

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA ECONOMIA NACIONAL

RODRIGO FACIO

Universidad de Costa Rica

EL impuesto sobre la renta fué establecido en Costa Rica por el Decreto N° 73 de 18 de diciembre de 1916, pero su entrada en vigencia no fué decretada sino años después, por el Decreto N° 29 de 7 de julio de 1922. A pesar de lo cual tampoco entró a operar entonces, ni en los años siguientes. Y para sustituirlo, mientras se le llegaba a hacer efectivo, se dió con fecha 14 de noviembre de 1931 una Ley de Impuesto Cédular de Ingresos, que no fué otra cosa que una contribución muy deficiente sobre la renta, establecida, en lo que hace al sistema, en forma mucho menos científica que la contribución prevista por la legislación de 1916. Fué considerada como una especie de transacción de la teoría con el medio, y entró a regir inmediatamente.

En 1938 se contempló de nuevo la posibilidad de establecer un impuesto más completo sobre la renta, y al efecto el Gobierno se asesoró con el experto chileno doctor Alvaro Rencoret Bravo; pero su dictamen fué desechado por considerársele no adecuado a la realidad y a la política económica del momento.

En el pasado año de 1946 el punto volvió a discutirse. Pero en esta oportunidad pesó en la discusión un factor inexistente en las anteriores: el déficit instaurado en el Presupuesto Nacional por largos seis años. Y las congojas del Fisco —bien que no debidas a una merma en los ingresos, sino más bien a un aumento desorbitado en los gastos— condujeron al Gobierno a plantear un proyecto de Ley de Impuesto sobre los Ingresos. Dicho proyecto fué largamente discutido por representaciones del comercio, la industria y la banca, las cuales aceptaron unánimemente la necesidad de sustituir con una legislación más perfecta y más justa la Ley de

EL TRIMESTRE ECONOMICO

Impuesto Cедular de Ingresos de 1931. La Secretaría de Hacienda acogió varias de las indicaciones hechas por los mencionados grupos, y éstos finalmente tuvieron como aceptable la tarifa propuesta por aquélla. Conseguido un acuerdo con los grupos principalmente afectados, la puerta estaba franca para mejorar ese capítulo de la legislación tributaria. Sin embargo, la Comisión de Hacienda del Congreso, bajo la presidencia del líder comunista señor Mora Valverde, desechó el proyecto de la Secretaría de Hacienda y en su lugar presentó, como base de discusión, el proyecto elaborado en 1938 por el técnico chileno señor Rencoret. Al hacerlo así, la comisión referida no expuso ninguna razón —sobre la realidad o la política económicas nacionales— para tener por adecuado lo que se tuvo por inadecuado en 1938. Y casi sin modificación alguna, y en el curso de unas pocas sesiones, el Congreso convirtió el proyecto en cuestión en la Ley N° 837 de 20 de diciembre de 1946.

Y fué justamente la ausencia de un debate y una justificación parlamentaria seria lo que nos sugirió la idea de ensayar el presente estudio teórico, con aplicación al caso costarricense, del impuesto sobre la renta en relación con la economía nacional.

I.—CONCEPTO, VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS Y DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

Comencemos por recordar cuál es el concepto de los impuestos directos y de los indirectos y cuáles son las ventajas y desventajas de unos y otros en el campo administrativo y en el de la justicia distributiva, con el propósito de entender las recomendaciones que en cuanto a su adopción hace la doctrina hacendaria como cuestión de principio.

Los impuestos, que son las exacciones que el Estado percibe con la finalidad de pagar los servicios públicos, se dividen en indirectos y directos, según que se realice en ellos o no el fenómeno de la traslación sistemática, es decir, según que la persona llamada por

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

la ley a pagarlos pueda o no recobrar total o parcialmente su monto, cargándosele a las personas que con ella ejecutan actos de cambio o de comercio.

En consecuencia, son indirectos los que se establecen sobre actos de cambio de riqueza. Se les suele dividir en impuestos sobre el tráfico patrimonial (movilización del patrimonio mobiliario e inmobiliario) e impuestos sobre los gastos o consumos (consumo propiamente dicho y circulación de las mercancías). Es notorio que en estos casos el sujeto del impuesto o persona jurídicamente obligada a pagarlo, puede trasladar el gravamen, subiendo el precio de las mercancías a las personas con quienes realiza los correspondientes actos de cambio. Es típico el caso del comerciante importador que cubre los impuestos de aduana y luego se resarce de lo pagado en tal concepto aumentando el precio de las mercancías importadas en la suma correspondiente.

En cambio, los impuestos directos se establecen sobre la riqueza propiamente dicha; y se dividen en impuestos sobre el patrimonio (capital, propiedad o riqueza) e impuestos sobre la renta (utilidades producidas por el patrimonio y el trabajo). Entre los primeros se clasifican los impuestos territorial y sucesorio; y entre los segundos, los impuestos sobre la renta de la tierra, la plusvalía de la misma, la renta de los edificios, la renta del capital, el producto de la industria, los sueldos, salarios y honorarios, y sobre la renta global. Como puede notarse, la traslación del gravamen en estos casos, como regla, no puede realizarse.

Ahora bien, la posibilidad de la traslación de la carga hacia los consumidores y adquirentes de mercancías en general, hace que los impuestos indirectos —que tienen la ventaja administrativa de la facilidad con que se les establece, fija y recauda— se consideren como socialmente injustos; porque en definitiva obligan a tributar, alzando el costo de la vida, a la gran masa consumidora, sobre todo cuando el gravamen se ha establecido sobre el comercio de mercancías de consumo popular e indispensable.

EL TRIMESTRE ECONOMICO

En cambio, la imposibilidad de que sean trasladados los impuestos directos y, en consecuencia, la certeza de que ellos serán pagados, en general, por quienes jurídicamente están llamados a hacerlo, mueve a considerarlos como los más indicados para el establecimiento de una organización tributaria equitativa, directamente relacionada con la capacidad económica real de los contribuyentes, si bien su recaudación resulta un problema administrativo complejo que exige eficiencia, experiencia y honestidad extremas en la Administración Pública.

Esas y otras razones llevan a la doctrina hacendaria a recomendar, en abstracto y como cuestión de principio, la adopción de sistemas mixtos de impuestos directos e indirectos, para compensar las ventajas y desventajas de unos y otros, y obtener así una organización impositiva justa, sólida y flexible.

2.—LA PRODUCCIÓN EN RÉGIMEN CAPITALISTA Y EL CRITERIO DE LA POLÍTICA ECONÓMICA A SEGUIR EN ÉL

Para la clasificación económica de las sociedades, atiéndese principalmente a su forma de producción.

Una sociedad capitalista es aquella en que la producción está dirigida por empresas privadas. Lo que ha de producirse, cuánto y en qué condiciones, lo decidirán en cada caso, tomando en cuenta las posibilidades de lucro, dichas empresas.

Pero todo acto de producción supone, naturalmente, una inversión, o sea el empleo de cierta parte del ingreso monetario en la adquisición y organización de las unidades de factores productivos (tierra, capital y trabajo) que se requieran en la respectiva rama de producción. La inversión puede tener por objeto el establecimiento de una empresa nueva, o el mantenimiento o el mejoramiento de una ya establecida.

Por tanto, del volumen de las inversiones efectuadas en cada período económico dependerá —en igualdad de circunstancias— el

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

volumen de las mercancías que se produzcan durante el mismo. O sea que en régimen capitalista las inversiones privadas son la base del mantenimiento y del crecimiento del nivel de la producción, valga decir, del volumen de la riqueza nacional. Si se mantienen iguales de un período a otro, se dará una economía estacionaria, donde el nivel de la producción será siempre el mismo; si disminuyen, se dará una economía regresiva; si aumentan, una economía progresiva.

Ahora bien, el volumen de las inversiones está condicionado —si hacemos abstracción de las formas de creación de nuevo poder adquisitivo— por los ahorros privados, y éstos, a su vez, resultan del no empleo total en artículos de consumo de las utilidades obtenidas por los empresarios en el período de producción anterior.

Se nota, entonces, que hay una relación de continuidad entre los diversos períodos, que podría expresarse esquemáticamente así: inversión, producción, utilidades, ahorro, inversión. Un hacendado, pongamos por caso, que invierta parte de sus ganancias mecanizando ciertos procesos de la labor agrícola, aumentará —en igualdad de circunstancias— el volumen de su producción, e incrementará por consiguiente sus ganancias. La base para mayores inversiones está dada; y así sucesivamente.

Y ese ha sido, en efecto, el mecanismo que ha producido el perfeccionamiento del aparato de producción y el enorme incremento de la riqueza nacional, de fines del siglo XVIII al XX, en los grandes países capitalistas.

Esa explicación y este resultado histórico ofrecen un criterio concreto para la política económica a seguir en los países organizados dentro del régimen capitalista, que se hallan en un estado embrionario de desarrollo: estímulo a las inversiones privadas. Criterio del que no podrá prescindirse, so pena de estancar el desarrollo de la economía nacional, por lo menos mientras no se resuelva la abrogación total o parcial del régimen capitalista y su sustitución por otro que se estime más eficaz para el incremento de la producción y la riqueza.

EL TRIMESTRE ECONOMICO

3.—TIPOS DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ADECUADOS A LOS DIVERSOS GRADOS DE DESARROLLO DE LAS SOCIEDADES SUJETAS A RÉGIMEN CAPITALISTA

Por lo demás, en materia tributaria —que es la que aquí nos interesa— los grandes países nos dan el ejemplo concreto de la política a seguir según el grado de desarrollo de la economía.

Históricamente es fácil distinguir un primer período con predominio absoluto de la imposición indirecta, explicable por el interés de mantener intacta la riqueza ahorrada para dirigirla a nuevas inversiones; un segundo período, ya cuando el capitalismo entra en maduración y comienza a dar los frutos de una productividad creciente, en el cual se inician las restricciones a la tributación indirecta sobre el consumo y el desarrollo de la directa sobre las utilidades, pero esta última dentro de un sistema de simple proporcionalidad; y un tercer período, ya plenamente logrado el objetivo de la producción en masa de la industria e institucionalizada la forma de operar de las inversiones, en que la imposición directa, ya predominante, comienza a emplear, en vez del criterio objetivo de la proporcionalidad, el criterio de la progresividad, con lo que persigue adecuar mejor la carga a la capacidad subjetiva real de cada contribuyente. Es la época del impuesto global sobre la renta, con escalas violentamente progresivas: la época en que se hallan hoy los Estados Unidos y la Gran Bretaña.

Tales diferencias de trato tributario son explicables en virtud de dos circunstancias distintas, que van variando conforme la economía nacional progresa: 1) el volumen de la riqueza producida y 2) las previsiones en cuanto al volumen de la riqueza futura o por producirse.

Al principio del proceso de desarrollo, como es natural, el nivel de la producción actual es bajo. Además, todas las previsiones en cuanto a su aumento están fundadas sobre la iniciativa de la empresa individual o familiar, que es la única que en este primer mo-

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

mento existe. Una y otra circunstancia explican bien por qué la tributación sobre la renta, si es que se decide implantarla, debe ser muy leve: la base de la riqueza actual es muy pequeña, y las probabilidades de aumento están exclusivamente confiadas al espíritu y la iniciativa de empresarios individuales sobre los cuales influye mucho, en sentido depresivo, cualquier política que entrañe intervención o gravamen para la economía privada.

Pero con el desarrollo de la economía nacional, ambas condiciones varían: el nivel de la producción alcanza mayores alturas, por un lado, y por el otro, la empresa deja cada vez más de estar representada por individuos o familias, para estarlo por corporaciones; la inversión es cada vez menos un asunto de iniciativa y riesgo individuales, para convertirse en una serie de acciones planeadas y, hasta cierto punto, garantizadas; los fondos dejan de ser suplidos directamente por los ahorros individuales de cada productor, para serlo por bancos y mercados de valores que se manejan y operan institucionalmente, con independencia relativa de las reacciones psicológicas individuales. Así las cosas, la imposición directa, progresiva, violenta, sobre la renta global, se justifica plenamente como una medida de justicia distributiva, sin poner en peligro el presente ni el porvenir económicos de la nación.

“En la época de las pequeñas propiedades individuales, dice el profesor Hansen, de la Universidad de Harvard, las actividades de inversión las realizaban los individuos. Hoy en su mayor parte (el autor se refiere a los Estados Unidos y a la Gran Bretaña) es una función realizada por las compañías. En el siglo xix lo típico era que el innovador fuese una persona audaz. Hoy lo típico es que el innovador sea una gran empresa que emprende investigaciones organizadas y complejas, que desarrolla deliberada y sistemáticamente nuevas cosas, en lugar de dar con ellas por suerte o por accidente, como con frecuencia sucedía en los tiempos pasados.” En estos párrafos quedan admirablemente dibujadas las diferencias de la

EL TRIMESTRE ECONOMICO

empresa del período inicial y del período de madurez del capitalismo.

Y continúa Hansen: "En los días de los pequeños propietarios individuales, los ahorros fluían normalmente hacia la inversión, igual que hoy cuando los agricultores (en general, el único sector donde todavía prevalece la propiedad en pequeña escala) destinan sus ahorros a la adquisición de equipo agrícola. Las instituciones para canalizar la corriente de ahorros de millones de individuos, surgieron inevitablemente debido al nacimiento de las grandes sociedades, de la industrialización, de la urbanización y la desaparición de las empresas individuales en las cuales pudieran invertirse los pequeños ahorros."

"En cuanto a los impuestos sobre las ganancias del capital, dice justificando la imposición en los países de capitalismo avanzado, el hecho de que actualmente sean las grandes compañías las que efectúan inversiones reales anticipadas, reduce en mucho la objeción que se eleva contra los impuestos sobre las ganancias del capital, de que actúan como freno de la inversión."

Pero, "en cuanto a los individuos", agrega refiriéndose al caso de empresarios individuales que es, según hemos dicho, el que predomina en los países capitalistas poco desarrollados, "aun en la sociedad altamente industrializada norteamericana, debido a los impuestos sobre las ganancias del capital, han dejado de efectuar inversiones."¹

4.—EL PROGRESO ECONÓMICO Y EL PROBLEMA DEL USO ALTERNATIVO DE RECURSOS EN CONSUMO E INVERSIÓN; SOLUCIÓN EN RÉGIMEN CAPITALISTA Y EN RÉGIMEN SOCIALISTA

Según lo explicado, la norma tributaria para los países de estructura capitalista, en estado embrionario de desarrollo, es una imposi-

¹ Alvin H. Hansen, *Ciclo Económico y Política Fiscal*, (Fondo de Cultura Económica, México, 1946), pp. 422 y 428.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

ción indirecta predominante y una directa leve. Así lo indica el mecanismo de producción y las condiciones del progreso económico en las sociedades sujetas a régimen capitalista, y así lo enseña la historia de los primeros tiempos de lo que hoy son los países capitalistas plenamente desarrollados.

Es decir —y ello es aplicable no sólo al régimen capitalista, sino a todo régimen de producción cuando el desarrollo económico nacional es incipiente— que el consumo presente debe ser sacrificado por el consumo futuro; que una porción apreciable del ingreso nacional debe dedicarse a la inversión, o sea, a la producción de riqueza futura, en perjuicio del consumo actual, pero justamente con la finalidad de ampliar el consumo en el porvenir.

El régimen capitalista cumple ese objetivo haciendo gravitar el costo de los servicios públicos, mediante los impuestos indirectos, sobre las espaldas de los consumidores, y dejando relativamente libres de esa carga, mediante la lenidad de los impuestos directos, las utilidades o la renta, con lo que logra restringir el consumo y estimular la inversión. ¿Qué la solución es injusta? ¿Qué en términos de nivel económico de la vida, el empresario privado, el capitalista —como suele llamársele— resulta privilegiado? Nadie osará discutirlo. Pero lo que aquí estamos tratando de hacer ver es que, dado el régimen capitalista, es decir, confiada la producción a la empresa privada, no hay otro sistema tributario posible para que una economía nacional retrasada pueda desarrollarse. Si por razones de justicia social o por cualesquiera otras, se está contra el capitalismo, pues procédase a su derogación y a su sustitución por el que se considere mejor. Pero mientras se le mantenga, no hay más camino que atenerse y respetar la lógica de su funcionamiento.

Por lo demás, según hemos dicho, supuesta la limitación de recursos y el uso alternativo que de ellos hay que hacer en consumo e inversión, cualquier régimen de producción tiene que optar, si pretende el progreso, por el sacrificio del consumo presente.

El régimen socialista, por ejemplo, tiene también que hacerlo.

EL TRIMESTRE ECONOMICO

Pero estando basado en la dirección estatal o pública de la producción, el medio a seguir tendrá que ser distinto: sencillamente, en el acto de planear la producción para un período, señalará una suma pequeña de recursos para ser dedicada al consumo y las industrias de consumo, y una mucho mayor para ser dedicada a la inversión o industrias de capital, que es exactamente lo que ha venido haciendo la Unión Soviética —país de estructura socialista en estado inicial de desarrollo económico— en sus planes quinquenales. “En Rusia”, dice el escritor socialista inglés Cole, “el primer plan quinquenal supuso el énfasis mayor en la producción de equipos y maquinaria... El consumidor, como tal, tenía por el momento que contentarse con un segundo lugar. Su recompensa se posponía para el día en que las nuevas maquinarias-herramientas empezaran al fin a lanzar una creciente corriente de mercancías para su uso”.²

Que la empresa sea de propiedad pública en la Unión Soviética y privada en los regímenes capitalistas no introduce ninguna diferencia en cuanto al principio de que las sociedades económicamente retrasadas, sea cual sea el régimen dentro del cual funcionan, tienen que sacrificar el presente por el futuro si quieren progresar. La única diferencia reside en el mecanismo de que se valen, que es el de tomar una decisión estatal directa en mengua del consumo y beneficio de la inversión, en los regímenes socialistas; y el de gravar el consumo mediante impuestos y dejar libre de ellos la renta, en los regímenes capitalistas.

5.—MODIFICACIONES AL RÉGIMEN CAPITALISTA EN LOS PAÍSES ATRASADOS; EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO INSTRUMENTO DE LA POLÍTICA DE ESTÍMULO DE TIPO INTERVENCIONISTA

Lo anterior ¿querrá decir que países de estructura capitalista en estado inicial de desarrollo económico, como lo es, por ejemplo,

² G. D. H. Cole, *Economía Práctica* (Editorial Pax, Santiago de Chile, s. f.), p. 63.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Costa Rica, tengan que mantener su régimen tributario basado fundamentalmente en la imposición indirecta durante —digamos— cien años más, en espera de que la acción de la empresa privada los conduzca a ese grado de prosperidad general y de institucionalización de las inversiones, que ha permitido en los países supercapitalistas la reforma hacia la tributación directa y progresiva? No necesariamente.

Es decir, la respuesta afirmativa se impone mientras el Estado se mantenga en actitud liberal ante la economía, es decir, mientras deje confiado el progreso económico nacional al empresario privado y a su libre iniciativa en el campo de los negocios.

Pero si el Estado decide abandonar esa actitud y ejercer en cambio una política intervencionista, directa o indirecta, en el campo de la producción, la respuesta no tiene por qué ser afirmativa; y por el contrario, la imposición directa y fuerte sobre la renta puede aparecer como un necesario complemento en la política intervencionista de estímulo a la producción.

Expliquémosnos: el Estado de la sociedad de estructura capitalista en temprano grado de desarrollo, puede llegar a la conclusión de que la empresa privada no actúa con la iniciativa y la decisión requeridas para realizar un rápido desarrollo económico, y con base en ello, decidirse a complementar su acción (la de la empresa privada) con una política de inversiones efectuadas directamente por él (el Estado), la cual no podría desde luego financiarse sino mediante un sistema intensivo de tributación directa.

Pero más aún: dadas las circunstancias de la economía internacional contemporánea, casi siempre deprimente para los países de economía retrasada o embrionaria, lo más natural es que el Estado de estos últimos países llegue a la conclusión arriba indicada, y lo más posible es que, a la corta o a la larga, llegue a tomar la correspondiente decisión.

En efecto, la empresa privada del país atrasado se desenvuelve dentro de un terreno muy difícil, debido a que el capital de los

EL TRIMESTRE ECONOMICO

países capitalistas muy desarrollados ejerce de varias formas y maneras una acción determinante sobre los diferentes mercados nacionales. Competencia irresistible de los productos industriales, elaborados o semielaborados, control de los mercados internacionales, control de los sistemas de comunicación internacionales, inversiones directas en los países retrasados, son otras tantas formas que emplea el gran capital financiero para imponer sus condiciones en el mundo entero.

Y es claro que la empresa privada del país débil no puede, frente a fuerzas de esa magnitud, desarrollar toda la acción que podría conducirla a colocar a su país, a corto o a largo plazo, a la altura de los grandes países industriales. Estamos hablando, como se habrá notado, de esa serie de fenómenos de interferencia económica foránea en los países retrasados, que se acostumbra cobijar bajo la denominación general de imperialismo. Pero no nos interesa entrar aquí a su análisis, sino tan sólo advertir su existencia, con el fin de explicar cómo y por qué no sólo es posible, sino más bien necesario, que los países retrasados lleguen a la conclusión de que, si quieren desarrollarse plena y satisfactoriamente y defenderse de la muchas veces devastadora penetración económica extranjera, no deben dejar confiada su producción sólo a la débil y temerosa empresa privada, sino que deben adoptar ciertas formas de intervencionismo estatal. Esta tesis la tiene desarrollada en forma magistral, quien con mayor capacidad y honradez ideológica se ha ocupado en América Latina del problema imperialista: Victor Raúl Haya de la Torre.

Ahora bien, es claro que una política económica defensiva y constructiva a la vez, como esa, pone a cargo del Estado obligaciones que sólo podría mantener haciendo evolucionar el sistema tributario hacia la imposición directa sobre la renta; y resulta claro, también, que en ese caso en nada se afectaría el progreso económico nacional, sino que, por el contrario, más bien se obtendría la garantía de su continuidad. Porque, en el fondo, lo que se estaría haciendo sería evitar que los ahorros privados permanecieran, ante la presión

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

del capital extranjero, en estado de inacción o invertidos en negocios puramente especulativos o de índole monopolista, y hacer que ellos discurrieran obligatoriamente hacia las empresas señaladas por el Estado como las más necesitadas de desarrollo para defensa económica del país, beneficio de sus necesidades fundamentales y progreso económico general.

Naturalmente que esta política tiene sus grados: desde la actuación directa del Estado o de ciertos organismos públicos autónomos o semiautónomos, en la agricultura y la industria, promoviendo empresas nuevas y mejorando o modernizando las existentes, asociadas con el capital privado, o bien en forma exclusivamente suya, hasta la actuación indirecta sobre el ambiente de producción con una política de seguridades para la inversión privada (seguros, crédito, etc.). Pero en todos sus grados, incluso en los más conservadores, tal política exige —como que está basada en la limitación, mediante la imposición directa, del volumen de las inversiones privadas— un empleo absolutamente reproductivo de la totalidad de los recursos producidos por la tributación, en lo que hace al Presupuesto Nacional, y una línea de orden, eficacia, capacidad y honestidad administrativas, en lo que se refiere a la política general del Gobierno.

6.—APLICACIÓN DE LA TEORÍA AL CASO COSTARRICENSE

Para realizar un enfoque total de las consecuencias e implicaciones económicas del establecimiento del impuesto sobre la renta en Costa Rica, en 1946, y para juzgar sobre su oportunidad, nos bastaría, basándonos en el esquema teórico presentado arriba, con afirmar lo siguiente:

1) El país vive en régimen capitalista; su producción está, por tanto, dirigida por la empresa privada y depende, en general, del capital privado: de los ahorros realizados por él y del ambiente de seguridad y los estímulos para invertirlos; y

2) La economía nacional se encuentra en franco estado de retra-

EL TRIMESTRE ECONOMICO

so en relación con los grandes países capitalistas. Es un tipo de economía semicolonial, fundamentalmente productora de frutos agrícolas destinados a los mercados mundiales; una economía no balanceada y, hasta cierto punto, deformada por el monocultivo cafetalero; una economía en buena parte explotada por el capital extranjero; una economía desorganizada donde el aspecto comercial es, como regla, el más seguro y lucrativo; una economía débil, en general, frente al tráfico internacional de mercancías y servicios.

Y estos dos puntos nos autorizarían para concluir, también de acuerdo con lo visto antes, que —por lo menos mientras no se tome la decisión de abrogar y sustituir total o parcialmente el régimen capitalista de producción— el tipo de tributación recomendable como básico, dentro del propósito de liberar de cargas la renta y de estimular la inversión para hacer progresar económicamente al país, es el de los impuestos indirectos, debiendo ser los directos francamente leves.

Tal ha sido, por lo demás, la política tradicionalmente seguida en el país. No intentando intervenir de modo directo en el campo de las inversiones, ni mucho menos sustituir el régimen capitalista, los gobiernos de tipo liberal a lo más que llegaron fué a una leve imposición directa sobre la renta cuando, en 1931, la segunda administración del licenciado D. Cleto González Viquez dió la Ley de Impuesto Cédular de Ingresos. Fuera de eso, se dedicaron a mejorar y a ampliar en cierto grado la tributación indirecta.

El licenciado D. Ricardo Jiménez Creamuno rechazó, en el curso de su tercera administración (1932-36) una sugerencia para hacer tributar la renta y el patrimonio neto. Y al decir de quien fuera su asesor en materias económicas y financieras, el doctor Karl Franz Merz, el Presidente basó su inconformidad en las siguientes tres razones: "a) Consideraba que el impuesto sobre la renta y el patrimonio neto se justifican sólo en países capitalistas y supercapitalistas, cuya economía está ya bien formada, países que

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

en su mayoría son industriales y no agrícolas incipientes como Costa Rica lo es. *b)* Creía que dentro de un ciclo económico la fase de crisis no es la más propicia para hacer experimentos con la economía, aumentando aún más la intranquilidad entre el sector de los productores. *c)* No quería aumentar el aparato burocrático-administrativo con la creación de nuevos impuestos que exigen en su tasación y recaudación una técnica especial, sumo cuidado y diligente atención”.

“Esta delineación clara de la posición del Presidente en esta clase de tributos, agrega Merz, demuestra las grandes cualidades del gobernante como economista teórico y práctico. Rechazó el impuesto sobre la renta no por razones fiscales, sino por razones de índole económico-social. Si el Presidente hubiera sido un gobernante oportunista, entonces hubiera tenido que aceptar el nuevo ingreso, porque el Fisco con tan sólo 23 millones de colones estaba en la miseria más completa; pero las exigencias de la economía general y del estado social del pueblo en los tiempos venideros no admitían tal oportunismo.” Es decir, como gobernante de tipo liberal, especialmente en el campo de la producción, el señor Jiménez adoptaba en materia tributaria el criterio consecuente con una economía retrasada.

“El establecimiento de un impuesto”, concluye el doctor Merz elogiando la actitud lógica del Presidente Jiménez, “habrá que analizarlo y contemplarlo siempre desde los puntos de vista fiscal, económico-comercial y social.”³

Pero, se dirá entonces, el establecimiento del impuesto sobre la renta en tan temprana época como 1916, fué entonces el mayor de los absurdos. Y sin embargo, no es así. Porque el gobernante que lo estableció, el licenciado don Alfredo González Flores, fué un gobernante de tipo intervencionista. Y aunque seguramente erró en su política porque la mentalidad colectiva del país no estaba aún

³ Karl Franz Merz. “Ricardo Jiménez”, *El Economista*, San José de Costa Rica, 1946, pp. 58, 59 y 61.

EL TRIMESTRE ECONOMICO

madura para entender esa clase de gobierno, por lo menos su criterio en materias económico-sociales fué consecuente en todos sus aspectos; y así, su política tributaria de imposición directa resulta científicamente explicable y defendible, aun dada la época lejana en que se la promovió.

“Para proceder al establecimiento definitivo de la justicia social, para refrenar las pretensiones de los económicamente poderosos, es preciso que el Estado se asegure antes una vida financiera independiente y sólida”, afirma el licenciado González Flores exponiendo sus puntos de vista económicos y sociales. “El problema sólo puede solucionarse”, agrega, “mediante un cambio radical en materia de política administrativa y fiscal; este cambio hará seguramente posible el cumplimiento de los deberes sociales que el Gobierno tiene para con las clases menos pudientes de la nación, así como el fomento debido al desarrollo económico del país, que nos conducirá pronto a la verdadera independencia del país.”⁴

Se ve clara la posición del Presidente: imposición directa sobre la renta, en parte para atender los nuevos servicios sociales del Estado, pero también para procurar “el fomento debido al desarrollo económico del país”. Y en su refutación del dictamen parlamentario de minoría, opuesto a su reforma tributaria, es aún más explícito cuando habla de que “el Estado es hoy, tal vez más que antes, el órgano llamado a desempeñar en la vida social de los pueblos todas las funciones que sean superiores a las fuerzas individuales. Si el Estado no cumple con ese deber, las funciones que sean directamente provechosas y reproductivas se convertirán en un monopolio de los económicamente fuertes, con positivos daños para los débiles y con peligro para la comunidad toda; y las funciones que no ofrezcan aliciente para la especulación serán indudablemente desatendidas, mientras se efectúa, por medio de aquel malsano mono-

⁴ Carta pública del licenciado D. Alfredo González Flores al Director de El Diario de El Salvador, en la revista *El Foro*, tomo XII, N° 9, 28 de agosto de 1916.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

polio, la concentración de enormes fortunas en manos de unos pocos". Se trata, según se ve, de que el Estado asuma un papel directo en la producción, tanto para evitar la desigual distribución de la riqueza, como para aumentar ésta en términos absolutos. Son dos, dice resumiendo el señor González Flores, "las más importantes tareas de buen gobierno: el fomento de la industria nacional en la producción de lo necesario para mantener nuestra existencia independiente del exterior, y la protección de las clases sociales menos pudientes".⁵

Si algún pecado tuvo, pues, el Presidente, fué el de adelantarse a su época, y ello le costó la Presidencia. Fué depuesto por un golpe militar que, por lo menos al principio, contó con el apoyo popular. Pero su política fué totalmente congruente consigo misma. Dentro de ella, la imposición directa sobre la renta estaba concretamente concebida como instrumento de un Estado intervencionista, que se iba a interesar en forma directa en los problemas de la producción nacional. Se trataba de desviar, por la coacción de la ley, parte de los ahorros privados, por la presión del capital extranjero hasta entonces en estado de inacción o invertidos en negocios puramente especulativos o de índole monopolista, hacia las empresas señaladas por el Estado como las más necesitadas de desarrollo para defensa de las clases sociales menos pudientes y para lograr un progreso económico nacional firme y sostenido. En una palabra, se trataba de una verdadera política, de un plan, basados en un conocimiento preciso de los diversos regímenes de producción y de las necesidades de una economía retrasada.

Una política, un plan de esa naturaleza, son imprescindibles, si se pretende tener éxito en las funciones de gobierno, cuando se abandona el criterio liberal ante los problemas económicos y sociales. Porque la interferencia estatal desarticulada, no planeada, con-

⁵ Alfredo González Flores, *Mensaje sobre la Reforma Tributaria*, (Imprenta Nacional, San José de Costa Rica, 1916), pp. 11 y 12.

EL TRIMESTRE ECONOMICO

duce siempre al estancamiento de la economía y a la agudización de los problemas sociales. Hubo, pues, congruencia en los gobiernos que sucedieron al del señor González Flores, al no aplicar la nueva tributación.

De modo que la alternativa es, para los gobiernos serios, entre liberalismo e intervención planeada.

Por eso el Gobierno del licenciado don León Cortés desechó en 1938 el proyecto de impuesto sobre la renta elaborado por el experto chileno señor Rencoret; porque siendo un gobierno liberal frente a los problemas de la producción, comprendió que su sistema tributario debía ser adecuado a tal actitud y no constituir ningún obstáculo para la inversión privada. Sin proponerse una política de inversiones públicas planeadas, la imposición sobre la renta resultaba un acto unilateral de intervencionismo, seguramente beneficioso desde el punto de vista fiscal, pero francamente perjudicial para el retrasado y lento desarrollo económico del país.

Ahora bien: según lo hemos dicho atrás, el proyecto rechazado en 1938 fué convertido en ley y puesto inmediatamente en vigor en 1946. Para fundamentar el paso, debió haberse demostrado una de estas dos cosas: o que la economía nacional había alcanzado tal grado de madurez y el régimen de inversiones tal grado de institucionalización, que aquélla no podía ser afectada por la nueva contribución directa; o que, mostrando siempre una condición de retraso y de lentitud en su desarrollo, el Estado estaba emprendiendo o iba a emprender una política de directa intervención en el campo de la producción, dentro de la cual el nuevo tributo resultaba no sólo explicable, sino definitivamente necesario.

Pero ninguna de las dos cosas se demostró, ni trató siquiera de demostrarse. En cuanto a la primera, la situación económica, es lo cierto que seguimos teniendo la de un país retrasado, agravadas las cosas por el estancamiento de la producción, el alza del costo de la vida, una balanza comercial pasiva de diez años de duración, una balanza de pagos pasiva de dos años, y un presupuesto nacio-

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

nal con déficit de seis años. En cuanto a la segunda, la política económica, la verdad es que no ha existido en los últimos años nada que pueda recibir ese nombre, habiéndose realizado tan sólo actos inarticulados de intervencionismo y siguiéndose una línea, en lo que se refiere a la hacienda pública, de gastos excesivos, no planeados, y, muchas veces, no reproductivos siquiera. Lo cual es determinante para una discusión sobre la oportunidad del establecimiento de un impuesto sobre la renta, pues —según muy bien dice Laufenburger— “basta consultar el presupuesto para conocer el mecanismo de la nueva repartición de ingresos efectuada por las colectividades y para juzgar sus efectos económicos”.⁶

Y para seguir ese criterio, presentamos a continuación un análisis de las partidas del Presupuesto Nacional, de los años 1936 a 1945, que contribuirá a dar una idea más precisa del Fisco costarricense como redistribuidor del ingreso nacional.

La impresión que se saca del anterior cuadro es la que se puede sacar de cualquier presupuesto de una Administración liberal, o sea, que la mayor parte de los ingresos redistribuidos se transforman en sueldos, salarios y demás formas de ingresos destinados fundamentalmente al consumo. Con la agravante, desde el punto de vista de la reproductividad de sus renglones, de que hay un marcado desequilibrio en contra de Agricultura, Trabajo y Salubridad Pública, en tanto que se acentúa un aumento en los gastos, tan poco relacionados con las necesidades y la mentalidad nacionales, de la cartera de Seguridad Pública.

Pero a más de estas realidades, es lo cierto que la administración pública no cuenta con la energía ni con la capacidad necesarias para proponer y llevar adelante un plan económico integral y lograr una reinversión vigorosa de los índices económicos nacionales.

⁶ Henry Laufenburger, *La Intervención del Estado en la Vida Económica*, Fondo de Cultura Económica, México, 1942, p. 297.

ANALISIS DE LAS PARTIDAS DEL PRESUPUESTO NACIONAL DE COSTA RICA

AÑOS 1936 a 1945
(en millones de colones)

	1936	1937	1938	1939	1940	1941	1942	1943	1944	1945
Poder Legislativo	0.4	0.4	0.4	0.5	0.5	0.7	0.6	0.7	0.7	0.7
Poder Judicial	0.9	0.9	0.9	1.0	1.1	1.1	1.2	1.6	1.9	1.9
Gobernación	2.8	2.8	2.8	3.0	3.3	3.8	4.1	5.9	5.5	6.0
Salubridad Pública	1.1	1.6	1.7	2.1	2.7	2.7	3.0	3.6	3.1	3.2
Fomento	7.9	10.5	11.0	16.0	17.2	19.0	14.4	27.3	15.6	22.1
Relaciones Exteriores	0.4	0.3	0.3	0.6	0.8	0.7	0.9	1.7	1.4	1.3
Justicia	0.07	0.08	0.07							
Culto	0.05	0.05	0.05							
Educación Pública	4.7	5.0	5.1	5.6	5.9	6.5	7.4	8.5	10.8	11.6
Seguridad Pública	2.9	2.8	2.6	3.2	3.7	3.8	5.4	6.9	8.5	7.6
Hacienda y Comercio	4.2	3.0	3.1	3.3	3.7	4.2	5.3	6.3	6.7	7.5
Agricultura	—	—	—	—	—	—	—	1.9	3.6	2.1
Trabajo	—	—	—	—	—	—	—	0.1	0.5	0.7
Deuda	5.8	6.7	1.7	2.6	4.6	4.5	5.2	6.6	8.2	9.2
Ferrocarril al Pacífico	—	—	0.6	—	—	—	—	—	—	—
Saldo Deuda Externa	—	—	5.4	1.9	—	—	—	—	—	—
TOTAL	31.7	34.5	36.3	40.2	43.9	47.3	48.5	71.5	67.0	74.4

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Así las cosas, la Ley del Impuesto sobre la Renta se introdujo como una nueva medida unilateral de intervencionismo económico del Estado; y hubo de defenderse, al margen de toda consideración económica nacional, como un principio abstracto de justicia social distributiva y como una solución para las congojas del Fisco.