

# La reforma tributaria estructural en Costa Rica\*

Adrián Torrealba Navas\*\*

---

A PARTIR DE LA AUSENCIA DE UNA REFORMA TRIBUTARIA SISTEMÁTICA PARA COSTA RICA, ANALIZA LAS PROPUESTAS DE REFORMAS FISCAL ESTRUCTURAL QUE DEBEN REALIZARSE, PARA LOGRAR RESOLVER LOS GRAVES PROBLEMAS DE DÉFICIT FISCAL, RELACIONADOS CON EL EXCESIVO PESO DE SU DEUDA PÚBLICA.

## Las deficiencias estructurales del Sistema Tributario Costarricense y los esfuerzos por superarlas

Pese a los esfuerzos de reforma que se han venido realizando en los últimos años, el resultado ha sido insuficiente y, por ello, hoy el país se encuentra en una etapa de estudio y análisis de las reformas que deben hacerse para lograr resolver sus graves problemas de déficit fiscal, relacionados con el excesivo peso de su deuda pública.

Una característica histórica de la Hacienda Pública costarricense ha sido la de su escasa vocación "tributaria", lo que la ha llevado a apoyarse excesivamente en el recurso de deuda e, incluso, en alguna etapa, en especial, la del sandinismo en el poder de Nicaragua, en donaciones. Esa falta de vocación tributaria se refleja en la ausencia de una reforma tributaria sistemática, entendiéndose como tal aquella que se basa en el diseño de un plan general del sistema tributario deseado, y a partir de ahí determinar las figuras tributarias concretas, y los mecanismos formales y

---

\* Informe final presentado en la Pasantía "La Colaboración entre los Poderes del Estado en Centroamérica, en el marco de la Gestión Financiera de los SIAF's", del Programa de Pasantías para los Profesionales de los Países Beneficiarios del Programa de Capacitación "La Administración Financiera Integrada en Centroamérica y República Dominicana 1998-2004", realizada en San José, Costa Rica, del 28 de julio al 1° de

agosto del 2003, y organizada conjuntamente por el Instituto Centroamericano de Administración Pública, ICAP y la Internationale Weiterbildung und Entwicklung gGmbH, InWEnt.

\*\* Exdirector General de Tributación Directa de Costa Rica. Actualmente es asesor del Ministro de Hacienda para la discusión de la reforma tributaria en la Comisión Especial Mixta para la Reforma Fiscal, y Miembro de la Mesa Técnica de Expertos Tributarios que asesora a esta Comisión.

sancionadores necesarios para su aplicación. Por el contrario, el ordenamiento tributario costarricense ha sido construido sin planos, por lo que ha padecido históricamente de profundas deficiencias estructurales que podríamos sintetizar de la siguiente manera:

- Un exceso de impuestos dispersos, muchos de ellos de escasa relevancia recaudatoria.
- Un abuso de los destinos específicos de los ingresos de los impuestos, algunos establecidos incluso a nivel constitucional y otros a nivel legal, que ha llevado prácticamente a una crisis institucional al haber ordenado la Sala Constitucional al Ministerio de Hacienda, el giro de todos esos destinos específicos, orden inejecutable por imposible, ya que éstos suman cerca del 144% de los ingresos en el 2001.
- Dependencia recaudatoria de los aranceles aduaneros.
- Imposición sobre el consumo basada, por una parte, en un impuesto general sobre las ventas que es apenas una aproximación al moderno modelo de valor agregado, construido con claras deficiencias técnicas y restricciones en su materia imponible, como es el caso del gravamen de los servicios solo por excepción, esto es, según un sistema de lista taxativa de servicios gravados. Por otra parte, un impuesto selectivo al consumo que ha gravado una larga lista de bienes con tipos disímiles, dentro de una ancha banda de más de 50 puntos porcentuales, con facultades excesivas del Poder Ejecutivo para fijar el tipo y la lista misma de bienes a incluir, todo lo que ha redundado en una figura generadora de distorsiones económicas claras, dada su falta de neutralidad.
- Imposición sobre la renta de corte cédular y fundamentada en un criterio de territorialidad, técnicamente deficiente en su construcción, que deja zonas importantes de capacidad económica sin gravar, por basarse en un concepto de “renta producto”, y que impone tratamientos tributarios distintos a las rentas de diferente fuente sin criterios suficientemente razonables.
- Un amplio conjunto de regímenes de incentivo tributario al sector industrial, al exportador no tradicional, al turismo, a la reforestación y a la inversión extranjera directa (zonas francas), que convirtió a la recaudación tributaria en inelástica con relación al crecimiento del Producto Interno Bruto, PIB, siendo estas actividades las de mayor dinamismo y aporte, su no contribución ha creado un divorcio entre el crecimiento del PIB y el aumento de la recaudación.
- Una administración tributaria con potestades jurídicas limitadas, recursos materiales y humanos insuficientes, no organizada, con respecto a conceptos modernos de administración tributaria.

- Una regulación absurda de los incentivos financieros hacia el cumplimiento voluntario exacto de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, caracterizada por el no cobro de intereses por las diferencias de impuesto liquidadas por la administración, luego de un procedimiento determinativo sino hasta 30 días después de firme la resolución administrativa, que convertía a esta administración en la financiera más barata del mundo. Asimismo, no se preveía sanción administrativa alguna para el comportamiento consistente en declarar en forma inexacta, o en la simple no declaración de ingresos que luego son detectados.
- Un régimen sancionador deficiente.

Este panorama tradicional ha venido siendo atacado, con limitaciones, en los últimos años, generando lo que se podría llamar un proceso de reforma lento y gradual y, quizá por ello, es decir, por su lentitud y gradualidad, aun insuficiente. Dicho proceso puede ser descrito, siempre en el mayor espíritu sintético, así:

- En 1992, la Ley Derogatoria de Todas las Exoneraciones intentó atacar el problema de la excesiva proliferación de regímenes de incentivos, derogando o restringiendo los entonces existentes. Sin embargo, los efectos de esta ley recién empiezan a notarse, en virtud de la supervivencia de los derechos adquiri-

dos por las empresas con contratos de incentivos sujetos a un plazo. Un intento posterior de atacar el problema de la inelasticidad de la recaudación en relación con el PIB, lo encontramos en 1995 cuando, mediante la llamada Ley de Ajuste Tributario, se crea el impuesto a los activos de las empresas (1% sobre el activo fijo), que tenía entre sus fines básicos poner a contribuir a las empresas que disfrutaban entonces exención en el Impuesto sobre la Renta. No obstante, primero por una interpretación discutible de la Procuraduría General de la República, se llegó a entender que debía deducirse de la base imponible del impuesto, el valor de los activos destinados a la generación de rentas exentas del impuesto, cuando la ley hablaba de "rentas no sujetas" al impuesto. De esta forma, confundiendo los conceptos de exención y no sujeción, el impuesto quedó desprovisto de una de sus finalidades básicas. Para colmo de sus desgracias, este impuesto fue derogado a finales de 1999 y, por si fuera poco, declarado inconstitucional en el 2000, obligándose a la Administración a devolver lo pagado.

- En 1995, la Ley de Justicia Tributaria intenta introducir una reforma integral del régimen sancionador, incluyendo la introducción del delito de defraudación fiscal, y otorga mayores potestades administrativas a la Adminis-

- tración Tributaria. Sin embargo, la Ley salió plagada de deficiencias técnicas que frustró su aplicación plena, entre ellas, el condicionamiento de la denuncia penal a una intimación previa al incumplidor, luego de agotada la vía administrativa. Asimismo, no se corrigió el problema del no pago de intereses, ni sanción por las inexactitudes u omisiones de declaración de las obligaciones tributarias materiales.
- En 1999, la Ley de Reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, corrige en forma razonable los defectos de la Ley de Justicia Tributaria recién apuntados, con lo que puede decirse que se cambian positivamente las reglas de incentivos hacia el cumplimiento tributario voluntario.
  - Desde 1996 se pone en marcha el llamado Programa de Modernización de la Administración Tributaria, con fondos del Banco Interamericano de Desarrollo, BID, y con la ejecución técnica a cargo de funcionarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España. Este programa sienta las bases conceptuales de una Administración Tributaria moderna en sus distintas funciones de gestión, fiscalización y recaudación, con el apoyo de un sistema informático moderno, el que sufre problemas de continuidad con el cambio de gobierno en 1998, si bien luego es retomado y se encuentra aún en etapa de desarrollo.
  - En el 2001, se aprueba la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria que aporta lo siguiente al proceso de reforma:
    - Eliminación de una relevante cantidad de impuestos menores.
    - La exclusión del ámbito de gravamen del impuesto selectivo de consumo de un buen número de productos, y la limitación de las potestades del Poder Ejecutivo para incluir nuevos artículos, y para aumentar los tipos impositivos vigentes.
    - La introducción de un impuesto específico a los combustibles, que se cuantifica según una cantidad monetaria por litro de combustible, el que busca controlar la incidencia inflacionaria de un aumento en el precio del petróleo en el mercado mundial.
    - Una ampliación en la lista de servicios sujetos al impuesto general sobre las ventas, sin dar el paso hacia un gravamen general de éstos.
    - Reformas menores en la imposición sobre la renta.
    - Reformas adicionales al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, entre las que cabe mencionar la liberación de la compensación obligatoria, por parte de la Administración con toda la cuenta integral del contribuyente o sujeto pasivo como requisito

previo a cualquier devolución, que permite simplificar la gestión de las devoluciones, así como la introducción de la posibilidad de que la Administración Tributaria otorgue descuentos de hasta el 5% de la cuota tributaria líquida, a aquellos contribuyentes que hagan uso de la declaración por medios telemáticos o electrónicos.

- En el 2001 se conforma la Comisión de Exministros de Hacienda, a la que se le confiere el encargo de proponer un conjunto de reformas integrales a la Hacienda Pública costarricense, para atender el problema de su déficit fiscal y, en general, de su falta de sostenibilidad. Lógicamente, queda enmarcado dentro del objeto de la Comisión el tema de la reforma tributaria. Los trabajos de esta Comisión rindieron sus frutos recientemente con la emisión del informe final ya citado.

En forma paralela a los trabajos de la Comisión y desde noviembre del 2001, ésta se decanta por un sistema tributario que modifica radicalmente, tanto la imposición sobre la renta como sobre el consumo, el Ministro de Hacienda giró lineamientos internos a la Dirección General de Tributación Directa, para la elaboración de proyectos de ley de reforma en la imposición sobre la renta, en el impuesto general sobre las ventas, en el acceso a la información bancaria y finan-

ciera, en estructura de la Administración Tributaria, y en la atribución de la fase de cobro ejecutivo de las deudas tributarias a la propia Administración, lo que marca un cambio con la situación actual, en que dicho cobro está a cargo del Poder Judicial. Como se dijo anteriormente, este Proyecto fue presentado a la Asamblea Legislativa el 10 de abril del 2002.

### **La propuesta de reforma fiscal estructural**

Como se adelantó, el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal tiene su germen en las recomendaciones de la Comisión de Exministros de Hacienda, cuestión que no conviene perder de vista pues no es, estrictamente hablando, un proyecto del Poder Ejecutivo, sino cabe decir, impulsado por éste pero que nace del seno de las propuestas de los Exministros. Si bien el Proyecto se presenta a la Asamblea Legislativa a escasos seis días de entregado al Presidente de la República, el informe de esta Comisión, de fecha 10 de abril del 2002, es preciso aclarar que ya desde noviembre del 2001 la Comisión de Exministros se había decantado por la reforma de los impuestos de renta y de ventas hacia formas modernas, (renta global y universal; Impuesto sobre el Valor Agregado, IVA). Siendo así, el Ministro de Hacienda giró la orden de que se iniciara el trabajo de preparación de los proyectos. Desde entonces me correspondió coordinar, como

Director General de Tributación Directa, una Comisión de redacción conformada por asesores internacionales de primer nivel, provistos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, D. Juan Manuel López-Carbajo, y por el Instituto de Estudios Fiscales, D. Luis Cremadas, así como por funcionarios calificados de la Dirección.

El Proyecto es antecedido por una Exposición de Motivos de 62 páginas, que condensa las intenciones del mismo en cada una de sus secciones, y nos adelanta lo que vamos a encontrarnos, cuando dice, "se presenta como unidad, precisamente por la necesidad de que se adopten medidas sistémicas y no aisladas, de modo de poder alcanzar los objetivos de estabilizar y sanear nuestras finanzas públicas".

Los primeros cuatro artículos, son los que establecen una regulación sistemática de los ingredientes básicos que debe tener un sistema tributario moderno.

El número uno constituye una respuesta a la pregunta elemental de cuáles deben ser los pilares del Sistema Tributario? La respuesta es simple: el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el valor agregado.

De este modo, el Artículo 1º establece uno nuevo en cuanto a imposición sobre la renta, con tres títulos, uno que crea la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF, otro el Impuesto sobre Sociedades, y el tercero que crea el Impuesto sobre la Renta de los No

Residentes. El Artículo 2 del Proyecto establece el IVA.

El segundo ingrediente consiste en otorgarle a la Administración Tributaria las potestades que le faltan para administrar un sistema tributario moderno:

- El acceso por suministro general a la información bancaria y financiera.
- La atribución de la potestad de cobrar ejecutivamente las deudas tributarias en sede administrativa, liberándose al Poder Judicial.
- El perfeccionamiento del sistema sancionador. Todo esto viene contenido en el Artículo 3, de reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El tercero consiste en otorgar a la Administración Tributaria los recursos humanos, materiales y tecnológicos necesarios para completar su ya avanzado proceso de modernización, a través de la creación, según la propuesta original, de la Agencia Nacional de Administración Tributaria y, de acuerdo a ésta, que en este momento se discute, de la Dirección Nacional de Tributos. Esto se recogía en el Artículo 4 del Proyecto original.

Si bien estos artículos fueron posteriormente disgregados y presentados a la Asamblea Legislativa como proyectos independientes, sus contenidos permanecen tal y como fueron presentados bajo el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, salvo en el

caso de la Agencia Nacional de Administración Tributaria, cuyo proyecto ha sido sustituido por el de creación de la Dirección Nacional de Tributos.

## **Las reformas del impuesto sobre la renta**

Las dos grandes líneas maestras de la reforma son:

- El tránsito hacia una reforma de imposición sobre la renta de carácter global.
- La migración hacia una forma de imposición sobre la renta total del contribuyente residente, independientemente del lugar donde genere u obtenga dicha renta, a diferencia del actual modelo territorial.

Costa Rica cuenta con un sistema que grava las diferentes manifestaciones de riqueza de acuerdo a su origen. Así, si bien todas las actividades de los agentes económicos, a través de las que producen ingresos, (propiedad, rentas del mercado de valores, salarios, ejercicio liberal de profesiones, alquileres, etc.), son manejadas a nivel de la actual ley de renta, ésta hace un tratamiento específico de cada una de ellas, gestionando con diferente intensidad impositiva las distintas manifestaciones de riqueza, lo que se conoce como un sistema cédular. El proyecto propone un sistema de renta global y unitario, mediante el que se intenta captar la capacidad económica global de una persona mediante un grava-

men unitario de los distintos tipos de renta, sin diferenciarlos por su origen o destino conforme a una tasa progresiva, y sin diferencias sustanciales entre un tipo de contribuyente y otro. El sistema que plantea el proyecto cuenta con las siguientes características:

- Equidad horizontal, por cuanto sujeta a tratamiento igual a todas las rentas de igual cuantía, con independencia de su origen y naturaleza. Permite incorporar formas de renta hasta hoy no sujetas: fundamentalmente las ganancias de capital. Igualmente, permite tomar en cuenta diferencias familiares y de gastos en necesidades esenciales como vivienda y medicina.
- Equidad vertical, permite gravar en función de la riqueza global de los contribuyentes, según la cuantía de ésta.
- Al gravar hoy rentas no gravadas, y al gravar hoy de manera uniforme rentas gravadas preferencialmente, la Ley de Ordenamiento Fiscal, LOF, podría generar una mayor adhesión social al difícil tema del pago de impuestos.

Las medidas propuestas buscan mantener baja la tarifa del impuesto sobre la renta de las sociedades, e inclusive se propone la baja en el tiempo conforme se incorporen como contribuyentes gravados, las empresas adscritas al régimen de zonas francas, de manera que el país sea competitivo como destinatario de capi-

tales, ampliando la base de contribuyentes y afectando riquezas y capacidades económicas no gravadas en la actualidad. Además, y quizás como una de las motivaciones fundamentales de un sistema como el que plantea la propuesta, se pretende que todos los sectores de la economía tributen y contribuyan con el sostenimiento de las cargas públicas, y que se propicie el cumplimiento voluntario desincentivando la evasión.

La LOF también propone, como se había adelantado, el paso de un sistema de afectación de las rentas que se generen en el país, (territorialidad), y que es el actual, a un sistema de renta mundial, de modo que los residentes tributen por la totalidad de sus rentas, independientemente del país o Estado en que se originen.

A su vez, la propuesta pone a tributar a los no residentes, esto es, aquellos que sin ser residentes fiscales en Costa Rica, obtienen beneficios en el territorio nacional.

A continuación se presentan las más importantes reformas en las tres diversas pero conexas modalidades de imposición sobre la renta: personas físicas, sociedades y otros entes colectivos.

### ***Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF***

- Se sustituye el modelo cedular de imposición sobre la renta por un sistema unitario y global, en que se suman las rentas sin dis-

tingo de su origen en una sola base imponible, y se someten a una única escala progresiva moderada, salvo la presencia de una base imponible especial para las ganancias patrimoniales. Así, se establece lo que se podría llamar un sistema dual de liquidación del impuesto compuesto por una base imponible general y una especial.

- La base general se conforma con la suma de rendimientos del trabajo (pecuniarios y en especie), los de actividades económicas (empresariales y profesionales), los del capital inmueble o inmobiliario, ciertas rentas imputadas por ley (las de inmueble propio, las de transparencia internacional), con una cláusula de cierre que presume gravables los incrementos injustificados de patrimonio.
- Cada uno de estos tipos de rendimiento son calculados, en forma separada, al neto, de la siguiente manera:
  - A los rendimientos íntegros del trabajo se le deducen las cuotas de la seguridad social y las de sindicatos o colegios profesionales de afiliación obligatoria. Luego se les aplica una reducción de ₡1.697.000 colones.
  - A los rendimientos de actividades económicas se le deducen los gastos necesarios para producirlas, siguiendo en general las reglas del impuesto de sociedades.



- A los rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario se le deducen algunos gastos específicos necesarios para producirlas.
- Obtenidos los netos, se suman. A este total debe restársele las aportaciones a planes de pensiones, con límite, el mínimo exento personal y familiar, de acuerdo al siguiente cuadro, para obtener así la base liquidable general.

Total en colones	
Por cónyuge	91.200
Por cada hijo o ascendiente (con un límite de 2)	61.200
Gastos médicos (15% con un límite de)	120.000
Alquileres (5% con un límite de)	60.000
Material escolar	35.000
Guarda y crianza temprana	35.000

- Esta base liquidable general es sometida a una tarifa progresiva por escalones con tramos que van del 10% al 30%, con algunas correcciones de progresividad para las rentas irregulares, de la que se obtiene la cuota íntegra

general que es igual que la líquida, a la que se le aplican las deducciones por doble imposición internacional e interna (sociedades), y las retenciones o pagos a cuenta realizados, para obtener la cuota a ingresar con la declaración o a devolver.

- La base especial grava las ganancias y pérdidas patrimoniales, declarables y compensables entre ellas únicamente, que tributarían, en general, al 12%, salvo las adquisiciones gratuitas por herencia que, con generosos mínimos exentos, tributarían al 3%.
- Régimen de retenciones a cuenta: la imposición global sobre la renta debe descansar en un sistema de retenciones e ingresos a cuenta, que permitan garantizar el control de cumplimiento. Es decir, los pagadores de renta deben tener la obligación de retener un cierto porcentaje de ésta, con la obligación de ingresarlo al Fisco, el que opera como un crédito de impuesto que el contribuyente se puede aplicar al determinar su obligación tributaria al final del período, compensando contra su deuda o solicitando una devolución, en caso de que lo retenido sea superior a lo determinado.

En la legislación actual del impuesto de utilidades se tiene este sistema, solo que reducido a muy pocas hipótesis, como las contrataciones con el Estado y otros entes públicos. De hecho,

no existe impedimento para que tales retenciones a cuenta incluso puedan ser establecidas, previa autorización legal genérica, por la propia Administración, según las posibilidades reales de crear supuestos en que el pagador de renta retenga a cuenta del impuesto. La propuesta del proyecto va en este sentido.

De este modo, se acompaña al sistema unitario y global sobre la renta con la previsión de una autorización legal genérica, para que la Administración fije supuestos de retención a cuenta del impuesto finalmente liquidado, si bien dentro de ciertos límites previstos en la propia ley. Así, el sistema se basa en el esquema de retenciones a cuenta con posibilidad de devolución o de liquidación por parte de la Administración, según la diferencia con el impuesto final que corresponda. En particular, el proyecto plantea el siguiente sistema de retenciones:

- Los rendimientos del trabajo estarían sujetos a una retención mensual ajustada a la cuota íntegra anual, la que se vuelve liberatoria o definitiva si se dan las condiciones que excluyen el deber de declarar; de lo contrario es a cuenta.
- Los rendimientos de actividades económicas tendrán pago a cuenta trimestral, si bien puede sustituirse éste

por retenciones a cuenta, según se fije reglamentariamente.

- Los rendimientos del capital inmobiliario no tendrían retención si es por alquiler de vivienda, pero sí del 10% si se trata de alquiler de locales de negocios, o de vivienda para empleados o funcionarios de la empresa.
- Los rendimientos de activos y depósitos de mercados financieros tendrían retención a cuenta del 10%.
- Los dividendos no tendrían retención, puesto que se diseña un mecanismo para eliminar la doble imposición a nivel del IRPF.
- Los rendimientos del capital cedido a terceros tendrían retención del 10%.
- Las ganancias patrimoniales, en general, no tendrían retención, salvo en casos excepcionales, como podrían ser los fondos de inversión, en que la retención a fijarse reglamentariamente no puede ser superior al tipo especial de gravamen del 12%.
- Un sistema de imposición global sobre la renta, plantea el problema administrativo de gestionar una cantidad excesiva de declaraciones. Para evitar este problema, el proyecto propone exonerar del deber de declarar a los contribuyentes que únicamente reciben rentas de trabajo

sujetas a retención, o que tienen además, rentas complementarias que no superan un cierto porcentaje de las del trabajo, y están sujetas a retención a cuenta.

En esta dirección, estarían obligados a declarar los empresarios, profesionales, trabajadores en ciertas situaciones especiales de complejidad (altos directivos), rentistas sin y con retención, y con rendimientos superiores a determinada cuantía, y las rentas de fuente extranjera.

Por el contrario, estarían excluidos del deber de declarar: los trabajadores con rendimientos exclusivos del trabajo que no superen en cierto límite anual; los complementarios que no superen el 20% de sus rendimientos de trabajo y estén sujetos a retención, o que estén sujetos a retenciones liberatorias; en general, quienes tengan rentas del capital inferiores al mínimo vital.

- Se prevé un sistema de tributación simplificada para las actividades empresariales de reducida dimensión, que se caracteriza por:
  - La previsión de límites conjuntos de ingresos brutos, consumo de kilovatios, trabajadores contratados y salarios pagados, superficie del local, etc., orientados a asegurar la dimensión pequeña de quienes accedan al régimen.

- La estimación objetiva, mediante módulos y variables, del rendimiento neto y, por otra, por un tipo de gravamen que puede oscilar entre el 10% y el 15%, según se defina reglamentariamente, cuya fijación aspira a aproximarse a lo que en la normalidad de los casos, sería el tipo de gravamen marginal de las personas físicas de esa dimensión en el régimen general. Este régimen se extiende a las sociedades y entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, IS.

- El mecanismo de integración entre el IS y el IRPF que se plantea, se basa en el principio de que la imposición de las rentas del capital propio invertido en sociedades tribute a nivel societario y, al de la persona física preceptora de dividendos, éstos contribuyan a fijar el tipo medio dentro de la escala progresiva aplicable al conjunto de las rentas del contribuyente.

Hecho esto, se prevé una deducción en la cuota tributaria del IRPF que sea el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen, al monto íntegro de los dividendos. Constituye éste un mecanismo razonable para evitar la doble imposición, por una parte y, por otra, tutelar el carácter global de la misma sobre la renta de las personas físicas.

En relación con la situación actual, que implica la tributación

al 30% a nivel de la sociedad, y al 15% al del socio, se alivia sensiblemente la tributación de este tipo de rentas. El paso de convertir el IS en una especie de impuesto a cuenta del IRPF no es posible en estos momentos por razones recaudatorias, y por cuanto el tipo del IS coincide con el marginal del IRPF. En efecto, en los países en que se asume este enfoque, el IRPF tiene marginales superiores al del IS. Con la previsión de reducir el tipo del IS a 15%, también se incluye la modificación a este régimen de integración, que debe emigrar hacia uno en que el IS sea tendencialmente a cuenta del IRPF, el que no puede ser aplicado desde ya, pues el tipo impositivo del IS implica una tributación más alta que la que corresponde al IRPF.

- Se sustituye el criterio de territorialidad por el de residencia o renta mundial, (universal, como también se le denomina), de modo que los residentes tributen por la totalidad de sus rentas, independientemente del país o Estado en que se generen, y se introduce un régimen de transparencia fiscal internacional, el que establece que las rentas pasivas obtenidas por una sociedad radicada en el exterior, en que se tenga un cierto nivel de participación, se consideran como obtenidas por el socio residente en el mismo año que se generan. Veamos un ejemplo de IRPF. Tomemos el caso de un contribuyente bajo la ley actual:

- Su salario está gravado hasta un 15%.
- Tiene unos dineros en un certificado a plazo. Del interés que le genera, se le retiene en la actualidad un impuesto único y definitivo del 8%.
- Posee un apartamento en el exterior que alquila, el que tributa a 0% pues hoy no está gravado.
- Dispone de una Sociedad Anónima, S.A., con la que brinda consultorías ocasionales. Estos ingresos se los pasa al contador que los declara, y paga sobre una escala que inicia en 10% y termina en 30%.
- Tiene 2 hijos y está casado, su cónyuge no trabaja.

Con la propuesta, todos esos ingresos afectados cedularmente, se globalizan y el contribuyente, con independencia de donde vengán, aplicará una tabla que llega hasta el 30%. No fue que le subieron el impuesto al salario del 15 al 30, fue que ahora, para calcular su contribución, hace de todos sus ingresos un solo conjunto, y los tributa. A esto llama el IRPF propuesto, base imponible:

- A esa base, nuestro contribuyente resta el mínimo vital, (≈1.200.000 colones).
- Como es casado, y su señora no trabaja, tiene una ampliación de su mínimo vital de ≈91.200 colones por ella.

- Dado que sus hijos aún dependen de él, suma a su mínimo vital ₡61.200 colones por cada uno. Uno de ellos es menor de 5 años, entonces reduce su base imponible en ₡35.000 colones más.
- Aplica el 15% sobre lo que haya pagado a médicos durante al año.
- Como alquila una casa, reduce la base imponible en un 5% de lo que haya pagado.

Ante el nuevo esquema, el contribuyente que hoy paga distinto por diferentes formas de capacidad económica, aplica las reducciones a la base y luego, calcula su impuesto en una tabla que tiene como tope, un 30%.

### ***Impuesto sobre Sociedades, IS***

Al igual que en el IRPF, se estructura la imposición sobre sociedades y entes colectivos bajo el modelo unitario, global y mundial sobre la renta. Además:

- Se amplía el concepto de renta para que abarque el gravamen de las ganancias de capital realizadas, si bien con ajustes para no potenciar indebidamente el efecto de la progresividad, por el hecho de que las ganancias se acumulan a través de varios períodos y se realizan en uno solo.
- Se determinan como sujetos pasivos (Artículo 73) los bancos

públicos comerciales, incluido el Banco Popular y de Desarrollo Comunal, el Instituto Nacional de Seguros, INS, el Instituto Costarricense de Electricidad, ICE, Radiográfica Costarricense, RACSA, la Fábrica Nacional de Licores, FANAL, la Compañía Nacional de Fuerza y Luz, CNFL, la Refinadora Costarricense de Petróleo, RECOPE, el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, AyA, los entes públicos no estatales y las empresas públicas; así como las cooperativas y las universidades privadas, independientemente de su forma de constitución.

- Están exentos: el Estado y las municipalidades, el Banco Central. Los partidos políticos, y las instituciones religiosas de cualquier credo, (por ingresos relacionados con el culto), las empresas de zona franca, sindicatos, asociaciones solidaristas y fundaciones declaradas de interés público. La Sociedad de Seguros de Vida del Magisterio Nacional, la Caja de la Asociación Nacional de Educadores, ANDE, las operadoras de fondos de pensiones, cooperativas y asociaciones civiles de pequeños y medianos agricultores y los fideicomisos sin fines de lucro de la Escuela de Agricultura de la Región del Trópico Húmedo, EARTH.
- La base imponible busca acercarse a los principios contables (Normas Internacionales de Contabilidad), y se prevé la

publicación de un Plan General Contable, el que tendrá por objetivo uniformar el registro contable de las operaciones de los diferentes sectores y actividades económicas en que se ubiquen los sujetos pasivos, para obtener estados financieros que muestren la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados obtenidos.

- En la determinación de la base imponible, cabe destacar algunas regulaciones relativas a gastos deducibles:
  - Se incluye una normativa mucho más razonable que la actual para la deducción de deudas incobrables, eliminándose el requisito rígido del agotamiento de todas las instancias judiciales.
  - En materia de depreciaciones, se vuelve al sistema anterior a la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria en que se admitía la revaluación de activos, limitándose los métodos que se entienden aceptables para la administración, y eliminándose el actual sistema de depreciaciones aceleradas.
  - Se incluye una regulación específica para la deducción o amortización de intangibles.
  - Se introduce una regla para la identificación de los contratos de arrendamiento financiero y su diferencia con los operativos: se entenderá la existencia del primero cuando el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra o la renovación, sea inferior al importe resultante de deducir del precio de adquisición o costo de producción del bien, la suma de las cuotas de depreciación que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión.
- Se introducen reglas de valoración de los elementos patrimoniales, en especial algunas relativas a los supuestos de transmisiones gratuitas o aportaciones societarias, las que son importantes para determinar las ganancias patrimoniales gravables.
- Se establece un régimen de transparencia fiscal internacional en términos análogos al del IRPF.
- Se determinan una serie de reglas especiales de valoración para supuestos de transmisiones gratuitas y societarias, y se establecen reglas claras de valoración para operaciones vinculadas, los llamados precios de transferencia, para que las transacciones así efectuadas, sean tasadas conforme a valores normales de mercado.
- Se establecen reglas para la subcapitalización cuando las empresas o entidades tengan pasivos con entes no domiciliados.

liados y excedan ciertos límites razonables. Se equiparan tales pagos por pasivos con dividendos.

- Se permiten reducciones a la base imponible ante donaciones a la Cruz Roja, al Estado, juntas de educación o entidades declaradas de interés público, así como mejoras a bienes inmuebles declarados de interés histórico o arquitectónico.
- Se varía el período impositivo: irá del 1° de enero al 31 de diciembre.
- Se establece un régimen especial de deducciones para evitar la doble imposición interna, estos, cuando una entidad sea dueña íntegramente de otra.
- Se instauran normas para evitar la doble imposición internacional en el impuesto soportado por el sujeto pasivo por impuestos similares a éste, en el extranjero.
- Se da la potestad para que la Administración Tributaria pueda reglamentariamente, definir retenciones a cuenta en el pago que el Estado y sus instituciones, hagan en caso de licitaciones y contrataciones en general con privados, que no superen un 10%. Lo mismo se establece para el caso de sociedades y otras entidades privadas.
- Se crean las figuras de las sociedades transparentes y las de mera tenencia de bienes. Las primeras, serán aquellas cuyo capital social pertenezca en más de un 50% a un grupo familiar. Las segundas, las que más de la mitad de su activo, no se emplee en actividades profesionales o empresariales.
- Se establece un régimen de inclusión en la base imponible, de determinadas rentas obtenidas por entidades de inversión colectivas, no residentes en Costa Rica para efectos de vincular ingresos obtenidos por entidades *off shore* como sociedades anónimas de paraísos fiscales utilizadas para el manejo de carteras de inversión.
- Se crea un régimen de grupos de sociedades para que sea optativo para ellos, tributar en régimen individual o consolidado. El grupo de sociedades que así lo opte, tendrá la consideración de sujeto pasivo. También se crea un régimen de uniones temporales de empresas para proyectos específicos, imputándoseles rentas y pérdidas a los contribuyentes que constituyen la entidad.
- Se establece un régimen de tenencia de valores extranjeros, para entidades cuyo objeto sea la administración y gestión de valores de entidades no residentes en territorio costarricense, su objetivo es el diferimiento de la tributación al momento en que se operan distribuciones a los socios, residentes o no.
- Se habilita la creación de un régimen simplificado para empresas

de reducida dimensión con un tipo (tarifa) del 15%, para el resto de sujetos pasivos se determina en un 30%.

- Se insta una disposición modificatoria especial para la reducción a partir del 2007, del tipo (tarifa) de este impuesto, a un 25%, 20% en el 2008 y 15% en el 2009. Para las empresas de zonas francas, aplica por el contrario, el inicio de contribución por este tributo, en un 5%, 10% y 15% en el mismo orden por año. O sea, para el 2009, el proyecto plantea que todas las sociedades tributen al 15%.

### ***Imposición de los No Residentes***

En el Título III de la Ley a nivel del Artículo 137, se establece este impuesto que, como nota introductoria, puede decirse, simplifica el régimen tributario de los no domiciliados en el hoy vigente impuesto sobre remesas al exterior.

Es un tributo directo que grava toda renta o beneficio obtenido en territorio costarricense por los contribuyentes no residentes en territorio nacional. Es importante establecer que el proyecto advierte sobre la necesidad de interpretar este impuesto en armonía con el IRPF, y el impuesto a las sociedades y otros entes colectivos. En particular:

- Se establecen reglas claras sobre el domicilio fiscal de los no residentes, respecto de establecimientos permanentes y de

tenencia de bienes inmuebles, y se delimitan con precisión las reglas para entender cuando se constituyen establecimientos permanentes en Costa Rica, para efectos de tener a los mismos como contribuyentes del tributo.

- Se delimitan y se delinear con exactitud los rendimientos afectos con este tributo en los casos de actividades o explotaciones económicas, obtenidos sin que exista establecimiento permanente alguno.
- Se definen con claridad cuáles son las rentas obtenidas en territorio costarricense que deben tributar los no residentes. Especial mención merece la afectación de las ganancias patrimoniales, hasta hoy, no sujetas.
- El tipo de gravamen para establecimientos permanentes es de un 30% con una imposición complementaria a un 12% sobre las cuantías transferidas al extranjero, con cargo a las rentas del establecimiento permanentes.
- El tipo de gravamen para rentas obtenidas sin que medie establecimiento permanente, se asimila a las reglas actuales del Artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con 12% para los dividendos y 0% para los que provengan de sociedades inscritas en Bolsa, y un 12% para las ganancias patrimoniales.
- Se mantiene el impuesto especial de US\$125.000 para bancos



y entidades financieras no residentes.

### **La creación de un impuesto al valor agregado en sustitución del actual impuesto de ventas**

El impuesto general sobre las ventas vigente en Costa Rica, constituye una aproximación al modelo de impuestos sobre el valor añadido. El proyecto se estructura según el esquema de la Sexta Directiva Comunitaria de la hoy Unión Europea, UE, modelo adoptado por los distintos países europeos, introduciendo simplificaciones orientadas a adaptarlo a nuestra realidad y estado de desarrollo de nuestra economía. Resulta ser un verdadero IVA que grava, tanto los bienes como los servicios. En particular:

- En relación con el concepto de venta de mercancías sobre el que se estructura parte esencial del hecho generador, se ha ampliado la cobertura del impuesto a todas las formas de consumo: traspaso de bienes por el empresario aunque no forme parte de su giro habitual y "autoconsumo".
- Se sustituye el criterio de deducción física por el de la financiera para la admisibilidad de la aplicación del crédito fiscal.
- Respecto del hecho generador se adopta el esquema de que, tanto los bienes como los servicios, se gravan por concepto, sin

perjuicios de las exenciones que luego se establecen, para lo que se delimita, tanto el concepto de entrega de bienes como de prestación de servicios, tanto a nivel objetivo, como al subjetivo mediante la precisión de los conceptos de empresario y profesional.

- Se define con precisión las hipótesis de autoconsumo para bienes y servicios.
- Se delimitan las situaciones no sujetas, en particular, las de los bienes inmuebles, cuya transmisión está sometida al impuesto de traspaso de los mismos.
- En exenciones se regulan también los servicios exentos, y se diferencian las de operaciones interiores, en las exportaciones de bienes y las relativas a regímenes aduaneros especiales.
- Se establecen reglas para identificar el lugar de realización del hecho generador.
- Para el devengo se definen reglas para la entrega de bienes-puesta a disposición, para la presentación de servicios-realización, y demás operaciones de tracto sucesivo, exigibilidad de la parte del precio que comprenda cada percepción, y la de pagos anticipados, realización del pago aunque el bien no se haya entregado o el servicio no se haya prestado. También se regula el devengo en las importaciones, cuando se retribuyen los derechos de importación.

- Respecto de la base imponible del impuesto, junto a la regla de que está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas, se desglosan los distintos rubros que se incluyen en el concepto de contraprestación. También se aclara cuáles rubros no forman parte de la misma. Encontramos algunas reglas especiales, como la relativa a la valoración de la base imponible al valor del mercado cuando la contraprestación no es dineraria, y la relativa a la valoración de la base imponible en los casos de autoconsumo y de operaciones entre partes vinculadas.
  - ¿Cuáles cuotas tributarias soportadas en las adquisiciones son deducibles?
  - Los requisitos subjetivos de la deducción, las operaciones cuya realización es original, las limitaciones del derecho a deducir las exclusiones y restricciones, los requisitos formales, el nacimiento y formas de ejercicio del derecho a la deducción. En particular, se introduce un régimen especial para la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión o capital.

En determinadas circunstancias, cabe la modificación de la base imponible mediante reducciones: cuando hay devolución de envases y embalajes; cuando hay descuentos otorgados con posterioridad; cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas resulten incobrables.

- El sujeto pasivo del impuesto lo constituyen las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales, y que realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto, en las operaciones interiores, y quienes realicen las importaciones en el otro supuesto del hecho generador.
  - Se detalla la siguiente información:
    - En cuanto a las devoluciones, se prevé la posibilidad general de solicitarlas cuando el sujeto pasivo no haya podido efectuar las deducciones originales, en un período de liquidación por el procedimiento usual, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, en los términos que reglamentariamente se determine. También se incluye un régimen especial de devoluciones a exportadores, y se deja abierta la opción administrativa de poner en operación un sistema de exoneración del deber de soportar el impuesto o su repercusión, cuando la deducción no sea normalmente posible por cuanto se entregan bienes o se prestan servicios exentos, las hoy llamadas "órdenes especiales".

- Se establecen regímenes especiales del impuesto: el simplificado, que se mantiene de la legislación actual con ligeras precisiones; el especial de los bienes usados y el de la agricultura, ganadería y pesca.

### **Reformas relacionadas con la mejora en la Administración Tributaria**

Este grupo de reformas responde a la necesidad imperiosa de fortalecer a la Administración Tributaria en su conjunto, tanto a la Dirección General de Aduanas, como a la de Tributación Directa, para que los nuevos esquemas tributarios, puedan ser mejor gestionados y controlados.

Las reformas tienen dos grandes pilares:

- El primero, la creación, en la propuesta original, de una Agencia Nacional de Administración Tributaria, ANAT, y, en la que hoy se discute, de la Dirección Nacional de Tributos, DNT.
- El segundo, una serie de reformas propuestas al actual Código de Normas y Procedimientos Tributarios que busca flexibilizar, modernizar y dar continuidad al proceso de reformas legales en gestión, recaudación y fiscalización que inician desde 1995 con la Ley de Justicia Tributaria, pasando por la Ley 7900 de Modificaciones al Código de 1999, y por la 8114, de Simplifi-

cación y Eficiencia Tributaria del 2001.

La creación de la ANAT pretendía dotar de mejores prácticas de gestión de recursos materiales a las actuales Direcciones de Aduanas, Tributación, Dirección General de Hacienda y Policía Fiscal. Se ponía sobre la mesa una idea que ya se había planteado años atrás: la transformación del modelo organizativo de la Administración Tributaria hacia un esquema dotado de una mayor autonomía y flexibilidad, y de una mayor y mejor dotación de recursos materiales, tecnológicos y humanos. A nivel de la Comisión de Exministros de Hacienda, se planteó la propuesta de creación de la ANAT, la que fue acogida en el informe rendido por esta Comisión. Ello se tradujo en la introducción del Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, en el artículo de creación de esta Agencia, el que luego se transformó en un proyecto específico.

Se partía de que, a pesar de avances importantes que se han dado en el proceso de modernización de la Administración Tributaria, todavía se observan deficiencias, tanto en la insuficiente dotación de recursos como en su estructura organizativa, que lleva a que elementos fundamentales para la gestión tributaria no estén bajo la esfera de decisiones de la Administración Tributaria, restándole así la capacidad de gestión necesaria para alcanzar óptimamente sus resultados y, peor aún, permitiéndole a los responsables excusas lógicas con las cuales evadir la responsabilidad por los resultados de su gestión.

En efecto, de conformidad con el "Manual para las Administraciones Tributarias", del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT,<sup>1</sup> una:

*"Administración Tributaria tiene un componente altamente técnico que debe mantenerse independientemente de los cambios políticos que se puedan producir en el gobierno. La autonomía es básica para el buen desempeño de una Administración Tributaria, especialmente por razones de efectividad y eficiencia en su operación, y en la asignación de recursos. Otra razón por la que debe existir la autonomía es para eliminar la influencia política, (particularmente en casos específicos e individuales). Con frecuencia la autonomía tiene una base estatutaria, aunque hay muchos ejemplos en que éste no es el caso, uno de ellos es la Administración Holandesa de Impuestos y Aduanas, la que se basa en un sistema de delegación. Un ejemplo de autonomía con base estatutaria es el Internal Revenue System, IRS, en los Estados Unidos de América".*

*"Una Administración Tributaria debe ser responsable del manejo de su propio presupuesto, a fin de llevar a cabo sus*

*programas. La autonomía presupuestaria debe incluir la posibilidad de generación de crédito presupuestario, dependiendo del cumplimiento de los objetivos, vinculando esto directa o indirectamente con la creciente recaudación global y cobranza, gracias al desempeño de la Administración Tributaria, (evaluación, auditorías y aplicación de los impuestos). Conjuntamente con los esfuerzos por lograr mayor flexibilidad en la administración interna de recursos, está ganando aceptación el concepto de asignación de un porcentaje fijo de los ingresos tributarios a la Administración Tributaria para financiar sus requerimientos. Aunque la asignación de un porcentaje fijo de ingresos tributarios para financiar las Administraciones Tributarias, puede ser un instrumento efectivo a corto plazo, existe un número de argumentos válidos contra su uso como medida a mediano o largo plazo. (...) Es por ello que luego de que se haya concluido la etapa de fuerte inversión en infraestructura, y una vez que las sumas necesarias para cubrir los requerimientos reales de la Administración Tributaria hayan sido determinados, deberá restaurarse un sistema presupuestario más tradicional":*

Por otra parte,

*"las administraciones tributarias deben estar en capacidad de diseñar una política flexible de*

---

1. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. *Manual para las Administraciones Tributarias. Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias.* Ministerio de Finanzas, Países Bajos, julio, 2000, pp. 30 ss.

*recursos humanos y materiales, adaptada a las necesidades funcionales de la organización”.*

Asimismo,

*“las administraciones tributarias deben tener la capacidad para determinar sus propios objetivos: para lograr resultados, una Administración Tributaria autónoma requiere definir un horizonte de desempeño”.*

Otro elemento en que se requiere alguna dosis de autonomía es en la

*“política de incentivos”. “Esta autonomía se refiere a la relación entre objetivos e incentivos ocupacionales: la última demostración de autonomía es el vínculo entre el logro de los objetivos, y un esquema de incentivos que afecte el salario de los funcionarios civiles. Esta es una forma efectiva de involucrarlos en el logro de las metas e igualmente estimula las iniciativas personales, favoreciendo la efectividad del desempeño administrativo”.*

La falta de estos elementos estructurales básicos de las Administraciones Tributarias modernas es clara en la Administración Tributaria costarricense. A ellos habría que añadir la falta de desarrollo uniforme y coordinado entre las Direcciones de Tributación, Aduanas, Hacienda y Policía de Control Fiscal.

Con el propósito de solventar estas limitaciones, el proyecto plan-

teaba la idea de modificar la estructura de la Administración Tributaria, en la línea del citado “Manual de Administraciones Tributarias”, en los siguientes aspectos básicos que pueden ser resumidos como sigue:

- Creación de un órgano con personalidad jurídica instrumental dependiente del Ministerio de Hacienda.
- Atribuir a este órgano la competencia para establecer un sistema de recursos humanos para la fijación de salarios, la selección y reclutamiento de personal, carrera administrativa, capacitación y evaluación de desempeño, así como aprobar la relación de puestos de trabajo y la oferta de empleo del Servicio Nacional de Administración Tributaria.
- Asignar la competencia de elaborar su presupuesto y someterlo a la aprobación de la Contraloría General de la República, y para contratar administrativamente, de acuerdo con la Ley de Contratación Administrativa.
- Aplicar potestades de auto-organización, pero se ven limitadas en caso de reestructuraciones, por lo que debe someterse a la aprobación del Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica, MIDEPLAN y del Servicio Civil.
- Financiamiento mínimo basado en la previsión de un porcentaje de la recaudación, con retorno a la Caja Única de los excedentes

por encima de las estimaciones presupuestarias.

- En materia laboral, se mantendría en el Servicio Civil a los funcionarios actuales, mientras que los nuevos entrarían en un régimen laboral ordinario.

Esta propuesta original no contó con buen ambiente en la Asamblea Legislativa, lo que obligó a la reelaboración de un proyecto alternativo, esta vez denominado de creación de la "Dirección Nacional de Tributos, DNT". En éste, se abandonan las ideas de la personalidad jurídica instrumental, del financiamiento mínimo, del presupuesto aprobado por la Contraloría y del régimen laboral ordinario. A cambio, se mantienen otros elementos que permitirían lograr los objetivos básicos inicialmente planteados.

De hecho, en el proyecto de la DNT se retoman algunos elementos de fortalecimiento de la Administración Tributaria, que ya se habían logrado introducir en la Ley de Contingencia Fiscal. Por ello, conviene recordar cuáles son esos avances logrados en esta ley.

La Ley de Contingencia Fiscal se plantea como uno de sus objetivos básicos el reforzamiento de la eficiencia en la Administración Tributaria. Esto se traduce normativamente en la Sección II, bajo el título de Fortalecimiento del Control Tributario.

De este modo se prevén cuatro medidas básicas de fortalecimiento:

- La contenida en el primer párrafo del Artículo 8, que implica la dotación de recursos presupues-

tarios adicionales con el fin de generar recursos económicos para las áreas tecnológicas, recursos materiales y humanos, y capacitación del personal, todo lo que debe enmarcarse en un Plan de Inversión que refleje los objetivos, estimación presupuestaria, impacto de la inversión en la recaudación, y un plan de rendición de cuentas.

Esta medida es importante, y constituye un paso hacia la consolidación del principio estructural de que la Administración Tributaria requiere de mayores recursos.

- La comprendida en el segundo párrafo del mismo artículo, que introduce la idea de que el proceso de selección y nombramiento del personal nuevo, se base en pruebas que valoren el conocimiento específico propio de las funciones tributarias y aduaneras relativas a cada puesto. Le concede la iniciativa al Viceministro de Ingresos, quien deberá presentar una propuesta a la Dirección General del Servicio Civil, la que debe resolver en el plazo de un mes.

Esta medida es importante y representa un avance en la consolidación de dos principios estructurales:

- Que los funcionarios deben ser reclutados con base en conocimiento específico.
- Que la Administración Tributaria debe tener una

ingerencia fundamental en la deficiencia de los perfiles de sus funcionarios, y no quedar tales decisiones en el ámbito exclusivo de un órgano que, como la Dirección General del Servicio Civil, carece de conocimiento específico en Administración Tributaria, y no está vinculado por las prioridades de ésta.

- La incluida en el Artículo 9, que establece la regla de que los altos mandos de la Administración Tributaria deben estar sujetos a criterios de idoneidad para su permanencia en el puesto, pudiendo ser removidos con base en una valoración de rendimiento por parte de sus superiores.

Esta medida es importante y representa un avance en la consolidación del principio estructural de que la Administración Tributaria moderna, debe funcionar con base en criterios de gestión empresarial, que permita la evaluación de resultados y la rendición de cuentas.

- La circunscrita en el Artículo 11, que autoriza a la Dirección General del Servicio Civil para definir una nueva escala salarial en la Administración Tributaria con base en un diagnóstico de los salarios, que prevalezcan para puestos análogos en instituciones como el Poder Judicial y la Contraloría General de la República, además del Poder Ejecutivo.

Esta medida es importante y representa un avance en la consolidación del principio estructural, de que los funcionarios de la Administración Tributaria deben tener remuneraciones adecuadas a las exigencias de la función, de modo de que se pueda atraer y retener a personal altamente calificado, que es el único capaz de desarrollar eficientemente las complejas funciones de la tributación moderna.

El Proyecto de DNT recoge, en esencia, la mayoría de estos avances de la Ley de Contingencia. En las últimas sesiones con la Subcomisión de asesores de diputados para producir un texto mejorado, se consensuaron los aspectos que faltaban. Así, bajo un esquema de desconcentración mínima que agrupa las Direcciones de Aduanas, Policía de Control Fiscal y Hacienda, la DNT tendría bajo su competencia las funciones tributarias y aduaneras sustantivas y, además, las adjetivas relativas a recursos humanos y a proveeduría institucional, éstas bajo la jerarquía técnica de la Dirección General del Servicio Civil y de la Dirección General de Administración de Bienes y Contratación Administrativa, con lo que se logra esa flexibilidad que permita que todos los elementos del negocio estén bajo una misma unidad jerárquica. Tendría la competencia para proponer al Servicio Civil el régimen de personal, incluyendo una escala salarial competitiva, una remuneración por incentivos por cumplimiento y superación de metas, y un sistema de selección basado en conocimiento específico.

En segundo plano, se plantean una serie de reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, CNPT. Notable, entre otras, la sustitución integral del título relacionado con ilícitos tributarios, de donde habría que recalcar la incorporación de un sistema de bandas para las sanciones, el que ya se había planteado en 1995 para el Proyecto de Ley de Justicia Tributaria. Este sistema permite a la Administración graduar las sanciones respecto de la capacidad económica del contribuyente, la gravedad del perjuicio económico, el dolo, la reincidencia, etc., haciendo la sanción no solo más efectiva sino también más proporcionada. En materia del delito de defraudación tributaria se propone el aumento de 200 a 300 salarios base, para determinar cuando una actuación defraudatoria sea sancionada con prisión.

Se crea también un Título Sétimo al Código mediante el cual se traslada el cobro de las deudas en fase ejecutiva a la Administración Tributaria, sacándose tal competencia del ámbito judicial. Se establecen claramente las formas de garantizar la deuda tributaria, y como novedosa figura se incorpora el uso del fideicomiso de garantía como vehículo garante de las deudas con el fisco.

Se rompe el secreto bancario en asuntos fiscales, y se le permite a la Administración contar con información bancaria en forma de suministro general de información, así como solicitar la situación individual de algún contribuyente, ante una inspección.

Se obliga al contribuyente, de quien se tengan sospechas de querer

mover sus bienes para evitar un embargo, a garantizar el monto de impuestos en diferencia o contienda para poder seguir litigando.

Otra novedad en reformas al CNPT tiene que ver con la incorporación expresa de las facturas digitales y la sustitución de libros contables en papel, por el uso de *software* contables para llevar las contabilidades. Se le traslada la legalización de libros al Registro Público.

Para terminar, se resume de la siguiente manera las reformas puntuales:

- Se sustituye íntegramente el Título III, Hechos Ilícitos Tributarios. Conviene puntualizar algunas reformas novedosas:
  - Se clarifican reglas sobre tipicidad y sobre autoría y participación, especialmente respecto de los órganos en personas morales, dotados de poderes de decisión.
  - Se establecen con exactitud, a nivel del Artículo 80 del nuevo Título, las causas eximentes de responsabilidad.
  - Se instala un sistema de graduación de sanciones que reconoce la diversa capacidad económica de los sujetos pasivos.
  - Se respeta el sistema actual de reducción de sanciones.
  - En materia de delitos, se aumenta el umbral de punibilidad a 300 salarios base.



- Se regula claramente la tentativa.
- Se crea un Título VII y se deja el actual VI, donde se regula lo concerniente a la oficina de cobros para que ésta se encargue de todo tipo de cobro administrativo o judicial de las acreencias del Estado, que no sean tributos.

Los tributos serán recaudados, en fase administrativa o ejecutiva directamente por la Administración. Cabe señalar algunas reformas importantes:

- Se establecen medidas cautelares nuevas, y se autoriza a que los gerentes de las administraciones tributarias las apliquen ante tributos retenidos o repercutidos por terceros, que no hayan sido enterados por el agente retenedor, (vg. El patrono respecto de la retención salarial), o por el agente preceptor, (vg. bancos domiciliados respecto del impuesto a la banca *off shore*). Estas medidas cautelares podrán convertirse en definitivas y adoptarse cuando en el procedimiento de liquidación de oficio se aprecien indicios de levantamiento o alzamiento de bienes del inspeccionado.
- El apremio es administrativo, competencia exclusiva de la Administración Tributaria y no del Poder Judicial.
- Se habilitan nuevas formas de garantía de la deuda tributaria, como por ejemplo, el uso de fideicomisos de garantía.
- Se limita la dación en pago, relegándola solo a la de inmuebles que sean de interés arquitectónico, histórico o artístico.
- En materia de devoluciones, se varía el interés que se le reconoce al contribuyente cuando ha pagado de más, manteniendo la tasa activa cuando el pago ha sido forzado por la propia administración, pero bajándolo a tasa pasiva cuando ha sido error del mismo contribuyente.
- Se posibilita la delegación de firmas de los gerentes en subgerentes de las administraciones territoriales, tanto en determinaciones de tributos como en devoluciones.
- Se establece que el no ingreso de pagos parciales, generará intereses a tasa activa a favor de la Hacienda Pública.
- Se incorpora a nivel del CNPT, la lotería fiscal, como medio de control de cumplimiento.
- Se habilitan una serie de reformas para hacer optativo el uso de facturas digitales, llevar contabilidades por sistemas informáticos y uso de contralores fiscales electrónicos, sistemas de facturación como puntos de venta, y almacenamiento de comprobantes en forma digital.

- Se traslada la legalización de libros al Registro Público.
- En relación con el secreto bancario, hay que partir de que, en la regulación actual, éste ya no existe de manera absoluta para efectos tributarios. Desde 1995, la Administración Tributaria, con autorización de un juez, y sobre la base de indicios de existencia de un ilícito tributario, puede acceder a las cuentas bancarias de cualquier contribuyente, en todos sus movimientos. El paso que el proyecto de reformas al CNPT pretende dar, es que la Administración obtenga, de manera periódica y masiva, información sobre el saldo de las cuentas de los contribuyentes, no de sus movimientos, para eso se requeriría orden judicial, para poder medir la evolución patrimonial de los contribuyentes, y poder así compararla con sus declaraciones de renta. En caso de que haya una desproporción notoria, eso encendería las alertas para la Administración, y podría así enfilar con mucha mayor precisión sus recursos de control y fiscalización.
- Se posibilita la inspección de locales, en casos en los que se prevea negativa, sin notificación previa al contribuyente pero con autorización judicial.
- Se reforma el instituto de la consulta para delimitar sus características, y clarificar en qué situaciones puede utilizarse por parte de los contribuyentes ◇