

¿Se ha reducido la carga tributaria? *

Jorge Corrales-Quesada**

Agradezco la invitación que don Ronulfo Jiménez, Presidente de la Academia de Centro América, me formuló para que les dirigiera a los amigos periodistas algunas palabras en torno al tema de si durante los últimos años se ha reducido la carga tributaria en Costa Rica. Yo no le dije a él que no hablaría de ese punto específico, pero, tal como veo las cosas, creo que iré mucho más allá de analizar si un simple indicador de carga tributaria se ha venido reduciendo o no. Es más, si de entrada digo que sí se ha venido reduciendo, tampoco eso significa que sea necesario aumentar la carga tributaria; esto es, que la carga tributaria haya caído -por hipótesis- no significa que entonces haya que aumentarla. Hecha esta advertencia, quiero empezar por expresar algunas definiciones de términos que nos pueden ser útiles en esta charla.

ALGUNOS CONCEPTOS TRIBUTARIOS

Impuesto:

Si nos basamos en el manual de cuentas del Fondo Monetario Internacional,¹ un impuesto es "una contribución obligatoria, sin contraprestación y no reembolsable extraída por el gobierno para propósitos de política pública" y en las cuentas que luego se les presentarán, constituye la fuente principal de recursos del grupo institucional llamado "Gobierno General".

El asunto, para empezar, es que no todos los impuestos son recibidos por el Gobierno o instituciones gubernamentales. Así, hay empresas públicas que perciben impuestos, pero no se consideran su fuente principal de recursos.

Carga tributaria:

Se denomina carga tributaria en referencia al costo que el funcionamiento del Gobierno representa para la economía nacional. Convencionalmente, se mide como el volumen de impuestos efectivamente ingresados a las arcas fiscales, como un porcentaje del Producto Interno Bruto (que es el valor de mercado de todos los bienes y servicios finales producidos en la economía en un período de, usualmente, un año). Esto es:

Recaudación Tributaria Producto Interno Bruto

Pero esta definición no toma en cuenta el verdadero costo social que tiene un impuesto. Existe lo que se denominan los "excesos de gravamen" o "cargas excedentes", que no se contabilizan. Estos términos se refieren a que los impuestos introducen distorsiones que afectan la eficiencia en la economía. Así, por ejemplo, si se pone un grava-

** Subcontralor General de la República. Las opiniones aquí expresadas son estrictamente personales y de ninguna manera son las de alguna institución con la cual me encuentro ligado. Agradezco a los funcionarios de la Contraloría, Juan Ernesto Cruz y Federico Castro, su ayuda en la recopilación e interpretación de los datos aquí presentados, pero obviamente la responsabilidad de lo aquí escrito es totalmente mía.

1 International Monetary Fund, *A Manual on Government Finance Statistics* (Washington D. C: International Monetary Fund, 1986), p. 333.

men, digamos a un periódico, no sólo hay un traslado de recursos del sector privado (consumidor) hacia el Estado debido al impuesto, sino que, también, el sector privado que vende el producto recibe un monto menor por cada unidad vendida, con lo cual se reduce la producción de periódicos. Se origina un traslado de recursos hacia afuera de los periódicos, que se dirigen hacia la producción de otros bienes, pero el efecto es mayor conforme pasa el tiempo, puesto que todos los recursos utilizados en la producción de periódicos, serían objeto de ajuste y se dirigirían hacia la producción de otros bienes. Pero estos bienes, que ahora se producen en mayor cantidad, son menos valorados por los consumidores, quienes, en un principio, consumían más periódicos porque se los valoraba relativamente más que estos otros bienes. En resumen, un impuesto a un periódico se traduce en un precio más alto para el consumidor, una menor tasa de consumo de periódicos y una disminución en la riqueza de los dueños de los recursos productivos usados en la producción de periódicos. Es decir, hay una pérdida de eficiencia en la economía.¹

La carga tributaria se mide en términos consolidados; es decir, se eliminan los pagos de impuestos entre instituciones gubernamentales. Esto se hace para no duplicar impuestos. No es así en el caso de los impuestos pagados por empresas públicas, los cuales son cargados al precio de los servicios que prestan.

Nuestra definición de carga tributaria deja de lado una forma de impuestos que paga el ciudadano, cual es que el precio que cobran ciertas empresas públicas (esencialmente en virtud de ciertas características monopólicas, probablemente a causa de prohibiciones al ingreso de oferentes alternativos), excede a los costos que se tendrían bajo un régimen competitivo. Esto es, en virtud de su monopolio, las empresas públicas pueden cobrar más que lo que cobrarían en un régimen de competencia. Este precio mayor es una forma de impuesto; es un impuesto disfrazado y que no se considera en la carga tributaria. Estas utilidades generadas cuando se excede el criterio de "servicio al costo", tienen un destino fiscal, especialmente al transferirse al Gobierno. Si este excedente tan sólo fuera prestado al Gobierno (como cuando se le compran bonos), no serían impuestos, sino tan sólo un préstamo, aunque eventualmente se lo podría considerar como un gravamen si esa deuda gubernamental a favor de las empresas públicas le es condonada.

Con frecuencia estos excedentes de empresas públicas son trasladados a ciertos destinos concretos, con el propósito de satisfacer criterios de política gubernamental. Por ejemplo, a los bancos públicos se les ha señalado obligaciones fiscales tales como subvenciones para el Instituto de Fomento Cooperativo, para el financiamiento de préstamos para la educación (CONAPE), para el Fondo de Emergencias, para pagos al régimen de Invalidez, Vejez y Muerte de la Caja Costarricense de Seguro Social, para subsidiar ciertos préstamos e intereses del sector agrícola, para fondos de retiro de sus empleados, etcétera. Por supuesto que, en muchas ocasiones, estos costos más altos son trasladados a los usuarios del crédito.

Es diferente el caso del impuesto sobre las utilidades de empresas públicas, como a los bancos, el cual sí se registra como un tributo dentro del Presupuesto Nacional.

Hay otro tipo de impuesto el cual no es contabilizado como tal, cual es el caso de la inflación. Esta no es sino un impuesto sobre los saldos monetarios que mantienen las personas. Por una parte, con la inflación disminuye el poder adquisitivo de los colones que la persona demanda, pero también tiene otros efectos (tales como alterar los precios relativos o afectar a deudores *vis a vis* acreedores) que introducen un costo adicional en la asignación de recursos. Por supuesto, este impuesto inflacionario no se incluye en ningún registro contable. Nada más para recalcar su importancia, en promedio la tasa de inflación de la última década puede haberse acercado a un 15% anual.

Preguntémosnos: ¿subiría esa carga tributaria si el gobierno eleva los impuestos a las importaciones? A primera vista, diríamos que sí. Es cierto que, en la medición de la carga tributaria, ese impuesto a la importación aparece reflejado en el numerador, pero hasta aquí no llega el problema. Aunque pueda parecer algo técnico, es fácil comprobar que un impuesto a la importación se traduce en un impuesto a la exportación (lo que se denomina el

2 "Un exceso de gravamen se presenta sólo si el impuesto hace que los consumidores sustituyan el bien gravado por uno no gravado o si los productores varían sus patrones del uso de los recursos o ambos". Estos últimos efectos no son contabilizados en la forma usual en que se consideran los impuestos, que es simplemente la recaudación (transferencia directa de recursos del sector privado al público) que efectúa el fisco. Neil W. Singer, *Public Microeconomics* (Boston, Mass.: Little, Brown and Co., 1972), p. 161.

teorema de la equivalencia de Abba Lerner)³ y este último gravamen no aparece incorporado en dicho numerador.

Pero, además, ese proteccionismo se refleja en precios domésticos más elevados para el consumidor (o en menores calidades de los bienes y servicios). Es claro que el numerador de la carga tributaria posiblemente aumente, pues se elevaron, por hipótesis, los impuestos a la importación, pero el denominador (el PIB) incluye la valoración a precios de mercado de los bienes producidos domésticamente, que, por la protección que ahora se les otorga, aumentaron de precio y, por tanto, aumenta el valor del PIB medido a precios de mercado. El efecto neto de este impuesto sobre la carga tributaria quedaría así indefinido.

Nuestro problema se complica aún más, cuando se considera el posible efecto que tiene un arancel a las importaciones sobre el crecimiento a largo plazo de la economía. Alguien (algún proteccionista o Prebisch) podría argüir que con el proteccionismo se producirá un mayor crecimiento de la economía y, por ende, por tan sólo este efecto, la carga tributaria descendería. Y, por el contrario, otros consideramos que el proteccionismo tiene un efecto negativo sobre las tasas de crecimiento de la producción, por lo cual indicamos que el PIB a largo plazo crecería menos y que, por sólo este factor, más bien la carga tributaria podría aumentar.

Lo que quiero es enfatizar la imperfección de esta medida llamada carga tributaria, pues no sólo no incorpora la diversidad de tributos diferentes de los gravámenes que ordinariamente reconocemos, sino que, también, no toma en cuenta los efectos que medidas tributarias pueden tener sobre la base con la cual se realiza la comparación; esto es, con respecto al Producto Interno Bruto.

Y permítaseme terminar esta parte con un par de ejemplos. Muchas veces nuestras leyes incorporan restricciones o barreras a la entrada que no son ni más sin menos que formas disfrazadas de impuestos. Es cierto que algunas de estas medidas (por ejemplo, ciertas reglas fitosanitarias) pueden considerarse como deseables, pero las formas que usualmente asumen este tipo de decisiones no son sino disfraces para la protección de alguna actividad, la cual se traduce en un encarecimiento de los bienes para el consumidor, retrasos tecnológicos, empeoramiento de la calidad de los productos, etcétera, que no son sino otra forma de impuesto al bienestar del ciudadano. La llamada búsqueda de rentas, que no es sino la utilización de la acción del Estado para que se otorgue algún beneficio a algún grupo específico, no es más que una forma de imposición, en cuanto al uso privilegiado de recursos públicos, cuyo costo es recargado a la sociedad como un todo.

También existen grupos privados que usufructúan de impuestos disfrazados, en el tanto se amparan a una ley. Tal es el caso de los colegios profesionales, los cuales fijan las tarifas que cobran sus afiliados y que, por lo general, son superiores al nivel que determinaría la competencia. En el tanto dicho servicio profesional sea obligatorio, esas tarifas superiores poseen las características de un impuesto.

Finalmente, tampoco la medición usual de los impuestos que conforman la llamada carga tributaria incluye la carga de la deuda pública. Esta significa que habrá impuestos que tendrán que ser pagados por generaciones futuras, tal como nos lo enseñó Buchanan, además de que dicha posposición del pago de impuestos mediante la deuda pública, induce a que se lleven a cabo proyectos que son menos rentables, en comparación con el caso en que dichas obras tuvieran que ser pagadas en el presente por la vía de impuestos.⁴ Algo similar podría pensarse de aquellos programas gubernamentales para los cuales no se tiene el pleno financiamiento, pero sí claramente establecidas las obligaciones, como sería el caso con regímenes de pensiones desfinanciados actuarialmente (de paso, en los Estados Unidos algunos economistas han propuesto contabilizar este tipo de obligaciones gubernamentales como parte de presupuestos multianuales traídos al presente).

En resumen, la carga tributaria, basada en la medición de impuestos en la forma usual descrita, no toma en cuenta otra serie de prácticas públicas que poseen una naturaleza clara de tributo, en cuanto trasladan recursos del sector privado hacia el público o introducen distorsiones que provocan ineficiencia en la asignación de recursos escasos. Por lo tanto, subestima el verdadero peso tributario que el Estado tiene sobre la ciudadanía.

3 Abba P. Lerner. "The Symmetry Between Import and Export Taxes", en *Economía*, Vol. III. 1936, *passim*.

4 James M. Buchanan, *Public Principles of Public Debt: A Defense and Restatement*, Preface by George Brennan (Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, 1958), p. ii-vii.

EJEMPLOS DE PROBLEMAS CON EL USO DE MEDIDAS COMO LA CARGA TRIBUTARIA

Voy a señalar tres ejemplos sencillos de cómo la simple medición de carga tributaria, como el porcentaje de impuestos con respecto al PIB, puede dar lugar a interpretaciones erróneas:

a.- Los padres previsores:

Suponga que en el año 0 se tiene una cierta recaudación de impuestos destinados a la educación (T_{EPUB}) para financiar el gasto estatal en educación pública indicado por G^o_{EPUB} y se asume que

$$G^o_{EPUB} = T_{EPUB}$$

Además, suponga que durante el lapso de análisis (que va del año 0 al año n) se cobran esos mismos impuestos y que el Estado gasta lo mismo que antes en educación pública. Así,

$$\frac{T_{EPUB}^n}{PIB_n} = \frac{T_{EPUB}^0}{PIB_0}$$

Supóngase que, a fines del año 0, las personas (familias) se dan cuenta de que es mejor que sus hijos acudan a formarse en la educación privada, en vez de hacerlo en la pública, probablemente porque consideran que la primera tiene un mayor impacto sobre la producción que la educación pública y con ello sus hijos obtendrían mayores ingresos si se educan en las escuelas privadas, que si lo hicieran en el sistema público.

Esto es, se considera que
 $A_{PIB} / A_{EPUB} = 0$ (bajo) y que
 $A_{PIB} / A_{EPURIV} > 0$ (y alto)

Ante esto, las familias dedicarán recursos para la educación privada de sus hijos, pero tienen que continuar pagando los impuestos destinados a la educación pública, en donde el Estado mantiene el mismo nivel de gasto. Por ello he asumido que

$$T_{EPUB}^n = T_{EPUB}^0$$

Este aumento neto en el gasto por el monto mayor que las familias dedican a la educación privada, en tanto se mantiene el mismo gasto estatal destinado a la educación pública, hará que, todo lo demás igual, el PIB crezca, de manera tal que

$$PIB_n > PIB_0$$

Pero, puesto que se ha asumido que la recaudación tributaria ha permanecido igual y que el Producto Interno Bruto ha aumentado comparativamente más, a causa del aumento del gasto total en educación se tendría el siguiente resultado:

$$\frac{T_{EPUB}^n}{PIB_n} < \frac{T_{EPUB}^0}{PIB_0}$$

Esto es, el indicador de carga tributaria habría experimentado un descenso por el simple hecho de que las familias decidieron gastar más en educación privada.

b.- Exoneración tributaria al sector exportador:

En este otro caso, por las razones que sean, se decide exonerar del pago de los impuestos al sector exportador, que se asume es el que genera más crecimiento en la economía (sector dinámico, se le suele decir).

Inicialmente hay un cierto pago de impuestos en la economía y un cierto nivel de producción, de manera tal que

$$T_0 / PIB_0$$

Como política gubernamental, se decide que cualquier exoneración para un sector en la economía sea compensada con gravámenes sobre otros sectores. Así, al exonerarse de impuestos al sector exportador, se aumentan los gravámenes a los sectores no exportadores (por ejemplo, más impuestos a los salarios), de manera tal que los impuestos se mantengan constantes; esto es, que

Por el "estímulo" que se le da al sector exportador exonerado de gravámenes, el PIB crecería, pues se asume que hay un ligamen entre éste y el crecimiento del sector exportador. Entonces,

$$PIB_n > PIB_0$$

Pero la carga tributaria comparativa sería: $T_n / PIB_n = T_0 / PIB_0$

En este caso, se observa una disminución en la carga tributaria, pero sólo por el hecho de haberse cambiado la estructura de los impuestos: por una rebaja en los gravámenes al sector exportador, al tiempo que se aumentan los impuestos al resto de la economía.

c - Un estado menos dedicado al gasto corriente y más orientado hacia la inversión:

En este último ejemplo, se parte de que hay una cierta carga tributaria indicada por T_0 / PIB_0 .

Suponga que en el año 0 la estructura del gasto público se caracteriza por enfatizar el gasto corriente no reproductivo, GC, (el 90% del total del gasto público), a la vez que efectúa poca inversión, INV (el 10% del total del gasto público). Así,

$$G_0 = 0.90GC + 0.10INV$$

Se asume que la recaudación de impuestos entre el año 0 y el año n no varía; esto es, que

Suponga que, a partir del año 0, el gobierno (algo así como por un milagro), decide dedicar casi todos sus recursos a la inversión y pocos a gastos corrientes, de manera tal que, por ejemplo, ahora

$$G_n = 0.10GC + 0.90INV$$

Es de esperar que, con esta medida por sí sola, el Producto Interno Bruto aumente, de manera tal que

$$PIB_n > PIB_0$$

Pero en cuanto a la medición de la carga tributaria, dado que se asume que los impuestos y el gasto total del gobierno no aumentan en el período analizado, se tendría que:

$$T_0/PIB_0 > T_n/PIB_n$$

Al igual que en los casos anteriores, hubo una disminución de la llamada carga tributaria, en esta ocasión por el simple hecho de una variación, no del gasto total del gobierno ni de los impuestos que cobra, sino de un cambio en la composición del gasto gubernamental hacia una mayor inversión pública.

He puesto estos ejemplos para mostrar lo difícil que resulta interpretar el significado de carga tributaria y de cómo no resulta fácil alegar que un simple descenso de dicha carga sea indicador de un problema cuya solución requiera necesariamente de una restitución de tal carga tributaria y, por supuesto, menos de un aumento.

DETERMINANTES DE LA CARGA Y ESTRUCTURA TRIBUTARIAS

Antes de proceder a "analizar" los datos que nos puedan explicar lo sucedido con la carga tributaria de Costa Rica durante los últimos años, es necesario mencionar algunas características básicas propias de los impuestos que se recaudan.

Las tasas tributarias, también llamados "niveles" o "alícuotas", determinan en parte cuánto se recauda de un impuesto. Pero esto no es lo único, pues bien puede ser que la tasa sea tan elevada, que la base se reduzca notoriamente, de manera tal que la recaudación más bien disminuye. Por ejemplo, en cierto momento, en Chile la tasa del impuesto a la importación de vehículos era tan alta, que no se importaron vehículos y, por tanto, la recaudación fue casi de cero. Para tomar en cuenta estos dos efectos simultáneamente -el cambio que se da en la base imponible y el cambio en la tasa con que se grava dicha base- se habla de la elasticidad implícita de un impuesto. Se dice que un impuesto es elástico (o inelástico) cuando al aumentar en cierto porcentaje la tasa tributaria, su base se reduce proporcionalmente poco (mucho), de manera que la recaudación aumenta (disminuye).

También la forma en que se impone un gravamen sobre un bien, se ve afectada por el paso del tiempo. Así, por ejemplo, cuando se tiene un impuesto unitario; esto es, de un cierto monto sobre el valor de un bien, si se da un período de aumento en los precios, ese impuesto unitario, como porcentaje, va perdiendo valor, pero, por el contrario, cuando se trata de un gravamen conocido como *ad valorem*, en un período inflacionario siempre conserva un cierto porcentaje dado del valor del bien.

También es importante tener presente lo sucedido en el transcurso del tiempo en el caso de las exenciones y excepciones a los impuestos. Muchas veces en Costa Rica se ha señalado que, en el campo tributario, se presentaba la paradoja de que los sectores que imprimían dinamismo a la economía eran objeto de excepciones y de exoneraciones tributarias (por ejemplo, en el caso del modelo de sustitución de importaciones, a las actividades que dirigían su producción para el mercado interno o bien para la exportación, y se ha aseverado que se ha dado algo similar con las actividades exportadoras en el nuevo modelo de apertura). Pero, al resto de sectores de la economía se les recargaban los impuestos, con el fin de mantener una cierta carga tributaria. Pero estos sectores, por hipótesis, eran los que crecían relativamente menos, con lo cual se debilitaban las posibilidades de recaudación tributaria.

Vale la pena también tener presente que lo que sucede en los mercados internacionales suele tener grandes efectos sobre la carga tributaria del país, que es una economía relativamente muy abierta al

comercio internacional, pues tiene un elevado impacto sobre los impuestos a la importación y a la exportación (no olvidemos, por ejemplo, el impacto tributario que ha tenido el aumento reciente de los precios internacionales del petróleo sobre la recaudación tributaria).

Por último, la evasión reduce la carga tributaria. Ello también origina mayores gravámenes sobre quienes sí pagan, que son generalmente grupos económicos sobre quienes se facilita, en cierto grado, la imposición (asalariados, grandes contribuyentes, empresas públicas, exportaciones, actividades reguladas, etc.).

DATOS FISCALES RECIENTES DE COSTA RICA

Para empezar, se presenta el cuadro 1, el cual indica los ingresos tributarios del sector público (en millones de colones corrientes) para el lapso 1991-2000. En éste se pueden observar primeramente los datos de impuestos sobre ingresos y utilidades, desglosados en aquellos aplicables a la renta (que incluye el impuesto al salario visto como un ingreso) y otros.

Luego se indican las contribuciones a la Seguridad Social, que, a su vez, se desglosan en pagos para el Régimen de Enfermedad y Maternidad y para el Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte.

Se continúa con los impuestos sobre la nómina a cargo de empleadores, que son, en realidad, cifras sobre otras cargas sociales (Asignaciones Familiares, IMAS, INA), seguidos de los impuestos sobre la propiedad.

Posteriormente, se indican los tributos sobre bienes y servicios, desglosados en el impuesto selectivo de consumo, el impuesto sobre las ventas y otros.

En adición, se señalan las recaudaciones de impuestos al comercio exterior, separándose los de gravámenes a las importaciones y a las exportaciones.

Finalmente aparece la partida otros impuestos.

Además, por ser útil para ciertos cálculos ulteriores, se muestran las cifras del Producto Interno Bruto medido con base en la estructura de producción del año 1966 (indicado por PIB ANTES), así como el PIB medido de acuerdo con la nueva estructura de producción a partir de 1991 y hasta el año 2000 (llamado PIB AHORA). Nótese que no se tiene el dato del PIB del año 2000 con base en la estructura de producción de 1966, debido a que ya no se produce tal dato (tampoco se dispone del PIB AHORA para antes de 1991).

A partir del cuadro 1 se obtiene el cuadro 2, el cual nos muestra la proporción que tienen los diversos impuestos señalados, con respecto al Producto Interno Bruto. La primera y la última fila del cuadro 2 nos indican lo que se llama carga tributaria, tanto medida con base en el PIB ANTES, como mediante la comparación de la recaudación total con respecto al PIB AHORA. Esta última medición de la carga es posible tan sólo para el lapso 1991-2000 por la razón antes indicada.

En el cuadro 2 puede observarse cómo la carga tributaria, medida como la totalidad de impuestos con respecto al PIB ANTES, aumentó de un 17% en 1973 a un 24.5% en 1999. Esto es, aumentó cerca de un 7% del PIB en ese lapso y, si vemos lo sucedido entre los años 1991 y 1999, la carga tributaria pasó de un 21.5% a un 24.5%; esto es, hay una tendencia al crecimiento de la carga tributaria de tres puntos porcentuales durante la década de los años noventa.

Pero, si se mide la carga tributaria (última fila del cuadro 2) con respecto al PIB AHORA, la situación cambia, pues la carga tributaria en el año 1999-2000 se sitúa en alrededor del 18% del PIB. Es decir, se puede aseverar que la carga tributaria ha permanecido casi invariable durante la década de los años noventa. Nótese que, si se considera como válida la estructura de la producción que sirvió como base para la determinación del PIB ANTES en los años 1973 y 1980, la carga tributaria es bastante similar a la existente en esos años, cuando estuvo entre un 17 y un 18%.

Por su parte, el cuadro 3, obtenido con base en el cuadro 1, nos muestra lo mismo que el cuadro 2, pero ahora sólo se utiliza como denominador al PIB AHORA (también allí se presentan datos para 1973 y 1980, que obviamente son con respecto al PIB ANTES).

Sí resulta interesante analizar, en lo posible, cómo ha cambiado la distribución de los impuestos dentro de la recaudación total. Para ello utilizaremos como comparación a los datos para el año 1973 con los de 1991 y los de 1999-2000 (en el cuadro 3).

Quiero destacar lo siguiente: si bien, por lo antes expuesto, la carga tributaria ha permanecido relativamente estable, la composición o importancia relativa de los diferentes gravámenes sí ha tenido algunos cambios interesantes de reseñar.

En primer lugar, se ha dado un descenso sustancial en los impuestos al sector externo, pero principalmente para el caso de los aranceles, cuya proporción con respecto al PIB descendió de un 2.89% en 1973 y un 3.6% en 1991, a cerca de un 1% en 1999-2000.

En segundo término, los impuestos sobre bienes y servicios han aumentado su proporción, pues pasaron de cerca de un 7% en 1973 a un poco más de un 8% en 1999-2000, pero ello se debió principalmente a un aumento en la proporción del impuesto sobre las ventas, que cambió de alrededor de un 1.5% en 1973 a casi un 4.5% en 1999-2000.

Tercero, también han aumentado su participación los pagos al Seguro Social, que pasaron de un 3% en 1973 a más de un 4% en 1999-2000; algo similar sucedió con las que antes llamé otras cargas sociales, que ascendieron de menos de dos décimas de un 1% en 1973 a más de un 1% en 1999-2000.

En cuarto lugar, el cociente de los impuestos sobre los ingresos y las utilidades tuvo un muy ligero descenso entre 1973 (de un 3% del PIB) y 1999-2000 (un poco menos del 3%).

Otra forma de ver lo expuesto se muestra en el cuadro 4, en donde se indica la importancia relativa que, dentro del total de impuestos recaudados, tienen los diferentes impuestos.

Me interesa destacar, por una parte, que lo que he llamado "cargas sociales" (que incluyen la totalidad de pagos al Seguro Social, a Asignaciones Familiares, IMAS e INA; esto es, la suma de Contribuciones a la Seguridad Social e impuestos sobre la nómina a cargo de empleadores en el cuadro 4), pasó de constituir un 18.5% del total de impuestos recaudados en 1973 y de un 26.54% de dicho total en 1980, a cerca del 30% en 1999-2000. Aun cuando aquí no presento el desglose necesario, este aumento se ha debido fundamentalmente a la creación del impuesto para las Asignaciones Familiares y al aumento en las cuotas para el INA.

Por otra parte, en el período analizado el impuesto a las ventas aumentó tanto en su tasa (pasó de un 5 a un 13%) como en su cobertura y ello se reflejó en que, en tanto en 1973 equivalió al 9% de la recaudación, ya en 1999-2000 constituyera una cuarta parte del total de impuestos percibidos.

Además, los gravámenes al comercio exterior se mantuvieron relativamente estables como porcentaje del total recaudado (alrededor de un 16 a un 18%) hasta mediados de la década de los noventas, pero luego descendieron, de manera tal que, en 1999-2000, llegan a significar aproximadamente un 5.5% del total de impuestos recaudados.

No debo omitir, aun cuando al momento no dispongo del desglose necesario, que, del total de impuestos sobre ingresos y utilidades, aquellos cargados a los salarios como ingresos han estado aportando una proporción creciente de estos recursos durante el período 1991-1997.

Paso ahora a referirme a otro aspecto interesante: cómo se reparte la carga de impuestos percibidos por el sector público entre el Gobierno Central y el Sector Descentralizado (que en este caso comprende básicamente a las Municipalidades y a las Instituciones Públicas de Servicio, como lo son, por ejemplo, la Caja Costarricense de Seguro Social, las universidades estatales, el Instituto Nacional de Aprendizaje y Asignaciones Familiares, entre otras, esto porque las empresas públicas formalmente casi no perciben impuestos). Ello se presenta en el cuadro 5.

Interesa destacar el porcentaje del total de impuestos recaudados por el Gobierno Central que tienen un destino específico. Este se elevó de un 21% en 1973 a cerca de un 35% en 1999-2000 (entre estos destinos específicos, de paso, se incorpora lo que el Gobierno Central le transfiere al Poder Judicial, los CATS, los CAFS y, más recientemente, al PAÑI, FONAFIFO, CONAVI, entre otros). Esto significa que lo que le queda al Gobierno Central para sus gastos de operación y de inversión, una vez que transfiere parte de los impuestos que recauda hacia el Sector Descentralizado, es cada vez menor: pasa de un 9.75% del PIB en 1973 a alrededor de un 7.75% en 1999-2000. Pero, además, el Gobierno Central, entre 1973 y 1999-2000, percibe aproximadamente un mismo porcentaje del PIB: alrededor de un 12%.

Como contrapartida de lo anterior, el Sector Descentralizado (que no tiene destinos específicos en qué emplear lo que recauda), además de que aumenta, como porcentaje del PIB, lo que percibe de impuestos, al pasar de menos de un 5% en 1973

a más del 6% en 1999-2000, sus ingresos tributarios se ven incrementados por las transferencias de impuestos recaudados por el Gobierno Central, pues el total percibido pasa de menos de un 6.7% en 1973 a más de un 9% en 1999-2000; esto es, gracias a dichas transferencias, los impuestos percibidos por el Sector Descentralizado aumentan en casi un 40% adicional.

De las últimas dos columnas del cuadro 5, resulta evidente la invariabilidad de la carga tributaria del Sector Público (alrededor de un 17% del PIB), una vez que de ella se eliminan las partes correspondientes a los Certificados de Abono Tributario y a los Certificados de Abono Forestal, dado que son ingresos no efectivos para el Estado, sino que son recursos públicos que poseen un destino concreto de transferencia hacia el sector privado.

En síntesis, entre 1973 y 1999-2000 al Gobierno Central le quedan cada vez menos recursos libres para su propia utilización. Y, para acabar, aun cuando no voy a ahondar al respecto, es el Gobierno Central quien debe pagar los intereses de la deuda pública, que sabemos constituye un problema de muy elevadas proporciones.

¿EN QUÉ SE GASTAN LOS IMPUESTOS?

Antes de presentar el cuadro 6, me interesa advertir acerca de algunos términos o conceptos que en él aparecen. Se presenta una distribución funcional del gasto, que está estructurada por las llamadas "funciones generales, funciones sociales y funciones económicas," además de "otros gastos."

La expresión "funciones generales", a su vez, se divide en "servicios generales, defensa, y orden público y seguridad". De cierta manera esta separación se acerca a dos de las tres funciones esenciales que, según Adam Smith, debería cumplir un Estado. Esto es, según él, cumplir con los siguientes deberes (los paréntesis son míos):

primero... el deber de proteger a la sociedad de la violencia e invasión de otras sociedades independientes ['defensa']; en segundo lugar, el deber de proteger, tanto como sea posible, a cada miembro de la sociedad de la injusticia u opresión por parte de cualquier otro miembro de ella ['orden público y seguridad'],

pero la tercera función de Adam Smith se refiere a erigir y mantener ciertas obras públicas y ciertas instituciones públicas, que los intereses de los individuos, o bien de un pequeño número de ellos, nunca llevarían a cabo...²

Lo que se denomina "servicios generales", entonces, correspondería a la administración general del Estado supuestamente necesaria para llevar a cabo esas dos funciones (o tres, según Smith). Por ello, alguien podría señalar que esas "funciones generales" se acercan a la concepción de un Estado minimalista asociado con Smith, aunque ello no sea así estrictamente, pues dentro de "servicios generales" bien podrían existir gastos del gobierno que no correspondan a las dos anteriores funciones, aunque podría contener elementos de la tercera función Smithiana. Para entender la dificultad que me presenta esta clasificación si, por ejemplo, se incorpora el sueldo del Presidente de la República, en "servicios generales", habría que separar qué parte de este monto corresponde a su labor relacionada con la justicia (segunda función de Smith), qué parte a obras públicas (la tercera de Smith) y, más aún, ver adonde corresponde clasificar otras labores tales como, digamos, almorzar con los jugadores del Saprissa, que podemos asumir no es una función del Estado, aunque sea ésta sólo una hipótesis, pues no sabemos en realidad cuánto del salario presidencial corresponde a esas actividades básicas que se deberían incorporar en la clasificación "servicios generales".

En mucho los bienes que implícitamente se consideran dentro de esta categoría "funciones generales" tienen la característica de ser bienes públicos, pues el consumo adicional de este bien por parte de un consumidor adicional no reduce el consumo que de él pueden hacer los otros consumidores.

La siguiente categoría, indicada en el cuadro 6 como "funciones sociales", puede corresponder a lo que algunos denominan "bienes meritorios", siguiendo la terminología de Musgrave³. En este caso se trata de bienes cuyo consumo es considerado por alguien como socialmente deseable, independientemente de las preferencias de los consumidores. Casos típicos son la salud y la educación, que aparecen incorporados en el cuadro 6, pero también en él se incluyen otros bienes que alguien podría juzgar constituyen bienes meritorios, tales

5 Adam Smith, *The Wealth of Nations* (Liberty Classics: Indianapolis, Indiana, Vol. II, 1976), p.p. 687-688.

6 Richard A. Musgrave, *Fiscal Systems* (New Haven, Connecticut: Yale University Press, 1969), p.p. 7-13.

como el gasto público en seguridad social, vivienda, recreación, cultura y religión. En esta categoría casi que puede haber cualquier cosa, pero esa es la clasificación que se presenta en el cuadro 6. Obviamente, no voy a discutir quién es el que dice cuándo un bien es meritorio, pero sí deseo indicar que, aun cuando aceptemos que se trata de un bien meritorio, no hay razón alguna para que su producción necesariamente deba ser llevada a cabo por el Estado. Por ello, como ejemplos, existen la educación y los servicios médicos privados.

El cuadro 6 continúa con la categoría llamada "funciones económicas", que, según he aprendido, se refiere a gastos gubernamentales orientados al desarrollo de esos sectores (por ejemplo, para agricultura o transporte). Ni siquiera voy a comentar si deberían o no ser efectuados por el Estado.

Finalmente, en el cuadro 6 aparece la partida "otros gastos", que esencialmente considera el pago de intereses que el Gobierno General realiza por sus deudas, tanto internas como externas.

Procedo a referirme brevemente a los datos del cuadro 6. En primer lugar, se observa una reducción en la proporción que del PIB gasta el Gobierno General (Gobierno Central, Municipalidades e Instituciones Públicas de Servicio), que pasa de casi un 26% en 1973 a aproximadamente un 23% en el 2000. Dados los problemas de déficit en las cuentas públicas durante las últimas décadas, esta reducción podría considerarse como un alivio a tan serio problema.

En segundo lugar, obsérvese que se da una reducción en el gasto destinado a "funciones generales", que he considerado como las esenciales que debe realizar un gobierno (aunque, si ello sirve de consuelo, alguien podría alegar que se debe a una mayor eficiencia en el uso de los recursos), pues el cociente, como proporción del PIB, pasa de un 3.3% a un 2.6%. Pero también se reduce el gasto proporcional destinado a "funciones sociales" (gasto en bienes meritorios) pues cae de casi un 16% en 1973 a cerca del 14.5% en el 2000. Asimismo, el gasto en las llamadas "funciones económicas" (que en lo particular no me entristece) se reduce de un 5% en 1973 a la mitad en el 2000.

Pero, en tercer lugar, observen cómo el rubro de "otros gastos" aumenta su proporción con respecto al PIB, al pasar de un 1.5% en 1973 a más del doble, un 3.3%, en el 2000. Esencialmente esto se debe al aumento en el pago de intereses, tanto de la deuda pública interna como de la deuda pública externa.

En cuarto lugar, deseo destacar un ítem particular, cual es, dentro del gasto denominado "funciones sociales", el dedicado al "seguro y asistencia social" y, particularmente, a "pensiones". Este último rubro aumentó de cerca de un 1% del PIB en 1973 a casi un 3.7% del PIB en el 2000. Es decir, el gasto en pensiones relativamente más que se triplicó en ese lapso. No hay duda de que el esfuerzo reciente de reforma a los regímenes de pensiones (y lo que queda por hacer) son pasos bien encaminados hacia la solución de tan amenazador problema, que bien podría complicar el desempeño fiscal de nuestro país en los años futuros.

Un cuadro más completo de las finanzas públicas lo proporciona el déficit financiero: ingresos totales menos gastos totales. Como lo muestra el cuadro 7, para el caso del Gobierno General, los ingresos (tributarios y no tributarios) se han situado en forma muy estable en torno al 21% del PIB, mientras los gastos presentan mayor variabilidad. En los años noventa, el gasto ha sido de un promedio del 23% del PIB, lo cual determina un déficit financiero anual de aproximadamente un 2%. Esto es diferente de lo que sucedía dos décadas atrás, cuando el gasto sobrepasaba el 25% del PIB y el déficit superaba el 5%. Puede observarse que, *grosso modo*, la gestión fiscal de los últimos años ha sido comparativamente más ajustada que en aquel entonces, lo que obedece a varios factores. Uno de ellos, pero no necesariamente el más importante, es la abundancia de créditos externos para inversión pública de que se disponía en los años setentas.

En cuanto al déficit financiero del Gobierno Central, el cual también se presenta en el cuadro 7, ha sido relativamente alto en la serie expuesta y en la actualidad el déficit se sitúa cerca de un 3% del PIB.

Sin embargo, y esto con el propósito de presentar cifras que reflejen la situación fiscal con una mayor corrección, es sabido que el déficit financiero se ve alterado por la presencia de la inflación, principalmente en su componente de pago de intereses, por lo cual las cifras de déficit financiero son ajustadas para determinar lo que se llama déficit operacional, según se muestra en el cuadro 8, tanto para el Gobierno General como para el Gobierno Central, en donde se elimina de los intereses la parte atribuida a la inflación.

En tal cuadro puede observarse que el déficit del Gobierno General, así como para el Gobierno Central, durante el período 1991-2000 es sustancialmente menor que el déficit financiero, aunque también es cierto que el déficit continúa vigente en ese lapso.

NOTAS FINALES

No deseo dejar pasar esta oportunidad para dar mi opinión acerca de las fuentes que creo originan este problema tan grande como lo es el exceso de gasto público sobre los impuestos recaudados, según se deduce del cuadro 7, y que va mucho más allá de los derivados de una enorme deuda pública, que emergió a partir del déficit del pasado.

Para mí hay tres razones básicas, sobre lo cual no quiero extenderme en esta ocasión, que podrían estar agregando fuego al hirviente caldero fiscal. En primer lugar, al divorcio que se percibe entre el beneficio derivado del gasto público y su costo. No me refiero a que se cobre o no por una fotocopia en una oficina pública o algo similar. Me refiero a que hay un divorcio entre la decisión del gasto público y la decisión acerca de dónde provendrán los recursos que se emplearán en su financiamiento. Es esencial que toda partida de gasto tenga su financiación definida mediante impuestos; esto es, que el ciudadano sepa con certeza, mediante la presencia de un tributo, que las cosas o servicios que brinda el Estado tienen un costo; que no son bienes gratuitos; que hay que pagar por ellos. Si la sociedad cree que esos bienes o servicios que brinda el Estado no tienen costo alguno, obviamente tenderá a aumentar la cantidad demandada de ellos por parte de la ciudadanía y es por eso que observamos las continuas demandas por más gasto público, provenientes de la más diversa gama de asociaciones o individuos. El principio que definió el economista sueco Knut Wicksell desde hace más de un siglo, por el cual nuestro sistema fiscal debería ligar cada decisión de gasto público a una decisión acerca de la distribución de los impuestos para pagarlo, debería ser buscado al máximo de lo posible.

En segundo término, nuestro presupuesto se ha convertido en un campo fértil para la acción de los grupos de presión que buscan que el gasto público vaya en su beneficio, mientras que los recursos para financiar tal gasto sean cargados a la sociedad como un todo. Valdría la pena que se actualizara aquel libro de don Osear Arias⁴ sobre los grupos de presión en Costa Rica, pues estoy seguro de que los pocos de antes ahora no se concentrarían en un solo lugar, como se deducía del libro de don Osear, sino que se ha dado, creo yo, un proceso de aprendizaje acerca del accionar y de los resultados que de aquél se obtienen, lo cual se refleja en una profusión de entes dedicados esencialmente a lo que se ha denominado como la búsqueda de rentas. Estas, casi es innecesario decirlo, constituyen simplemente impuestos que se cargan sobre la sociedad como un todo, pero los recursos obtenidos se utilizan en el beneficio de grupos concretos.

En tercer lugar, todavía en muchos círculos existe la presunción de que el Estado sólo "busca el bien"; o sea, que se trata de una entidad "benevolente". Los Estados tienen un costo y quienes lo dirigen son individuos que buscan naturalmente maximizar su beneficio. Es muy posible, por supuesto, que se tenga un "buen" gobernante, que busque hacer el bien (y que lo logre, aunque eso es lo más difícil de conseguir por múltiples razones), pero siempre debemos tener presente el pensamiento de James Madison en *El Federalista #51*:

¿Qué es en sí el gobierno sino la mayor de las reflexiones acerca de la naturaleza humana? Si los hombres fueran ángeles, ningún gobierno sería necesario. Si los ángeles fueran a gobernar a los hombres, no serían necesarios ni controles externos ni internos sobre el gobierno. Al forjar un gobierno que va a ser administrado por hombres sobre hombres, la mayor dificultad yace en esto: Usted primero debe permitir que el gobierno controle a los gobernados y, de seguido, obligarlo a que se controle a sí mismo.⁵

La limitación del ámbito del Estado debe ser considerada como esencial por todos nosotros, pues tal vez así se logre evitar que tantas cosas "se peguen" a nuestros presupuestos de gastos públicos, en tanto que su pago es cargado a toda la sociedad porque, si no es por medio de impuestos, lo será por emisión de deuda que pagarán las

⁷ Knut Wicksell, *Finanztheoretische Untersuchungen und das Steuerwesen Schweden's* (Jena, Alemania, 1896) y citado en Richard A. Musgrave, *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy* (New York: McGraw-Hill Book Co., 1959), p. p. 71-72.

⁸ Osear Arias Sánchez, *Grupos de Presión en Costa Rica* (San José: Editorial Costa Rica), 1987.

⁹ James Madison, "The Federalist No. 51: The Structure of the Government Must Furnish the Proper Checks and Balances Between the Different Departments", en *Independent Journal*, From the New York Packet (New York), Wednesday, February 6, 1788.

generaciones futuras o por medio de la inflación, pero, de algún lado, se tendrá que pagar aquel gasto público en exceso de los tributos.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

Arias Sánchez, Osear. *Grupos de Presión en Costa Rica*. Editorial Costa Rica. San José, 1987.

Buchanan, James M. *Public Principles of Public Debt: A Defense and Restatement*. Preface by George Brennan. Richard D. Irwin. Homewood, 111., 1958.

Contraloría General de la República. *Gasto del Gobierno General en Costa Rica: Composición, Comparación y Variación según Clasificador Funcional*. Dirección de Estudios Económicos. Mimeo. San José, Costa Rica, 1997.

Diagnóstico sobre Ingresos Públicos. Informe de trabajo del Área de Fiscalización en Ingresos. San José, Costa Rica, 2001.

Corrales Quesada, Jorge y José E. Ángulo Aguilar, *Política Impositiva y Recaudación Tributaria*. Academia de Centro América y Centro Internacional para el Desarrollo. San José, Costa Rica, 1994.

Cruz Azofeifa, Juan Ernesto. *Gestión Fiscal en Diez Años de Ajuste Estructural*. Mimeo. San José, Costa Rica, 1995.

Cruz Azofeifa, Juan Ernesto, y Jorge Baltodano Parra. *Carga y Estructura Tributaria*. Contraloría General de la República. Mimeo. San José, Costa Rica, 1993.

International Monetary Fund. *A Manual on Government Finance Statistics*. International Monetary Fund. Washington, D. C., 1986.

Lerner, Abba P. "The Symmetry Between Import and Export Taxes," en *Económica*, Vol. III, 1936.

Madison, James. "The Federalist No. 51: The Structure of the Government Must Furnish the Proper Checks and Balances Between the Different Departments," en *Independent Journal*, From the New York Packet. New York, Wednesday, February 6, 1788.

Musgrave, Richard A. *Fiscal Systems*. Yale University Press. New Haven, Connecticut, 1969.

_____ *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*. McGraw-Hill Book Co. New York, 1959.

Singer, Neil W. *Public Microeconomics*. Little, Brown and Co. Boston, Mass., 1972.

Smith, Adam. *The Wealth of Nations*. Volume II. Liberty Classics. Indianapolis, Indiana, 1976.

Vargas Madrigal, Thelmo. *Racionalización del Sistema Tributario Costarricense*. Mimeo. Academia de Centroamérica. San José, Costa Rica, 1997.

Vargas Madrigal, Thelmo. "Reforma Fiscal: Política e Instituciones," en Jiménez, Ronulfo, editor. *Estabilidad y Desarrollo Económico en Costa Rica- Las reformas pendientes*. Academia de Centroamérica. San José, Costa Rica, 1998.

Wicksell, Knut. *Finanztheoretische Untersuchungen und das Steuerwesen Schweden's*. Jena. Alemania, 1896.