y fiscalización de los tributos.

Sin una cultura de cumplimiento voluntario de los ciudadanos y una organización tributaria con limitados niveles de eficacia, resultaría problemático evolucionar de un sistema cedular hacia uno más complejo.

El planteamiento de modificar e instaurar un sistema tributario global, es decir, que incluya todas las rentas del contribuyente para determinar la base imponible, dejando de lado el sistema cedular, luce atractivo académica y doctrinalmente, pero en las condiciones estructurales comentadas parece difícil de alcanzar, y eventualmente, obtener los objetivos que se persiguen con un sistema de renta global.

Sin embargo, no cabe duda que el sistema actual podría resultar inequitativo, dado que permite fraccionar en forma legítima la renta, con lo cual los contribuyentes fraccionan el pago de los tributos, y queda demostrado que el sistema no tiene como eje el principio de la capacidad económica del contribuyente.

b) Territorial

Otra característica del sistema tributario es su territorialidad, esto significa que se grava la riqueza producida en territorio nacional.

La jurisprudencia administrativa ha intentado con éxito ampliar el concepto de territorio, estableciendo que aunque la renta se obtenga en el exterior, sí para esto se ha utilizado la infraestructura económica nacional, entonces esas rentas quedan sujetas en Costa Rica.

Esta extensión del concepto de territorio no deriva de una interpretación literal de la ley, pero ha sido una necesidad conceptual frente a las empresas vinculadas al territorio nacional, pero con operaciones internacionales.

El concepto territorio implica muchas limitaciones, pero antes de determinar si es correcto su uso o si se requiere un cambio encaminado a establecer la renta universal, debemos considerar la estructura productiva nacional, con lo cual se puede determinar qué exportamos básicamente y qué empresas nacionales se internacionalizan. Estas últimas son las menos, situación por la cual en un balance entre un impuesto territorial y uno universal, es decir, que incluya las rentas locales como las obtenidas en cualquier otra parte del mundo, las posibilidades de recaudación son mayores con el primero, puesto que somos un país que, en este campo, básicamente importamos capitales.

El aceptar un sistema de tributación territorial, implica que para ser coherentes con un sistema de atracción de inversiones se debe mantener un programa inteligente de convenios de doble imposición⁸ con los países exportadores de capital, de forma tal, que las

8 “Estos convenios pueden definirse como acuerdos internacionales entre Estados, de carácter bilateral o multilateral, que tienen como objetivo evitar la doble imposición mediante la renuncia de un ámbito de soberanía fiscal por parte de las partes signatarias [...] Los convenios cumplen un primer objetivo fundamental, como es evitar la doble imposición, aunque este objetivo no es el único. Otro objetivo importante es prevenir el fraude y la evasión fiscales” (Bustos, 2003).

empresas transnacionales de estos países, cuyo sistema de tributación sea universal, no tengan problema en establecerse en nuestro país, conoedores de cómo se distribuirá la renta entre las dos jurisdicciones territoriales y así evitar problemas de doble imposición que impida el arribo de estas empresas.

C) Sistema de autoliquidación

El hecho de que todos los ciudadanos tengan que pagar impuestos cuando obtienen determinadas rentas y en ciertas cantidades, hace del sistema tributario un sistema masivo, el cual únicamente funciona mediante la autoliquidación de los tributos por los contribuyentes, o sea, su cumplimiento voluntario (Torrealba, 2001), de esta forma, el rol de la Administración Tributaria consiste en recibir esas declaraciones y cuando detecte alguna inconsistencia ponerlo en conocimiento de las autoridades locales.

El sistema de autodeclaración resulta acertado, pero para que sea eficaz requiere que la Administración Tributaria desarrolle un seguimiento puntual a los contribuyentes, y que se tengan sistemas informáticos con capacidad de realizar cruces de información de las operaciones realizadas por los contribuyentes, con terceros involucrados en el ciclo del negocio.

D) Sistema contable de devengado

El sistema contable de devengado permite un mayor control dado que identifica el momento del nacimiento del hecho generador, relacionándolo con el momento en que surge el pago, lo que no permite a los contribuyentes ponerse de acuerdo para programar la recepción de sus ingresos en un período fiscal o en otro. Sin embargo, eventualmente sí permite crear gastos a través de facturas ficticias, pero esto solo se controla a través de una adecuada fiscalización, mediante cruces de información entre contribuyentes y los terceros con los cuales se relacionan.

Asimismo, dependiendo del tipo de tributo, podría considerarse aplicar el sistema de

renta ingreso, lo que se ajustaría a la forma de la realidad económica de las transacciones, como en el caso de las rentas del trabajo personal dependiente.

E) Sistema de renta producto

El sistema de renta producto implica que solo se gravan las rentas obtenidas por el resultado del ejercicio de los factores de producción organizados empresarialmente, con la finalidad habitual de obtener ganancias.

En primer término, hemos considerado que este sistema es perverso, puesto se grava las actividades productivas que generan riqueza individual y colectiva, mientras que en segundo término, otros ingresos recibidos por el contribuyente, que no sean con ocasión de esa gestión empresarial, no son gravados como las ganancias de capital.

En este punto, se debe evolucionar de un sistema renta producto a un sistema de renta ingreso, es decir, que independientemente del origen de la renta, esta debe someterse a tributación.

El sistema de renta producto centra la tributación en las empresas que producen bienes y servicios y, consecuentemente, sus rentas, pero excluye las rentas que se generan por especulación, por ejemplo, en bienes raíces.

F) ¿Quiénes son contribuyentes?

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 2 establece quiénes son contribuyentes, lo cual comprende desde personas físicas y jurídicas, hasta formas contractuales –como los fideicomisos o las sociedades de hecho– que realicen actividades lucrativas.

No se tiene claro que los contribuyentes personas físicas son quienes crean la riqueza y la disfrutan, dado que las personas jurídicas solo son instrumentos de las primeras, son ficciones creadas por el hombre. Por lo tanto, un sistema tributario que no tenga como centro a las personas físicas, podría permitir el fraccionamiento de las rentas a través de la creación de personas jurídicas.

Dada esta situación, urge someter a tributación las sociedades de tenencia de bienes con el fin de que los contribuyentes no fraccionen el patrimonio y la riqueza gravable producto de aquel.

Esto nos lleva al segundo punto relativo a la falta de normativa en relación con las operaciones vinculadas⁹ de agrupaciones empresariales o entre subsidiarias y sus casas matrices en el exterior, y, también, respecto de la regulación de los precios de transferencias¹⁰ entre empresas de un grupo empresarial, para evitar el no pago de impuestos al Fisco.

También, en materia de contribuyentes, debe distinguirse los supuestos de residencia de los de no residentes, con el fin de estimular que estos últimos vengan al país a invertir.

Finalmente, debe facilitarse a la Administración Tributaria la obtención de información de los contribuyentes, lo cual implica promover el intercambio entre entes públicos, y la suscripción de convenios de intercambio de información con administraciones tributarias de otros países.

G) Sistema progresivo o regresivo

La regresividad o progresividad de un sistema tributario depende de muchos factores, y no es fácil determinarlo a partir de concepciones

generales. Esto tiene que ver con el hecho de si el sistema tributario se basa en la capacidad económica o por el contrario, se gravan los consumos que refleja una capacidad económica indirecta.

La existencia de un impuesto sobre la renta con una escala progresiva o un impuesto sobre las ventas que se aplica sin distinción de la capacidad económica de los compradores de bienes y servicios, no permite *a priori* determinar si se está frente a un sistema tributario progresivo o regresivo.

En Costa Rica, la estructura de impuestos determina que prácticamente un 34% proviene del impuesto sobre la renta, mientras, que el 38% lo genera el impuesto sobre las ventas (El Programa, 2009). En el caso del impuesto de ventas, la existencia de una canasta básica atenúa el efecto regresivo, pero no es dable determinar que el conjunto de tributos sea progresivo o regresivo, definición que en realidad carece de interés cuando se concluye que el sistema tributario es inequitativo, dada la no sujeción de las ganancias de capital.

De todas formas, un sistema tributario progresivo no necesariamente conlleva a una mayor recaudación, pero además, ¿qué significa un sistema tributario progresivo? ¿Cómo se estructura?

No se nos mal entienda, estamos a favor de un sistema progresivo que tenga como eje el principio de capacidad económica, pero no basta con afirmarlo, se requieren cambios específicos para hacer efectivo esta característica del sistema tributario y, de nuevo, no se puede olvidar la capacidad de la Administración Tributaria para cobrar impuestos directos, dado que implican mayor logística para su gestión, fiscalización y cobro.

Se podría estudiar la manera de estructurar una reforma tributaria socialmente justa (Villauso, 2004), es decir, que se tribute en forma efectiva con base en el principio de capacidad económica y progresividad, pero si la Administración Tributaria tiene limitaciones, entonces deberá buscarse un equilibrio entre la equidad y la eficiencia en la gestión.

9 “En general, la doctrina entiende por operaciones entre sociedades vinculadas aquellas que, al amparo de relaciones comerciales o financieras cuyas condiciones difieren de las que pactarían sociedades independientes en situación de libre competencia, comportan traslaciones indirectas de beneficios de unas a otras.” (Esteve, 1996)

10 “Los precios de transferencia presupone la divergencia entre el precio estipulado entre empresas asociadas, conjunto vinculado, y el precio de competencia, fijado por empresas independientes actuando en circunstancias similares. La gestión del precio en el conjunto vinculado es diverso al que resultaría si las entidades no fueran miembros del mismo y respetaran los precios de mercado (at arm’s length)” (Rosembuj, 1998).

H) Organización tributaria

La Administración Tributaria es un órgano desconcentrado del Ministerio de Hacienda denominada Dirección General de Tributación y Dirección General de Aduanas, ambos a cargo del Viceministerio de Ingresos. Esta naturaleza jurídica implica que muchos de los procesos de la Administración Tributaria se encuentran vinculados con el Ministerio, lo que no deja de generar constantes reprocesos en la toma de las decisiones.

Como bien apunta Musgrave “el sistema tributario vale lo que valga la Administración encargada en aplicarlo” (Musgrave y Musgrave, 1991). Desde esta perspectiva, toda administración tributaria moderna debe procurar encaminarse para lograr mayor autonomía y capacidad de gestión. Así mismo, disponer de operadores con mayor rigor técnico que coadyuven a consolidar la legitimidad institucional.

En este sentido, valorar las posibles rutas de maduración para alcanzar una agencia tributaria, siguiendo el modelo español, consideramos que es un tópico que no debe idearse de forma independiente y aislada al tema de la reforma tributaria nacional.

El término burocracia es uno de los más utilizados por el común de la ciudadanía como sinónimo de deficiencia, situación que ha generado que en no pocos países latinoamericanos, la clase política haya iniciado verdaderas campañas de “desburocratización”, que sintéticamente solo han logrado el apego a la tendencia de simplificación de trámites, según las modernas conceptualizaciones doctrinales de desregulación y neoregulación.

No obstante, en la valoración de una agencia tributaria nacional, el concepto burocrático debe orientarse, según la construcción sociológica alemana de Max Weber, de modo que se estructure buscando altos estándares de gestión. La nueva organización tributaria debe establecer claros indicadores de gestión de calidad, para determinar el grado de eficiencia y eficacia de esta, sin olvidarse de incorporar un departamento de estudios económicos que

permita evaluar con mayor grado de precisión el impacto de los cambios normativos; en caso contrario, se podría dificultar la ponderación cuantitativa sobre el contenido y alcance de futuras reformas tributarias.

La eficacia de una política tributaria depende de la capacidad de la administración tributaria para el cobro de los tributos. Se trata del afinamiento de la estructura organizativa, con miras a una atención inclusiva del contribuyente, de forma tal que se incremente la capacidad institucional para ejecutar acciones de política pública. El mejoramiento del entramado político institucional de los gobiernos, para satisfacer necesidades del desarrollo humano, con mayores y mejores recaudaciones, es uno de los mejores cimientos para el Estado Democrático de Derecho.

SOBRE LA PROPUESTA DE FLAT TAX

En Europa del Este, particularmente, Estonia, Rusia, Georgia, Eslovaquia, al igual que Lituania, Ucrania, Serbia y Rumania, se abrió paso a una propuesta del autor Alvin Rubushka, denominado impuesto plano o “*flat tax*” (El Financiero, 2006).

El impuesto plano es un sistema fiscal con solamente una tarifa que se aplica a todos los contribuyentes, personas jurídicas o físicas, sin importar la fuente y la cantidad de sus rentas.

El fundamento de este impuesto se basa en el hecho de que las altas imposiciones fiscales desalientan el trabajo, el ahorro y la inversión, porque el gobierno toma una parte del aumento de las ganancias de los sujetos, en contraposición con las imposiciones fiscales bajas, que en teoría animan el trabajo, el ahorro y la inversión.

El otro supuesto básico del “*flat tax*” consiste en gravar más el consumo que la renta, con lo cual se abarata la recolección de los impuestos y la eficacia de la Administración Tributaria. El sistema fiscal se simplifica, dado que se eliminan totalmente, o al mínimo, las exenciones o reducciones de renta.

El sistema mantiene progresividad al excluir rentas que no alcancen determinado nivel de ingresos, eliminando los efectos perjudiciales de imposiciones marginales más altas, todo esto con el fin de eliminar la evasión fiscal.

La ventaja del sistema “flat” es que simplifica el sistema fiscal, pero aunque sea proporcional, no es progresivo, lo cual implica que las clases medias pagarían una mayor proporción de impuestos que quienes obtengan mayores ingresos.

En consecuencia, la propuesta de un impuesto “flat” debe analizarse con cuidado para el caso de Costa Rica, si se busca avanzar en un sistema progresivo.

SOBRE LA PROPUESTA DE IMPUESTO A LAS SOCIEDADES

El Ministro de Hacienda de la actual Administración ha anunciado (La Nación, agosto 2010) un nuevo impuesto de \$300 dólares sobre las sociedades con el fin de recaudar recursos para los programas de Gobierno y evitar la evasión fiscal.

La evasión en el pago de los impuestos mediante las sociedades de simple tenencia de bienes acontece cuando estas en lugar de transmitir los bienes endosan las acciones de la sociedad, lo que implica el traspaso de la persona jurídica, que tiene como consecuencia el no pago de los impuestos de traspaso respectivos.

También, muchas sociedades son utilizadas para fraccionar la renta, lo cual se facilita por el sistema cedular, que permite a las personas físicas crear distintas sociedades para recibir los pagos por su actividad lucrativa única.

Sin embargo, esta propuesta de crear un impuesto a las sociedades le encontramos únicamente fines de recaudación, dado que su función no será la de evitar el fraccionamiento de rentas o la evasión. No evita el fraccionamiento de rentas dado que solo se crea un impuesto por sociedad sin corregir el problema del fraccionamiento debido a la falta de articulación entre los tributos vigentes, y tampoco evita la evasión, dado que no se grava el traspaso de

acciones y la relación de estas con el patrimonio societario.

BASES PARA UNA REFORMA TRIBUTARIA POSIBLE

Visto lo anterior, surge, en primera instancia, la siguiente pregunta: ¿Cómo mantener y profundizar un Estado Social de Derecho en un contexto de apertura económica y de atracción de inversiones que implica reducción de ingresos tributarios?

Las respuestas legislativas que se han dado, se precian de ser iniciativas técnicamente muy elaboradas, como el proyecto de Pacto Fiscal del año 2004. También, muchas de estas no han dejado de resultar complejas en un contexto cultural e institucional que las han tornado políticamente no viables.

La idea de un pacto social que implique un pacto fiscal (Zuñiga, 2004) plantea un escenario altamente deseable, tal como sucedió, en su momento, en Guatemala. Pero se torna más difícil de concretar en una Asamblea Legislativa caracterizada por altos niveles de fraccionamiento, por consiguiente podría resultar de mayor viabilidad concretar acuerdos sobre leyes específicas que permitan tapar lo que hemos denominado “hoyos negros”, por donde actualmente se evaden las rentas sujetas y las no sujetas, o al menos, que permita un mayor nivel de articulación entre tributos.

En esta línea de pensamiento, previo a una reforma tributaria de mayor alcance, podría considerarse un camino poco explorado y de mayor sencillez, como lo es la modificación de las de las leyes vigentes, en aspectos específicos que cualitativamente constituyan un escalón hacia una reforma tributaria de mayor profundidad.

La primera idea que debemos exponer, consiste en el hecho que más que buscar una reforma tributaria integral o total que revolucione el sistema, debemos preocuparnos por tapar los “agujeros negros” del actual sistema tributario que conllevan a que las rentas y la

riqueza se pierdan sin que sean sometidas a tributación.

Estas reformas podrían consistir en lo siguiente:

A) Ley del impuesto sobre la renta

- 1) Sustituir en el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el concepto de *renta productiva* por el de *renta ingreso*, esto con el fin de que todos los ingresos que reciban una persona física o jurídica tributen.
- 2) Como complemento, se sugiere eliminar el artículo 6 del referido cuerpo normativo, de forma tal que, en forma expresa, las ganancias de capital se sujeten a este impuesto.
- 3) Con el fin de generar mayores controles cruzados entre las operaciones de los contribuyentes, debería ampliarse la retención del 2% del artículo 23 inciso g), tanto a entes públicos como privados, retención que constituye un pago a cuenta a favor del proveedor de bienes y servicios, al que se le retiene ese porcentaje.
- 4) Ampliar los conceptos sobre los cuales el contribuyente puede solicitar deducciones de su impuesto (salud, educación, reparaciones vehículo, compra de cierto tipo de ropa, entre otros) de forma que la solicitud facturas no se torne inoperante.
- 5) Incluir un capítulo de fiscalidad internacional sobre tributación de las operaciones vinculadas de grupos empresariales y precios de transferencia.

Legislar en forma específica sobre el concepto de territorio y uso de la infraestructura económica por parte de las empresas nacionales que se internacionalizan, con el fin de sujetar parte de las rentas que obtienen en los mercados

internacionales, por su relación directa o indirecta con el territorio nacional.

Un impuesto para no residentes, que estimule la inversión de estos en el país y establezca reglas claras respecto a su tributación en el país.

B) Ley del impuesto sobre las ventas

En la Ley de Ventas, modificar el artículo 1 y hacerlo universal para mercancías y servicios, y que incluya los servicios utilizados por los sectores sociales ubicados en los primeros quintiles, en la canasta básica.

C) Código de normas y procedimientos tributarios

En Código de Normas y Procedimientos Tributarios, autorizar el intercambio de información administrativa vía informática entre entes públicos y simplificar el sistema de impugnación de los traslados de cargos (esta última reforma requiere para su aprobación de 38 votos en la Asamblea Legislativa).

D) Organización tributaria

La Administración Tributaria requiere mayor autonomía en su accionar, por lo que apoyamos la idea de crear una Agencia Tributaria, cuya naturaleza jurídica sea la de un ente público no estatal, con su propio estatuto de personal que permita una selección de calidad para el largo plazo.

E) Relación de las leyes tributarias con otras no tributarias

Las leyes tributarias deben estar coordinadas con otras leyes no tributarias dado que esto hará más eficaz la recaudación de los impuestos.

Por ejemplo, si en la Ley de Expropiaciones se utilizará el valor de los inmuebles que el propio contribuyente ha declarado a la

Administración Tributaria, los procedimientos de expropiación serían de mayor sencillez al no tener que recurrir a peritos, lo cual además, obligaría a los propietarios a que se preocuparan por mantener actualizado el valor de sus inmuebles.

No debería ser éticamente ni jurídicamente aceptable que se pague impuesto de bienes inmuebles al Estado sumamente bajos, pero se le venda a este a precios de mercado sumamente altos cuando se expropia un inmueble por existencia de un interés público.

CONCLUSIONES

En nuestro país, la puesta en escena del debate de una reforma fiscal, usualmente se ha pospuesto debido a que las fuerzas políticas, sean que tengan tesis a favor del Estado o no, no han favorecido la vigencia de un sistema tributario moderno, lo cual ha generado que el Estado Social de Derecho no haya podido consolidarse. Esto porque todavía se mantiene un 17.7% de hogares en la línea de la pobreza (El Programa, 2009). Se requiere aumentar la recaudación tributaria que ronda un 13% del PIB (Comisión Ad hoc, 2002) y un 18% tomando en cuenta las cargas sociales.

Las características actuales del sistema tributario vigente, no pueden ser eliminadas de la noche a la mañana sin que exista una mayor cultura tributaria en los contribuyentes, pero fundamentalmente que se cuente con una organización tributaria eficiente y eficaz.

Por otro lado, la viabilidad política de una reforma tributaria requiere de un gran liderazgo político y capacidad técnica, pero difícilmente se encontrará un momento ideal para impulsarla, aunque por experiencia consideramos que este podría ubicarse al inicio de cada administración de Gobierno.

En este contexto, se propone que en lugar de impulsar una reforma tributaria integral se avance con reformas específicas a las leyes vigentes, que en su conjunto hemos denominado una reforma tributaria posible.

Evidentemente, no renunciamos a aquellos cambios, que pudieran ser considerados de mayor alcance dentro del sistema tributario

nacional, dado que en su configuración actual este es inequitativo, dada la existencia de lo que hemos denominado “agujeros negros” que excluyen de tributación gran parte de la riqueza necesaria para coadyuvar en la construcción de un Estado Social de Derecho. Tal vez, más que una reforma fiscal para crear nuevos impuestos, lo que se ocupa es una reforma tributaria para generar equidad en la tributación y que la recaudación sea efectiva.

En general, el establecimiento de tributos en un régimen democrático no es un camino lineal, sino que requiere de flexibilidad y capacidad de negociación en un escenario pluripartidista, sin embargo, en el fondo, lo que se estará decidiendo no será únicamente sobre un conjunto de reformas legales, sino sobre la forma de Estado y el camino del desarrollo por el que se estará optando.

El sistema tributario no debe servirse a sí mismo, sino a un propósito claro que, en nuestro caso, es el fortalecimiento del Estado Social de Derecho, con un sistema flexible, moderno y sencillo que garantice la seguridad jurídica de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

- Bustos Buiza, José A. 2003. El papel de los convenios en la fiscalidad internacional española, p. 187-209. En José A. Rodríguez y Angel Fernández Prieto. *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid.
- Comisión Ad-Hoc de Exministros de Hacienda. 2002. *Agenda de transformación fiscal para el desarrollo*. San José.
- Esteve Pardo, María Luisa. 1996. *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios*. Tirant le blanch. Valencia. 221 p.
- Flores, Carolina y Montero, Sylvia. La revolución del flat-tax, Pag. 35. Periódico *El Financiero*. San José.

- Gutiérrez, Carlos José. 1979. El funcionamiento del sistema jurídico. Editorial Juricentro, San José. 349 p.
- Jiménez Zeledón, Mariano e Rojas Saborio, Ingrid. 1995. Régimen político, modelo de desarrollo y forma de Estado. *Rev. Parlamentaria*. 2 (3): 33-52.
- La República. 2010. Hay que hacer una reforma fiscal, Pag. 6. Periódico La República. San José.
- Mata, Esteban E. 2010. Entrevista "Planteamos un impuesto de \$300 para sociedades", Pag. 10 A. Periódico La Nación. San José.
- Mayorga, Gabriela. 2010. 20 iniciativas tributarias se han planteado en 23 años, Pag. 6. Periódico La Nación. San José.
- Musgrave, Richard y Musgrave, Peggy. 1991. Hacienda Pública Teórica y Aplicada. Mcgrawhill. México. 779 p.
- Oficina de Planificación Nacional y Política Económica. 1982. Evolución Socioeconómica de Costa Rica 1950-1980. EUNED. San José. Pag 470.
- Pérez Sáenz, Rocío. 2010. Transferencias bancarias deberán pagar impuesto, Pag. 23. La Prensa Libre. San José.
- Programa Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible (Costa Rica). 2009. Decimoquinto Informe Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible. Litografía e Imprenta Lil, S.A. San José. Pag 466.
- Proyecto No.15516 Ley de pacto fiscal y reforma fiscal estructural. 2002. La Gaceta. Alcance 8 a N.26. Imprenta Nacional. San José.
- Rosembuj, Tulio. 1998. Fiscalidad internacional. Marcial Pons. Madrid. 147 p.
- Sala Constitucional .2006. Corte Suprema de Justicia. San José. No.3671.
- Sojo, Carlos. 2002. Cultura tributaria, p. 457-507. En *El Sistema Tributario Costarricense*. Contraloría General de la República. San José.
- Torrealba, Adrian. 2001. Principios de aplicación de los tributos. San José. Investigaciones jurídicas, S.A. 147 p.
- Villasuso, Juan Manuel. 2004. Desarrollo y Política Fiscal, p. 91-120. En Doris Osterlof. *Costa Rica en Política Fiscal para el desarrollo*. Cedal. San José.
- Zuñiga Chaves, Guillermo. 2004. La economía política de la política fiscal, p. 51-90. En Doris Osterlof. *Costa Rica en Política Fiscal para el desarrollo*. Cedal. San José.