

ÉLITES, IMPUESTOS Y DESIGUALDAD SOCIAL EN LA COSTA RICA NEOLIBERAL¹

ELITES, TAXES AND SOCIAL INEQUALITY IN NEOLIBERAL COSTA RICA

Esteban Arias Chavarría*

RESUMEN

Este trabajo parte de las premisas y categorías de la sociología fiscal para analizar la relación entre impuestos, desigualdad social, conflictividad fiscal y élites empresariales. La metodología se basa en la comparación de tres coyunturas fiscales entre los años 2000-2018, así como la recopilación de información estadística relevante. Se indagan tres coyunturas fiscales y se observa de cerca la relación tributaria entre el Estado fiscal y las élites empresariales. Esto permite descubrir los factores macro-sociológicos detrás del régimen fiscal costarricense en el contexto neoliberal.

PALABRAS CLAVE: NEOLIBERALISMO * ÉLITE * DESIGUALDAD SOCIAL * FISCALIDAD * SOCIOLOGÍA

ABSTRACT

This article is based on the premises and theoretical categories of the fiscal sociology to analyze the relations among taxes, social inequality, tax conflicts and business elites. The methodology is based on critical conjunctures comparison and review of relevant fiscal and inequality statics. Three major tax critical conjunctures are observed to examine the close relation between the fiscal state and corporate elites. This allows to discover macro-sociological elements behind the costarican fiscal regime within the neoliberal period.

KEYWORDS: NEOLIBERALISM * ELITE * SOCIAL INEQUALITY * TAXATION * SOCIOLOGY

1 El presente artículo ofrece resultados parciales de la investigación doctoral en curso del autor. Se agradece el apoyo brindado por el Servicio de Intercambio Académico Alemán (DAAD) y la Universidad de Costa Rica.

* Escuela de Sociología, Universidad de Costa Rica, San Pedro de Montes de Oca, San José, Costa Rica.
Luisesteban.arias@ucr.ac.cr

INTRODUCCIÓN

La reflexión sociológica sobre los impuestos ofrece un enfoque alternativo para el abordaje de las coyunturas tributarias costarricenses. En este trabajo se parte de las premisas y categorías de la sociología fiscal para analizar la relación entre impuestos, desigualdad social, conflictividad fiscal y élites empresariales. Para ello se hace revisión de los datos sobre la desigualdad del ingreso y la estructura tributaria, se indagan tres coyunturas fiscales y se observa de cerca la relación tributaria entre el Estado fiscal y las élites empresariales. Esto permite descubrir los factores macrosociológicos detrás del régimen fiscal costarricense en el contexto neoliberal, así como la influencia de este en la reproducción de las desigualdades del ingreso. A partir de los aportes teóricos estudiados y la información disponible, se identifica la transformación del Estado *fiscal* costarricense en un Estado *deudor* sostenido por una estructura tributaria que favorece mecanismos de distribución *hacia arriba* a través de una fiscalidad caracterizada por la inequidad vertical y horizontal asociada a las fracciones capitalistas hegemónicas del período neoliberal. La temporalidad de este trabajo se concentra entre los años 2000-2018, con énfasis en los años recientes por la disponibilidad de los datos.

SOCIOLOGÍA Y ESTADO FISCAL

Los enfoques tecnocráticos que dominan el debate fiscal en Costa Rica son insuficientes. Como señala Campbell (1993, 2009), en esos modelos técnicos, cuyas proyecciones rara vez se cumplen, quedan por fuera los factores determinantes de la política tributaria de un país, las dinámicas sociopolíticas asociadas y las trayectorias históricas que desencadena. La Sociología busca superar los vacíos de los enfoques técnicos o puramente económicos. Autores clásicos como Karl Marx o Max Weber ofrecieron hondas reflexiones sobre los impuestos y su función social. Marx y Engels los vincularon a la acumulación originaria que favorecía a la “aristocracia financiera” poseedora de

bonos públicos, mencionaron que los impuestos eran la “fuente de vida” de la burocracia y le dieron un papel importante a la fiscalidad progresiva como un medio para revolucionar el modo de producción (Marx, 1969, 2012; Marx y Engels, 2019). Weber (2002) relacionó la generalización de los impuestos con la economía de mercado, como condición previa del desarrollo de un régimen burocrático. Norbert Elias (2015) señaló que el Estado es resultado del monopolio de la violencia y el monopolio fiscal, dos procesos interdependientes de centralización del poder estatal.

Así, la reflexión sociológica sobre la cuestión fiscal ha estado lejos de ser marginal y lleva el análisis más allá del limitado encuadre del óptimo fiscal. Fueron Rudolph Goldscheid (1917), Joseph Schumpeter (2000), y Fritz Karl Mann (1934, 1943) quienes perfilaron los contornos de lo que hoy se conoce como Sociología Fiscal². Este subcampo llamado ‘sociología fiscal’ (Finanzwissenschaft) nació con Goldscheid (1917), quien consideró que los conflictos tributarios eran una de las formas de lucha de clases más antigua y que la relación capital-trabajo que sostiene la fiscalidad tiende a provocar crisis fiscales. Schumpeter (2000) popularizó el concepto, amplió el análisis y definió el Estado fiscal como su objeto de estudio. Otro tanto hizo F. K. Mann (1934, 1943), quién exploró las funciones de relevancia sociológica de los impuestos³. En concreto, la sociología fiscal busca responder a la pregunta sobre “cuáles son los procesos sociales que están detrás de los hechos superficiales de las cifras presupuestarias” (Schumpeter, 2000, p. 149). Los impuestos revelan procesos históricos, conflictos sociales,

2 Al menos la escuela austríaco-alemana de la sociología fiscal. Paralelamente se fue desarrollando una escuela italiana a partir de Vilfredo Pareto, pero menos influyente en la academia alemana y anglosajona, menos aún en América Latina. No obstante, Schumpeter identificó a Pareto como uno de los ‘padres’ de la sociología fiscal.

3 En concreto, como i) corrector de conductas anómicas, ii) como reajuste del poder entre clases sociales y iii) como factor revolucionario de transformación socioeconómica.

ideologías imperantes, el poder de ciertos grupos sociales, la legitimidad estatal, el interés capitalista en la formación del Estado o la (in)tolerancia hacia formas de desigualdad (Atria, 2015; Mumford, 2019; Schneider, 2012).

Por eso, la tributación es “mucho más que un dilema aritmético y económico, reflejando desavenencias valóricas sobre el rol del Estado y la organización de la vida en común, poniendo en juego aspectos fundamentales sobre justicia distributiva y democracia” (Atria, 2018, p. 280). Diversos autores recalcan el carácter obligatorio de los impuestos entre las personas contribuyentes y el Estado, sin nada específico a cambio en lo inmediato (Fjeldstad y Moore, 2008, Martin et al., 2009). No obstante, siempre existe la expectativa de retribución, de la cual depende la estabilidad y la legitimidad de un Estado, de ahí que sea una relación *semi*-forzada (Atria, 2018; Moore, 2008; Morrison, 2014). Por eso hay quienes hablan de un *contrato fiscal*, pero esta metáfora contractualista puede derivar en la omisión de la tensa base sobre la que descansa el Estado fiscal. En efecto, “el Estado, garante mismo del orden social en el mundo moderno, depende de una relación que siempre contiene la posibilidad latente de conflicto y desorden” (Martin et al., 2009, p. 4).

IMPUESTOS Y DESIGUALDAD SOCIAL

La relación entre desigualdad social y régimen fiscal es recíproca. Primero, opera como punto de partida: el régimen fiscal en condiciones de desigualdad extrema puede coadyuvar en su reproducción. Los grupos dominantes imponen sus intereses sobre el régimen fiscal y los demás sectores y moldean la institucionalidad tributaria (Atria, 2018; Mahon, 2004; Sokoloff y Zolt, 2005)⁴. La influencia diferencial de las élites empresariales sobre el Estado descansa sobre

los mecanismos estructurales derivados de la relación capital-trabajo: pueden presionar por reformas o contra ellas bajo intimidación de retirada de un país, que en la política cotidiana se presenta como el “chantaje” y el “temor” de la desinversión y el desempleo (Durand y Campodónico, 2011; Fairfield, 2015; Jessop, 2017). La necesidad de recursos financieros por parte del Estado genera una dependencia hacia los procesos de valorización y acumulación del capital (Jessop, 2017; Offe, 1984; Schumpeter, 2000). Es por ello que los Estados “se encuentran bajo amenaza permanente (y discursivamente reforzada) de ataque por parte del capital productivo o de los titulares de bonos” (Jessop, 2017, p. 154).

Sin embargo, la propia inestabilidad de la valorización y acumulación de capital y los problemas sociales que ha generado desencadenan demandas de acciones afirmativas y correctivas. Así, la fiscalidad se forma y transforma dentro del equilibrio inestable entre los imperativos económico-mercantiles y la legitimidad política estatal (Jessop, 2017). La comunidad política, en particular, los sectores subordinados exigen políticas a cambio de su esfuerzo tributario que ayuden a aliviar o superar condiciones de marginalidad y exclusión social (Atria, 2018; Martin et al., 2009). Es por ello que, en los países metropolitanos, se presentó en el siglo xx lo que Piketty (2020) ha llamado la eclosión del Estado fiscal y el Estado social⁵.

Entonces, en segundo lugar, los regímenes fiscales re-operan sobre la desigualdad social. La progresividad fiscal de la estructura tributaria es un buen indicador de un mecanismo de redistribución hacia los sectores desfavorecidos económicamente y de un compromiso momentáneo y políticamente inducido para enfrentar el crecimiento de las desigualdades (Piketty, 2014, 2020; Valdés, 2014). Esto es un dato de equidad tributaria

4 En materia fiscal, cuando se ha dado una brecha “en las circunstancias económicas y en la influencia política entre las élites y el grueso de la población, estas instituciones [han tendido] a desarrollarse por caminos que favorecían enormemente a esas élites” (Sokoloff y Zolt, 2005, p. 275).

5 La aparición de altas tasas progresivas marginales, así como impuestos a la riqueza y las herencias no solo sustentaron políticas en salud, educación y jubilación, sino que limitó el aumento de la desigualdad social y la concentración de la riqueza (Piketty, 2014, 2020).

vertical, que exige más según la capacidad económica del contribuyente. No obstante, se dan escenarios de redistribución *hacia arriba*, algo que no suele ser tomado en cuenta en los indicadores sintéticos existentes⁶ (Martin y Prasad, 2014). Por eso, adentrarse en los detalles de un régimen fiscal, “así como las características de impuestos específicos (niveles, tasas, extensiones y evasión) nos permite entender la prevalencia de intereses especiales o grupos dominantes” (Atria et al., 2018, p. 13). Esto puede revelar mecanismos de redistribución de riqueza *hacia arriba* (Atria et al., 2018; Martin, 2020; Martin y Prasad, 2014). Entendidos de esta forma, “los privilegios fiscales también pueden redistribuir” (Martin, 2020, p. 4). Además, pueden expresar formas de inequidad horizontal, es decir, cuando la estructura tributaria trata diferente a contribuyentes con capacidades similares.

Estos elementos fiscales son de gran relevancia y están detrás del aumento en las desigualdades socioeconómicas desde la década de 1990 y de la aparición del Estado deudor. Un Estado deudor es aquél que financia un porcentaje cada vez mayor de su presupuesto a través de la deuda pública en lugar de los impuestos (Hager, 2019; Streeck, 2017). Para Streeck (2017), el factor decisivo en su aparición es la retirada del apoyo empresarial al Estado fiscal, lo que provoca un incremento de la regresividad y el estancamiento de los ingresos tributarios. Los gobiernos neoliberales, sean de signo conservador o progresista, están detrás de esto, ya que promueven recortes impositivos hacia las

clases altas sin considerar la necesidad de la inversión pública. Aún más en contextos de crisis económica, cuando se aprueban enormes sumas, financiadas con bonos públicos, para recapitalizar a las grandes corporaciones (Hager, 2019).

Contrastado con las realidades de América Latina y, específicamente, en Centroamérica, el Estado deudor es un fenómeno crónico. Como han analizado autores como Best (1976) y Centeno (2002), la imposibilidad histórica de consolidar un Estado fiscal y social se debe a la renuncia de sus gobernantes a imponer una fiscalidad robusta y moderna sobre sus sectores económicos dominantes. En su lugar, prefieren recurrir a la deuda interna o externa, lo que les libra de entrar en complejos procesos de negociación con las élites (Moore, 2008). Sin embargo, eso les coloca dentro de una dinámica de dependencia con los acreedores nacionales e internacionales, así como con las calificadoras de riesgo (Jessop, 2017; Streeck, 2017). De esta manera, no solo se actualiza una forma de acumulación originaria, o por desposesión, también se facilita el control sobre las élites políticas y los procesos de reforma estatal⁷.

DESIGUALDAD DEL INGRESO Y ESTRUCTURA TRIBUTARIA EN COSTA RICA.

En la formulación de la política tributaria se privilegia la agenda neoliberal de reforma estatal, los controles sobre el gasto público y los efectos sobre la eficiencia del mercado y el comercio. La desigualdad social como elemento a considerar en la discusión impositiva ha sido relegada a un segundo plano. En la última reforma fiscal se mencionó que el proyecto recaudaría el 80% de los ingresos del 20% más rico (Gobierno de Costa Rica, 2018). Esta justificación, sin embargo, fue una reacción a las críticas antes que un objetivo inicial del proyecto. Un experto fiscal señala que “la

6 En este caso, se suelen utilizar dos indicadores: los ingresos pre y post impuestos y los efectos de la política social en el Gini. Ambos son indicadores útiles, pero muy incompletos. El primer indicador capta de forma muy parcial los efectos tributarios, ya que los ingresos pre-impuestos siempre están determinados por los efectos distributivos del Estado. No existe, *strictu sensu*, un ingreso de mercado pre-estatal (Martin y Prasad, 2014; Piketty, 2020). El segundo adolece de basarse en el coeficiente de Gini, un indicador sumario muy incompleto. Por eso, estos indicadores se acompañan de otros datos, que además buscan dar cuenta de la redistribución *hacia arriba*.

7 En la literatura internacional sobre sociología fiscal y formación de estado, Centroamérica aparece como el modelo más sobresaliente de este ciclo fiscal y deudor nocivo (e.g. Fjeldstad y Moore, 2008; Moore, 2008).

concentración del ingreso, en mi criterio, hoy no es la principal problemática de un país de ingreso medio alto como Costa Rica, la preocupación más relevante siempre es la pobreza y la indigencia” (Barreix, 2014, p. 24). Esto no solo demuestra un gran desconocimiento sobre la pobreza y la desigualdad, fenómenos sociológicos *relacionados* (Pérez Sáinz y Salas, 2007), también evidencia la exclusión del problema en los debates tributarios en los círculos ‘técnicos’.

Diversos datos dan a conocer el aumento de la desigualdad social en Costa Rica medida por el ingreso desde mediados de la década de 1990. Los datos del *World Inequalities Database* (<https://wid.world/>), proyecto del economista Piketty que realiza correcciones con información fiscal y cuentas nacionales, son reveladores⁸. De acuerdo con los datos actualizados para el año 2018 y 2019, en Costa Rica el 50% (deciles 1 al 5) de la población adulta de menores ingresos recibe apenas el 9,5% del total de ingresos disponibles. El 40% de la población por encima de esa mitad empobrecida (deciles 6 al 9), que podría considerarse como clase media en términos de ingreso, obtiene el 39%. Es decir, el 90% (deciles del 1 al 9) de la población adulta en Costa Rica se disputa el 49,5% de los ingresos disponibles. El restante 51,5% de los ingresos se distribuye dentro del Top 10% del país. Dentro de este decil superior, el percentil más alto (el Top 1%) se lleva el 20,8% de las rentas, mientras que el otro 9% restante del decil se disputa un nada despreciable 30,7% de los ingresos nacionales. De acuerdo con estos datos, el Top 1% costarricense duplica los ingresos del 50% más pobre en términos de ingresos. La realidad que reflejan estos órdenes de magnitud estadísticos es la de una estructura social polarizada, que excluye y margina a las mayorías de la participación en las rentas⁹.

8 El coeficiente de Gini es un indicador sintético que deja por fuerza muchas variables de la distribución del ingreso y la riqueza (Pérez Sáinz, 2014; Piketty, 2014). Por eso, en la medida de lo posible se buscan fuentes alternativas.

9 Nótese que se excluye la desigualdad patrimonial o de riqueza debido a la inexistente información

Un factor asociado a la pobreza y a la desigualdad, como lo es la inclusión en el mercado de trabajo a través del empleo (ver Pérez Sáinz, 2014; Pérez Sáinz y Salas, 2007)¹⁰, muestra un claro deterioro desde hace más desde el año 2008. El desempleo abierto pasó de 4,7% en el año 2008 a 12,42% en el año 2019 y, tras la pandemia, se ubicó en 19,98% en el último trimestre del 2020 (INEC, 2020). La informalidad también ha aumentado, la cual se ha mantenido por encima del 40% de la Población Económicamente Activa (PEA) desde el 2010 (Delgado Jiménez, 2013; Mora, 2020). Entre el 2010 y el 2019, el “86% de los empleos netos creados en el periodo fueron empleos informales, es decir, 9 de cada 10” (Mora, 2020, p. 2). La situación del empleo en Costa Rica es grave y no refleja las promesas de empleo del proyecto neoliberal, que ha sido una de sus principales banderas.

Otra forma de aproximarse al fenómeno de la desigualdad es a través de la distribución del ingreso medido por las cuentas nacionales. Entre los años 2012 y 2017, el porcentaje del ingreso primario del componente “sueldos y salarios” estuvo apenas por debajo del 40% en relación con el PIB. El componente llamado ‘Rentas de Propiedad’, que se aproxima al trabajo social excedente disponible para la acumulación privada¹¹, representó entre el

al respecto, que normalmente tiende a ser más extrema que la de las rentas o ingreso.

10 Estos datos sobre la informalidad y el desempleo permiten cuestionar las estimaciones sobre la pobreza que han realizado los defensores del proyecto neoliberal en el país, que incluso se atreven a decir que ha disminuido en lugar de estancarse (ver Fernández y Jiménez, 2018). Según estos intelectuales orgánicos, la magia del mercado autoregulado, como le llamaba C. W. Mills (2008), sí funciona. Refutar estas estimaciones trasciende los objetivos de este trabajo, por ahora se puede señalar que es incomprensible que la pobreza disminuya mientras el desempleo y la informalidad, dos factores estrechamente asociados con la pobreza, aumentan.

11 Nótese que se menciona “disponible para la acumulación” y no “efectivamente acumulada”. Para llegar a tal nivel de detalle, tanto a las remuneraciones como a las rentas de propiedad

Figura 1
Variación del Coeficiente de Gini antes y después de transferencias e impuestos
Costa Rica, 2010-2019



Nota: Elaboración propia a partir de CEPALSTAT (2021).

28%-29% (BCCR, 2012, 2016, 2017). Aunque esta distribución es menos desigual que en el resto de países latinoamericanos, en los países europeos el promedio de las remuneraciones es 10 puntos porcentuales (p.p.) superior (EUROSTATS, 2020; Tosoni, 2017)¹².

Un fenómeno interesante ha sido el aumento de cuentapropistas (ingresos mixtos), que explica en parte la disminución relativa observada en el año 2017 para las remuneraciones y las rentas de propiedad. El porcentaje de cuentapropistas pasó de 7,3% en el año 2012 a 8,6% en el 2017 (BCCR, 2012, 2017). Es un escenario de *infraocupación plural*, como le llamaba Ulrich Beck (2019), con tendencia a la precarización de las condiciones laborales. La estructura de clases que subyace a estas magnitudes estadísticas representa un deterioro de las condiciones e ingresos de las mayorías y su expulsión de mercados laborales formales,

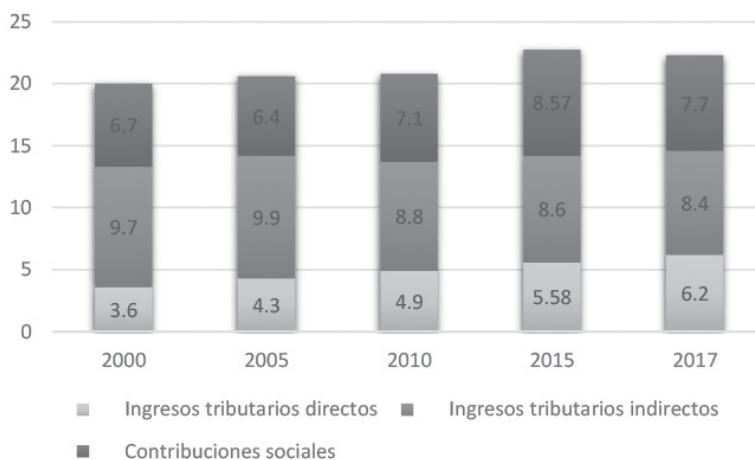
mientras que los ingresos de las rentas obtenidas por el capital parecen constantes —salvo en el año 2017—.

El efecto de los impuestos y las transferencias del sector público en la distribución primaria del ingreso revela los problemas que enfrenta el Estado para hacer frente a esa situación. No se puede abordar la distribución primaria como desigualdad *sin* Estado, tal como suponen ciertos autores (e.g. Goni et al., 2008). Mercado y Estado se constituyen recíprocamente. Pero las variaciones en el ingreso antes y después de impuestos permiten ver en un año determinado el impacto inmediato de la acción infraestructural del Estado.

se les deben restar deudas contraídas e impuestos asociados. Un detalle no menor tomando en cuenta el nivel de la deuda privada de los hogares en el país.

12 Sería mayor de no ser por Grecia e Irlanda. La distribución entre capital y trabajo es altamente desigual y en aumento. Lo mismo se puede decir por medio de la ratio entre remuneraciones y rentas de propiedad, un indicador proxi de la tasa de explotación (ver Farina, 2017), que en el mismo periodo pasó de 1:0.72 a 1:0.79.

Figura 2
Presión tributaria equivalente como porcentaje del PIB por clasificación institucional
Costa Rica, 2000-2017



Nota: Elaboración propia a partir de CEPALSTAT (2021)

En Costa Rica, el coeficiente de Gini varía tras impuestos y transferencias públicas (ver Figura 1). Sin embargo, esta diferencia no es significativa y es insuficiente para una mejora sustantiva en el ingreso. Entre 2010 y 2019, la variación promedio fue de 0,043 puntos del coeficiente. La estructura tributaria y las transferencias sociales del país inciden poco comparadas con los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE). De ellos, es el que menos capacidad redistributiva tiene, incluso por detrás de Chile (OCDE, 2016, 2017). Un factor favorable son las cargas sociales, que son ajenas a la tributación en sentido estricto (OECD, 2016). No obstante, estas son disputadas por las representaciones sociales del empresariado al respecto (ver Cámara de Industrias de Costa Rica, 2019). Desde algunos círculos empresariales se les acusa de incidir en la informalidad, la competitividad y el desempleo (e.g. Hidalgo, 2020). Por su parte, la OCDE (2016) señala que “la redistribución vía impuestos y transferencias es limitada debido a su escaso volumen y reducida progresividad” (p. 1)¹³.

Lo anterior implica la necesidad de evaluar la estructura tributaria del país. Para efectos comparativos y en línea con los datos anteriores, se puede observar esto a través de la carga fiscal agregada o equivalente, que incluye los ingresos tributarios y los ingresos por contribución social (Barreix et al., 2013). La estructura fiscal del país ha sido predominantemente regresiva a pesar de la duplicación de los ingresos tributarios directos en un período de dos décadas. En el año 2017, la mayoría de los ingresos del Estado provenían de impuestos indirectos o impuestos al consumo, seguido de las contribuciones sociales y por último los impuestos directos (ver Figura 2).

particulares Por un lado, los informes económicos sugieren que las altas contribuciones sociales afectan el empleo (OCDE, 2020c). Por otro, sus propios datos evidencian que son las que más inciden en la reducción de la desigualdad (OECD, 2016). Según la experiencia de sus propios países, las contribuciones sociales han disminuido en la medida en que su política social es financiada cada vez más por impuestos directos. Esto último, el aumento de los impuestos directos para financiar el gasto social se deja de lado por las posiciones críticas de las cargas sociales.

13 Los diferentes informes de la OCDE se contradicen, lo que refleja las posturas de sus autores

En el año 2017, los impuestos a bienes y servicios representaron un 38% del total, las cargas sociales un 34% y los impuestos directos un 28%. En el caso de la OCDE, el promedio mantiene una clara progresividad a pesar de que su estructura fiscal también ha sido afectada por la competencia fiscal que beneficia a las corporaciones empresariales (OCDE, 2020a). En el año 2018, los impuestos al consumo representaron un 32% de los ingresos, las cargas sociales un 26,2% y los impuestos directos cerca del 40% del total (Enache, 2020). La razón por la que las cargas sociales son menores responde a una tendencia de financiar cada vez más la política social con impuestos directos y progresivos y no por una reducción significativa de la presión fiscal en conjunto (Barreix, 2014; Enache, 2020)¹⁴.

En términos generales, en Costa Rica “la carga impositiva es de las más bajas de América Latina, y mucho más baja que la de sus pares de ingreso per cápita” (Barreix, 2014, p. 17). Igualmente, el país es presa de la trampa de los impuestos al consumo de los países periféricos: son fáciles y menos costosos de recaudar, pero sus efectos en la distribución del ingreso son regresivos y afectan la demanda agregada en contextos de crisis económica (Atria, 2018; Fjeldstad y Moore, 2008; Piketty, 2014)¹⁵. Además de aumentar la desigualdad socioeconómica, las estructuras

fiscales regresivas están asociadas a la pérdida de legitimidad del Estado por la inequidad vertical (Piketty, 2014, 2020; Schneider, 2012).

Como señalan Fjeldstad y Moore (2008), la agenda global de reforma fiscal busca que los Estados periféricos realicen un gran esfuerzo político en el fortalecimiento de los impuestos indirectos y, por ejemplo, la incorporación del I.V.A. Sin embargo, estos impuestos no solo suelen ser los más objeto de la población (Schneider, 2012), sino que con ello dejan de lado otros fenómenos fiscales más preocupantes y urgentes como el incumplimiento tributario o formas de abordar tributariamente la economía informal, que queda por fuera del I.V.A. La reciente reforma fiscal aprobada no parece solucionar estos problemas de la estructura tributaria costarricense. Aunque es prematuro sacar conclusiones, según el ICEFI (2018), “conforme los aspectos contenidos en la reforma, si se concretizan las estimaciones del Ministerio de Hacienda, la estructura tributaria de Costa Rica, se haría más regresiva” (p. 24). Esto contrasta con las expectativas expuestas por el gobierno para su justificación.

En contextos de extrema desigualdad, la política tributaria, no solo la presupuestaria, es importante como herramienta para enfrentar las crecientes brechas del ingreso (Piketty, 2014, 2020; Valdés, 2017). No obstante, en el caso costarricense, la estructura del régimen fiscal es un factor importante de reproducción de la desigualdad por sus niveles de regresividad y el poco peso en la distribución del ingreso de las transferencias públicas. En concreto, esto podría indicar un uso selectivo del poder despótico en términos fiscales, que beneficia a ciertos grupos socioeconómicos. En ese escenario, no debe resultar extraño que la fiscalidad dé paso a debates impetuosos y en ellos se exprese la conflictividad social que ha acompañado el proyecto neoliberal costarricense. Estos aspectos se profundizarán a continuación.

14 Este dato parece ser omitido por los críticos de las cargas sociales. La alternativa no puede ser el desfinanciamiento de un componente progresivo como parece sugerir Hidalgo (2020) y cierta élite empresarial, sino su fortalecimiento.

15 En el contexto de debate sobre la aprobación de la reforma fiscal del 2018, hubo un gran esfuerzo por parte del gobierno y ciertos institutos académicos de presentar su proyecto como una reforma progresiva en términos fiscales. Muchos de esos estudios de apoyo señalaban que el I.V.A. era progresivo a partir de estimaciones del esfuerzo fiscal por decil según su consumo. En el mejor de los casos, el I.V.A. era neutral. Este esfuerzo intelectual se entiende más por una motivación política que por la fuerza de los datos presentados. La evidencia histórica sobre la regresividad de los impuestos indirectos deja poco espacio para tal imaginación.

LA FISCALIDAD COMO ESPACIO DE CONFLICTO SOCIAL EN COSTA RICA

Entre las décadas de 2000-2020, cada Gobierno ha realizado esfuerzos por llevar a cabo reformas fiscales, algunas de amplio espectro (Barreix, 2014; Gutierrez-Saxe, 2017; Rodríguez Garro, 2018; Rodríguez Garro et al., 2015; Segura Carmona, 2019). Entre ellas, se destacan tres:

- 1) El proyecto de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural del año 2004, se definió en la Comisión Mixta del Pacto Fiscal (Rodríguez Garro et al., 2015). Dentro de los principales aspectos de este proyecto de ley estaban el cambio de la renta territorial por una renta mundial y global, la disminución progresiva del impuesto a las utilidades de las sociedades, un impuesto fijo a las ganancias de capital y también a los rendimientos pasivos de capital, ambos en una tasa de 10%. Además, se buscó transformar el I.G.V. en I.V.A. (Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural. Expediente N° 15.516, 2004)¹⁶.
- 2) El Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria del año 2011 también buscó introducir el I.V.A., hacer cambios en el impuesto de la renta y mejorar la gobernanza fiscal (Gutiérrez-Saxe, 2017). Se propuso un I.V.A. con una tasa general de 14%, y de 10% para educación. Con respecto a la renta, se ampliaba la definición de hecho generador para incluir las ganancias y pérdidas de capital, se incorporaba una norma de subcapitalización para limitar la deducción de intereses de las empresas como parte de

los costos, se establecía una tasa de 30% para las personas jurídicas, con tramos diferenciados para personas físicas y micro, pequeñas y medianas empresas. Asimismo, se mantenían las condiciones para las Zonas Francas. Este proyecto fue sancionado inconstitucional por errores de procedimiento (Rodríguez Garro, 2018; Segura, 2014).

- 3) El proyecto de Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas del 2018, la única reforma fiscal aprobada de las últimas dos décadas. Transformó el I.G.V. en I.V.A. con una tasa de 13% y tarifas reducidas para algunos servicios como educación, salud y productos de la canasta básica. Introdujo el impuesto a las ganancias y pérdidas de capital, aprobó una amnistía tributaria para deudores fiscales. Además, se introdujeron nuevas alícuotas para el impuesto a personas físicas (rentas del trabajo) y personas jurídicas. Esta ley trascendió el aspecto tributario ya que incluyó una regla fiscal que condiciona el crecimiento del gasto público a las dimensiones de la deuda pública (Ley N° 9635 Fortalecimiento de Las Finanzas Públicas, 2018)¹⁷.

16 Previamente, en la Administración de Abel Pacheco se aprobó la Ley de Contingencia Fiscal que tuvo una duración de 12 meses, la cual aumentó el impuesto al consumo, otorgó amnistía tributaria a deudores fiscales, estableció la contingencia en el gasto y una serie de impuestos extraordinarios (a remesas, fondos de inversión, rendimientos del mercado financiero, etc) (Ley de Contingencia Fiscal, 2002).

17 Los intentos de cambios tributarios no se agotan en los ejemplos citados. La segunda presidencia de Óscar Arias (2006-2010), por ejemplo, impulsó tres proyectos de ley relevantes en materia fiscal: el Proyecto de Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas Expediente N° 16.306; el Proyecto de Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado, expediente N° 16.326 y el Proyecto de Impuesto Solidario para el Fortalecimiento para los Programas de Vivienda Expediente N° 16.328. Los dos primeros no fueron aprobados y el último se aprobó en el 2008 tras algunas modificaciones. La administración de Luis Guillermo Solís también presentó varias propuestas, una de las más importantes fue el Proyecto de Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal que estableció, entre otras cosas, un registro de accionistas de las entidades jurídicas (Rodríguez, 2018; Segura, 2019). A pesar de esas leyes aprobadas, la estructura regresiva no se ha modificado significativamente y, además, conllevan procesos de alta conflictividad social.

El contexto de las tres grandes reformas mencionadas anteriormente, tomadas como casos de estudio, permite observar los conflictos que conllevan la discusión tributaria. En el caso del proyecto de Abel Pacheco (2002-2006), este se definió en la Comisión Mixta del Pacto Fiscal y Reforma Fiscal, que recuperó las observaciones de varios exministros de Hacienda (Rodríguez Garro, 2018; Rodríguez Garro et al., 2015)¹⁸. Este llamado “Pacto Fiscal” fue impulsado inicialmente por la ANEP y por la UCCAEP (Villalobos, 17 de julio de 2002)¹⁹. La comisión estuvo formada por diputados y diputadas de las fracciones legislativas de dicho período: Partido Unidad Social Cristiana, Partido Liberación Nacional, Movimiento Libertario y Partido Acción Ciudadana, con una presencia destacada de Rolando Laclé (PUSC), Bernal Jiménez (PLN) y Federico Malavassi (ML) (Segura, 2019). No obstante, tras el consenso inicial, el Movimiento Libertario, representativo de las ideas libertarias minarquistas, ofreció una fuerte oposición. Según su diputado Malavassi, “la reforma fiscal está como para tirarla a la basura (...)” (como se citó en Venegas, 10 de febrero de 2003, párr. 5).

La reforma fiscal de Pacheco enfrentó el bloqueo institucional parlamentario, así como el rechazo parcial de los grupos de poder. Sobre el primer aspecto, la reforma tuvo que pasar por 3 mil mociones y recursos durante su trámite legislativo, una estrategia seguida por las fracciones opositoras para evitar su aprobación (Gómez y O’Farrell, 2009). Esta “condición institucional” no estuvo aislada del contexto de conflicto y tensión social más amplio. Así, la

trayectoria del proyecto fiscal se solapó con la coyuntura del TLC, ya que Abel Pacheco condicionó el envío del TLC con EE.UU. a la aprobación de su reforma tributaria tal como hizo su homólogo salvadoreño, Antonio Saca (Arias, 2017). Al respecto, Pacheco señaló que “para el Gobierno de la República en este momento la prioridad es la reforma fiscal. Espero su pronta aprobación. Después de que esto ocurra, estaré enviando el TLC a la Asamblea Legislativa para su discusión” (Pacheco de la Espriella, 10 de julio de 2004, párr. 3). Esto puso el conflicto fiscal en el mismo nivel que las tensiones del CAFTA y desencadenó roces entre el presidente Pacheco y su equipo económico conformado por tecnócratas del mercado (Arias, 2017, 2019). Pacheco no negó las supuestas ganancias económicas del proyecto comercial para la élite empresarial y señaló que “ojalá que hagan muchísimo dinero, pero que sí tributen y contribuyan a que el país camine y sigamos siendo un país solidario” (como se citó en Alvarado, 10 de julio de 2004, párr. 15).

Su decisión de condicionar el envío del TLC luego de la aprobación de la reforma tributaria provocó la renuncia de los tecnopolíticos en conjunto y abrió un periodo de crisis política que le acompañó en los siguientes meses (Arias, 2017). De acuerdo con Arias (2019), la renuncia del equipo económico “buscó dar un golpe de estado técnico para disciplinar el comportamiento político de la élite estatal y encausarlo dentro de los márgenes del bloque en el poder” (p. 76). Al final de su gestión, remitió el TLC a la Asamblea Legislativa y tras meses de discusión, la reforma fiscal fue aprobada en primer debate en febrero del 2006. No obstante, la oposición se apoyó en un nuevo mecanismo posibilitado por las posibilidades reglamentarias, como lo fue el recurso a la Sala Constitucional, que finalmente devolvió el proyecto al parlamento para reiniciar su discusión, algo que no ocurrió (Gómez y O’Farrell, 2009; Rodríguez, 2018)²⁰.

Esto evidencia que la relación social fiscal no es espontánea.

18 Las comisiones mixtas, frecuentes en ese periodo post-combo del ICE, incorporaron actores sindicales y empresariales con voz, pero sin voto. El objetivo era lograr acuerdos concertados sobre distintos aspectos tras las movilizaciones sociales de los años anteriores y el Pacto Fiscal, en teoría, fue uno de ellos.

19 De hecho, en su informe de labores del período 2003-2004, la cúpula empresarial costarricense destacó su participación y dio el visto bueno al proyecto (UCCAEP, 2004).

20 Esta es una estrategia utilizada con frecuencia por los grupos de poder centroamericano para obstaculizar la implementación de nuevas reformas tributarias cuando estas no les convienen y sus

Un detalle importante en esta coyuntura es que los gremios sindicales y empresariales no se opusieron, al menos abiertamente, a la reforma fiscal de Pacheco. La oposición específica sobre el proyecto fiscal vino principalmente de la élite parlamentaria, por razones ideológicas, y de los mandos tecnocráticos del Estado, por condicionar el TLC al plan fiscal. Una razón de esta oposición pudo ser que la atención se concentró en el TLC y otra que sus intereses estaban protegidos. Sobre lo segundo, la UCCAEP “estableció un “muro de contención” para evitar, hasta donde fue posible, la aprobación de mociones que lesionen los intereses del sector productivo” (UCCAEP, 2006, p. 15). Es decir, la reforma fiscal de Pacheco no contradecía las motivaciones del empresariado organizado, aunque incluía un impuesto a las ganancias de capital, el Impuesto sobre la Renta (ISR) corporativo se reducía significativamente.

Para los sectores dominantes esta reforma era parte del proyecto neoliberal. De acuerdo con un editorial de La Nación, la “reforma fiscal, reforma del Estado, TLC y ruptura de monopolios nos colocarían en un círculo virtuoso que daría nuevo sentido a la ilusión de convertirnos en un país de ingreso medio, como, por ejemplo, lo está logrando Chile” (Editorial La Nación, 10 de julio de 2004, párr. 6). No obstante, la reforma fiscal no tuvo un apoyo decisivo y diferencial de ninguna fuerza social como sí lo tuvo el TLC y dependió —casi— exclusivamente del esfuerzo presidencial.

Independientemente del debate sobre el tamaño del Estado, los impuestos son la forma más liberal de financiarlo (Mahon, 2004; Moore, 2008). En su implementación, la política tributaria del neoliberalismo no se asocia a una reducción general de la carga tributaria *per se* (aunque sí es un horizonte fiscal deseable y tendencial según sus parámetros), sino en la disminución de los impuestos progresivos, especialmente a las grandes empresas, y el aumento de los impuestos regresivos

(Hayek, 2012; Piketty, 2014, 2020)²¹, ambos elementos presentes en la reforma de Abel Pacheco, junto con la conservación de privilegios fiscales²². Eso sí, no deja de tener relevancia sociológica la simultaneidad de las fuerzas tributarias centrífugas favorables a la reforma y las fuerzas tributarias centrípetas anti-tributarias, lo cual atenuó el conflicto socio-fiscal y abrió una posibilidad de aprobación que no se concretó. En esta ocasión triunfó una representación más anti-estatal representada por el Movimiento Libertario.

Este escenario contrasta con el enfrentado por el proyecto de reforma tributaria de Laura Chinchilla (2010-2014), en el que las fuerzas centrípedas se consolidaron significativamente. La mayoría de los grupos sociales y empresariales se opusieron a la aprobación del proyecto fiscal, lo cual llevó a una intensificación de las tensiones entre Estado y “contribuyentes”. Así, “durante el año 2011 y 2012, la presentación y tramitación del “plan fiscal” representó uno de los principales temas que activó manifestaciones, ya fuera, por modificaciones parciales (sectoriales) o en las que se expresaba un repudio total por esta reforma” (Ramírez, 2012, p. 21). Es necesario diferenciar los intereses en juego, ver las distintas posiciones, reconocer las asimetrías entre las agencias sociales en disputa y sus valoraciones tributarias.

Algunos sectores de la élite parlamentaria y la élite ministerial lograron un acuerdo

mecanismos de presión previos no funcionaron (Barrientos y Garita, 2015; Schneider, 2012).

21 Esto tiene que ver con su incapacidad de dar una respuesta coherente y garantizar el pago de la deuda pública la cual, según la experiencia internacional, más bien tiende a aumentar tras los gobiernos neoliberales, su agenda tributaria regresiva y la austeridad en el gasto público (Streeck, 2017). Han sido pocas las ocasiones que el neoliberalismo ha logrado compatibilizar su proyecto de Estado mínimo y control del gasto con una baja carga tributaria general, y cuando lo ha hecho no ha garantizado sus promesas de crecimiento económico y bienestar individual, sino que ha acentuado aún más las desigualdades sociales a la vez que su rendimiento económico ha sido pobre (Piketty, 2014; Streeck, 2017).

22 Planteaba la disminución progresiva del impuesto sobre las utilidades de un 30% a un 25%, a la vez que implementaba un I.V.A. generalizado.

para dar vía rápida al plan fiscal. Esto se reflejó en el pacto entre la mandataria Chinchilla, del Partido Liberación Nacional y el líder del Partido Acción Ciudadana, Ottón Solís, lo que facilitó la votación para aplicar la vía rápida (Rodríguez, 2018; Segura, 2019). Sin embargo, tal como sucedió en el caso anterior, tras la primera votación el proyecto fue sometido a una consulta constitucional promovida por el diputado Luis Fishman, del Partido Unidad Social Cristiana. La Sala Constitucional falló negativamente sobre el trámite, lo que inhumó políticamente el proyecto fiscal, de nuevo²³. En el campo social y empresarial se enfrentaron dos posiciones divergentes. Por un lado, los sindicatos y sectores sociales (agropecuario, federaciones de estudiantes) rechazaron la propuesta por ser regresiva, la ausencia de medidas frontales contra el fraude fiscal y las condiciones concedidas a los sectores empresariales (Ramírez, 2012).

Por otra parte, en el caso de los empresarios y grupos asociados que emprendieron la mayor cantidad de acciones colectivas en esta coyuntura, se enfatizó la reducción y eficiencia del gasto público y objetaron la aplicación del impuesto a las ganancias de capital (Ramírez, 2012; Rodríguez, 2018). En sintonía con Morales Chacón (2017), el sector empresarial ejerció una influencia decisiva en el curso de formulación de la reforma fiscal. Un dato relevador fue la oposición directa de la ministra de comercio exterior, Anabel González, a la decisión de la mandataria Chinchilla, expresada mientras ambas acudían a reuniones con empresarios en Estados Unidos. Esta diferencia surgió por la propuesta de cobrar a las empresas de Zonas Francas impuestos municipales y un impuesto del 15% a los dividendos si son repartidos en el país. Estos impuestos fueron resultado del pacto entre el PAC y la presidenta Laura Chinchilla (Impuestos a las zonas francas enfrentan al Comex y

Chinchilla, 22 de setiembre de 2011) y produjeron un fuerte rechazo del empresariado.

Por otro lado, a diferencia de la reforma anterior, este proyecto buscó posicionar en el debate fiscal el tema de la desigualdad del ingreso. No solo fue explícito en el título del proyecto, en su exposición de motivos se menciona que “el sistema tributario debe estar construido sobre principios de **solidaridad** y **justicia**” (Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria, 2011, pp. 2-3). La forma de lograr esto era a través de la proporcionalidad fiscal según la capacidad de pago (equidad vertical) y el combate a la salida de la relación tributaria por privilegios o por incumplimiento. El discurso político, por instrumentalización o deficiencias técnicas, consigue remitir a ideales que pueden no llegarse a concretar en las propuestas tributarias, pero dejan ver qué problemas están en la agenda política y la correlación de fuerzas entre agentes sociales y políticas (Atria, 2015). El problema de la desigualdad social en aumento y sus distintas manifestaciones ya se había presentado en los debates del TLC, principalmente por la oposición (Álvarez, 2011). Al tomar en cuenta los años previos de alta conflictividad, no era extraño buscar un acercamiento con los sectores críticos del modelo neoliberal para impulsar una reforma tributaria.

No sucedió lo mismo con la reforma fiscal de Carlos Alvarado, en la cual el problema de la desigualdad solo es mencionado marginalmente en relación con los cambios del impuesto de la renta sin ser un objetivo de la reforma tributaria. Una atención mucho mayor la recibió la contención, la reducción y la eficiencia de gasto público (Proyecto de Ley de Fortalecimiento de Las Finanzas Públicas. Expediente N° 20580, 2018). La presión social obligó al presidente Alvarado y su equipo a salir al paso de las críticas sobre la progresividad o no de su propuesta, como se mencionó en el apartado anterior. Esta no es la única diferencia con respecto a las reformas impulsadas anteriormente. El proyecto fiscal enfrentó una de las campañas de protesta más amplias e intensas observadas en los últimos años y con un repertorio abiertamente confrontativo,

23 La discusión parlamentaria del proyecto presentó vicios de trámite y de obstaculización del debate legislativo, como mencionó la misma Sala Constitucional. Pero subyace a este fallo la presión política y social de los grupos en disputa.

cuya intensidad ascendía en las periferias del país (Alvarado y Martínez, 2018), a diferencia de las reformas anteriores cuando la protesta fue contenida por canales institucionalizados (Ramírez, 2012).

A pesar de eso, se contó con el apoyo de las élites empresariales, decisivo para su aprobación. Una visión meramente institucional del contexto dejaría por fuera este factor y se concentraría en el visto bueno de la Sala Constitucional a la Reforma Fiscal de Alvarado. Pero, comparativamente, es más relevante notar que esta vez el proyecto de reforma tributaria contó con una fuerza socio-empresarial subyacente que la sustentó y, al menos durante la discusión del proyecto, no hubo una ruptura política entre la élite empresarial y la élite estatal que impulsó la reforma, como en el primer caso analizado. El apoyo fue tal que hubo empresas que ofrecieron directamente ayuda logística y en alimentación para las fuerzas policiales que atendieron las protestas (Angulo, 14 de setiembre de 2018). Este vínculo estrecho entre el poder económico y las capacidades despóticas del Estado no se observa en otras coyunturas críticas.

La reforma, finalmente aprobada, ofrece ciertos elementos considerados favorables por los grupos dominantes del país. Aunque incorpora el impuesto a las ganancias de capital, se atiende el control y la reducción del presupuesto a través de la regla fiscal. También, se aprobó una amnistía tributaria y mantiene privilegios fiscales a sectores empresariales específicos, sin fortalecer la vigilancia tributaria significativamente (ICEFI, 2018). En este sentido, “aun cuando se incorporan algunos elementos aislados que pueden ayudar a reducir el nivel de evasión [y elusión] tributaria en el país, no se perciben estrategias específicas dirigidas a dicho aspecto” (ICEFI, 2018, p. 22). La norma de subcapitalización, que atiende al problema del incumplimiento tributario corporativo, se debilitó durante el trámite a solicitud de la UCCAEP (Ruiz, 11 de setiembre de 2018). De esta forma, queda claro que el régimen fiscal costarricense es, fundamentalmente, un ejercicio de poder relacionado con las jerarquías sociopolíticas existentes.

ÉLITES EMPRESARIALES Y RELACIÓN TRIBUTARIA

Visualizar un trato dispar en la tributación de los altos estratos socioeconómicos ayuda a constatar las razones tras la inefectividad de la política fiscal para atender el aumento de la desigualdad social. Al respecto, conviene ver tres elementos: las tasas específicas al sector empresarial, su participación en el gasto tributario y los niveles de cumplimiento tributario. Con respecto al impuesto a las personas jurídicas, las grandes empresas están sujetas a una tasa del 30%. Aunque países como Argentina, México o Brasil tienen una tasa máxima similar o superior, está por encima del promedio latinoamericano, de 26,9% en el año 2018. En la OCDE, la tasa promedio ha pasado de 28% en el año 2000 a 20,6% en el año 2020, lo que evidencia la carrera a la baja (OCDE, 2020a)²⁴. Mantener la alícuota máxima a las sociedades en esos niveles es un logro importante en un escenario de competencia fiscal. No obstante, un análisis más detallado evidencia problemas de fondo.

A pesar de tener una tasa del 30%, el impuesto corporativo representa un 11% de los ingresos fiscales, apenas 1,7 p.p. por encima de la OCDE (9,3%) y 4,5 p.p. por debajo del promedio latinoamericano (15,5%). Eso sí, se debe señalar un aumento de los ingresos fiscales en este rubro, ya que en el año 2003 se ubicaba en torno al 6%, sin que ello haya cambiado significativamente la estructura tributaria (OCDE, 2020a, 2020b). Pero está muy lejos de su capacidad recaudatoria. Según la CEPAL, las mermas del ISR corporativo son de un 65% del ingreso potencial, sin considerar “las pérdidas derivadas de prácticas agresivas de planificación tributaria ni los precios de transferencia, que reducen artificialmente el nivel de beneficios registrados” (CEPAL, 2016, p. 10). El bajo nivel en la recaudación del ISR corporativo se debe a dos fenómenos: los incentivos o gasto tributario

24 Sin embargo, esta rebaja en el Impuesto a las Sociedades ha sido compensado parcialmente por un aumento de los impuestos a las rentas o ingresos personales, no solo a los salarios, sino también a los dividendos, intereses, etc.

y el incumplimiento fiscal. Las exoneraciones han beneficiado a las élites empresariales vinculadas a dos ejes de acumulación, el financiero y el exportador (Coronado, 2018; Rodríguez y Sancho, 2015). Las exoneraciones al ISR en las zonas francas, por ejemplo, ascendieron a 1,04% del PIB en el año 2019 (Ministerio de Hacienda, 2020b). Para el mismo sector, las exoneraciones en el año 2009 correspondían a un 0,01% del PIB, lo cual demuestra un claro crecimiento (Ministerio de Hacienda, 2010). Estos mecanismos constituyen “espacios de acumulación que los Estados crean a partir de las exenciones fiscales y otros privilegios; ámbitos de extraterritorialidad nacional” (Pérez, 2014, p. 556).

Además de las zonas francas, que incluyen a las empresas de alta tecnología hasta los monocultivos de exportación, las élites vinculadas al capital transnacional se han beneficiado de la reducción arancelaria. Según el Ministerio de Hacienda, “a mediados de la década de los ochenta estos representaban cerca del 3,5% del PIB, en la actualidad, representan solo alrededor del 0,6%” (Fallas, 19 de junio de 2015, párr. 2). Los tratados de libre comercio han influido en el aumento de los impuestos regresivos al consumo y han dejado a los países periféricos sin una importante fuente de ingresos, un costo fiscal del cual no se han recuperado (Cagé y Gadenne, 2018; Fairfield, 2010; Piketty, 2020). Tampoco se debe olvidar el gasto que implicó los certificados de abono tributario (CATs) en las décadas de 1980-1990. Estos fueron subsidios directos a la exportación que acompañaron el proceso de reconversión productiva para favorecer la apertura (Rodríguez y Sancho, 2015). Así, el Estado fiscal del proyecto neoliberal ha promovido este eje de acumulación del lado de la oferta (subsidios, exoneraciones) y del lado de la demanda (desgravación arancelaria).

Por su parte, “el grueso de exoneraciones que han beneficiado al sector financiero se encuentra en el ISR” (Rodríguez y Sancho, 2015, p. 380). Por ejemplo, se ha promovido la bursatilidad de las emisiones de valores al otorgar una exoneración parcial de las rentas de inversión (8%) en caso de que los títulos

estén inscritos en una bolsa de valores. En la última reforma, esta exoneración quedó sujeta a la definición de la tasa básica pasiva más tres puntos porcentuales; bajo ciertas circunstancias macroeconómicas resulta más beneficiosa que la exoneración anterior. Además, se aprobó exonerar las ganancias de capital derivadas de las participaciones de los fondos de inversión en la bolsa de valores, siendo un ejemplo de inequidad horizontal (Ley N° 9635 Fortalecimiento de Las Finanzas Públicas, 2018)²⁵. En suma, desde los inicios de la reforma neoliberal se ha tratado de beneficiar a las élites financieras y exportadoras a través de instrumentos fiscales, ambos casos “mostraron una relación directa entre el crecimiento de su actividad y los incentivos [fiscales] utilizados para el estímulo de ambos sectores” (Rodríguez y Sancho, 2015, p. 349).

En el año 2019, las exoneraciones a las rentas pasivas financieras y a las zonas francas ascendieron a un 1,33% del PIB y explicaron el 28% del gasto tributario. En general, las exoneraciones por ISR (físico y jurídico) ascienden a 2,8%, del PIB e incide en un 48% en el gasto tributario (Ministerio de Hacienda, 2020b). El gasto tributario es un instrumento de política económica. En términos fiscales, este mecanismo es i) regresivo si se aplica al ISR, ii) genera ganancias inesperadas en las que “para incentivar a uno se asume el costo de varios”, iii) es difícil de administrar, en especial si tienen muchas excepciones y iv) obliga a mantener altas

25 Una de las razones para mantener esta exoneración en el texto final fue para no encarecer el crédito público (ver Flórez-Estrada, 8 de mayo de 2018). Pero esta exoneración no tendría sentido en un mercado en el que se eliminara el monopolio privado existente de la intermediación de la deuda pública. Recientemente, el BCCR adoptó una decisión en esa dirección.

Otra forma en la que se benefició a la élite financiera es a través de la creación de un impuesto especial a la banca off shore con un monto fijo de \$125 mil para cada entidad, en lugar de estar sujetas al impuesto a las remesas (Rodríguez y Sancho, 2015). Sin embargo, actualmente se asegura que no existen empresas bancarias costarricenses con subsidiarias off shore.

tasas fiscales debido a que “para recaudar una cantidad determinada se requerirán tasas más altas si una parte de la recaudación potencial se pierde por la aplicación de gastos tributarios” (Villega et al., 2009, pp. 7-8).

Los casos anteriores son ejemplos de redistribución *hacia arriba* facilitada por el régimen fiscal que configura un “Estado de bienestar invisible”, como sugiere Martin (2020), pero no agota la relación tributaria entre Estado y capital. Un fenómeno de la relación tributaria privilegiado en la sociología fiscal es el cumplimiento y la cultura tributaria. El cumplimiento tributario se refiere al grado de interiorización de las normas fiscales y la disposición subjetiva ante las obligaciones tributarias (Feld y Frey, 2005; Nurwanah et al., 2018; Torgler, 2003). Es una forma de evaluar la legitimidad política del Estado ante las élites empresariales y su compromiso con los procesos de formación de Estado y la creación de mecanismos de redistribución (Atria, 2015, 2018; Schneider, 2012).

En el caso de las grandes empresas, se han identificado cuatro categorías: el cumplimiento comprometido cuando el pago es voluntario, el cumplimiento obligatorio o capitulario cuando se paga por obligación a la ley, incumplimiento cuando no se paga o se evade el impuesto y el (in)cumplimiento “creativo” como una forma legal de eludir la ley, que no atenta contra la letra sino contra el propósito de la legislación (Atria, 2019; McBarnet, 2003)²⁶. Al hablar de las élites, el incumplimiento (ilegal o creativo) es una forma de inequidad vertical que reproduce desigualdades fiscales, ya que recurren a recursos que no son accesibles al resto de “contribuyentes” (Christensen, 2009; Zucman, 2015). Las grandes corporaciones empresariales suelen articular las formas de cumplimiento tributario de manera que i) paguen la menor cantidad de impuestos y ii) eviten el estigma social (Braithwaite, 2003; McBarnet, 2003). De

ahí que el cumplimiento empresarial tiende a representarse “en forma oval [*egg-form*] en la que la mayor parte del esfuerzo de aplicación se dirige a las zonas grises de elusión en lugar de a la evasión” (Braithwaite, 2003, p. 199)²⁷, aunque con tendencia a aumentar las formas de incumplimiento ilegal (OCDE, 2020a; Piketty, 2020; Zucman, 2015).

A pesar de las diferencias, los medios legales o ilegales de incumplimiento comparan el objetivo de buscar una salida de la relación tributaria con el Estado fiscal (Torgler, 2003). Esto no solo impide obtener recursos fiscales al Estado, sino que “constituye un mecanismo relevante que ayuda a reproducir riqueza y una posición social aventajada” (Atria, 2018, p. 234). Al abordar el caso de Costa Rica, lo primero que se presenta es la falta de información del incumplimiento tributario y datos no comparables entre sí²⁸. En relación con los datos del Ministerio de Hacienda (2015), estiman que la evasión del ISR de las sociedades **en general** fue superior al 4% entre el 2010 y el 2013, mientras que Ueda y Pacheco (2018) señalan que la brecha tributaria del ISR de sociedades **no financieras** es

27 En contraposición a una forma piramidal, donde el cumplimiento capitulario y voluntario es mayor, en el medio de la pirámide se encuentra la elusión y una pequeña proporción en la cúspide de la pirámide evade.

28 Las dos estimaciones más importantes se han elaborado por el Ministerio de Hacienda (2015) y por Ueda y Pecho (2018), estos últimos a nombre del Fondo Monetario Internacional. Estos trabajos utilizan una metodología descendente, pero no son comparable entre sí. En primer lugar, Ueda y Pecho (2018) utilizan datos de las cuentas nacionales más actuales que las del MH. En segundo lugar, Ueda y Pecho (2018) solo consideran las **sociedades jurídicas no financieras** y dejan de lado las sociedades financieras y las empresas de zonas francas. La razón de dejar a las sociedades financieras por fuera se debió a que sus rentas gravables “necesitan tratamientos más cuidadosos para aplicar el enfoque descendente y para ofrecer estimaciones adecuadas” (Ueda y Pecho, 2018, p. 46). El exministro de Hacienda, Rodrigo Chaves, brinda un dato promedio de 6%, un punto intermedio entre las estimaciones más pesimistas y las más optimistas.

26 El incumplimiento creativo no denota ni la legitimidad de la acción, ni adquiere un carácter celebratorio, sino un proceso de planificación tributaria con el objetivo de minimizar el impacto tributario en las ganancias particulares.

entre 3,1% y 2,7%, para el periodo 2012-2015, en ambos casos con un sesgo que favorece una subestimación del incumplimiento²⁹. Cabe destacar que en el país “a las empresas les resulta mucho más fácil manipular los costes que ajustar los ingresos, y el aumento de los costes declarados explica más de dos tercios de la reducción de la base imponible” (Bachas y Soto, 2018, p. 30).

El escenario de evasión y fraude fiscal en Costa Rica hacen del país un lugar ideal para los flujos financieros ilícitos (FFI) del comercio internacional. En este sentido, “pese a ser una economía que produce poco menos del 1% del PIB regional, concentra casi el 8% del total de salidas ilícitas de América Latina y el Caribe y es el tercer país de la región con mayor volumen de estos flujos” (Podestá et al., 2017, p. 26). La falsa facturación, la opacidad tributaria de las grandes empresas y el amplio régimen de exoneraciones fiscales son factores que facilitan estos niveles de FFI (Coronado, 2018). Esto también guarda relación con los datos ofrecidos por el proyecto *The Missing Profits*, del economista Gabriel Zucman, que estima que el país pierde 22% de los ingresos tributarios corporativos por fuga de capitales hacia paraísos fiscales, porcentaje solo superado por Francia, Alemania y Reino Unido (Tørsløv et al., 2020).

Un problema de las estadísticas es que no diferencian la evasión y la elusión, lo cual impide analizar las motivaciones e impacto de cada una de estas modalidades de incumplimiento. En América Latina, la elusión suele ser celebrada y reconocida como parte del ingenio empresarial, tanto por tribunales judiciales como por las élites, mientras que la evasión se suele sancionar (Atria, 2015; 2018; Unda, 2015). En el mundo empresarial, se observa la elusión como un derecho legítimo. Pacheco

Alpízar, fundador y expresidente de la Cámara Costarricense-Norteamericana de Comercio, señaló ante la comisión legislativa que investigó sobre los Papeles de Panamá:

Nosotros no aceptamos lecciones de moralidad, ni de respeto al prójimo de nadie, estamos muy por encima de cualquiera que no haya logrado entender la diferencia entre elusión y evasión, elusión es un **derecho universal** y el que una persona haga todo lo posible dentro de lo legítimo para no pagar impuestos, es justo, sobre todo cuando los impuestos que paga se van en **gollerías** (citado en Acta N° 20, 2018, p. 18, resaltado añadido).

La anterior declaración, además de ser un dato inconfundible de distanciamiento social de las élites, ilustra la dicotomía presente en las valoraciones empresariales sobre los impuestos. De un lado, se representa el continuo estatal-improductivo-ineficiente-injusto, del otro lo empresarial-productivo-eficiente-justo. Con ello se actualiza discursivamente el poder estructural sobre el control de las inversiones y el empleo (Fairfield, 2015) y se presentan a sí mismas como distribuidoras ‘legítimas’ y ‘justas’ del bienestar individual en competencia con el Estado fiscal y social, algo propio de las tesis neoliberales (Harvey, 2007). En esta línea, ante la posibilidad de aumentar la carga impositiva para enfrentar la crisis sanitaria del 2020-2021, la UCCAEP (2020) señaló que “no podemos atentar contra la paz social del país poniendo al sector privado productivo en riesgo, el cual es **motor de generación de empleo** y estabilidad en estos momentos críticos” (párr. 6, resaltado añadido). En su lugar, se favorecía una visión de recortes al gasto público, una agenda que ha acompañado a los grupos dominantes en las tres reformas fiscales analizadas.

En materia jurídica, la sentencia n° 1181-2009 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia diferencia entre la elusión legítima y la elusión ilegítima. La elusión legítima se vincula a la economía de opción, cuando la norma sugiere la posibilidad de elegir entre dos o más opciones tributarias, o cuando se

29 En estos datos existe un sesgo a favor de una baja brecha tributaria, ya que la estimación de la base imponible potencial sobre la que se compara la recaudación efectiva se hace sobre las declaraciones de impuestos de los mismos contribuyentes, no obstante, “existen incentivos para que los contribuyentes declaren valores que reducen sus obligaciones tributarias” (Ueda y Pecho, 2018, p. 55).

aplica un principio de no sujeción, mientras que la elusión ilegítima se da por un uso erróneo de las formas jurídicas³⁰. No obstante, la frontera entre fraude fiscal (“elusión ilegítima”) y formulas implícitas de economía de opción son borrosas; configuran la zona gris o jungla legal como le llama Unda (2015). Además, la economía de opción legalmente aceptada, que es una forma de (in)cumplimiento creativo, puede erosionar la base tributaria y fortalecer su regresividad³¹. Estas representaciones sociales sobre la elusión dificultan el abordaje del incumplimiento tributario, legitiman la salida tributaria de los grandes empresarios y ocultan la desigualdad de base que permite que, en virtud de las ganancias y el poder estructural derivado, inviertan sumas considerables en “expertos” para disminuir su aporte al fisco.

No hay que olvidar que América Latina es la subregión del mundo con más riqueza relativa oculta en paraísos fiscales (Piketty, 2020; Zucman, 2015). La elusión y la evasión de las élites empresariales, al ser problemas estructurales que reproducen la desigualdad, deben ser evaluados por sus efectos en la progresividad fiscal. Los privilegios fiscales, el incumplimiento y la erosión de la base tributaria corporativa, así como la regresividad de la estructura fiscal, configuran un espacio de acumulación por desposesión favorable para el capital. Esta redistribución *hacia arriba*, Estado de bienestar “invisible”, impide la consolidación de un Estado y demuestra una soberanía fiscal selectiva y porosa con ciertos agentes socioeconómicos. Las dimensiones estimadas del incumplimiento tributario, así como el discurso de las élites empresariales, prueban una deslegitimación del Estado fiscal

que está detrás de la aparición del Estado deudor costarricense.

La deuda pública del Gobierno Central (en adelante GC) pasó de 24,1% del PIB en el año 2008 a 58,48% del PIB en el año 2019. El factor más importante de la deuda pública es el déficit primario, es decir, la relación ingresos/gastos del GC (Ministerio de Hacienda, 2020a). Como señala Streeck (2017), el endeudamiento sitúa al Estado a disposición de sus acreedores, de las calificadoras de riesgo y los organismos financieros internacionales que suelen favorecer reformas de austeridad, así como de una agenda fiscal regresiva. Lejos de cumplir un rol atenuante de las disparidades socioeconómicas, la política fiscal del Estado deudor prioriza “la percepción de riesgo de Costa Rica en los mercados internacionales” (Ministerio de Hacienda, 2020a, p. 15). Al considerar el discurso de las élites en ejemplos supra citados se descarga la responsabilidad del déficit en el gasto público, principalmente en las remuneraciones, caracterizadas con adjetivos peyorativos (gollerías, abusos, excesos, etc). Este imaginario se ha reforzado por informes de la OCDE, dónde se señala que “la remuneración de los funcionarios del Gobierno representa más de la mitad de los ingresos totales, la mayor proporción entre los países de la OCDE y más del doble del promedio de la OCDE” (OCDE, 2020c, p. 41).

El problema de este ratio de la OCDE es que impide ver los componentes de la relación (ingresos tributarios del Gobierno General y compensación a empleados públicos) considerados separadamente y compara países muy diferentes entre sí. Con las mismas fuentes estadísticas y países valorados por el informe en cuestión, se puede observar que el factor que más incide en que la razón de ingresos/compensación salarial sea de un 50% son los ingresos, ya que el componente de compensación a empleados públicos no es *significativamente* superior al del resto de países, salvo con respecto a los casos de México, Chile o Perú (ver Figuras 3 y 4). Los ingresos del Gobierno General (en adelante GG) son 15 p.p. por debajo del promedio de la OCDE. Si Costa Rica elevara su nivel

30 El problema se da en la definición de economías de opción tácitas, no expresas en la ley, cuya resolución es interpretativa como señala Braccia (2010), lo que facilita su abuso.

31 Por ejemplo, a través del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se exonera del pago del impuesto de las sociedades de capital cuando sus dividendos se reparten entre otras sociedades domésticas y no a personas físicas.

de ingresos al promedio de la OCDE (41%), la relación entre ingresos y compensación a empleados públicos ya no sería del 50%, sino

del 37%, una ratio más equilibrada. Si fueran como los de Brasil, la ratio sería del 30%.

Figura 3
Ingresos del GG de Costa Rica
como % del PIB, 2018

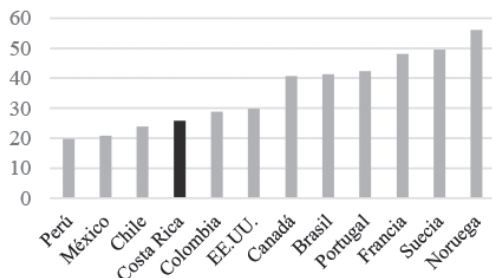
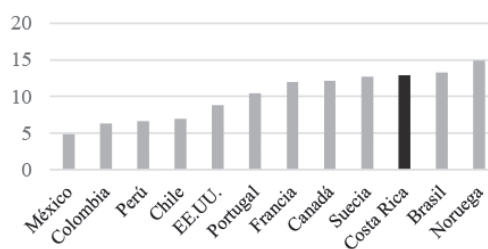


Figura 4
Compensación a empleados públicos en Costa Rica
como % del PIB, 2018



Fuente: Elaboración propia a partir de Government Finance Statics del Fondo Monetario Internacional (2021).

Esto sugiere que el problema central abordado en esta ratio no es el *volumen* del componente salarial, más allá de que pueden presentar problemas en la *distribución* salarial interna. No se puede esperar que un rasgo estructural de los Estados fiscales latinoamericanos, como los bajos ingresos, cambie repentinamente. No obstante, los datos merecen abordar otras explicaciones sobre el problema de la deuda pública. Si, como señala Schneider (2012), el desarrollo de los regímenes fiscales depende de una fracción capitalista que apoye —sea por voluntad o por presión— política y financieramente al Estado fiscal, el contexto costarricense contemporáneo se caracteriza por la ausencia de ese soporte. Más bien, los dispositivos discursivos que hiperbolizan el elemento salarial del Estado, sumados a los intentos de salida de la relación tributaria por incumplimiento ilegal o cumplimiento creativo, se vinculan al proceso de deslegitimación del Estado fiscal ante esas élites, dando lugar al Estado *deudor*, lo que desencadena procesos restringidos de formación estatal y un proyecto fiscal y societal que reproduce y profundiza las brechas socioeconómicas.

CONCLUSIONES

El subcampo de la sociología fiscal se ha probado un espacio provechoso para analizar los “procesos sociales detrás de las cifras presupuestarias”. Este trabajo ha intentado ser un punto de partida que perfila el futuro abordaje sociológico de los impuestos, el Estado fiscal y los conflictos asociados. La complejidad técnica de los debates tributarios debe ser considerado un dato antes que un obstáculo para esta empresa académica. Los problemas que enfrenta la situación fiscal requieren el aporte de un enfoque que dimensione las variables del poder, la ideología, la economía política, el conflicto y la desigualdad social subyacentes al régimen fiscal costarricense. Estos no son fenómenos exógenos, al contrario, aspectos como “el poder de las clases y otros grupos de interés son importantes determinantes de la fiscalidad” (Campbell, 1993, p. 168). No es el único factor, pero sí el decisivo en la relación entre el régimen fiscal y la desigualdad del ingreso.

Si los impuestos revelan la “teoría oficial de la desigualdad” en una sociedad, como

señala Guyer (1992) o el “esqueleto del Estado” despojado de toda máscara ideológica según Goldschied (1917), el régimen fiscal costarricense es una relación social condensada que proyecta y reproduce las desigualdades existentes y los intereses de las fuerzas socioeconómicas dominantes. La revisión de los datos, las coyunturas y el tratamiento especial a ciertos grupos parece confirmarlo. Si la inequidad vertical influye negativamente en las posibilidades e ingresos de los sectores medios y bajos a favor del capital, la inequidad horizontal del régimen fiscal privilegia a fracciones y ejes de acumulación vitales en el modelo de acumulación neoliberal. Como se ha visto, eso limita significativamente las posibilidades de re-operar en una mejor redistribución del ingreso, aun con la política social del Estado. Para avanzar hacia una fiscalidad progresiva, que limite el crecimiento de las brechas a la vez que redistribuya la riqueza socialmente creada, es necesario repensar formas de superar tanto la ‘jungla legal’ que da lugar al (in)cumplimiento creativo como los privilegios fiscales existentes en la tributación costarricense.

REFERENCIAS

- Acta N° 20 (2018). Asamblea Legislativa. Comisión especial investigadora, que se dedique a analizar la información hecha pública a partir de la investigación periodística internacional en torno al bufete panameño Mossack Fonseca, con el fin de identificar mecanismos o prácticas utilizadas para eludir o evadir tributos, así como las deficiencias, vacíos y omisiones que pueda tener la legislación costarricense para la adecuada fiscalización y recaudación tributarias (Panama Papers).
- Alvarado Alcázar, A. y Martínez Sánchez, G. (2018). *La Huelga General contra la reforma fiscal en Costa Rica*. Instituto de Investigaciones Sociales, Universidad de Costa Rica.
- Alvarado, E. E. (10 de julio de 2004). Pacheco condiciona TLC a reforma fiscal. *La Nación*. http://www.nacion.com/In_ee/2004/julio/10/pais3.html
- Álvarez Rudín, M. (2011). Movimientos sociales y participación política: El movimiento contra el TLC en la campaña del referéndum 2007 en Costa Rica. *Anuario de Estudios Centroamericanos*, 37, 201-230.
- Angulo, Y. (14 de setiembre de 2018). Florida Bebidas dona 45 mil unidades de alimentos y bebidas a oficiales de la Fuerza Pública. *Elmundo.Cr*. <https://www.elmundo.cr/costa-rica/florida-bebidas-dona-45-mil-unidades-de-alimentos-y-bebidas-a-oficiales-de-la-fuerza-publica/>
- Arias, E. (2017). *Las relaciones entre las élites estatales costarricenses y la unión costarricense de cárteras y asociaciones del sector empresarial privado (uccaep) en el contexto del tlc con Estados Unidos, 2002-2007*. [Tesis de maestría]. San José, Universidad de Costa Rica.
- Arias, E. (2019). Estado, neoliberalismo y empresarios en Costa Rica: la coyuntura del TLC. *Revista de Ciencias Sociales*, 164, 69-86.
- Atria, J. (2015). La relación entre desigualdad e impuestos como fuente de conflicto social: el caso de Chile. En C. M. Mayarí Castillo (Ed.), *Desigualdades. Tolerancia, Legitimación y Conflicto en las Sociedades Latinoamericanas* (pp. 217-243). RIL/COES/Desigualdades/ICHS.
- Atria, J. (2018). El resurgimiento de los impuestos en la sociedad chilena. En F. González y A. Maradiaga (Eds.), *La constitución social, política y moral de la economía chilena* (pp. 279-309). RIL Editores.
- Atria, J. (2019). Legalism and creativity: tax non-compliance in the eyes of the economic elite. *International Review of Sociology*, 29(1), 58-79. <https://doi.org/10.1080/03906701.2019.1532653>
- Atria, J., Groll, C. y Valdés, M. F. (2018). Introduction: Taxation in Times of Uncertainty in Latin America. In J. Atria, C. Groll, y M. F. Valdés (Eds.), *Rethinking Taxation in Latin America*.

- Reform and Challenges in Times of Uncertainty* (pp. 1-28). Palgrave Macmillan.
- Bachas, P. y Soto, M. (2018). *Not(ch) Your Average Tax System Corporate Taxation under Weak Enforcement* No. 8524; Policy Research Working Paper. <http://www.worldbank.org/research>.
- Barreix, A. (2014). *Costa Rica 2014: Reforma fiscal y entorno político*. Memoria. Exposición, 11-36.
- Barreix, A., Benítez, J. C., Velayos, F. y Bés, M. (2013). *Metiendo Presión: Estimando la verdadera carga fiscal de América Latina y el Caribe. La presión fiscal equivalente* No. 9; Papeles de Trabajo.
- Barrietos, R. y Garita, M. (2015). Una perspectiva regional sobre la intervención de las élites económicas centroamericanas en la política fiscal. *Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. Política fiscal: expresión del poder de las élites económicas centroamericanas* (pp. 1-24). Guatemala: ICEFI.
- Banco Central de Costa Rica (BCCR). (2012). *Cuentas Nacionales Integradas*. San José: Banco Central de Costa Rica.
- Banco Central de Costa Rica (BCCR). (2016). *Cuentas Nacionales Integradas*. San José: Banco Central de Costa Rica.
- Banco Central de Costa Rica (BCCR). (2017). *Cuentas Nacionales Integradas*. San José: Banco Central de Costa Rica.
- Best, M. H. (1976). Political power and tax revenues in Central America. *Journal of Development Economics*, 3(1), 49-82. [https://doi.org/10.1016/0304-3878\(76\)90040-7](https://doi.org/10.1016/0304-3878(76)90040-7)
- Braithwaite, J. (2003). Large Business and the Compliance Model. En V. Braithwaite (Ed.), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion* (pp. 188-202). Taylor y Francis Ltd.
- Cagé, J. y Gadenne, L. (2018). Tax revenues and the fiscal cost of trade liberalization, 1792-2006. *Explorations in Economic History*, 70, 1-24. <https://doi.org/10.1016/j.eeh.2018.07.004>
- Cámara de Industrias de Costa Rica. (2019, 9 de abril). *CICR presenta estudio “Perspectivas empresariales y Valoración de Factores de competitividad del sector industrial 2019”*. <https://cicr.com/cicr-presenta-estudio-anual-perspectivas-empresariales-y-valoracion-de-factores-de-competitividad-del-sector-industrial-2019/>
- Campbell, J. L. (1993). The State and Fiscal Sociology. *Annual Review of Sociology*, 19(1), 163-185. <https://doi.org/10.1146/annurev.so.19.080193.001115>
- Campbell, J. L. (2009). Epilogue: A renaissance for fiscal sociology? En: Martin, I. W., Mehrotra, A. y Prasad, M., *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective* (pp. 256-266). Cambridge University Press.
- Centeno, M. (2002). *Blood and Debt. War and the nation-state in Latin America*. The Pennsylvania State University Press.
- CEPALSTATS. (2021). Índice de Gini antes y después de impuestos y transferencias. Santiago: Comisión Económica para América Latina.
- Christensen, J. (2009). Taxing transnational corporations. En M. Kohonen y F. Mestrum (Eds.), *Tax Justice Putting Global Inequality on the Agenda* (pp. 107-130). Pluto Press.
- Coronado, J. (2018). *Fraude tributario en América Latina: ¿Cómo hacen las corporaciones transnacionales para no pagar impuestos?* Public Services Internacional, Friedrich Ebert Stiftung, Latindadd.
- Delgado Jiménez, F. (2013). El empleo informal en Costa Rica: características de los ocupados y sus puestos de trabajo. *Revista de Ciencias Económicas*, 31(2), 35-51. <https://revistas.Ucr.Ac.Cr/index.Php/economicas/article/view/12694>
- Durand, F. y Campodónico, H. (2011). *Poder empresarial y sociedad civil en Sudamérica entre el diálogo y el enfrentamiento*. DESCO, ALOP, CEDAL, OXFAM.
- Editorial La Nación. (10 de julio de 2004). Riesgos de retroceso. *La Nación*. http://www.nacion.com/ln_ee/2004/julio/10/opinion0.html

- Elias, N. (2015). *El proceso de la civilización. Investigaciones sociogenéticas y psicogenéticas*. Fondo de Cultura Económica.
- Enache, C. (2020). Sources of Government Revenue in the OECD, 2020. *Fiscal Fact Working Paper No. 695*. <https://taxfoundation.org/>
- EUROSTATS. (2020). *Annual national accounts - evolution of the income components of GDP - Statistics Explained*. https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Annual_national_accounts_-_evolution_of_the_income_components_of_GDP#Shares_of_income_components_to_GDP_in_2019
- Fairfield, T. (2010). *The Politics of Revenue-Raising Tax Reform in Latin America* [Tesis doctoral]. University of California, Berkely.
- Fairfield, T. (2015). Structural power in comparative political economy: perspectives from policy formulation in Latin America. *Business and Politics*, 17(3), 411-441. <https://doi.org/10.1515/bap-2014-0047>
- Fallas, H. (29 de junio de 2015). *Causas estructurales del déficit fiscal*. Ministerio de Hacienda. <https://www.hacienda.go.cr/noticias/13337-causas-estructurales-del-deficit-fiscal>
- Farina, J. (2017). *La tasa de explotación como medida de desigualdad global (1973-2012)* [Tesis de doctorado]. Universidad de Castilla-La Mancha.
- Feld, L.P. y Frey, B.S. (2005). Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation. *Law y Policy*, 29, 102-120. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2007.00248.x>
- Fernández, A. y Jiménez, R. (2018). *La tendencia de largo plazo de la pobreza en Costa Rica: 1987-2017*. Academia de Centroamérica y Konrad Adenauer Stiftung.
- Fjeldstad, O. H. y Moore, M. (2008). Tax reform and state-building in a globalised world. En D. Brautigam, O.-H. Fjeldstad, y M. Moore (Eds.), *Taxation and State-Building in Developing Countries. Capacity and Consent* (pp. 235-260). Cambridge University Press.
- Flórez-Estrada, M. (8 de mayo de 2018). Gobierno impulsó exoneración de ganancias a la bolsa y defiende su actuación. *Semanario Universidad*. <https://semanariouniversidad.com/pais/gobierno-impulso-exoneracion-de-ganancias-a-la-bolsa-y-defiende-su-actuacion/>
- Fondo Monetario Internacional. (2021). Government Finance Statics. <https://data.imf.org/?sk=a0867067-d23c-4ebc-ad23-d3b015045405>
- Gobierno de Costa Rica. (2018). *¿Quién paga la reforma fiscal en Costa Rica?-Cada persona cuenta*. <https://www.cadaperpersonacuenta.go.cr/quien-paga-la-reforma-fiscal-en-costa-rica/>
- Goldscheid, R. (1917). *Staatssozialismus oder Staatskapitalismus. Ein finanzsoziologischer Beitrag zur Lösung des Staatsschulden-Problems*. Anzenburger-Verlag
- Gómez Sabaini, J. C. y O'Farrell, J. (2009). *La economía política de la política tributaria en América Latina*. ILPES/CEPAL.
- Goni, E., Lopez, J. H. y Serven, L. (2008). Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America. *Policy Research Working Paper*, 4487. <http://elibrary.worldbank.org/doi/book/10.1596/1813-9450-4487%0Ahttps://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/6468/wps4487.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Gutiérrez-Saxe, M. (2017). *La política fiscal en Costa Rica y sus márgenes de acción*. Friedrich Ebert Stiftung Centroamérica.
- Guyer, J. I. (1992). Representation without Taxation: an Essay on Democracy in Rural Nigeria, 1952-1990. *African Studies Review*, 35(1). <https://doi.org/10.2307/524445>
- Hager, S. B. (2019). 4. Fiscal Conflict: Past and Present. En *Public Debt, Inequality and Power. The Making*

- of a Modern Debt State (pp. 55-69). University of California Press. <https://doi.org/10.1525/9780520960428-006>
- Harvey, D. (2007). *A Brief History of Neoliberalism*. Oxford University Press. <https://doi.org/10.2307/1388974>
- Hayek, F. A. (2012). *Law, legislation and liberty (Revised ed)*. Routledge.
- Hidalgo, J. C. (2020, 21 de junio). Reacomodar cargas sociales. *La Nación*. <https://www.nacion.com/opinion/columnistas/derecho-reacomodar-cargas-sociales>
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2018). *Costa Rica: Una situación fiscal difícil y potencialmente insostenible*. ICEFI.
- Impuestos a las zonas francas enfrentan al Comex y Chinchilla. (22 de setiembre de 2011). *La Nación*. <https://www.nacion.com/archivo/impuestos-a-las-zonas-francas-enfrentan-al-comex-y-chinchilla/YDGDZRVAZDOMTZKZTBHBTQ/story/>
- INEC. (2020). *Sistema de Indicadores de Empleo*. <http://sistemas.inec.cr:8080/bininec/RpWebEngine.exe/Portal?BASE=INDECEylang=esp>
- Jessop, B. (2017). *El Estado: Pasado, Presente, Futuro*. Los Libros de la Catarata.
- Ley de Contingencia Fiscal. (2002). Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica.
- Ley Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635 (2018). Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica.
- Mahon, J. (2004). Causes of Tax Reform in Latin America, 1977-95. *Latin American Research Review*, 39(1), 3-30.
- Mann, F. K. (1934). Beiträge zur Steuersoziologie. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, 2, 281-314. <https://www.jstor.org/stable/40907559>
- Mann, F. K. (1943). La Sociología del Impuesto. *Revista Mexicana de Sociología*, 5(4), 529-540. <https://doi.org/10.2307/3537481>
- Martin, I. W. (2020). Can the invisible welfare state redistribute? *Economic Sociology the European Electronic Newsletter*, 21(2), 3-11.
- Martin, I. W. y Prasad, M. (2014). Taxes and fiscal sociology. *Annual Review of Sociology*, 40, 331-345. <https://doi.org/10.1146/annurev-soc-071913-043229>
- Martin, I. W., Mehrotra, A. y Prasad, M. (2009). The thunder of History: the origins and development of the New Fiscal Sociology. *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative Perspective* (pp. 1-28). Cambridge University Press.
- Marx, K. (1969). *El 18 Brumario de Luis Bonaparte*. Editorial Progreso.
- Marx, K. (2012). *El Capital I. Crítica de la economía política (8va ed.)*. Fondo de Cultura Económica.
- Marx, K. y Engels, F. (2019). *Manifiesto Comunista. Introducción y traducción de Pedro Ribas (Octava ed)*. Alianza Editorial S.A.
- McBarnet, D. (2003). When Compliance is not the Solution but the Problem: From Changes in Law to Changes in Attitude. En V. Braithwaite (Ed.), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion* (pp. 229-243). Taylor y Francis Ltd.
- Mills, C.W. (2008). The Conservative Mood. En: Summers, J. (Ed.), *The Politics of Truth Selected Writings of C. Wright Mills* (pp. 95-115). Oxford University Press.
- Ministerio de Hacienda. (2010). *Estimación del Gasto Tributario para Costa Rica en el 2010: Impuesto de Ventas, Impuesto de Renta y Otros Tributos*. San José: Ministerio de Hacienda.
- Ministerio de Hacienda. (2015). *Incumplimiento Tributario en Impuestos sobre la Renta y Ventas 2010-2013*. Ministerio de Hacienda.
- Ministerio de Hacienda. (2020a). *Informe Anual sobre el estado y la evolución de la deuda pública interna y externa*. San José: Ministerio de Hacienda.
- Ministerio de Hacienda. (2020b). *El Gasto Tributario, Metodología y Estimación Año 2019*. San José: Ministerio de Hacienda.
- Moore, M. (2008). Between coercion and contract: competing narratives on taxation and governance. En D. Brautigam, O.-H. Fjeldstad, y M. Moore (Eds.), *Taxation*

- and State-Building in Developing Countries. Capacity and Consent* (pp. 34-63). Cambridge University Press.
- Mora Guerrero, J. C. (2020). *La informalidad del empleo en Costa Rica. Caracterización y recomendaciones*. Friedrich Ebert Stiftung Centroamérica.
- Morales Chacón, A. M. (2017). *Influencia del sector empresarial costarricense en política pública tributaria: el caso de la Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones del Sector Empresarial Privado (uccaep) con respecto al proyecto de solidaridad tributaria (2011-2012)* [Tesis de maestría]. Universidad de Costa Rica.
- Morrison, K. M. (2014). *Nontaxation and Representation*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139924634>
- Mumford, A. (2019). *Fiscal Sociology at the Centenary: UK Perspectives on Budgeting, Taxation and Austerity*. Palgrave Macmillan.
- Nurwanah, A., T., S., Rosidi, R. y Roekhudin, R. (2018). Determinants of tax compliance: theory of planned behavior and stakeholder theory perspective. *Problems and Perspectives in Management*, 16(4), 395-407. [https://doi.org/10.21511/ppm.16\(4\).2018.33](https://doi.org/10.21511/ppm.16(4).2018.33)
- OCDE. (2020a). *Corporate Tax Statistics*. OCDE.
- OCDE. (2020b). *Global Revenue Statistics Database*. OCDE.Stat. https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL
- OCDE. (2020c). *Estudios Económicos de la OCDE: Costa Rica 2020*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/84cbb575-es>
- OCDE. (2016). *Costa Rica Policy Brief: Inequality*. OCDE. <https://doi.org/10.1787/9789264235120-en>
- OECD. (2017). *OECD Tax Policy Reviews: Costa Rica 2017*. OECD. <https://doi.org/10.1787/9789264277724-en>
- Offe, C. (1984). *Contradictions of the Welfare State*. Hutchinson.
- Pacheco de la Espriella, A. (10 de julio de 2004). Presidente Pacheco mantiene posición. TLC y reforma fiscal son trinchera en lucha contra la pobreza. *La Nación*. http://www.nacion.com/ln_ee/2004/julio/10/opinion8.html
- Pérez Sáinz, J. P. (2014). *Mercados y bárbaros. La persistencia de las desigualdades de excedente en América Latina*. Flacso.
- Pérez Sáinz, J. P. y Salas, M. M. (2007). *La persistencia de la miseria en Centroamérica. Una mirada desde la exclusión social*. Flacso.
- Piketty, T. (2014). *Capital in the twenty-first century*. The Belknap Press of Harvard University Press.
- Piketty, T. (2020). *Capital e ideología*. Ediciones Deusto.
- Podestá, A., Hanni, M. y Martner, R. (2017). *Flujos financieros ilícitos en América Latina y el Caribe*. CEPAL.
- Proyecto de Ley de Fortalecimiento de Las Finanzas Públicas. Expediente N° 20580. (2018). Asamblea Legislativa de Costa Rica.
- Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural. Expediente N° 15.516. (2004). Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica.
- Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria. Expediente N° 18.261. (2011). Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica.
- Ramírez Alfaro, P. (2012). *Acciones colectivas en Costa Rica. Una imagen sobre la movilización social en el país. (1995-2011)*. Programa Estado de la Nación.
- Rodríguez Garro, F. (2018). *Las reformas tributarias en Costa Rica-cuatro décadas de ajustes e intentos fallidos (Documento No. 8; Análisis)*. Friedrich Ebert Stiftung América Central. <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/fesamcentral/14600.pdf>
- Rodríguez Garro, F. y Sancho Mora, F. (2015). Costa Rica: favorecer a los exportadores, sacrificando la inversión social y el desarrollo. En ICEFI (Ed.), *Política fiscal: expresión del poder de las élites económicas centroamericanas* (pp. 323-393). ICEFI y Center for Latin American and Latino Studies.
- Rodríguez Garro, F., Sancho Mora, F. y Fonseca Hernández, R. (2015). Bases para un sistema tributario progresivo en Basis for a progressive tax system

- in Costa Rica. *Revista Pensamiento Actual*, 15(24), 27-40.
- Ruiz, G. (11 de setiembre de 2018). Reforma fiscal castigará a quienes pidan créditos en bancos de paraísos fiscales. *La Nación*. Costa Rica.
- Schneider, A. (2012). *State-Building and Tax Regimes in Central America*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139094061>
- Schumpeter, J. (2000). La crisis del Estado fiscal. *Revista Española de Control Externo*, 2(5), 147-192.
- Segura, R. (2014). *Las reformas fiscales en Costa Rica: análisis del período 1990-2014*. ICAP.
- Segura Carmona, R. (2019). *Las reformas fiscales en Costa Rica: análisis del período 1990-2014*. ICAP.
- Sokoloff, K. L. y Zolt, E. (2005). Inequality and Taxation: Evidence from the Americas on How Inequality May Influence Tax Institutions. *Tax Law Review*, 59, 167. <http://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/taxlr59&yid=175&div=ycollection=journals>
- Streeck, W. (2017). *Buying time. The delayed crisis of democratic capitalism. (2nd ed.)*. Verso Books.
- Torgler, B. (2003). *Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance* [Tesis doctoral]. Basel: Universität Basel.
- Tørsløv, T., Wier, L. y Zucman, G. (2020). *The Missing Profits of Nations*. <https://missingprofits.world/>
- Tosoni, G. A. (2017). Ciclos distributivos y crecimiento económico en América Latina. *Cuadernos de Economía (Colombia)*, 36(72), 1-42. <https://doi.org/10.15446/cuad.econ.v36n72.65819>
- UCCAEP. (2006). *Informe de Labores 2005-2006*. <https://www.uccaep.or.cr/>
- UCCAEP. (2020). *No más impuestos*. <https://www.uccaep.or.cr/index.php/comunicados-prensa/60-comunicados-de-prensa/623-no-mas-impuestos.html>
- Ueda, J. y Pecho, M. (2018). *Costa Rica: Programa de análisis de brechas tributarias en la administración de ingresos públicos: Análisis de brechas tributarias en el impuesto general sobre las ventas y el impuesto a la renta de las sociedades*. <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2013/061013.pdf>
- Unda Gutiérrez, M. (2015). La reforma tributaria de 2013: los problemas de la Hacienda pública y la desigualdad en México. *Espiral. Estudios sobre el Estado y Sociedad*, 22 (64), pp. 69-99.
- Valdés, M. F. (2014). *The Recent Inequality Reduction in Latin America: The Role of Tax Policy*. Freie Universität Berlin. http://edocs.fu-berlin.de/diss/receive/FUDISS_thesis_000000098586?lang=en
- Valdés, M. F. (2017). ¿Dónde estamos?: Desigualdad y reformas tributarias en América Latina. *Nueva Sociedad*, 272, 77-89.
- Venegas, I. (10 de febrero de 2003). Advierte Federico Malavassi “La reforma fiscal no pasará.” *La Nación*. http://www.nacion.com/In_ee/2003/febrero/10/pais11.html
- Villalobos, D. (17 de julio de 2002). Impulsan gran “pacto fiscal”. *La Nación*. Costa Rica.
- Villela, L., Lemgrumber, A. y Jorrat, M. (2009). *Los presupuestos de gastos tributarios. Conceptos y desafíos de implementación*. Documento de Trabajo No. 131 del Banco Interamericano de Desarrollo.
- Weber, M. (2002). *Economía y Sociedad. Esbozo de sociología comprensiva*. Fondo de Cultura Económica.
- Zucman, G. (2015). *The Hidden Wealth of Nations*. The University of Chicago Press.

Fecha de ingreso: 17/06/2021

Fecha de aprobación: 16/12/2021