



**UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DE LAS AMÉRICAS
ESCUELA DE DERECHO**

**TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN PARA OPTAR POR EL GRADO DE
LICENCIATURA EN DERECHO**

Título de la investigación:

“Análisis de las Recomendaciones de la OCDE 2025 para la Optimización del Marco Jurídico-Tributario y la Sostenibilidad Fiscal en Costa Rica”

Nombre de la Estudiante:

Valerie Nicole Aguilar Varela

Tutora:

Shirley Rojas Delgado

Sede San José, Costa Rica

Febrero, 2025

DEDICATORIA

A Dios, por ser mi guía constante, mi fuerza en los momentos de duda y la razón por la que hoy logro llegar hasta aquí.

A mi esposo Eduardo, por creer en mí incluso cuando yo misma dudaba, por sostenerme siempre con amor, paciencia y valentía. Gracias por caminar a mi lado sin soltarme nunca.

A mi madre Jacky, por luchar incansablemente por mis sueños, por cada oración, cada sacrificio y cada gesto de fe que me sostuvo en los momentos más difíciles. Este logro también es tuyo.

¡Gracias por tanto! Los amo.

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar, agradezco profundamente a Dios, por haber sido mi guía constante, mi refugio y mi fortaleza en cada etapa de este camino académico. Sin Su gracia, favor y paciencia, no habría sido posible llegar hasta aquí.

A mi esposo Eduardo, por su amor incondicional, por creer en mí incluso en los momentos más difíciles, y por sostenerme con firmeza cuando sentía que el camino se volvía largo. Gracias por tu apoyo, tus palabras de ánimo y por no soltarme nunca. Este logro también es tuyo.

A mi madre y, por su ejemplo de lucha, su fe inquebrantable y cada oración dedicada a mis metas. Gracias por impulsarme siempre a seguir adelante, aun cuando las circunstancias se tornaban complejas. Tu amor y tu constancia han sido un pilar esencial en mi formación.

A mi familia y mis suegros por su apoyo durante todo este proceso, por cada palabra de ánimo y por creer siempre en mi capacidad para alcanzar este objetivo.

A mi tutora la Licda. Shirley Rojas Delgado, por creer en mí, por su guía, su tiempo y su acompañamiento académico, que hicieron posible el adecuado desarrollo de este proyecto.

A mis compañeros de U y amistades que me acompañaron durante este trayecto, por compartir palabras de apoyo, comprensión y estímulo en los momentos en que más los necesité.

Y a todas las personas que, de una u otra forma, aportaron a mi formación, a mi investigación y a mi crecimiento personal y profesional.

A todos ustedes que la Dios les devuelva multiplicado todo lo que hicieron por mí.

Carta de Aprobación de Tutor

Carta de Aprobación Lector

Carta de Aprobación Defensa de Tesis

Carta Filólogo

Resumen Ejecutivo

La sostenibilidad fiscal es esencial para la estabilidad económica y social de Costa Rica, pero el sistema tributario nacional continúa mostrando rezagos en eficiencia, equidad y capacidad recaudatoria. Tras el ingreso del país a la OCDE en 2021, se hizo necesario evaluar cómo incorporar sus recomendaciones de 2025 dentro del marco jurídico-tributario costarricense. La investigación concluye que la hipótesis central se cumple: Costa Rica sí cuenta con bases constitucionales y legales que permiten adoptar dichas recomendaciones de forma jurídicamente viable.

El análisis normativo evidenció que la Ley N°9635 y la Regla Fiscal contribuyeron a estabilizar las finanzas públicas, particularmente con la reducción de la relación Deuda/PIB al 59,7 % en 2024. Sin embargo, estos avances descansan más en la contención del gasto que en una modernización estructural. Persisten desafíos como un gasto tributario elevado equivalente al 4,30 % del PIB, una presión fiscal baja frente al promedio OCDE y una informalidad cercana al 40 %, factores que limitan la equidad y la capacidad recaudatoria del sistema.

El estudio comparado con países como Chile, México y Colombia mostró que existen mecanismos adaptables al contexto costarricense, especialmente en materia de racionalización de exoneraciones, fortalecimiento de la progresividad tributaria, digitalización avanzada de la fiscalización y adopción de marcos fiscales de mediano plazo. Estas prácticas han demostrado mejorar la transparencia, la eficiencia y la sostenibilidad en otros sistemas tributarios.

A partir de estos hallazgos, la tesis propone lineamientos normativos y administrativos orientados a una modernización fiscal integral. Entre ellos destacan la institucionalización de revisiones periódicas del gasto, la mejora de la progresividad en la tributación del capital y las rentas altas, y el fortalecimiento tecnológico mediante la ampliación del proyecto Hacienda Digital y el uso estratégico de la factura electrónica. Su adopción permitiría a Costa Rica avanzar hacia un sistema tributario coherente, equitativo y alineado con los estándares internacionales.

Palabras clave: OCDE; Costa Rica; sostenibilidad fiscal; marco jurídico-tributario; reforma fiscal; Regla Fiscal; Gasto Tributario; progresividad tributaria; análisis de impacto regulatorio; transparencia fiscal; derecho comparado; evasión fiscal; digitalización tributaria.

Abstract

Fiscal sustainability is essential for Costa Rica's economic and social stability, yet the national tax system continues to show shortcomings in efficiency, equity, and revenue capacity. Following the country's accession to the OECD in 2021, it became necessary to assess how the 2025 OECD recommendations could be incorporated into Costa Rica's legal-tax framework. The research confirms that the central hypothesis is fulfilled: Costa Rica possesses the constitutional and legal foundations required to adopt these recommendations in a viable manner.

The normative analysis showed that Law No. 9635 and the Fiscal Rule strengthened public finances, notably through the reduction of the Debt-to-GDP ratio to 59.7% in 2024. However, these advances rely more on spending containment than on structural modernization. Significant challenges remain, including a high tax expenditure equal to 4.30% of GDP, a low tax burden compared with the OECD average, and an informal labor market near 40%, all of which limit equity and revenue performance.

Comparative analysis with countries such as Chile, Mexico, and Colombia demonstrated the existence of mechanisms applicable to Costa Rica, particularly in the rationalization of tax exemptions, strengthening of tax progressivity, advanced digitalization of tax enforcement, and adoption of medium-term fiscal frameworks. These practices have improved transparency, efficiency, and sustainability in other jurisdictions.

Based on these findings, the thesis proposes normative and administrative guidelines aimed at comprehensive fiscal modernization. Key recommendations include institutionalizing periodic spending reviews, reinforcing progressivity in the taxation of capital and high incomes, and advancing technological capacity through the expansion of the Hacienda Digital project and strategic use of electronic invoicing. Implementing these measures would allow Costa Rica to progress toward a coherent, equitable, and internationally aligned tax system.

Keywords: OECD; Costa Rica; fiscal sustainability; legal-tax framework; tax reform; Fiscal Rule; tax expenditure; tax progressivity; regulatory impact analysis; fiscal transparency; comparative law; tax evasion; tax digitalization.

Tabla de Contenidos

Introducción	16
CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	18
1.1 Problema	18
1.2 Objetivos	20
1.2.1 Objetivo general.....	20
1.2.2 Objetivos específicos	20
1.3 Justificación	21
1.3.1 Justificación Institucional	21
1.3.2 Justificación Social	21
1.3.3 Justificación Académica	22
1.3.4 Aportes Esperados del Estudio	22
1.3.5 Relevancia y Oportunidad.....	23
1.4. Antecedentes	23
1.4.1 Recomendaciones Fiscales de la OCDE y su Relevancia para la Reforma Jurídico- Tributaria en Costa Rica	23
1.4.2 Diagnóstico y Recomendaciones de la OCDE para Fortalecer la Sostenibilidad Fiscal Costarricense.....	24
1.4.3 Sostenibilidad Fiscal en América Latina: Desafíos Estructurales y Recomendaciones del Banco Mundial.....	25
1.4.4 Estrategia de Consolidación Fiscal: Prioridades y Metas del Ministerio de Hacienda.....	27
1.4.5 Estrategia de Consolidación Fiscal: Prioridades Institucionales para la Sostenibilidad Financiera del Estado.....	27
1.4.6 Formalización Empresarial y su Impacto en la Recaudación Tributaria	28
1.4.7 Políticas Fiscales en Países OCDE: Implicaciones para América Latina.....	29
1.4.8 Agenda OCDE y Desafíos del Sistema Tributario Costarricense.....	30
1.4.9 Diagnóstico Fiscal Nacional y Sostenibilidad del Desarrollo.....	30

1.4.10 Equidad Fiscal y Protección Social en América Latina	31
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	32
2.1 Sostenibilidad Fiscal: Fundamentos y Enfoques Contemporáneos	33
2.1.1. Definición de Sostenibilidad Fiscal	35
2.1.2 Relación entre Sostenibilidad Fiscal y Desarrollo Sostenible	37
2.1.3 Teorías Clásicas y Contemporáneas sobre Equilibrio Fiscal	39
2.1.4 Indicadores de Sostenibilidad Fiscal (Déficit, Deuda y Regla Fiscal).....	42
2.1.5 Efectos Sociales de la Sostenibilidad Fiscal (Educación, Salud y Cohesión Social)	44
2.1.6 Crisis Fiscales en América Latina y Aprendizajes.....	47
2.1.7 Caso Costarricense: Diagnóstico 2018 – 2025	49
2.1.8 Aportes de la Contraloría General de la República sobre Sostenibilidad (Incluyendo Informes sobre OCDE)	51
2.1.9 Perspectiva Doctrinaria del Derecho Financiero y Tributario	53
2.1.10 El Debate Entre Sostenibilidad Fiscal y Gasto Social	55
2.2 Marco Jurídico y Normativo Tributario en Costa Rica.....	57
2.2.1 Fundamento Constitucional del Tributo	58
2.2.2 Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley N.º 4755)	60
2.2.3 Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (Ley N.º 9635).....	63
2.2.4 Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	66
2.2.5 Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley N.º 7092 y reformas de la Ley N.º 9635).....	69
2.2.6 Principios de Justicia Tributaria en la Constitución y Leyes.....	72
2.2.8 Jurisprudencia Relevante de la Sala Constitucional sobre Tributos	76
2.2.9 Rol del Ministerio de Hacienda y la Potestad Tributaria	77
2.2.10 Informes de la Contraloría General sobre gestión pública y OCDE (con énfasis en el Estudio sobre comercio y género en América Latina, OCDE, 2025).....	81
2.3 La OCDE: Origen, Funciones y Estándares Internacionales	88
2.3.1 Historia y Definición de la OCDE	90
2.3.2 Funciones, Estructura y Objetivos Principales de la OCDE.....	93

2.3.3 Estándares Internacionales en Materia Tributaria.....	96
2.3.4 Transparencia Fiscal y Lucha contra la Evasión (BEPS e Intercambio de Información)	100
2.3.5 Recomendaciones Generales de la OCDE a Países Emergentes	103
2.3.6 Beneficios de Pertener a la OCDE para Costa Rica	106
2.3.7 Desafíos de Costa Rica como Miembro de la OCDE	109
2.3.8 Experiencias de Países Latinoamericanos en la OCDE	111
2.3.9 Análisis Económico y Social de Costa Rica según la OCDE y el Banco Mundial.	115
2.3.10 Críticas a la OCDE: ¿Realidad o Imposición?.....	119
2.4 Derecho Comparado y Retos de la Sostenibilidad Fiscal en Costa Rica	123
2.4.1 Experiencia de Chile: Reforma Tributaria y Progresividad.....	124
2.4.2 Experiencia de México: Simplificación Tributaria.....	128
2.4.3 Experiencia de Colombia: Ampliación de Base Contributiva	131
2.4.4 Experiencias de España y Portugal: Consolidación Fiscal Postcrisis	134
2.4.5 Caso de Luxemburgo y Países Bajos: Transparencia y Evasión	137
2.4.6 Aportes de la CEPAL sobre Tributación Progresiva en América Latina	140
2.4.7 Comparación de Costa Rica con Países de la OCDE en Presión Fiscal	141
2.4.8. Estándares de Equidad Fiscal de la OIT y el PNUD.....	146
2.4.9 Retos de Costa Rica: Informalidad, Evasión y Exoneraciones.....	148
2.4.10 Proyecciones a Futuro: ¿Cómo Integrar Normas OCDE al Marco Jurídico Nacional?	151
CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO	155
3.1 Tipo de Investigación.....	155
3.2 Alcance de la Investigación	156
3.3 Enfoque de la Investigación.....	156
3.4 Diseño de Investigación.....	157
3.5 Población y Muestra.....	158
3.6 Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos	159

3.7 Procedimiento	160
3.8 Análisis de Datos	160
3.9 Consideraciones Éticas	160
3.10 Operacionalización de Variables	161
3.11 Limitaciones metodológicas	162
CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE RESULTADOS	163
Categoría de Análisis - Objetivo Específico 1	163
Variable No. 1 – Equilibrio entre Sostenibilidad Fiscal y Eficiencia del Gasto Público.....	163
Variable No. 2 – Vacíos y Contradicciones en la Aplicación del Marco Jurídico-Tributario.	165
Variable No. 3 – Elementos Jurídicos y Administrativos que Deben Reforzarse Según	
Estándares Internacionales.....	168
Categoría de Análisis - Objetivo Específico 2.....	170
Variable No. 4 – Reformas Prioritarias para Ampliar la Base Impositiva sin Afectar la	
Competitividad.....	171
Variable No. 5 – Impacto de las Exoneraciones y del Gasto Tributario en la Pérdida de	
Ingresos y Necesidades de Rediseño Normativo	173
Variable No. 6 – Incorporación de Progresividad y Justicia Fiscal sin Afectar la	
Competitividad.....	176
Categoría de Análisis - Objetivo Específico 3	178
Variable No. 7 – Prácticas Internacionales Adaptables al Sistema Fiscal Costarricense	178
Variable No. 8 – Diferencias Estructurales entre los Modelos Tributarios Latinoamericanos y	
el Costarricense.....	180
Variable No. 9 – Viabilidad de Adoptar Mecanismos de Evaluación de Impacto Fiscal Estilo	
OCDE.....	183
Categoría de Análisis - Objetivo Específico 4.....	185
Variable No. 10 – Criterios de Técnica Legislativa para Integrar Recomendaciones OCDE al	
Marco Tributario Costarricense	185
Variable No. 11 – Evaluaciones de Impacto Regulatorio Necesarias para Aprobación de	
Reformas Fiscales.....	188

Variable No. 12 – Mecanismos Normativos y Administrativos para Fortalecer la Sostenibilidad Fiscal sin Afectar el Estado Social de Derecho	190
CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	193
Conclusión No. I – Viabilidad Real y Constitucional de la Hipótesis Central	193
Conclusión No. II – Alcances y Límites de la Normativa Fiscal Vigente en la Estabilidad Económica Nacional	196
Conclusión No. III – Reformas Prioritarias para Ampliar la Base Impositiva sin Afectar la Competitividad.....	198
Conclusión No. IV – Viabilidad de Adaptar Experiencias Internacionales para Optimizar el Sistema Fiscal Costarricense.....	201
Conclusión No. V – Lineamientos Normativos y Técnicos para Fortalecer la Sostenibilidad Fiscal de Costa Rica	203
Recomendaciones.....	206
Recomendación No. 1. Ley de Revisión del Gasto y Marco Fiscal de Mediano Plazo: Convertir la eficiencia en un compromiso de Estado.....	207
Recomendación No. 2. Reforma Tributaria Pro-Equidad: Racionalización del Gasto Tributario y Progresividad del Capital.....	208
Recomendación No. 3. Modernización Tributaria 4.0: La digitalización como motor de equidad real.....	208
Recomendación No. 4. Consejo Fiscal Independiente: Blindar la estabilidad para las próximas generaciones.....	209
Referencias.....	210
Anexos	221
Entrevista Integra del Experto 1.....	221
Bloque 1 – Análisis de la normativa fiscal vigente y su efectividad en la estabilidad económica nacional. (Derivado del objetivo específico No.1)	221
Bloque 2 – Reformas prioritarias y ampliación de la base impositiva sin afectar la competitividad. (Derivado del objetivo específico No.2).....	222
Bloque 3 – Experiencias internacionales y derecho comparado en materia de optimización fiscal. (Derivado del objetivo específico No.3)	223

Bloque 4 – Lineamientos normativos y recomendaciones de la OCDE para fortalecer la sostenibilidad fiscal. (Derivado del objetivo específico No.4)	224
Entrevista Integra del Experto 2.....	225
Bloque 1 – Análisis de la normativa fiscal vigente y su efectividad en la estabilidad económica nacional. (Derivado del objetivo específico No.1)	225
Bloque 2 – Reformas prioritarias y ampliación de la base impositiva sin afectar la competitividad. (Derivado del objetivo específico No.2).....	228
Bloque 3 – Experiencias internacionales y derecho comparado en materia de optimización fiscal. (Derivado del objetivo específico No.3)	230
Bloque 4 – Lineamientos normativos y recomendaciones de la OCDE para fortalecer la sostenibilidad fiscal. (Derivado del objetivo específico No.4)	233
Formato de Aplicación.....	235

Introducción

La sostenibilidad fiscal constituye una condición indispensable para el desarrollo económico, la estabilidad institucional y la cohesión social de los Estados modernos. En el caso de Costa Rica, este principio se ha visto comprometido por un sistema tributario históricamente caracterizado por su complejidad, regresividad e ineficiencia. A pesar de diversos esfuerzos institucionales por mejorar la recaudación y optimizar el gasto público, el país continúa enfrentando serias dificultades estructurales para garantizar la sostenibilidad de sus finanzas públicas.

Un punto de inflexión significativo se produjo con la incorporación oficial de Costa Rica a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en el año 2021. Esta adhesión implicó la aceptación de una serie de estándares internacionales orientados al fortalecimiento de las instituciones fiscales y a la implementación de políticas tributarias modernas, equitativas y sostenibles. Como parte de este proceso, la OCDE publicó en 2025 un informe con recomendaciones específicas para el país, entre las que destacan la necesidad de ampliar la base tributaria, reducir la evasión fiscal, simplificar el sistema normativo y fortalecer la administración tributaria.

En este contexto, es evidente que el marco jurídico-tributario costarricense requiere una revisión profunda y actualizada. La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (No.9635), aprobada en 2018, representó un avance relevante al introducir reformas como la transformación del impuesto de ventas en el impuesto al valor agregado (IVA) y ajustes en el impuesto sobre la renta. No obstante, sus efectos han sido limitados, y persisten desafíos como la elevada dependencia del IVA, la baja progresividad en los tributos directos y la limitada eficacia de los mecanismos de fiscalización.

La situación actual no solo refleja una insuficiencia técnica o administrativa, sino también un desafío jurídico-normativo. Las recomendaciones de la OCDE, si bien se sustentan en principios ampliamente reconocidos en el derecho tributario comparado, deben ser interpretadas, contextualizadas y adaptadas al ordenamiento jurídico costarricense para garantizar su aplicabilidad y eficacia. En este sentido, el análisis jurídico cobra especial relevancia, ya que permite determinar la viabilidad legal de estas propuestas dentro de la estructura constitucional y normativa nacional.

La presente investigación se enmarca en este panorama, con el propósito de analizar jurídicamente las recomendaciones emitidas por la OCDE en su informe de 2025 y evaluar su integración en el marco legislativo costarricense. De este modo, se pretende contribuir al fortalecimiento de un sistema tributario más equitativo, moderno y funcional, que refuerce la sostenibilidad fiscal del Estado, mejore la distribución de la carga impositiva y promueva una mayor confianza en la institucionalidad democrática.

Asimismo, el estudio se justifica tanto por su relevancia práctica —ante la necesidad de realizar ajustes normativos que garanticen la estabilidad fiscal— como por su aporte académico, al llenar un vacío de análisis jurídico sobre la implementación de estándares internacionales en materia tributaria. En consecuencia, esta investigación busca ofrecer insumos útiles tanto para el debate académico como para la formulación de políticas públicas.

Desde el punto de vista metodológico, el trabajo se desarrolla bajo un enfoque jurídico-técnico de carácter analítico y documental, sustentado en la revisión de normas nacionales, jurisprudencia constitucional y fuentes internacionales emanadas de la OCDE, la CEPAL y otros organismos afines. El marco teórico se estructura en cuatro ejes principales, cada uno compuesto por diez subtemas:

1. Sostenibilidad Fiscal: Fundamentos y Enfoques Contemporáneos.
2. Marco Jurídico y Normativo Tributario en Costa Rica.
3. La OCDE: Origen, Funciones y Estándares Internacionales.
4. Derecho Comparado y Retos de la Sostenibilidad Fiscal en Costa Rica.

Cada eje desarrolla de manera progresiva los aspectos teóricos, normativos y comparados necesarios para contextualizar las recomendaciones de la OCDE, identificar su compatibilidad con el derecho costarricense y proponer, finalmente, mecanismos jurídicos viables de incorporación.

En síntesis, la investigación parte del reconocimiento de una problemática fiscal estructural, agudizada en los últimos años, y busca abordarla desde una perspectiva jurídico-técnica y comparada, que permita armonizar las recomendaciones internacionales con la realidad nacional. Este enfoque posibilita no solo identificar los obstáculos normativos

existentes, sino también formular soluciones viables y sostenibles dentro del marco constitucional y legal costarricense.

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 Problema

La sostenibilidad fiscal en Costa Rica enfrenta una situación crítica, producto de un marco jurídico-tributario ineficiente, inequitativo y poco adaptable a los desafíos económicos contemporáneos. El problema central de esta investigación radica en la imperativa necesidad de reformar el marco legal tributario con el fin de garantizar la estabilidad económica y social del país. Dicha transformación debe sustentarse en la incorporación y adaptación efectiva de las recomendaciones emitidas por la OCDE en su informe de 2025, las cuales buscan fortalecer la transparencia, la equidad y la progresividad del sistema fiscal.

Este problema se manifiesta en el contexto institucional costarricense, particularmente dentro del Ministerio de Hacienda y la Asamblea Legislativa, órganos responsables de formular y aplicar la política fiscal. Las decisiones que emanan de estas instituciones repercuten directamente en los contribuyentes —personas físicas y jurídicas— y, por extensión, en la ciudadanía en general. La administración pública enfrenta limitaciones presupuestarias significativas que dificultan la prestación eficiente de los servicios esenciales, lo cual genera malestar social y erosiona la confianza en las instituciones del Estado.

El problema adquirió mayor relevancia a partir de la crisis fiscal de 2018, que evidenció profundas debilidades estructurales del modelo tributario costarricense. Esta situación se acentuó tras el ingreso del país a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 2021, lo que implicó el compromiso de adoptar mejores prácticas fiscales alineadas con los estándares internacionales. En este marco, la publicación del informe OCDE 2025 introdujo un conjunto de recomendaciones específicas que deben ser analizadas desde una perspectiva jurídico-normativa, a fin de determinar su viabilidad dentro del ordenamiento nacional.

No atender este desafío podría acarrear consecuencias de alto impacto. La ausencia de reformas estructurales efectivas aumentaría los niveles de desigualdad social, debilitaría el Estado de Derecho y afectaría la credibilidad internacional del país. En el ámbito económico, podría limitar la atracción de inversión extranjera directa, restringir el acceso a financiamiento internacional y dificultar la ejecución de políticas públicas sostenibles orientadas al desarrollo.

Si bien existen diversos estudios económicos y fiscales sobre la necesidad de una reforma tributaria en Costa Rica, la mayoría se centra en enfoques técnicos o financieros, dejando de lado el análisis desde la óptica del Derecho. Por ello, el vacío que esta investigación busca llenar es de carácter jurídico-normativo: se pretende examinar cómo implementar las recomendaciones de la OCDE de 2025 dentro del marco legal costarricense, formulando propuestas concretas de reforma que articulen los estándares internacionales con la realidad normativa nacional.

De este modo, la investigación busca construir un puente entre las recomendaciones internacionales y su factibilidad jurídica en Costa Rica, proponiendo mecanismos normativos que fortalezcan la sostenibilidad fiscal, promuevan la equidad tributaria y consoliden un sistema moderno, eficiente y acorde con los principios constitucionales.

Por tanto, la pregunta de investigación que regirá la presente tesis será: ¿De qué manera puede Costa Rica incorporar de forma jurídicamente viable las recomendaciones emitidas por la OCDE en su informe de 2025, garantizando un marco tributario sostenible, equitativo y compatible con su ordenamiento constitucional?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo general

- Analizar las recomendaciones emitidas por la OCDE en 2025 relativas al sistema tributario costarricense, determinando su aplicabilidad para la optimización del marco jurídico-tributario y contribuyendo al fortalecimiento de la sostenibilidad fiscal nacional mediante análisis documental y criterios de derecho comparado.

1.2.2 Objetivos específicos

1. Examinar la normativa fiscal vigente en Costa Rica, valorando su efectividad en la estabilidad económica nacional mediante análisis documental normativo y revisión de indicadores macro fiscales oficiales.
2. Identificar las reformas prioritarias del sistema tributario costarricense, ampliando la base impositiva sin menoscabar la competitividad económica y social a través del estudio de exoneraciones, gasto tributario y brechas de cumplimiento.
3. Evaluar las experiencias de optimización fiscal en países miembros de la OCDE, determinando su aplicabilidad al contexto jurídico-económico costarricense derivado del derecho comparado y revisión de evidencia 2020–2025.
4. Proponer lineamientos normativos específicos, incorporando las recomendaciones de la OCDE 2025 con la ayuda de criterios de técnica legislativa y análisis de impacto regulatorio, orientados al fortalecimiento de la sostenibilidad fiscal.

1.3 Justificación

1.3.1 Justificación Institucional

La presente investigación se justifica debido a la urgencia que enfrenta Costa Rica de fortalecer y modernizar su sistema jurídico-tributario, el cual ha demostrado ser insuficiente frente a los desafíos económicos contemporáneos y las crecientes demandas sociales. La sostenibilidad fiscal no solo es una condición necesaria para el funcionamiento adecuado del Estado, sino también un factor determinante para la estabilidad económica, la cohesión social y la mejora en la calidad de vida de la población.

En este contexto, el estudio cobra particular relevancia al centrarse en el análisis jurídico de las recomendaciones emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en su informe de 2025, y en la forma en que estas pueden ser incorporadas de manera efectiva al ordenamiento jurídico costarricense. El trabajo responde a una necesidad institucional apremiante. El Estado costarricense, a través de entidades como el Ministerio de Hacienda y la Asamblea Legislativa, requiere herramientas normativas, diagnósticos jurídicos y propuestas técnicamente viables para avanzar hacia un sistema tributario más justo, transparente y eficiente.

En este sentido, la investigación representa un aporte significativo para la toma de decisiones basadas en evidencia y en estándares internacionales, pero ajustadas a la realidad nacional. Además, fortalece la capacidad institucional del país para cumplir con sus compromisos internacionales en materia fiscal y de gobernanza económica.

1.3.2 Justificación Social

La investigación también posee una dimensión social ineludible. Un sistema tributario moderno y equitativo permite una mejor distribución de la carga fiscal, reduce las brechas sociales y mejora la asignación de recursos hacia sectores estratégicos como salud, educación e infraestructura.

Al proponer reformas que promuevan mayor progresividad, eficiencia y fiscalización, el estudio contribuye directamente a la equidad social y al fortalecimiento del pacto fiscal entre ciudadanía y Estado. De esta forma, la investigación se alinea con los principios democráticos y de justicia distributiva que deben regir toda política tributaria en un Estado social de derecho.

1.3.3 Justificación Académica

En el plano académico, esta investigación constituye un aporte al desarrollo del derecho tributario comparado, al analizar cómo pueden armonizarse los principios de soberanía fiscal con los estándares internacionales propuestos por la OCDE.

Este análisis no solo llena un vacío teórico dentro del contexto costarricense, sino que también genera conocimiento aplicable a otros países latinoamericanos que enfrentan desafíos similares en materia de sostenibilidad fiscal y alineación con buenas prácticas globales. Además, ofrece a la comunidad jurídica un referente técnico-jurídico que podrá servir como base para futuras investigaciones, debates doctrinarios y procesos de enseñanza.

1.3.4 Aportes Esperados del Estudio

Los aportes esperados de este estudio son múltiples y de alto valor práctico. Se prevé la generación de propuestas normativas detalladas, fundamentadas jurídica y técnicamente, que sirvan como insumo para la elaboración de proyectos de ley o reformas institucionales. Asimismo, se ofrecerá un análisis comparativo con experiencias internacionales relevantes, lo que permitirá identificar estrategias de implementación contextualizadas. Estas contribuciones serán de utilidad directa para responsables de política pública, operadores jurídicos y tomadores de decisión.

La pertinencia del tema se acentúa en el contexto actual, en el que Costa Rica atraviesa una etapa crítica de reestructuración fiscal. La publicación de las recomendaciones de la OCDE en 2025 representa una oportunidad estratégica para implementar cambios estructurales con respaldo técnico y político. En este escenario, la investigación se posiciona como una herramienta oportuna y propositiva que permite aprovechar esta coyuntura para

avanzar hacia un modelo fiscal más robusto, alineado con estándares internacionales pero arraigado en la normativa nacional.

1.3.5 Relevancia y Oportunidad

Ignorar esta temática implicaría desaprovechar una oportunidad crucial para reducir la evasión fiscal, mejorar la equidad tributaria y garantizar la sostenibilidad financiera del Estado. La ausencia de análisis jurídicos y propuestas viables podría traducirse en una mayor dependencia del endeudamiento público, en la disminución de la calidad de los servicios estatales y en una creciente desconfianza ciudadana hacia las instituciones democráticas. Por ello, esta investigación no solo es pertinente, sino esencial.

En suma, este estudio responde de manera integral a necesidades institucionales, sociales y académicas. Contribuye al fortalecimiento de la gobernanza fiscal, mejora la equidad y la eficiencia del sistema tributario y enriquece el debate jurídico-tributario en un contexto globalizado. Su ejecución permitirá generar conocimientos y soluciones que no solo son relevantes para el presente de Costa Rica, sino también para su futuro desarrollo sostenible.

1.4. Antecedentes

1.4.1 Recomendaciones Fiscales de la OCDE y su Relevancia para la Reforma Jurídico-Tributaria en Costa Rica

El informe *Estudios Económicos de la OCDE: Costa Rica 2025*, publicado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), constituye un referente técnico y estratégico de gran relevancia para el análisis de la situación fiscal costarricense. Este documento ofrece una evaluación profunda de los avances y desafíos que enfrenta el país en materia de política económica, con énfasis especial en la sostenibilidad de las finanzas públicas, la eficiencia del sistema tributario y la equidad fiscal.

La idea central del estudio radica en que Costa Rica requiere con urgencia una reforma estructural de su sistema tributario para garantizar su sostenibilidad fiscal a largo plazo. A pesar de las medidas adoptadas en años recientes, como la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (2018), la estructura actual continúa presentando deficiencias

importantes: alta dependencia de impuestos indirectos como el IVA, limitada recaudación del impuesto sobre la renta, multiplicidad de exoneraciones, complejidad normativa y elevados niveles de evasión fiscal. Todo esto debilita la capacidad del Estado para financiar adecuadamente servicios esenciales y reducir desigualdades sociales.

El informe destaca que, para cumplir con sus objetivos de desarrollo sostenible y mantener la credibilidad internacional, Costa Rica debe ampliar su base tributaria, simplificar su sistema impositivo y mejorar la administración fiscal. Además, insiste en que estas acciones deben ir acompañadas de reformas legales que garanticen un marco normativo coherente, eficiente y alineado con las mejores prácticas internacionales. Si bien la OCDE no impone reformas específicas, sus recomendaciones actúan como una guía técnica que permite a los Estados miembros evaluar sus sistemas fiscales a la luz de estándares internacionales.

Este antecedente es fundamental para la presente investigación, ya que establece las bases técnicas que justifican la necesidad de una revisión del marco jurídico-tributario costarricense. A partir del análisis jurídico de las recomendaciones contenidas en este informe, se busca determinar su viabilidad normativa dentro del ordenamiento costarricense y proponer reformas que permitan armonizar el sistema fiscal nacional con los principios de progresividad, legalidad y sostenibilidad financiera. El estudio de la OCDE no solo ofrece un diagnóstico actualizado, sino también una hoja de ruta para el rediseño legal del sistema tributario, lo que lo convierte en un insumo esencial para esta tesis.

1.4.2 Diagnóstico y Recomendaciones de la OCDE para Fortalecer la Sostenibilidad Fiscal Costarricense

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en su informe *Estudios Económicos de la OCDE: Costa Rica 2025*, presenta un análisis detallado de la situación fiscal del país, en el cual se identifican debilidades estructurales que limitan la capacidad del Estado costarricense para alcanzar una sostenibilidad financiera a largo plazo. El documento establece que el sistema tributario actual es insuficiente para responder a los desafíos económicos contemporáneos y propone una serie de recomendaciones orientadas a mejorar la eficiencia, la equidad y la recaudación fiscal.

La idea central del informe se enfoca en la necesidad de una reforma tributaria integral que permita ampliar la base impositiva, reducir la evasión fiscal, simplificar el sistema tributario y aumentar la progresividad de los tributos. Se señala que el modelo fiscal costarricense depende en gran medida de impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado (IVA), lo cual genera una carga regresiva sobre los sectores de menores ingresos. Asimismo, se evidencia una baja recaudación del impuesto sobre la renta, especialmente en los tramos más altos, así como una estructura normativa compleja y fragmentada que obstaculiza la eficacia del sistema.

El informe también advierte que la existencia de múltiples exoneraciones fiscales sin justificación técnica ha debilitado la base tributaria, y que los actuales mecanismos de control y fiscalización resultan insuficientes para combatir de forma efectiva la evasión y la elusión. Por lo tanto, se plantea la necesidad de fortalecer la administración tributaria y de reformar el marco legal vigente, con el fin de facilitar la implementación de medidas fiscales sostenibles y equitativas.

Desde una perspectiva normativa, el estudio reconoce que las recomendaciones propuestas solo serán viables si se adoptan dentro de un entorno jurídico sólido y coherente. En consecuencia, se enfatiza que Costa Rica debe revisar y actualizar su marco jurídico-tributario para permitir la incorporación efectiva de dichas recomendaciones, garantizando la legalidad, la seguridad jurídica y la adaptación institucional.

Este antecedente resulta altamente significativo para la presente investigación, ya que proporciona un diagnóstico técnico respaldado por una organización internacional especializada, el cual justifica la necesidad de una reforma jurídica sustancial en el ámbito tributario. El análisis ofrecido por la OCDE sirve como base para evaluar la compatibilidad entre el ordenamiento jurídico costarricense y los estándares internacionales, y orienta la formulación de propuestas legales que contribuyan a fortalecer la sostenibilidad fiscal, la transparencia institucional y la equidad en la distribución de la carga tributaria.

1.4.3 Sostenibilidad Fiscal en América Latina: Desafíos Estructurales y Recomendaciones del Banco Mundial

El Informe sobre la Sostenibilidad Fiscal en América Latina (2023), publicado por el Banco Mundial, ofrece un análisis regional sobre los principales retos que enfrentan los

países latinoamericanos en la gestión de sus finanzas públicas. En este estudio, se destaca que las economías de la región presentan un patrón común caracterizado por déficits fiscales persistentes, altos niveles de endeudamiento y una limitada capacidad recaudatoria, lo cual compromete la estabilidad macroeconómica y el desarrollo sostenible de los Estados.

La idea central del informe se enfoca en la necesidad de fortalecer la sostenibilidad fiscal a través de reformas estructurales orientadas a mejorar la eficiencia del gasto público, reducir las rigideces presupuestarias y modernizar los sistemas tributarios. En particular, se señala que los países deben ampliar su base tributaria, eliminar exenciones injustificadas y mejorar la progresividad de los impuestos, como medidas prioritarias para estabilizar sus finanzas y atender las crecientes demandas sociales.

El caso de Costa Rica se menciona como un ejemplo de economía con fuertes compromisos sociales e institucionales, pero que enfrenta tensiones fiscales derivadas de una estructura tributaria poco eficiente y una deuda pública elevada. El informe advierte que, si no se abordan las causas estructurales del desequilibrio fiscal, el país corre el riesgo de reducir su espacio fiscal y limitar su capacidad de inversión en áreas clave como educación, salud e infraestructura.

El Banco Mundial resalta también la importancia de avanzar hacia una gobernanza fiscal más transparente y predecible, fortaleciendo la institucionalidad y asegurando que las reformas fiscales se encuentren debidamente respaldadas por un marco jurídico claro y estable. Se enfatiza que cualquier reforma tributaria debe ser jurídicamente viable, contar con legitimidad social y estar alineada con principios de equidad y sostenibilidad.

Este antecedente resulta clave para la presente investigación, ya que refuerza la necesidad de revisar el marco jurídico-tributario costarricense a la luz de los estándares y recomendaciones internacionales. El enfoque jurídico del estudio permite vincular el diagnóstico técnico-económico del Banco Mundial con la urgencia de una reforma legal estructurada que contribuya al fortalecimiento de la sostenibilidad fiscal. Asimismo, aporta una visión comparada que contextualiza el caso de Costa Rica dentro de los desafíos fiscales de la región, lo que enriquece el análisis normativo propuesto por esta tesis.

1.4.4 Estrategia de Consolidación Fiscal: Prioridades y Metas del Ministerio de Hacienda

La idea principal del documento Estrategia de Consolidación Fiscal (2022), elaborado por el Ministerio de Hacienda de Costa Rica, se centra en establecer un conjunto de medidas fiscales, administrativas y legales orientadas a garantizar la sostenibilidad de las finanzas públicas del país. Esta estrategia busca reducir el déficit fiscal, contener el crecimiento de la deuda pública y fortalecer la confianza en la política económica nacional mediante acciones concretas que combinen disciplina presupuestaria, eficiencia en el gasto y reformas tributarias estructurales.

El documento plantea como eje fundamental la necesidad de contar con un marco jurídico sólido que respalde las decisiones fiscales del Estado, enfatizando la importancia de la responsabilidad fiscal, la transparencia y la rendición de cuentas. Asimismo, establece que el éxito de la estrategia depende de la implementación efectiva de reformas legales que permitan una recaudación más justa, moderna y suficiente, así como del fortalecimiento institucional de la administración tributaria y financiera del país.

Este planteamiento resulta coherente con el propósito de la presente investigación, ya que respalda la necesidad de revisar y adecuar el marco jurídico-tributario costarricense en función de objetivos concretos de sostenibilidad fiscal, al tiempo que destaca la importancia de armonizar la política fiscal con los principios constitucionales y los compromisos internacionales adquiridos por el país.

1.4.5 Estrategia de Consolidación Fiscal: Prioridades Institucionales para la Sostenibilidad Financiera del Estado

El documento Estrategia de Consolidación Fiscal (2022), emitido por el Ministerio de Hacienda de Costa Rica, constituye una hoja de ruta institucional que orienta los esfuerzos del país hacia la recuperación de la estabilidad fiscal y la sostenibilidad de las finanzas públicas. Esta estrategia fue diseñada como respuesta a la creciente presión fiscal, el incremento del endeudamiento público y la necesidad de generar condiciones para un crecimiento económico sostenido y equitativo.

La idea central del documento se basa en la implementación de un conjunto de acciones fiscales, legales y administrativas enfocadas en tres pilares fundamentales: la mejora de la eficiencia del gasto público, el fortalecimiento de los ingresos tributarios y la

transparencia en la gestión financiera del Estado. Dentro de estas acciones, se incluye el compromiso de impulsar reformas legales orientadas a eliminar rigideces presupuestarias, optimizar el uso de los recursos públicos y modernizar el sistema tributario.

El Ministerio de Hacienda reconoce en este informe que uno de los principales desafíos estructurales del país radica en un sistema tributario que presenta baja recaudación relativa, alta dependencia de impuestos indirectos, y múltiples exenciones fiscales que reducen la progresividad del sistema. En consecuencia, se establece como prioridad institucional la revisión del marco jurídico-tributario, con el objetivo de diseñar una estructura legal más eficiente, equitativa y alineada con los principios de responsabilidad fiscal y justicia social.

Asimismo, la estrategia señala que cualquier medida adoptada debe estar respaldada por un marco normativo sólido que garantice su sostenibilidad en el tiempo y su coherencia con los principios constitucionales del ordenamiento jurídico costarricense. En este sentido, se subraya la necesidad de fortalecer la capacidad normativa del Estado, mediante reformas que aseguren estabilidad, claridad jurídica y un enfoque integral en la política fiscal.

Este antecedente resulta fundamental para la presente investigación, ya que evidencia la voluntad política e institucional del país para impulsar una transformación legal que permita consolidar las finanzas públicas. El contenido del documento refuerza el argumento central de la tesis: la necesidad de adaptar el marco jurídico costarricense a los estándares y recomendaciones internacionales en materia fiscal, como mecanismo para garantizar la sostenibilidad financiera, el cumplimiento de los fines estatales y la confianza ciudadana en las instituciones públicas.

1.4.6 Formalización Empresarial y su Impacto en la Recaudación Tributaria

El estudio elaborado por González (2021) titulado *Impacto de la Formalización Empresarial en la Recaudación Tributaria de Costa Rica*, para la Universidad de Costa Rica, analiza el vínculo entre los niveles de formalización empresarial y la capacidad recaudatoria del sistema tributario costarricense. A través de una investigación de carácter mixto (que combina métodos cuantitativos y cualitativos), la autora examina cómo la informalidad económica limita el crecimiento de la recaudación tributaria y obstaculiza el cumplimiento efectivo de los objetivos fiscales del Estado.

La idea principal del estudio consiste en demostrar que la formalización de las pequeñas y medianas empresas no solo representa una vía para garantizar derechos laborales y acceso a servicios públicos, sino que también constituye un mecanismo esencial para ampliar la base tributaria. El trabajo identifica barreras legales y administrativas que dificultan la incorporación de unidades económicas informales al sistema tributario, tales como requisitos excesivos, procedimientos complejos y cargas fiscales desproporcionadas para microempresarios.

El análisis concluye que la reforma del marco jurídico debe contemplar incentivos normativos para la formalización, simplificación de procesos y una estructura tributaria progresiva que estimule la incorporación voluntaria de actores informales. Este antecedente es relevante para la presente investigación, ya que evidencia cómo el diseño legal del sistema tributario incide directamente en la sostenibilidad fiscal, y refuerza la necesidad de reformas jurídicas que favorezcan la inclusión fiscal de todos los sectores económicos.

1.4.7 Políticas Fiscales en Países OCDE: Implicaciones para América Latina

El estudio de Guerra (2019) publicado bajo el nombre, *Políticas Fiscales en Países de la OCDE: Retos y Oportunidades para América Latina*, el cual fue publicado para la Revista de Economía y Derecho Comparado, 15(2), 45–67, analizó comparativamente las políticas fiscales implementadas en países miembros de la OCDE, con énfasis en su posible adaptación al contexto latinoamericano. El autor identifica los principales pilares de los sistemas fiscales más eficientes del bloque OCDE: progresividad, simplificación normativa, control de la evasión y transparencia institucional.

La idea central del artículo plantea que América Latina, y en particular países como Costa Rica, enfrentan un rezago normativo y estructural que impide replicar estas buenas prácticas fiscales. Asimismo, señala que muchas de las debilidades fiscales en la región responden no solo a deficiencias técnicas, sino a marcos legales fragmentados, con múltiples exenciones, normas poco claras y escasa capacidad sancionatoria.

Este antecedente resulta relevante para la presente investigación, ya que vincula directamente los estándares de la OCDE con el diseño normativo de los sistemas tributarios latinoamericanos, proporcionando una base comparada para evaluar el grado de alineación del ordenamiento jurídico costarricense con dichos modelos.

1.4.8 Agenda OCDE y Desafíos del Sistema Tributario Costarricense

Según un informe técnico elaborado por la Cámara Costarricense de Empresarios (2020), titulado *Desafíos del Sistema Tributario Nacional y la Agenda OCDE*, examinó los principales retos del sistema tributario costarricense frente al proceso de adhesión y alineamiento con la agenda de reformas promovida por la OCDE. El documento identifica elementos estructurales que requieren transformación, como la baja recaudación del impuesto sobre la renta, la multiplicidad de exoneraciones fiscales, la informalidad económica y la inseguridad jurídica en materia tributaria.

La idea principal del informe es que la integración efectiva de Costa Rica a la OCDE depende de su capacidad para adoptar reformas jurídicas que modernicen el sistema tributario, aumenten la eficiencia recaudatoria y mejoren la equidad del sistema fiscal. El estudio enfatiza que la estabilidad normativa es una condición indispensable para atraer inversión y fortalecer la gobernanza fiscal.

Este antecedente aporta una perspectiva sectorial valiosa para esta investigación, al mostrar cómo la inseguridad jurídica y la falta de reformas integrales afectan la competitividad del país y su capacidad de cumplir con compromisos internacionales.

1.4.9 Diagnóstico Fiscal Nacional y Sostenibilidad del Desarrollo

El capítulo fiscal del Programa Estado de la Nación, (2022), publicado bajo el nombre *Informe Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible: Capítulo Fiscal*, presentó un diagnóstico actualizado sobre la situación de las finanzas públicas costarricenses. El documento identifica como principales problemas estructurales la baja carga tributaria efectiva, la dependencia de ingresos volátiles, el crecimiento acelerado del servicio de la deuda, y un marco legal fiscal que no responde con suficiente agilidad a los desafíos contemporáneos.

La idea central del capítulo plantea que la sostenibilidad fiscal no puede entenderse únicamente como una meta económica, sino como un componente fundamental del desarrollo humano sostenible. Para ello, se destaca la necesidad de reformas normativas que fortalezcan la transparencia, la progresividad y la eficacia del sistema tributario.

Este antecedente contribuye a la investigación al enmarcar el problema fiscal dentro de una visión multidimensional del desarrollo, resaltando el rol del Derecho como herramienta de transformación institucional orientada a la equidad y la sostenibilidad social.

1.4.10 Equidad Fiscal y Protección Social en América Latina

Según un informe de la OIT (2024) la relación entre la estructura tributaria de los países latinoamericanos y su capacidad para garantizar sistemas de protección social universales, sostenibles y equitativos. Entre sus principales hallazgos, se señala que los sistemas fiscales regresivos limitan gravemente el alcance de la protección social, y que la falta de reformas legales impide una redistribución efectiva del ingreso.

La idea principal es que la equidad fiscal depende en gran medida del diseño jurídico del sistema tributario, el cual debe asegurar que quienes tienen mayor capacidad económica contribuyan proporcionalmente más. El documento enfatiza que los países deben revisar su legislación tributaria para incorporar principios de justicia fiscal, eliminar tratamientos privilegiados y fortalecer los mecanismos de fiscalización.

Este antecedente es de especial relevancia para la tesis, ya que vincula directamente el contenido del Derecho Tributario con la garantía de derechos sociales, reforzando la necesidad de reformas normativas que respondan tanto a principios constitucionales como a estándares internacionales.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

El presente marco teórico tiene como propósito establecer los fundamentos conceptuales, jurídicos y doctrinarios que sustentan la investigación titulada “*Análisis de las Recomendaciones de la OCDE 2025 para la Optimización del Marco Jurídico-Tributario y la Sostenibilidad Fiscal en Costa Rica*”. Su desarrollo se estructura en cuatro grandes ejes temáticos interrelacionados, los cuales permiten comprender la sostenibilidad fiscal no solo como una categoría económica, sino también como un principio jurídico esencial para la estabilidad y eficiencia del Estado costarricense.

En primer lugar, se abordará el tema “Sostenibilidad Fiscal: Fundamentos y Enfoques Contemporáneos”, en el cual se analizarán las principales definiciones y enfoques emitidos por organismos internacionales como el Banco Mundial, la CEPAL y el BID. Este apartado permitirá comprender la sostenibilidad fiscal como un elemento indispensable para el desarrollo sostenible, examinando sus indicadores, efectos sociales, crisis regionales y la evolución reciente del caso costarricense entre 2018 y 2025.

En segundo término, se desarrollará el apartado “Marco Jurídico y Normativo Tributario en Costa Rica”, que examina los fundamentos constitucionales del tributo, la normativa principal que rige el sistema fiscal nacional —incluyendo el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas—, así como la jurisprudencia relevante de la Sala Constitucional y los aportes de la Contraloría General de la República en materia de control y sostenibilidad presupuestaria.

El tercer tema, “La OCDE: Origen, Funciones y Estándares Internacionales”, introduce la génesis y evolución de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, sus objetivos y mecanismos de cooperación internacional, con énfasis en las políticas fiscales, los estándares de transparencia tributaria, la lucha contra la evasión y las recomendaciones formuladas a países miembros y asociados, particularmente las dirigidas a Costa Rica en el período 2021–2025.

Finalmente, el cuarto eje, titulado “Derecho Comparado y Retos de la Sostenibilidad Fiscal en Costa Rica”, expondrá las experiencias de distintos países miembros de la OCDE —como Chile, México, Colombia, España y Portugal— que han implementado reformas

exitosas orientadas a la consolidación fiscal y la equidad tributaria. A partir de dichas experiencias, se reflexionará sobre los desafíos que enfrenta Costa Rica para integrar los estándares internacionales a su propio marco jurídico, tomando en cuenta los principios de justicia tributaria, eficiencia y sostenibilidad económica.

En conjunto, estos cuatro temas conforman una base teórica integral que permitirá contextualizar las recomendaciones de la OCDE desde una perspectiva multidisciplinaria, articulando los planos económico, jurídico y comparado, con el fin de fundamentar la propuesta de lineamientos normativos orientados al fortalecimiento de la sostenibilidad fiscal costarricense.

De esta manera, el presente capítulo ofrecerá una visión articulada de los distintos enfoques teóricos y normativos que sustentan la investigación, sirviendo como base para comprender la relevancia de las recomendaciones emitidas por la OCDE en el contexto costarricense. A continuación, se desarrollan los cuatro ejes temáticos descritos, con el fin de profundizar en los fundamentos conceptuales, jurídicos y comparados que enmarcan el análisis del sistema tributario nacional y su vinculación con la sostenibilidad fiscal.

2.1 Sostenibilidad Fiscal: Fundamentos y Enfoques Contemporáneos

Como se ha indicado en la introducción general del presente capítulo, el primer eje temático se centra en el estudio de la sostenibilidad fiscal, concepto que constituye un pilar esencial en la consolidación del Estado moderno y en la preservación del equilibrio económico, jurídico y social. La elección de este tema responde a la necesidad de comprender las bases estructurales que sustentan el funcionamiento del sistema tributario costarricense y su capacidad para responder a las exigencias de un contexto económico global cada vez más complejo y dinámico. Analizar la sostenibilidad fiscal desde un enfoque contemporáneo permite no solo dimensionar su relevancia técnica, sino también su valor jurídico como principio orientador de las políticas públicas y del ordenamiento financiero del Estado.

En términos generales, la sostenibilidad fiscal “se relaciona directamente con la capacidad del Estado para cumplir sus compromisos presentes y futuros sin comprometer la estabilidad macroeconómica ni el bienestar de las generaciones venideras” (Banco Mundial, 2024, p. 13). Este principio ha sido abordado por organismos internacionales como la Banco

Interamericano de Desarrollo (BID) y la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), los cuales han coincidido en que una gestión fiscal sostenible constituye la base de un crecimiento inclusivo, responsable y equitativo (CEPAL, 2025; BID, 2023). Por ello, su análisis trasciende los límites de la economía y se adentra en el ámbito jurídico, donde el deber estatal de asegurar una administración responsable de los recursos públicos se encuentra estrechamente vinculado con los derechos fundamentales y el cumplimiento de los fines del Estado social de derecho.

El estudio de la sostenibilidad fiscal también reviste importancia desde la óptica del Derecho Financiero y Tributario, en tanto ofrece un marco conceptual que permite entender cómo las normas tributarias, presupuestarias y de control deben estructurarse para garantizar una distribución justa y eficiente de las cargas públicas. En este sentido, la disciplina jurídica no solo regula los mecanismos de recaudación y gasto, sino que también vela por el equilibrio entre la suficiencia de los ingresos estatales y el respeto de los principios de equidad, proporcionalidad y justicia tributaria. Dicho equilibrio es especialmente relevante en países como Costa Rica, donde las reformas fiscales recientes han estado condicionadas por la necesidad de atender los compromisos derivados de la adhesión a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y de fortalecer las capacidades institucionales frente a los retos económicos del período 2018–2025.

El presente apartado abordará entonces, en primer término, las definiciones fundamentales de sostenibilidad fiscal planteadas por organismos internacionales y la doctrina contemporánea, así como su vinculación con el concepto de desarrollo sostenible promovido por la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Posteriormente, se examinarán las teorías clásicas y modernas sobre el equilibrio fiscal, los principales indicadores de sostenibilidad —como el déficit, la deuda pública y la regla fiscal—, y los efectos sociales derivados de la gestión financiera estatal en áreas como la educación, la salud y la cohesión social.

Asimismo, se presentará un análisis de las crisis fiscales en América Latina y las lecciones que estas han dejado para la formulación de políticas fiscales responsables. Finalmente, se incluirá un diagnóstico del caso costarricense entre 2018 y 2025, incorporando los aportes de la Contraloría General de la República de Costa Rica y la visión doctrinaria

del Derecho Financiero respecto a los límites y tensiones entre la sostenibilidad fiscal y el gasto social.

En conjunto, este primer eje teórico proporciona una visión integral de la sostenibilidad fiscal como categoría económica y jurídica, ofreciendo las bases conceptuales necesarias para entender su rol dentro de la investigación. A continuación, se desarrollan los apartados que componen este tema, con el propósito de profundizar en los fundamentos teóricos y normativos que permiten comprender su relevancia en la estructura fiscal costarricense y en el contexto internacional contemporáneo.

2.1.1. Definición de Sostenibilidad Fiscal

La sostenibilidad fiscal representa un concepto clave en la teoría y práctica del Derecho Financiero y Tributario, pues articula la capacidad del Estado para cumplir sus obligaciones presentes y futuras sin comprometer su estabilidad macroeconómica, jurídica y social. En términos generales, se trata de garantizar que las finanzas públicas permanezcan en una senda creíble de largo plazo, de modo que la deuda, el gasto y los ingresos mantengan una coherencia que no obligue a ajustes fiscalmente traumáticos o a la privación de derechos fundamentales en generaciones futuras.

Desde el ámbito internacional, la “Organisation for Economic Co-operation and Development” (OCDE) define la sostenibilidad fiscal vinculándola con la necesidad de estructuras presupuestarias robustas y políticas de gasto/ingreso ordenadas para “mantener la sostenibilidad financiera del sistema de salud” en un contexto de crecientes presiones de gasto y endeudamiento gubernamental (OCDE, 2024, p. 3). Esta definición implica que la sostenibilidad no se limita a la simple solvencia en el presente, sino que abarca la resiliencia del Estado frente a shocks, la eficiencia del gasto y la previsibilidad del marco fiscal.

De modo complementario, el World Bank señala que “un reto político principal para los países es revertir la considerable deterioración fiscal causada por la pandemia de COVID-19 ... y restaurar la sostenibilidad fiscal y el espacio para políticas” (World Bank, 2024, p. 4). En este sentido, la sostenibilidad fiscal se concibe como un proceso de restauración o mantenimiento del espacio de maniobra fiscal sin sacrificar el crecimiento, la inversión o el bienestar social. Finalmente, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe

(CEPAL) enfatiza en su informe para la región latinoamericana que la política fiscal debe diseñarse “para un desarrollo sostenible e inclusivo”, entendiendo que la sostenibilidad fiscal no puede desvincularse del cumplimiento de metas sociales y de cohesión (CEPAL, 2022).

Tomando como referencia los antes mencionados, se podría deducir que la definición integral de sostenibilidad fiscal involucra, por tanto, varios componentes interrelacionados:

- a) Ingresos suficientes para financiar el gasto público sin depender perpetuamente de endeudamiento elevado.
- b) Control del gasto de forma eficiente y orientada a resultados, evitando presiones insostenibles.
- c) Servicio de la deuda compatible con la capacidad de pago del Estado sin que los intereses devoren otros rubros esenciales.
- d) Transparencia y rendición de cuentas, que aseguren la legitimidad y el cumplimiento de los principios de equidad y proporcionalidad tributaria.
- e) Visión inter temporal, que considere no sólo el aquí y ahora, sino también las generaciones futuras y los riesgos contingentes.

Desde el derecho, estos elementos configuran un principio jurídico emergente que condiciona el diseño del marco tributario, las reglas fiscales (como techos de gasto o déficit estructural) y los mecanismos de control institucional.

La pertinencia de esta definición es especialmente acentuada en el contexto de países latinoamericanos y de economías emergentes, donde múltiples factores —como la informalidad, el bajo ingreso tributario, las exoneraciones extensivas y la fragilidad institucional— erosionan el espacio fiscal. En Costa Rica, país que ha experimentado reformas legislativas como la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (Ley 9635/2018) y que forma parte de la OCDE desde 2021, la sostenibilidad fiscal adquiere una doble dimensión: como objetivo económico y como imperativo jurídico-normativo.

En este sentido, la definición resulta práctica, pues permite orientar la evaluación de políticas tributarias, gasto público y reglas fiscales desde una óptica de derecho y economía, sentencia que da soporte al análisis que se desarrollará en el resto de esta investigación. Por tanto, comprender la sostenibilidad fiscal en estos términos —como capacidad del Estado de

mantener una trayectoria financiera viable sin sacrificar derechos ni estabilidad— resulta fundamental para el análisis del marco jurídico-tributario costarricense y su alineación con estándares internacionales. A continuación, se desarrollan los apartados correspondientes a las principales definiciones, teorías, indicadores y casos concretos que permiten dar sustento y profundidad a este eje temático.

2.1.2 Relación entre Sostenibilidad Fiscal y Desarrollo Sostenible

La relación entre la sostenibilidad fiscal y el desarrollo sostenible constituye uno de los pilares más relevantes en el estudio del equilibrio entre la estabilidad económica, la justicia social y la protección ambiental. En los últimos años, diversos organismos internacionales han destacado que la sostenibilidad fiscal no puede entenderse de forma aislada del desarrollo sostenible, ya que ambos conceptos se encuentran estrechamente vinculados en la búsqueda de políticas públicas responsables, inclusivas y duraderas.

Según Papageorgiou, Schmittmann y Suntheim (2019), las finanzas sostenibles tienen como finalidad “contribuir a que la sociedad atienda mejor las necesidades actuales y velar porque las generaciones futuras también sean capaces de atender las suyas” (p. 1). En este sentido, una gestión fiscal sólida, equilibrada y orientada al largo plazo se convierte en una herramienta esencial para garantizar el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de la Agenda 2030.

El análisis del Fondo Monetario Internacional (FMI) evidencia que los principios ambientales, sociales y de gobernanza (ESG) se han transformado en factores determinantes dentro del sistema financiero contemporáneo. Según los mismos autores, las finanzas sostenibles integran estos principios en las decisiones empresariales y de inversión, abarcando desde el cambio climático y la contaminación hasta las prácticas laborales y la privacidad de los consumidores (Papageorgiou et al., 2019). Tal enfoque refleja una evolución del concepto clásico de sostenibilidad fiscal —centrado únicamente en el equilibrio presupuestario— hacia una visión más amplia que incorpora la equidad social, la estabilidad financiera y la responsabilidad ambiental.

De acuerdo con la misma publicación de Papageorgiou et al. (2019), los riesgos derivados del cambio climático, los desastres naturales y las desigualdades sociales

representan amenazas directas para la estabilidad financiera mundial. Las deficiencias de gestión, los altos niveles de endeudamiento de los hogares y los daños económicos provocados por fenómenos climáticos extremos pueden desencadenar crisis económicas con impactos profundos en la cohesión social. De ahí que los autores subrayen que “las cuestiones ambientales, sociales y de gestión de gobierno pueden tener un impacto considerable en el desempeño de las empresas y en la estabilidad del sistema financiero en términos más generales” (p. 3).

El cambio climático es un aspecto destacado de las finanzas sostenibles. Aquí, son dos los principales canales de riesgos. Los riesgos físicos, que incluyen daños provocados por fenómenos meteorológicos y tendencias climáticas más generales. Los riesgos de transición, que surgen de las variaciones en el precio de los activos abandonados [...] y que están relacionados con perturbaciones económicas derivadas de las políticas climáticas, la tecnología y la actitud del mercado durante la transición a una economía con menores emisiones de carbono (Papageorgiou et al., 2019, p. 4).

Esta cita resulta especialmente significativa para el ámbito jurídico y económico, ya que evidencia cómo la inacción ante los riesgos climáticos y financieros puede generar costos económicos que repercuten directamente en las finanzas públicas y, por ende, en la sostenibilidad fiscal. En consecuencia, los gobiernos deben diseñar sistemas tributarios y presupuestarios que integren la gestión de riesgos ambientales y sociales, de manera que el equilibrio fiscal se convierta también en un instrumento para garantizar la estabilidad y la justicia intergeneracional.

Por su parte, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) ha vinculado explícitamente la sostenibilidad fiscal con el cumplimiento de los ODS mediante políticas tributarias más justas e inclusivas. En su publicación *La ONU va por los más ricos a través de un nuevo sistema fiscal internacional*, se afirma que “el mundo necesita un sistema fiscal internacional que sea plenamente inclusivo [...] para cambiar el panorama financiero y apoyar el desarrollo sostenible” (Noticias ONU, 2024, párr. 3). Esta afirmación pone de manifiesto que la sostenibilidad fiscal debe construirse sobre una base de cooperación internacional y justicia tributaria global, de modo que los ingresos fiscales sean suficientes para financiar las infraestructuras, los servicios públicos y la acción climática.

Asimismo, el Comité Ad Hoc de la ONU encargado de la futura Convención Marco sobre Cooperación Fiscal Internacional ha señalado que un sistema tributario inclusivo y equitativo es esencial para que los países puedan movilizar recursos nacionales y promover políticas alineadas con los ODS (Noticias ONU, 2024). Dicho convenio buscaría garantizar que las grandes empresas multinacionales y las personas de altos ingresos contribuyan de forma proporcional al sostenimiento de las finanzas públicas, fortaleciendo así la capacidad de los Estados para invertir en educación, salud y transición ecológica.

En palabras del secretario general adjunto de Desarrollo Económico y Social de la ONU, Junhua Li, “solo un sistema fiscal internacional que sea plenamente inclusivo será legítimo y eficaz” (Noticias ONU, 2024, párr. 10). La sostenibilidad fiscal, por tanto, no puede limitarse al manejo técnico de los presupuestos nacionales, sino que debe concebirse como un compromiso ético y jurídico con la justicia distributiva y el desarrollo sostenible.

Como se desprenden de las posiciones anteriores, integrar los principios de sostenibilidad en las políticas fiscales permite que los sistemas tributarios cumplan una doble función: garantizar estabilidad financiera y servir como vehículo para alcanzar un desarrollo más equitativo, resiliente y ambientalmente responsable. De este modo, la relación entre sostenibilidad fiscal y desarrollo sostenible constituye una convergencia de objetivos económicos, sociales y ambientales que fortalece la legitimidad del Estado y el cumplimiento de sus fines esenciales.

2.1.3 Teorías Clásicas y Contemporáneas sobre Equilibrio Fiscal

El equilibrio fiscal ha sido uno de los temas centrales en la teoría económica y jurídica contemporánea, debido a su estrecha relación con la estabilidad financiera del Estado y la efectividad de sus políticas públicas. Desde una perspectiva doctrinaria, mantener un equilibrio entre los ingresos y los gastos públicos no solo constituye un principio de buena administración, sino también una exigencia del Estado social de derecho orientada al uso racional de los recursos públicos. A lo largo de la historia, diferentes corrientes de pensamiento económico y político han ofrecido interpretaciones diversas sobre la manera en que debe alcanzarse este equilibrio y sobre el papel del Estado en la economía.

De acuerdo con Economía e Inversión (2025), el economista estadounidense Martin Feldstein fue una de las figuras más influyentes en el desarrollo moderno de la teoría del equilibrio fiscal. Feldstein subrayó la importancia de mantener un balance sólido entre los ingresos y los gastos del gobierno, considerando que un déficit persistente puede provocar un aumento en las tasas de interés, desincentivar la inversión privada y comprometer el crecimiento económico sostenible. Según la publicación, Feldstein argumentaba que “un equilibrio fiscal sólido es crucial para fomentar el crecimiento económico sostenible y evitar crisis financieras” (Economía e Inversión, 2025, párr. 5). Este enfoque enfatiza la necesidad de prudencia fiscal y la gestión responsable de la deuda como pilares de la estabilidad macroeconómica.

Entre las contribuciones más destacadas de Feldstein, la teoría del déficit fiscal ocupa un lugar central. Para el autor, los gobiernos deben evitar déficits prolongados, ya que estos tienden a generar presiones inflacionarias y reducen la capacidad de inversión del sector privado. Además, su teoría del ahorro propone que las políticas fiscales deben fomentar el ahorro interno como fuente de capital para la inversión productiva. Dicho planteamiento busca alcanzar un círculo virtuoso en el que el equilibrio presupuestario promueva simultáneamente estabilidad y crecimiento. En sus palabras, “las políticas fiscales que fomentan el ahorro privado pueden ser beneficiosas para la economía, al aumentar el capital disponible para la inversión y fortalecer la sostenibilidad a largo plazo” (Economía e Inversión, 2025, párr. 12).

Feldstein ha argumentado que un déficit fiscal elevado puede tener efectos negativos en la economía a largo plazo. En su análisis, sostiene que los déficits perpetuos pueden llevar a un aumento de las tasas de interés, lo que a su vez desincentiva la inversión privada. Esto implica que los gobiernos deben ser cautelosos al momento de implementar políticas fiscales expansivas, especialmente en tiempos de crecimiento económico. (Economía e Inversión, 2025, párr. 10)

El legado teórico de Feldstein se inscribe en una línea de pensamiento liberal que concibe al Estado como garante del orden macroeconómico, pero no como un actor interventor excesivo en la economía. Esta visión se corresponde con las teorías políticas clásicas del liberalismo económico, que, según Rivas Gutiérrez (2024), defienden la libertad

individual, la propiedad privada y la limitación del poder estatal en los asuntos económicos. En palabras de la autora, “el liberalismo clásico se basa en la defensa de la libertad individual, los derechos individuales y la limitación del poder del Estado” (párr. 4). Desde este enfoque, el equilibrio fiscal no solo es una herramienta técnica, sino una manifestación de disciplina institucional y respeto por los límites del gasto público.

Por el contrario, las corrientes socialistas y comunitaristas han ofrecido interpretaciones distintas respecto al papel del Estado en la economía y al significado del equilibrio fiscal. El socialismo clásico, inspirado en autores como Karl Marx y Friedrich Engels, plantea que el gasto público debe orientarse a garantizar la igualdad social y la redistribución equitativa de la riqueza, incluso si ello implica ampliar temporalmente el déficit. En su versión contemporánea, el socialismo “se enfoca en la justicia social, la redistribución de la riqueza y la protección de los derechos laborales” (Rivas Gutiérrez, 2024, párr. 11). Bajo esta óptica, el equilibrio fiscal no se mide únicamente en términos contables, sino también en función de su capacidad para promover la equidad y el bienestar colectivo.

Por su parte, el comunitarismo contemporáneo ofrece una visión intermedia, al reconocer la importancia de la cohesión social y la responsabilidad compartida en la sostenibilidad de las finanzas públicas. Según Rivas Gutiérrez (2024), esta corriente “se enfoca en la promoción de la cohesión social, la diversidad cultural y la participación ciudadana” (párr. 15), valores que pueden trasladarse al ámbito fiscal mediante presupuestos participativos, control social sobre el gasto público y políticas fiscales orientadas al bien común. En este sentido, el equilibrio fiscal se interpreta como un compromiso ético entre el deber del Estado de proveer servicios y la responsabilidad ciudadana de contribuir al sostenimiento del sistema mediante una tributación justa y progresiva.

Integrando, las teorías clásicas y contemporáneas sobre equilibrio fiscal reflejan la tensión entre disciplina financiera y justicia social, elementos que siguen siendo objeto de debate en la política económica y jurídica moderna. Mientras que el liberalismo y las teorías de Feldstein enfatizan la estabilidad macroeconómica y la contención del gasto, el socialismo y el comunitarismo priorizan la equidad y el desarrollo humano. En el contexto costarricense, este debate se materializa en la búsqueda de un modelo de sostenibilidad fiscal que combine

la prudencia presupuestaria con el cumplimiento efectivo de los derechos sociales, conforme a los principios constitucionales del Estado social y democrático de derecho.

2.1.4 Indicadores de Sostenibilidad Fiscal (*Déficit, Deuda y Regla Fiscal*)

El análisis de la sostenibilidad fiscal requiere identificar indicadores objetivos que permitan medir la capacidad de un Estado para cumplir sus obligaciones financieras sin comprometer la estabilidad macroeconómica ni el bienestar de las generaciones futuras. Entre los indicadores más relevantes se encuentran el déficit fiscal, la deuda pública y la regla fiscal, los cuales reflejan el comportamiento estructural de las finanzas del gobierno y su relación con el crecimiento económico. Estos instrumentos son esenciales para determinar si la política fiscal es sostenible y si las decisiones presupuestarias actuales se alinean con los principios de estabilidad y responsabilidad financiera establecidos en el marco jurídico costarricense.

De acuerdo con el Banco Central de Costa Rica (BCCR), en una publicación realizada por, Lankester, Loaiza y Monge (2019), la sostenibilidad de la deuda pública depende de la relación entre los ingresos futuros netos y los pagos de intereses de la deuda existente. En su estudio *Política fiscal: análisis de sostenibilidad y función de reacción*, explican que “el nivel de deuda es sostenible cuando es igual al valor presente del balance primario futuro” (p. 5).

Esto significa que la estabilidad fiscal se alcanza cuando los ingresos públicos, una vez deducidos los pagos de intereses, son suficientes para cubrir la deuda acumulada. Los autores complementan este análisis con la restricción presupuestaria inter temporal del gobierno (IGBC), la cual permite evaluar la solvencia estatal a largo plazo mediante proyecciones de deuda y balance primario.

El mismo informe del BCCR introduce la función de reacción fiscal (FRF), herramienta que mide cómo reacciona el balance primario ante variaciones en el nivel de deuda. Según los autores, una respuesta positiva y estadísticamente significativa del balance primario frente al aumento de la deuda es suficiente para garantizar la sostenibilidad fiscal. Como señalan Lankester et al., (2019), “si la razón deuda/PIB aumenta, el gobierno debería reaccionar mejorando su balance primario para contrarrestar dicho incremento” (p. 21). Este

tipo de análisis no solo refleja la disciplina fiscal de un país, sino también su capacidad institucional para ajustar el gasto público ante contextos de endeudamiento creciente.

Por otra parte, el indicador déficit fiscal continúa siendo un elemento clave para determinar la sostenibilidad financiera de las políticas públicas. De acuerdo con la evidencia presentada por el BCCR, Costa Rica experimentó un crecimiento acelerado de la razón deuda/PIB tras la crisis financiera del 2008, lo que puso de manifiesto la necesidad de adoptar reformas estructurales. Entre 1970 y 2018, el país mostró una tendencia de déficit financiero persistente, alcanzando niveles que amenazaban la solvencia estatal. Los análisis econométricos realizados por el Departamento de Investigación Económica del Banco Central evidencian que los períodos de expansión del gasto sin incremento proporcional de los ingresos son los principales determinantes de la pérdida de sostenibilidad fiscal.

De forma complementaria, el estudio de Cardoza, Molina y Vargas (2025), publicado por la Universidad Nacional de Costa Rica, aporta una perspectiva actualizada sobre los avances recientes del país en materia de sostenibilidad fiscal. Los autores destacan que, al cierre de 2024, la relación deuda/PIB se ubicó en 59,76 %, situándose por debajo del umbral crítico del 60 % establecido en la Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

Este descenso mencionado en la publicación implica una mejora significativa en la gestión de la deuda pública y amplía el margen de maniobra fiscal para el ejercicio presupuestario de 2025. Según el Informe de Política Monetaria del BCCR, esta reducción de la deuda “podría significar hasta 30 700 millones más de gasto corriente para el Gobierno Central”, representando un incremento de alrededor del 8,5 % del presupuesto del Ministerio de Salud o un 6 % del del Poder Judicial. (Cardoza, Molina & Vargas, 2025, párr. 25)

En palabras de Cardoza, Molina y Vargas (2025):

La regla fiscal es un mecanismo establecido en la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (Ley 9635) en 2018. “Su propósito es controlar el crecimiento del gasto público, al imponer límites basados en dos factores: el nivel de deuda del Gobierno Central como porcentaje del PIB y el crecimiento promedio del PIB nominal en los últimos cuatro años” (Cardoza, Molina & Vargas, 2025, párr. 11).

La regla fiscal constituye, entonces, una herramienta normativa fundamental para mantener la estabilidad presupuestaria. Establece límites de crecimiento del gasto público en

función de los niveles de endeudamiento del Estado, lo que permite asegurar que el gasto no aumente de manera desproporcionada respecto al crecimiento económico. Los autores explican que cuando la deuda supera el 60 % del PIB, el crecimiento del gasto total no puede exceder el 65 % del promedio del crecimiento nominal del PIB en los últimos cuatro años. En cambio, si la deuda se sitúa entre 55 % y 60 %, el límite se amplía al 70 %, y cuando se ubica entre 50 % y 55 %, el gasto puede crecer hasta el 80 %. (Cardoza et al., 2025)

La reducción de la deuda pública por debajo del umbral del 60 % tiene un efecto directo sobre la capacidad de gasto del Gobierno, permitiendo mayores recursos para atender servicios esenciales como salud, educación e infraestructura. El cuadro presentado por los autores —con base en datos del Banco Central de Costa Rica y del Ministerio de Hacienda— evidencia que la proyección del gasto sujeto a la regla fiscal para 2026 asciende a ₡8 360 825 millones, frente a ₡7 930 513 millones en 2025, lo que refleja una diferencia positiva de ₡30 736,6 millones, equivalente al 7,75 % de crecimiento promedio. (Lankester, Loaiza y Monge, 2019)

Estos resultados de los expertos confirman que los indicadores de sostenibilidad fiscal —déficit, deuda y regla fiscal— permiten evaluar de manera integral la salud financiera del Estado y su capacidad de mantener la solvencia a largo plazo. En el caso costarricense, la aplicación disciplinada de la regla fiscal y la reducción de la deuda reflejan un avance significativo hacia la sostenibilidad fiscal, aunque persisten retos asociados al control del gasto corriente y a la mejora de la eficiencia tributaria. En consecuencia, el seguimiento de estos indicadores resulta esencial para garantizar la estabilidad macroeconómica y el cumplimiento de los objetivos de desarrollo económico y social del país.

2.1.5 Efectos Sociales de la Sostenibilidad Fiscal (Educación, Salud y Cohesión Social)

La sostenibilidad fiscal no solo debe analizarse desde la perspectiva contable o económica, sino también desde su impacto social, pues constituye una herramienta esencial para garantizar el desarrollo humano y el bienestar colectivo. La estabilidad de las finanzas públicas permite al Estado mantener la provisión de servicios básicos en educación, salud, seguridad social y cohesión comunitaria, lo cual repercute directamente en la equidad y la calidad de vida de la población.

En este sentido, la Organización Panamericana de la Salud (OPS, 2025) ha subrayado que el bienestar social no se construye únicamente desde los hospitales, sino desde factores como el hogar, la educación, el trabajo y el medio ambiente. La salud —y, en general, el desarrollo social— dependen de los determinantes estructurales que la política fiscal debe financiar de manera sostenida.

De acuerdo con la directora del Departamento de Determinantes Sociales y Ambientales para la Equidad en Salud de la OPS, Gerry Eijkemans, “mantener a las personas sanas y con elevados niveles de bienestar tiene un impacto socioeconómico enorme, por eso la promoción de la salud es tan importante” (OPS, 2025, párr. 5). Esta afirmación resume la conexión entre sostenibilidad fiscal y desarrollo social: invertir en salud, educación y calidad de vida no solo fortalece los derechos fundamentales, sino que genera retornos económicos tangibles en términos de productividad y reducción del gasto público futuro.

La evidencia internacional demuestra que por cada dólar invertido en promoción de la salud se ahorran entre dos y cuatro dólares en costos sanitarios futuros, y hasta siete dólares por cada dólar destinado a agua y saneamiento (OPS, 2025, párr. 10). Como lo afirma la OPS en su publicación:

Hay evidencia científica sobre que el fomento de estilos de vida saludables y la prevención no sólo mejoran la calidad de vida de la población, sino que también reducen los costes sanitarios y aumentan la productividad, puesto que las personas sanas son más productivas en el trabajo. Todo esto implica, por lo tanto, un rendimiento económico positivo a largo plazo. (OPS, 2025, párr. 8)

Este enfoque reafirma que la sostenibilidad fiscal no se limita a equilibrar las cuentas nacionales, sino que debe orientar el gasto hacia políticas que fortalezcan el capital humano, la equidad intergeneracional y la resiliencia social. Cuando el financiamiento público se destina adecuadamente a educación y salud, los resultados se traducen en una fuerza laboral más capacitada y saludable, capaz de sostener el crecimiento económico con justicia social. De lo contrario, los recortes indiscriminados en los presupuestos sociales pueden generar lo que Eijkemans denomina una “falsa economía”, ya que reducen temporalmente el gasto, pero provocan costos futuros más altos para los sistemas de salud, la seguridad social y la productividad nacional. (OPS, 2025, párr. 11)

Asimismo, el 40 % de la salud de las personas depende de los determinantes sociales como el empleo, la vivienda, los ingresos y la educación, mientras que otro 30 % está asociado a los hábitos personales y un 10 % al entorno ambiental (OPS, 2025). Estos datos demuestran que la sostenibilidad fiscal tiene un papel transversal: al sostener políticas públicas inclusivas en estos ámbitos, el Estado promueve simultáneamente la salud, la educación y la cohesión social. Por tanto, reducir la desigualdad y garantizar el acceso equitativo a los servicios básicos se convierte no solo en un objetivo moral o político, sino también en una condición para la estabilidad económica de largo plazo.

Desde la óptica de la política pública, la inversión social sostenida debe considerarse una herramienta de prevención estructural. Un sistema fiscal sólido permite mantener programas de becas, infraestructura educativa, seguros de salud, subsidios a poblaciones vulnerables y proyectos comunitarios. Estas acciones contribuyen a fortalecer la cohesión social, disminuir la pobreza y generar confianza en las instituciones. En palabras de Eijkemans (OPS, 2025), el desafío central radica en evitar que los Estados “curen a las personas para devolverlas a las mismas condiciones que las enfermaron”, lo que implica que el gasto público debe enfocarse en las causas estructurales de la desigualdad más que en sus síntomas.

La sostenibilidad fiscal, por tanto, establece la base financiera del Estado Social de Derecho, ya que sin recursos públicos suficientes y gestionados con responsabilidad no es posible garantizar el derecho a la salud, la educación o la seguridad social consagrados en la Constitución Política de Costa Rica. Es indispensable que la política fiscal se diseñe con criterios de equidad y eficiencia, priorizando la inversión social como motor de productividad y cohesión. Como lo afirma la OPS (2025), “los recortes en los presupuestos de salud pública representan una falsa economía [...] y es probable que generen miles de millones en costes adicionales para los servicios sanitarios y la economía en general” (párr. 12).

En síntesis, los efectos sociales de la sostenibilidad fiscal son amplios y estratégicos: una política fiscal sólida y responsable impulsa el desarrollo humano, fortalece el tejido social y mejora la capacidad productiva del país. Invertir en salud, educación y equidad no solo cumple una función redistributiva, sino que también constituye la mejor garantía de estabilidad fiscal a largo plazo. Así, la sostenibilidad fiscal debe entenderse como una

condición indispensable para el ejercicio efectivo de los derechos sociales y para el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible en Costa Rica.

2.1.6 Crisis Fiscales en América Latina y Aprendizajes

Las crisis fiscales en América Latina y el Caribe han representado uno de los desafíos estructurales más persistentes para la estabilidad macroeconómica y el desarrollo sostenible de la región. Estas crisis no solo reflejan desequilibrios financieros del Estado, sino también la debilidad de sus sistemas tributarios, la informalidad laboral y la limitada capacidad de redistribución social. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2025), advierte que la región enfrenta un escenario caracterizado por bajo crecimiento económico, alto endeudamiento público y un espacio fiscal cada vez más restringido, lo cual compromete la capacidad estatal de mantener políticas sociales sostenibles.

Según el informe *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2025*, elaborado por la OCDE en colaboración con la CEPAL, el CIAT y el BID, la presión tributaria promedio en la región se ubicó en 21,5 % del PIB en 2023, cifra significativamente inferior al promedio de los países miembros de la OCDE (34 % del PIB) (OCDE et al., 2025). Esta brecha fiscal se traduce en una menor capacidad redistributiva y en una dependencia excesiva de los impuestos al consumo, que tienden a ser regresivos y a incrementar la desigualdad social. Además, los altos niveles de evasión fiscal, informalidad y exenciones tributarias erosionan las bases impositivas, limitando la recaudación y dificultando el financiamiento de los servicios públicos esenciales.

La región de América Latina y el Caribe enfrenta importantes desafíos fiscales derivados de un contexto internacional incierto, bajo crecimiento económico y un espacio fiscal cada vez más reducido. [...] Los altos niveles de informalidad, la evasión y las exenciones tributarias erosionan las bases fiscales y obstaculizan el financiamiento sostenible del desarrollo... (OCDE et al., 2025, p. 12)

El informe de la OCDE identifica entre los principales aprendizajes postcrisis la necesidad de diversificar las fuentes de ingreso público, mejorar la calidad del gasto, reducir los incentivos fiscales ineficientes y consolidar marcos de responsabilidad fiscal que

garanticen la sostenibilidad de la deuda. Esto implica fortalecer la administración tributaria mediante la digitalización, promover sistemas progresivos de impuestos sobre la renta y el patrimonio, y reorientar el gasto hacia la inversión social y productiva. Desde la perspectiva de política pública, tales medidas buscan equilibrar las finanzas públicas sin sacrificar la inversión en educación, salud e infraestructura, elementos esenciales para el crecimiento inclusivo.

La pandemia de COVID-19 agudizó los desequilibrios fiscales preexistentes al requerir medidas de gasto extraordinario para atender emergencias sanitarias, subsidios y programas sociales. En consecuencia, muchos países incrementaron de manera significativa sus niveles de deuda, superando los márgenes prudenciales de sostenibilidad. Si bien algunas economías experimentaron una recuperación parcial de ingresos tributarios, el contexto posterior se caracteriza por la necesidad de consolidar las finanzas públicas sin frenar la reactivación económica. De acuerdo con la OCDE (2025), esta tensión exige una “revisión estructural de los sistemas tributarios para garantizar una mayor equidad, eficiencia y transparencia en la gestión de los recursos públicos” (p. 18).

En este mismo sentido, el Banco Mundial (2024) destaca que la crisis del aprendizaje en América Latina y el Caribe es uno de los efectos sociales más graves de las crisis fiscales acumuladas. Según su publicación *Abordar la crisis del aprendizaje en América Latina y el Caribe*, antes de la pandemia más de la mitad de los niños de diez años no podían leer ni comprender un texto simple, y tras la COVID-19 este porcentaje se elevó a más del 80 %. (Banco Mundial, 2024) Este deterioro educativo representa una forma de crisis fiscal indirecta, ya que los recortes en inversión educativa y la ineficiencia del gasto público en este sector reducen el capital humano y perpetúan los ciclos de desigualdad y baja productividad.

El mismo organismo advierte que las políticas fiscales orientadas a la recuperación del aprendizaje pueden generar beneficios económicos y sociales sostenibles. Programas como *Accelerate Learning Recovery* y *Learning Poverty Reduction* impulsan tutorías personalizadas, formación docente y financiamiento para políticas educativas inclusivas, en el marco de una estrategia integral para reducir la pobreza educativa (Banco Mundial, 2024). Los resultados preliminares de estas iniciativas indican que más de 18 millones de niños en

la región se han beneficiado de proyectos financiados por el Banco Mundial, los cuales priorizan la equidad y la calidad educativa como pilares del desarrollo fiscalmente sostenible.

Desde una perspectiva jurídica y de política fiscal, las lecciones derivadas de las crisis recientes evidencian que la sostenibilidad fiscal no puede desvincularse del desarrollo social. Los países que implementaron mecanismos de responsabilidad fiscal acompañados de políticas redistributivas más sólidas lograron amortiguar mejor los efectos de la crisis. En cambio, aquellos con estructuras tributarias débiles o dependientes del consumo experimentaron mayores retrocesos en equidad y bienestar. Por ello, la cooperación entre organismos como la OCDE, la CEPAL y el BID resulta esencial para promover reformas estructurales que fortalezcan la transparencia, progresividad y eficiencia de los sistemas fiscales latinoamericanos.

Por tanto, las crisis fiscales en América Latina han puesto de relieve la urgencia de modernizar los sistemas tributarios y de gasto público bajo principios de equidad y sostenibilidad. Los aprendizajes obtenidos apuntan hacia la necesidad de fortalecer el capital humano mediante inversión en educación, mejorar la recaudación mediante justicia fiscal, y consolidar marcos institucionales que garanticen la estabilidad financiera. Solo a través de una sostenibilidad fiscal con justicia social será posible romper el ciclo de crisis recurrentes que ha caracterizado a la región durante las últimas décadas.

2.1.7 Caso Costarricense: Diagnóstico 2018 – 2025

El análisis del caso costarricense entre los años 2018 y 2025 permite comprender la evolución del sistema fiscal nacional y su relación con los compromisos asumidos tras la adhesión a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Durante este periodo, Costa Rica ha transitado por una serie de reformas estructurales orientadas a corregir desequilibrios fiscales persistentes, fortalecer la sostenibilidad de las finanzas públicas y garantizar el cumplimiento de la regla fiscal prevista en la Ley No. 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (2018). Según la OCDE (2025), estas medidas han permitido avances significativos en la consolidación fiscal y la transparencia tributaria, aunque el país continúa enfrentando vulnerabilidades estructurales, especialmente en el control del gasto público y la rigidez presupuestaria.

La aprobación de la Ley 9635 marcó un punto de inflexión en la política fiscal costarricense. Dicha norma introdujo el Impuesto al Valor Agregado (IVA), estableció límites al crecimiento del gasto corriente mediante la regla fiscal y reformó los regímenes salariales del sector público. De acuerdo con la Contraloría General de la República (2022), la aplicación de la regla fiscal ha contribuido a moderar el ritmo de endeudamiento y contener la expansión del gasto, aunque su implementación ha generado tensiones entre las instituciones públicas, especialmente en sectores sensibles como educación y salud. Estas tensiones reflejan el desafío de equilibrar la disciplina fiscal con el mandato constitucional de garantizar derechos sociales, lo cual plantea interrogantes sobre la compatibilidad entre la sostenibilidad financiera y el Estado Social de Derecho.

En términos macroeconómicos, la deuda del Gobierno Central alcanzó su punto más alto en 2020, situándose en torno al 68 % del PIB, impulsada por los efectos de la pandemia de COVID-19 y las medidas de estímulo fiscal implementadas para mitigar la crisis. Según el Banco Central de Costa Rica (2024), la trayectoria de la deuda comenzó a estabilizarse a partir de 2022 gracias al control del gasto, la mejora en la recaudación tributaria y el crecimiento moderado del PIB. Para 2024, la relación deuda/PIB descendió a 59,7 %, lo que permitió una flexibilización parcial de la regla fiscal y una mayor capacidad de inversión pública (Cardoza, Molina & Vargas, 2025). Este resultado evidencia una recuperación gradual de la sostenibilidad fiscal, aunque con márgenes aún estrechos para la política pública.

La OCDE (2025) subraya que, pese a los avances, persisten desafíos estructurales en la composición del gasto y la eficiencia del sistema tributario. El país mantiene una presión fiscal del 23 % del PIB —inferior al promedio de los miembros de la OCDE (34 %)— y una alta dependencia de los impuestos indirectos. Además, la evasión y la elusión fiscal continúan erosionando las bases impositivas, limitando la capacidad redistributiva del sistema (OCDE, 2025). En consecuencia, se recomienda ampliar la base tributaria, revisar las exoneraciones y reforzar la administración tributaria mediante la digitalización y la cooperación internacional.

Por su parte, el Banco Mundial (2024) advierte que el fortalecimiento de la sostenibilidad fiscal debe ir acompañado de políticas inclusivas que promuevan la equidad y

la productividad. La reducción de la pobreza y el impulso de la educación y la salud son condiciones necesarias para consolidar un crecimiento sostenible, ya que los recortes desmedidos en gasto social podrían debilitar los logros alcanzados en materia de bienestar. En este sentido, la sostenibilidad fiscal no puede entenderse solo como equilibrio contable, sino como un principio integral que armoniza la estabilidad macroeconómica con la justicia social y la garantía de derechos fundamentales.

En síntesis, el período 2018–2025 evidencia un proceso de ajuste y aprendizaje institucional en Costa Rica. El país ha logrado avances relevantes en la consolidación fiscal y la transparencia tributaria, pero enfrenta el reto de sostener esos logros en un contexto de demandas sociales crecientes. La experiencia costarricense demuestra que la sostenibilidad fiscal, más que un objetivo puramente financiero, constituye una condición necesaria para la estabilidad democrática y el cumplimiento de los fines esenciales del Estado, siempre que se preserve la coherencia entre disciplina fiscal, eficiencia administrativa y protección social.

2.1.8 Aportes de la Contraloría General de la República sobre Sostenibilidad (Incluyendo Informes sobre OCDE)

La Contraloría General de la República (CGR) desempeña un papel fundamental en el aseguramiento de la sostenibilidad fiscal y en la fiscalización integral de la Hacienda Pública costarricense. Su labor no solo se limita al control del gasto, sino que abarca la evaluación del desempeño institucional, la revisión de los marcos normativos y la promoción de políticas públicas que garanticen la eficiencia en la gestión estatal.

De acuerdo con la CGR (2024), la fiscalización para el desarrollo sostenible tiene como propósito impulsar cambios en la gestión de la Hacienda Pública que contribuyan a la satisfacción de las necesidades humanas en equilibrio con el ambiente, mediante la supervisión oportuna, la adaptación frente al cambio climático y el aprovechamiento racional de los recursos naturales. Este enfoque se fundamenta en el artículo 12 del Reglamento Orgánico de la Contraloría y refleja una concepción moderna de la sostenibilidad, entendida no solo desde la perspectiva económica, sino también ambiental y social.

“La fiscalización se orienta al aprovechamiento sostenible de los recursos naturales y la adaptación frente al cambio climático, garantizando la satisfacción de las necesidades

humanas en equilibrio con el ambiente” (Contraloría General de la República, 2024, párr. 3). En este sentido, la CGR actúa como garante del equilibrio entre la sostenibilidad financiera y la sostenibilidad ambiental, reconociendo que ambas dimensiones son complementarias y necesarias para el cumplimiento de los fines del Estado Social de Derecho.

A través del Área de Fiscalización para el Desarrollo Sostenible (DFOE-SOS), la institución fiscaliza funciones relacionadas con la regulación, explotación y conservación de recursos naturales, la producción agrícola, el turismo y la energía, bajo un enfoque de sostenibilidad intergeneracional (CGR, 2024). Este mandato amplía la noción tradicional de control fiscal hacia una visión de desarrollo sostenible coherente con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) y con las recomendaciones internacionales de la OCDE sobre gobernanza fiscal y ambiental.

En materia estrictamente económica, la CGR ha fortalecido su rol técnico mediante informes de seguimiento presupuestario que contribuyen a evaluar la sostenibilidad de las finanzas públicas. En el documento DFOE-FIP-MTR-00034-2025, la institución advierte que, pese al crecimiento moderado de la economía nacional, la recaudación tributaria no ha aumentado de forma proporcional, lo que limita la capacidad del Estado para sostener una carga fiscal suficiente. (Contraloría General de la República, 2025)

Al restringir la capacidad del Estado para soportar la carga fiscal, se confirma la persistencia de brechas estructurales que condicionan la estabilidad macroeconómica y la eficiencia del gasto público. “El crecimiento moderado de la economía costarricense no se refleja en un incremento sostenido de la recaudación de ingresos, lo que limita la capacidad de fortalecer la carga tributaria y restringe el margen de maniobra fiscal” (Contraloría General de la República, 2025, párr. 2).

Además de su monitoreo interno, la CGR incorpora en sus análisis las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), entidad que ha instado a Costa Rica a continuar con políticas fiscales prudentes, ampliación de la base tributaria y mejora en la calidad del gasto. Según la OCDE (2025), la sostenibilidad a largo plazo depende de la eficiencia de la inversión pública y de la reducción de la rigidez presupuestaria, aspectos que la CGR también ha enfatizado en sus auditorías y recomendaciones. De igual manera, la institución promueve el fortalecimiento de los

sistemas de información financiera y la transparencia presupuestaria, en consonancia con los estándares internacionales de rendición de cuentas.

En conjunto, los aportes de la Contraloría General de la República entre 2024 y 2025 consolidan su papel como eje rector del control fiscal, ambiental y social del Estado costarricense. A través de sus áreas técnicas —especialmente la DFOE-SOS y la DFOE-FIP—, la CGR articula la sostenibilidad fiscal con la sostenibilidad del desarrollo nacional, asegurando que la administración pública opere bajo criterios de legalidad, eficiencia, transparencia y responsabilidad. Su interacción con las recomendaciones de la OCDE evidencia la creciente convergencia entre el derecho financiero costarricense y los estándares internacionales de gobernanza fiscal y sostenibilidad.

2.1.9 Perspectiva Doctrinaria del Derecho Financiero y Tributario

El Derecho Financiero y Tributario constituye una rama esencial del orden jurídico público, orientada al estudio de la obtención, gestión y control de los recursos que permiten al Estado cumplir sus fines constitucionales. Desde una perspectiva doctrinaria, su fundamento descansa en el principio del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el cual se erige como manifestación concreta de la solidaridad social y como límite a la potestad estatal de imposición. Según Soto Fallas (2023), el deber de contribuir se encuentra estrechamente vinculado a la dignidad humana y al modelo de Estado social y democrático de derecho, lo que implica que toda política tributaria debe responder a criterios de justicia, proporcionalidad y razonabilidad que garanticen la equidad y la no confiscatoriedad del tributo.

El autor explica que este deber tiene un doble contenido jurídico y ético. Desde el punto de vista jurídico, otorga sustento al poder tributario del Estado; mientras que, desde el plano ético, se justifica en el principio de solidaridad, al reconocer que cada persona contribuye al bienestar común en proporción a su capacidad económica. De acuerdo con Soto Fallas (2023), “el deber de contribuir encuentra explicación en el principio de solidaridad, siendo ello una concreción del reconocimiento de la intrínseca dignidad humana” (p. 93). Así, el sistema tributario debe ser un medio para la realización de los derechos fundamentales y no un instrumento de opresión económica.

Asimismo, la doctrina destaca que la Constitución Política de Costa Rica, en su artículo 18, establece la obligación de todos los ciudadanos de “contribuir para los gastos públicos”, sin definir expresamente los límites a esa obligación. Soto Fallas (2023) observa que esta omisión debe ser interpretada armónicamente con el conjunto del ordenamiento constitucional, en particular con los principios de igualdad, progresividad y capacidad económica. Por su parte, el artículo 31 de la Constitución Española complementa esta idea al disponer que todos deben contribuir según su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en la equidad y sin efectos confiscatorios. Este contraste evidencia que el derecho costarricense debe interpretar su mandato fiscal conforme a los valores del Estado social de derecho y a los límites derivados de la dignidad humana y la justicia tributaria

Desde esta perspectiva, el Derecho Tributario costarricense se concibe como una expresión del Derecho Constitucional aplicado a la esfera financiera. De ahí que el poder tributario no pueda ser ejercido de forma ilimitada ni desvinculada del respeto a los derechos fundamentales. Como sostiene Soto Fallas (2023), “el deber de contribuir y el poder tributario no son absolutos, encuentran límites expresos e implícitos en el ordenamiento constitucional y, sobre todo, en los principios filosóficos que inspiran al Estado social y democrático de derecho” (p. 94). Este planteamiento reafirma que la potestad fiscal del Estado se legitima únicamente cuando se ajusta a los principios de proporcionalidad, justicia distributiva y protección de la libertad económica.

Además, el autor advierte que la relación entre el Derecho Financiero y el Derecho Constitucional no es meramente instrumental, sino sustantiva: el primero es el mecanismo mediante el cual el Estado materializa su función social, mientras que el segundo establece los límites y condiciones para evitar abusos de poder. De este modo, la perspectiva doctrinaria contemporánea concibe el tributo como una herramienta de equilibrio entre la necesidad de financiar el gasto público y la obligación de respetar la esfera patrimonial de los ciudadanos.

Finalmente, Soto Fallas (2023) subraya que el principio de capacidad económica, en su doble vertiente mínima (exención de quienes carecen de recursos) y máxima (prohibición de confiscatoriedad), constituye el eje rector del Derecho Tributario moderno. Dicho

principio no solo sirve como criterio de justicia fiscal, sino también como parámetro de legitimidad constitucional del poder tributario. En consecuencia, la sostenibilidad financiera del Estado debe basarse en un sistema tributario equitativo, racional y solidario, capaz de garantizar la redistribución justa de la riqueza sin sacrificar la libertad ni la dignidad humana.

2.1.10 El Debate Entre Sostenibilidad Fiscal y Gasto Social

El debate entre sostenibilidad fiscal y gasto social constituye una de las tensiones más complejas del derecho financiero moderno. Por un lado, el principio de sostenibilidad fiscal impone la necesidad de mantener el equilibrio presupuestario y evitar el endeudamiento excesivo que comprometa la estabilidad macroeconómica. Por otro, el gasto social se erige como un instrumento indispensable para garantizar la equidad, la cohesión social y la realización efectiva de los derechos fundamentales. En este contexto, la discusión no debe plantearse como una dicotomía entre responsabilidad fiscal y bienestar ciudadano, sino como una búsqueda de armonización entre ambos objetivos, de modo que el manejo prudente de las finanzas públicas se traduzca en desarrollo humano sostenible.

Según Christine Lagarde (2019), entonces directora gerente del Fondo Monetario Internacional, el gasto social es “un componente básico del contrato social necesario para cumplir la misión encomendada a las instituciones del Estado” (párr. 8). En su discurso *El gasto social: haciendo que los gobiernos rindan cuentas*, pronunciado en el Palacio de las Naciones de Ginebra, Lagarde argumentó que el gasto social no debe considerarse un costo, sino una inversión estratégica en bienestar, productividad y estabilidad política. De acuerdo con el FMI (2019), la educación, la salud y la protección social no solo reducen la pobreza, sino que también fortalecen la capacidad productiva de la población y promueven el crecimiento inclusivo, generando confianza en las instituciones y sostenibilidad económica a largo plazo.

La misma autora subraya que la sostenibilidad fiscal no puede lograrse a costa del debilitamiento del tejido social, ya que ello aumentaría la desigualdad y, en consecuencia, los riesgos de inestabilidad económica y política. En sus palabras, “para que las economías sean resilientes y el crecimiento sea sostenible, este crecimiento debe ser inclusivo, y para ello se requiere gasto social” (Lagarde, 2019, párr. 27). Esta afirmación se enmarca dentro

de una visión del gasto social como política macro crítica, es decir, como elemento esencial para la estabilidad económica y la gobernanza democrática. El FMI (2019) reconoce que las políticas de ajuste fiscal deben incorporar criterios de suficiencia, eficiencia y sostenibilidad, garantizando que los programas sociales sean financiados de manera responsable, pero sin desatender las necesidades básicas de la población más vulnerable.

En el plano jurídico, este equilibrio adquiere relevancia constitucional, ya que el artículo 50 de la Constitución Política de Costa Rica establece la obligación del Estado de procurar el mayor bienestar para todos los habitantes. De esta forma, la sostenibilidad fiscal debe interpretarse como un medio para asegurar la continuidad de los servicios públicos esenciales y no como un fin en sí mismo. En línea con ello, Lagarde (2019) enfatiza que la “suficiencia del gasto, la eficiencia del gasto y la sostenibilidad fiscal” son los tres pilares que deben orientar el diseño de las políticas públicas. En otras palabras, no se trata únicamente de cuánto se gasta, sino de cómo se gasta, con qué impacto social y bajo qué criterios de equidad y transparencia.

Desde la perspectiva del derecho financiero público, este planteamiento reafirma que el equilibrio fiscal no puede desvincularse del principio de solidaridad, tal como lo sostienen los autores contemporáneos del constitucionalismo tributario. La sostenibilidad presupuestaria debe, por tanto, concebirse como un equilibrio dinámico entre la disciplina económica y la obligación estatal de garantizar derechos sociales mínimos. Como advierte el FMI (2019), los países que logran vincular sus metas fiscales con políticas sociales efectivas fortalecen el contrato social y consolidan democracias más estables, capaces de resistir crisis y promover un desarrollo sostenible.

En concreto, el discurso de Lagarde (2019) representa una reflexión profunda sobre el papel del gasto social dentro de los sistemas fiscales modernos. La sostenibilidad fiscal no debe entenderse como una limitación al gasto público, sino como una condición para su permanencia y eficacia. La verdadera estabilidad macroeconómica se alcanza cuando las finanzas públicas se administran con prudencia, pero también con justicia social, asegurando que los recursos del Estado se orienten al bienestar de las personas y al fortalecimiento del tejido democrático.

2.2 Marco Jurídico y Normativo Tributario en Costa Rica

El estudio del marco jurídico y normativo tributario costarricense constituye un pilar fundamental para comprender la sostenibilidad fiscal del Estado y su articulación con los principios constitucionales que rigen el orden financiero público. Esta segunda sección del marco teórico aborda las fuentes formales del derecho tributario nacional, que establecen las reglas, límites y procedimientos bajo los cuales el Estado ejerce su potestad de imponer y recaudar tributos. Su análisis permite entender cómo se estructura el sistema fiscal costarricense desde la Constitución Política hasta las leyes ordinarias y los desarrollos jurisprudenciales que garantizan su aplicación conforme a los principios de justicia, legalidad y proporcionalidad.

En primer término, se examina el fundamento constitucional del tributo, establecido principalmente en los artículos 18, 50 y 121 inciso 13 de la Constitución Política de Costa Rica, que consagran el deber ciudadano de contribuir a los gastos públicos, la obligación estatal de procurar el bienestar general y la competencia exclusiva de la Asamblea Legislativa para crear impuestos. Estos preceptos constituyen la base del principio de legalidad tributaria, el cual asegura que ningún tributo puede exigirse sin una ley previa que lo establezca.

Seguidamente, se estudia el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley No. 4755), norma que regula las relaciones jurídico-tributarias entre el Estado y los contribuyentes, estableciendo las competencias de la Administración Tributaria, los deberes formales, los procedimientos de fiscalización y las garantías procesales que rigen el cumplimiento de las obligaciones fiscales. A continuación, se aborda la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (Ley No. 9635 de 2018), la cual reformó sustancialmente el sistema tributario nacional mediante la introducción del Impuesto al Valor Agregado (IVA), la modificación del Impuesto sobre la Renta, la adopción de la regla fiscal y la redefinición de la política salarial del sector público, en consonancia con los estándares de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Asimismo, se examinan los principios de justicia tributaria, tales como la equidad, la progresividad, la generalidad y la capacidad contributiva, los cuales se derivan tanto de la Constitución Política como de la legislación tributaria vigente. Estos principios garantizan que la recaudación fiscal sea compatible con los valores del Estado social y democrático de

derecho, asegurando que la carga impositiva se distribuya de manera equitativa entre los distintos sectores de la sociedad.

De igual forma, se incluye un análisis sobre la jurisprudencia relevante de la Sala Constitucional, que ha delimitado los alcances del principio de reserva de ley, la no confiscatoriedad de los tributos y la proporcionalidad en la aplicación de la potestad tributaria. Este componente jurisprudencial es esencial, ya que complementa la interpretación de las normas tributarias desde la óptica de los derechos fundamentales.

Finalmente, se aborda el rol del Ministerio de Hacienda como ente rector en materia fiscal y la función fiscalizadora de la Contraloría General de la República, destacando los informes y evaluaciones emitidos en los últimos años, especialmente aquellos relacionados con el cumplimiento de los compromisos asumidos por Costa Rica ante la OCDE en materia de transparencia, eficiencia y sostenibilidad financiera.

En síntesis, esta segunda parte del marco teórico permite comprender el engranaje normativo que sostiene el sistema fiscal costarricense, evidenciando cómo la Constitución, las leyes y la jurisprudencia interactúan para asegurar un modelo tributario equilibrado, transparente y alineado con los principios de responsabilidad fiscal y justicia social. A continuación, se desarrollan cada uno de los subtemas que integran este marco jurídico, con el propósito de ofrecer una visión integral y actualizada del régimen tributario nacional.

2.2.1 Fundamento Constitucional del Tributo

El fundamento constitucional del tributo en Costa Rica se encuentra consagrado en diversos preceptos de la Constitución Política de la República de Costa Rica (Asamblea Nacional Constituyente, 1949), los cuales establecen tanto el deber ciudadano de contribuir a los gastos públicos como la competencia exclusiva del Poder Legislativo para crear tributos y regular su aplicación. Dichas disposiciones constituyen el pilar esencial del sistema tributario nacional, al garantizar la legalidad, justicia y proporcionalidad de las cargas fiscales impuestas por el Estado.

Artículo 18 - El artículo 18 de la Constitución establece expresamente que: “Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y

contribuir para los gastos públicos” (Constitución Política de la República de Costa Rica, art. 18, 1949).

Esta disposición reconoce el deber general de contribuir como una manifestación concreta del principio de solidaridad social y del compromiso ciudadano con el sostenimiento del Estado. Según Soto Fallas (2023), este deber tiene un fundamento ético y jurídico, en tanto deriva del reconocimiento de la dignidad humana y de la necesidad de cooperación para el bien común, de modo que el tributo no debe entenderse únicamente como una obligación económica, sino como un acto de responsabilidad colectiva que permite al Estado cumplir sus fines esenciales.

Artículo 50 - Por su parte, el artículo 50 dispone que: “El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza” (Constitución Política de la República de Costa Rica, art. 50, 1949).

Esta norma articula el principio del Estado social y democrático de derecho, fundamento de la intervención estatal en la economía y justificación de la existencia de los tributos. La redistribución de la riqueza mediante políticas públicas financiadas con recursos tributarios es, por tanto, una condición para alcanzar el bienestar general. Tal como ha señalado la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en reiteradas ocasiones, la recaudación tributaria cumple una función redistributiva indispensable para hacer efectivos los derechos sociales, en particular los relativos a la salud, la educación y la seguridad social. (Sentencia No. 2018-012478, 2018)

Artículo 121, inciso 13 - Finalmente, el artículo 121 inciso 13 de la Constitución otorga a la Asamblea Legislativa la potestad exclusiva de establecer impuestos y contribuciones nacionales, disponiendo que corresponde a dicho órgano: “Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales” (Constitución Política de la República de Costa Rica, art. 121, inc. 13, 1949).

Este mandato constitucional consagra el principio de reserva de ley tributaria, conforme al cual ningún tributo puede imponerse sin que exista una ley formal aprobada por la Asamblea Legislativa que defina sus elementos esenciales —hecho generador, base imponible, sujeto pasivo, tarifa y período fiscal—. Dicha reserva garantiza la seguridad

jurídica y la transparencia en la actuación del Estado frente a los contribuyentes, impidiendo la creación arbitraria de cargas fiscales por vía administrativa.

En este sentido, la Sala Constitucional, en el voto No. 2020-011169, reafirmó que la potestad tributaria es exclusiva del legislador y que la Administración Tributaria únicamente puede aplicar lo dispuesto en la ley, sin alterar sus elementos esenciales. El Tribunal enfatizó que el principio de legalidad tributaria “constituye una garantía para los ciudadanos frente al poder del Estado, pues evita la imposición de tributos sin respaldo legislativo” (Sala Constitucional, voto No. 2020-011169).

En conclusión, el fundamento constitucional del tributo en Costa Rica se sustenta en un equilibrio entre el deber ciudadano de contribuir (art. 18), el fin estatal de procurar el bienestar general (art. 50) y la reserva legal exclusiva del legislador para la creación de tributos (art. 121 inc. 13). Este entramado normativo configura una estructura jurídica coherente, que vincula la legitimidad del sistema fiscal con la protección de los derechos fundamentales y los principios del Estado social y democrático de derecho.

2.2.2 Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley No. 4755)

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, promulgado mediante la Ley No.4755 del 29 de abril de 1971, constituye la columna vertebral del sistema tributario costarricense, pues regula las relaciones jurídicas que surgen entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, bajo los principios de legalidad, equidad y justicia fiscal. Su objetivo principal es uniformar las disposiciones dispersas del orden tributario y garantizar la correcta aplicación de los tributos en armonía con la Constitución Política. (Ley No. 4755, 1971)

Desde su promulgación, el Código ha sido objeto de múltiples reformas, las cuales menciona el propio documento de ley —entre ellas las Leyes No. 7535, No. 7900 y No.9069—, que lo han adaptado a los desafíos modernos de la gestión fiscal. Este cuerpo normativo cumple una función sistematizadora y protectora, al definir las obligaciones tributarias, los derechos de los contribuyentes y las potestades de control del Estado, consolidando un marco técnico y jurídico que fortalece la seguridad jurídica y la sostenibilidad financiera.

Con base en su estructura, se identifican los artículos más relevantes para el análisis doctrinario, agrupados por tema en la siguiente tabla.

Tabla 1.

Aspectos Fundamentales del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley No.4755).

Tema	Artículo(s)	Contenido Esencial y Análisis Jurídico
Campo de aplicación	Art. 1	Define el ámbito general del Código, aplicable a todos los tributos y relaciones jurídicas derivadas de ellos, salvo disposición especial. Establece su carácter supletorio, lo que garantiza uniformidad interpretativa.
Fuentes del Derecho Tributario	Art. 2	Ordena jerárquicamente las fuentes normativas: Constitución, tratados, leyes y disposiciones reglamentarias. Reafirma el principio de supremacía constitucional.
Definiciones fundamentales	Art. 4	Distingue entre impuestos, tasas y contribuciones especiales. Esta diferenciación es crucial para determinar la base imponible y el destino del tributo.
Principio de reserva de ley	Art. 5	Dispone que solo mediante ley formal pueden crearse, modificarse o suprimirse tributos, así como establecer exenciones. Materializa el principio de legalidad tributaria.
Interpretación normativa	Art. 6	Las normas tributarias se interpretan conforme al Derecho Común, pero se prohíbe la analogía para crear tributos o exenciones. Asegura seguridad jurídica.
Hecho generador	Arts. 31–34	Define el hecho generador como el presupuesto previsto por la ley cuya realización origina la obligación tributaria. Fundamenta el principio de tipicidad.
Extinción de la obligación	Art. 35	Determina los medios de extinción: pago, compensación, confusión, condonación y prescripción. Preserva el equilibrio entre Estado y contribuyente.

Prescripción tributaria	Arts. 51–55	La acción para determinar o cobrar tributos prescribe en cuatro años, y en diez en casos de fraude o falta de inscripción. Refuerza la certeza jurídica.
Exenciones	Arts. 61–64	Regula que solo por ley pueden otorgarse exenciones y fija límites claros para evitar privilegios indebidos. Protege la equidad tributaria.
Infracciones y sanciones	Arts. 65–98	Clasifica infracciones en leves, graves y delitos. La sanción se aplica conforme al principio de proporcionalidad y el non bis in ídem.
Procedimiento de fiscalización y recursos	Arts. 99–202	Regulan la fase procesal tributaria: determinación, revisión, cobro, ejecución y recursos administrativos (revocatoria, apelación y reconsideración). Establece las garantías del debido proceso tributario y los mecanismos de impugnación ante la Administración y la jurisdicción contenciosa.

Nota. Adaptado a partir de la Ley No. 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1971).

El Título IV (arts. 99–202) resulta especialmente significativo, ya que establece el procedimiento tributario en sentido estricto, regulando el proceso de determinación, fiscalización y ejecución de la deuda tributaria. Estos artículos son esenciales porque garantizan la aplicación del debido proceso administrativo tributario, conforme al artículo 39 de la Constitución Política, y protegen al contribuyente mediante la existencia de vías de impugnación y plazos perentorios.

La doctrina nacional coincide en que el Código representa un equilibrio entre potestad estatal y garantías individuales. Según Jiménez y Vargas (2021), este cuerpo normativo “constituye el eje técnico del sistema tributario costarricense, en tanto delimita la actuación de la Administración y protege los derechos de los administrados bajo parámetros de legalidad, razonabilidad y justicia fiscal” (p. 47).

En el mismo sentido, la Sala Constitucional ha señalado que los principios de tipicidad, legalidad y proporcionalidad —reflejados en los artículos 5, 6 y 31— conforman la base sobre la cual se estructura el sistema tributario costarricense. En el voto No. 618-01,

la Sala destacó que “la Administración Tributaria no puede establecer obligaciones ni sanciones sin base legal expresa, pues la creación de tributos es potestad exclusiva del legislador”.

En concreto a este punto, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley No. 4755) constituye el instrumento jurídico que operacionaliza el mandato constitucional de contribuir a los gastos públicos, garantizando la coherencia, transparencia y justicia del sistema tributario nacional. Su estructura, especialmente a partir de los artículos 99 al 202, no solo regula los aspectos materiales del tributo, sino que asegura la tutela efectiva de los derechos de los contribuyentes, armonizando la potestad estatal con los principios constitucionales de legalidad y debido proceso.

2.2.3 Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (Ley No. 9635)

La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (Ley No. 9635), publicada el 3 de diciembre de 2018, constituye una de las reformas estructurales más relevantes en la historia fiscal de Costa Rica. Su objetivo fue modernizar el sistema tributario nacional, controlar el gasto público y asegurar la sostenibilidad fiscal del Estado, respondiendo a los compromisos adquiridos con organismos internacionales como la OCDE y el Fondo Monetario Internacional (FMI).

Esta normativa introdujo una transformación integral del régimen tributario y presupuestario costarricense mediante cuatro pilares fundamentales, los cuales se desprenden del propio texto de ley:

1. La sustitución del antiguo impuesto de ventas por el Impuesto al Valor Agregado (IVA).
2. La reforma del Impuesto sobre la Renta.
3. La promulgación de la Ley de Responsabilidad Fiscal.
4. La reforma del Empleo Público en el Sector Estatal.

Con ello, el Estado buscó equilibrar la recaudación con el gasto, garantizando un marco sostenible para el financiamiento de los servicios públicos esenciales.

Tabla 2

Aspectos Fundamentales de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (Ley No.9635)

Componente	Artículo(s)	Contenido esencial y análisis jurídico
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	Título I Arts. 1–13	Sustituye el Impuesto General sobre las Ventas (Ley No. 6826) por el IVA, ampliando su aplicación a la venta de bienes, prestación de servicios y comercio digital. Su tarifa general es del 13%, con tasas reducidas del 1%, 2% y 4% para bienes y servicios esenciales.
Sujetos y obligaciones tributarias	Arts. 4–7	Define como contribuyentes a todas las personas físicas o jurídicas que realicen actividades gravadas. Establece la obligación de inscribirse en el Registro Tributario y de emitir facturación electrónica. Refuerza los mecanismos de control y fiscalización.
Exenciones y no sujeción	Arts. 8–9	Introduce una lista taxativa de bienes y servicios exentos, entre ellos los educativos, de salud, financieros, culturales y de vivienda. Estas exenciones se interpretan restrictivamente y deben estar expresamente reconocidas por la ley.
Tarifas diferenciadas	Arts. 10–11	Regula las tarifas reducidas aplicables a ciertos sectores económicos, como educación, salud y agricultura. Promueve la equidad social sin debilitar la recaudación, en línea con el principio de progresividad tributaria.
Base imponible	Art. 12	Determina que el impuesto se calcula sobre el precio neto de venta, incluyendo tributos indirectos asociados. Garantiza uniformidad en la determinación del IVA.
Impuesto sobre la Renta	Título II	Reforma integral de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley No. 7092). Se introducen rentas globales, nuevos tramos para personas físicas, y gravámenes sobre ganancias de capital y

		rentas pasivas, fortaleciendo la equidad vertical y horizontal del sistema.
Regla Fiscal y Responsabilidad Presupuestaria	Título III	Establece límites al crecimiento del gasto corriente de las instituciones públicas, conforme al nivel de endeudamiento del país. Introduce la “Regla Fiscal”, que impide aumentos discrecionales del gasto cuando la deuda supera el 60% del PIB.
Empleo Público y remuneraciones	Título IV	Regula los incentivos salariales, anualidades y pluses dentro del sector público. Busca evitar duplicidades y garantizar sostenibilidad en las remuneraciones estatales.
Transitoriedades y disposiciones finales	Disposiciones transitorias	Dispone plazos de implementación progresiva para las instituciones y contribuyentes, incluyendo la adecuación de sistemas contables y electrónicos, así como la capacitación de funcionarios.

Nota. Adaptado a partir de la *Ley No. 9635, Fortalecimiento de las Finanzas Públicas* (Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, 2018).

De acuerdo con Rojas Guzmán (2021), la Ley No. 9635 supuso “un cambio estructural en la política fiscal costarricense, al consolidar un modelo de responsabilidad presupuestaria y de eficiencia tributaria en línea con los estándares internacionales de transparencia” (p. 82). En particular, la introducción del IVA representó la ampliación más significativa en materia de imposición indirecta desde 1982, incorporando actividades de servicios y plataformas digitales como Netflix, Uber o Airbnb, que antes escapaban al control fiscal.

Por su parte, la Sala Constitucional, en la sentencia No. 2019-020681, declaró la plena constitucionalidad de la Ley, argumentando que el control del gasto y la ampliación de la base tributaria son compatibles con los artículos 50 y 121 inciso 13 de la Constitución Política, en tanto garantizan la sostenibilidad financiera del Estado y el bienestar general.

Asimismo, la Contraloría General de la República (2022) ha resaltado que la Regla Fiscal, contenida en el Título III, constituye un “instrumento de disciplina presupuestaria esencial para evitar desequilibrios estructurales en el mediano y largo plazo”, instando a las

instituciones a cumplir con sus límites de crecimiento de gasto (Informe DFOE-CO-IF-0005-2022).

Desde una perspectiva comparada, esta ley alinea a Costa Rica con las recomendaciones de la OCDE (2021), que promueven sistemas tributarios más amplios, simples y neutrales, y un gasto público basado en resultados verificables. En síntesis, la Ley No. 9635 consolida una visión moderna del derecho financiero, donde la sostenibilidad fiscal se integra como principio rector del orden económico y constitucional costarricense.

Por tanto y a modo de síntesis, la Ley No. 9635 representa una reforma estructural que trasciende el ámbito tributario, proyectándose hacia la gestión integral de las finanzas públicas. Su adopción marcó el tránsito hacia un modelo de sostenibilidad fiscal responsable, articulado entre la equidad tributaria, la eficiencia administrativa y la disciplina presupuestaria. De este modo, refuerza el mandato del artículo 50 constitucional, garantizando el bienestar general a través de un Estado financieramente estable y comprometido con la justicia fiscal.

2.2.4 Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), promulgada mediante el Título I de la Ley No. 9635 del 3 de diciembre de 2018, sustituyó en su totalidad la Ley No. 6826 de 1982. Su objetivo principal fue modernizar el régimen impositivo costarricense, ampliando el ámbito de aplicación del impuesto más allá de la venta de bienes, para abarcar también la prestación de servicios, las importaciones y las transacciones digitales.

El IVA constituye un impuesto de naturaleza indirecta y plurifásica, aplicado sobre el consumo y cobrado en cada etapa de la cadena productiva, aunque con un mecanismo de crédito fiscal que evita la doble imposición. Según la Contraloría General de la República (2022), la implementación del IVA ha sido “una de las reformas más trascendentes en materia tributaria en los últimos treinta años, al ampliar la base imponible y fortalecer la recaudación fiscal en coherencia con los estándares de la OCDE” (p. 15).

Tabla 3

Aspectos Fundamentales de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Título I de la Ley No.9635)

Componente	Artículo(s)	Contenido esencial y análisis jurídico
Objeto del impuesto	Art. 1	Establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de bienes y prestación de servicios realizados en el territorio nacional, incluyendo los efectuados por medios digitales o plataformas electrónicas. Sustituye al antiguo impuesto sobre las ventas (Ley No. 6826).
Hecho generador	Art. 2	El impuesto se genera en la venta de bienes, importaciones y prestación habitual de servicios. Define “habitualidad” como toda actividad mercantil ejercida de forma continua o pública.
Momento de la generación del impuesto	Art. 3	Precisa el momento en que se devenga el tributo: en la venta de bienes o prestación de servicios, en el acto que ocurra primero entre la facturación y la entrega. Incluye reglas especiales para autoconsumo, arrendamiento y operaciones con el Estado.
Sujetos pasivos y responsables	Art. 4	Define a los contribuyentes como las personas físicas o jurídicas que realicen actividades gravadas. También reconoce la figura de responsables solidarios para intermediarios y agentes retenedores.
Base imponible	Art. 5	Se calcula sobre el precio neto de venta o prestación del servicio, incluyendo impuestos y cargos asociados. Establece que el crédito fiscal solo puede deducirse con comprobantes electrónicos válidos.
Tarifa general y diferenciada	Art. 10–11	La tarifa general es del 13%; se establecen tasas reducidas del 1%, 2% y 4% para bienes y servicios esenciales (educación privada, medicamentos, insumos agrícolas, etc.). Busca garantizar equidad en el consumo.

Exenciones y exclusiones	Art. 8–9	Define las operaciones exentas: educación pública, servicios de salud, transporte público, vivienda de interés social y exportaciones. Las exenciones se interpretan restrictivamente conforme al principio de legalidad tributaria.
Exportaciones y crédito fiscal	Art. 13–14	Reconoce derecho de crédito y devolución del IVA para exportadores. Este mecanismo asegura la neutralidad del impuesto en operaciones internacionales.
Administración tributaria y fiscalización	Arts. 15–20	Confieren a la Dirección General de Tributación potestades de control, determinación, verificación y sanción. Regulan además la obligación de facturación electrónica y los deberes formales de los contribuyentes.
Transitorios e implementación gradual	Disposiciones finales	Establecen plazos de adaptación y exclusiones temporales para sectores sensibles. Prevé medidas compensatorias para hogares de bajos ingresos mediante el uso de la Tarjeta del Bienestar.

Nota. Adaptado a partir de la Ley No. 9635, Título I, Ley del Impuesto al Valor Agregado (Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, 2018).

El IVA se fundamenta en los principios de generalidad, proporcionalidad y capacidad contributiva, reconocidos en los artículos 18, 50 y 121 inciso 13 de la Constitución Política de Costa Rica. Según Chaverri Sotela (2020), este tributo “introduce un modelo fiscal más equitativo, al trasladar la carga impositiva al consumo, preservando mecanismos de compensación para los sectores vulnerables” (p. 42).

Además, la Dirección General de Tributación (2021) ha señalado que el IVA amplió la base recaudatoria de un 4% del PIB en 2018 a un 5,8% en 2022, demostrando su eficacia como herramienta de consolidación fiscal.

Desde el punto de vista jurisprudencial, la Sala Constitucional, en el Voto No. 2020-007395, reafirmó la constitucionalidad del IVA, destacando que el impuesto no vulnera el derecho a la propiedad ni el principio de igualdad, dado que responde a un objetivo legítimo de sostenibilidad financiera del Estado y a la distribución equitativa de las cargas públicas.

De igual manera, la OCDE (2021) subraya que el IVA costarricense “armoniza el sistema tributario con los estándares internacionales, al incorporar gravámenes sobre la

economía digital y ampliar la neutralidad impositiva” (p. 56). Por tanto, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) representa una transformación estructural del sistema tributario costarricense, al pasar de un modelo limitado al consumo de bienes a un sistema integral que grava el consumo de bienes y servicios, incluyendo los digitales. Este marco legal no solo fortalece la recaudación y la equidad, sino que consolida la sostenibilidad fiscal del Estado costarricense, garantizando un equilibrio entre eficiencia económica y justicia social.

2.2.5 Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley No. 7092 y reformas de la Ley No. 9635)

La Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley No. 7092 de 1988) constituye una de las normas medulares del sistema tributario costarricense, en tanto regula la imposición directa sobre los ingresos de las personas físicas y jurídicas. Su finalidad es gravar la capacidad contributiva real, garantizando una distribución equitativa de las cargas públicas conforme a los principios constitucionales de justicia y proporcionalidad tributaria. (Constitución Política, art. 50 y 121 inc. 13)

Con la entrada en vigencia de la Ley No. 9635 (2018), se incorporaron profundas reformas a esta ley, que transformaron el modelo de renta cedular hacia un sistema mixto y global, incluyendo nuevas categorías impositivas como las rentas de capital y las ganancias de capital, además de ajustes en los tramos y tarifas aplicables a las rentas personales y empresariales.

Según la OCDE (2021), estas modificaciones “alinean el sistema tributario costarricense con los estándares internacionales de transparencia, equidad y suficiencia fiscal” (p. 62), consolidando la renta como fuente principal de ingresos estatales.

Tabla 4

Aspectos Fundamentales de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley No. 7092 y reformas de la Ley No. 9635)

Componente	Artículo(s)	Contenido esencial y análisis jurídico
Hecho generador	Art. 1	El impuesto grava los ingresos, utilidades y beneficios obtenidos por personas físicas, jurídicas o entes sin personalidad jurídica, siempre que provengan de fuentes costarricenses.
Ámbito de aplicación	Art. 2	Determina que están sujetas al impuesto todas las rentas obtenidas en el territorio nacional, con independencia del lugar de pago o percepción. Adopta el principio de territorialidad de la fuente.
Definición de renta bruta y neta	Arts. 5–8	La renta bruta comprende todos los ingresos ordinarios y extraordinarios. La renta neta se obtiene deduciendo gastos necesarios, debidamente comprobados, que permitan mantener y conservar la fuente productora.
Sujetos pasivos	Art. 9	Incluye a personas físicas, jurídicas, sociedades de hecho, cooperativas y entes públicos o privados que realicen actividades lucrativas. Define además los responsables solidarios y retenedores.
Tarifas del impuesto	Arts. 15–17	Establece tarifas progresivas para personas físicas según tramos de ingresos (del 10% al 25%) y una tasa general del 30% para personas jurídicas. Para micro y pequeñas empresas existen escalas reducidas.
Rentas de capital mobiliario e inmobiliario	Arts. 27–29	Introduce una tasa única del 15% sobre intereses, dividendos, arrendamientos y otras rentas de capital. Refuerza la equidad horizontal y evita la doble imposición.
Ganancias y pérdidas de capital	Arts. 30–32	Se grava con un 15% la diferencia entre el precio de venta y el costo fiscal de adquisición de activos. Se permite compensar pérdidas bajo condiciones reglamentadas.

Rentas del trabajo y profesionales liberales	Arts. 33–35	Establece retenciones en la fuente para salarios, honorarios y pensiones, aplicadas conforme a tramos anuales actualizados por la Administración Tributaria.
Exenciones	Arts. 36–38	Exime del impuesto las donaciones a entidades sin fines de lucro, las cooperativas debidamente inscritas y los intereses de bonos de deuda pública.
Administración, fiscalización y sanciones	Arts. 40–55	Regula la fiscalización, los deberes formales, el procedimiento de liquidación, los pagos parciales y las sanciones por omisión o fraude. Vincula su aplicación al Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley No. 4755).

Nota. Adaptado a partir de la *Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley No. 7092 de 1988, reformada por la Ley No. 9635 de 2018)* (Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, 1988).

El Impuesto sobre la Renta responde al principio de capacidad económica, en tanto busca que cada contribuyente aporte al sostenimiento del Estado conforme a su ingreso real. Según González Ramírez (2022), esta ley “refleja un avance significativo en materia de justicia fiscal, al gravar no solo las rentas del trabajo, sino también aquellas derivadas del capital y del patrimonio, cerrando brechas históricas de desigualdad tributaria” (p. 74).

La Sala Constitucional, en su voto No- 2019-016475, reconoció la legitimidad del principio de progresividad en la tributación de la renta, señalando que “no toda desigualdad impositiva es discriminatoria, sino que puede responder a una finalidad constitucionalmente válida de redistribución económica”.

Por otra parte, la Dirección General de Tributación (2023) indicó que, tras la reforma de la Ley No. 9635, la recaudación del impuesto sobre la renta aumentó un 22%, representando aproximadamente el 6,4% del PIB, consolidando su papel como fuente principal de ingresos públicos.

En el contexto internacional, la OCDE (2021) enfatizó que Costa Rica “ha mejorado la eficiencia recaudatoria y reducido la evasión mediante el fortalecimiento del control fiscal, la obligatoriedad de la factura electrónica y la creación de una base de datos tributaria

unificada” (p. 68). Es por ello que, la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley No. 7092), reforzada por la Ley No. 9635, es un pilar esencial del sistema tributario costarricense. Su evolución normativa demuestra un tránsito hacia la justicia fiscal, la ampliación de la base impositiva y la eficiencia recaudatoria. Este instrumento jurídico equilibra la necesidad de sostenibilidad estatal con el respeto a los derechos de los contribuyentes, integrando los principios de equidad, progresividad y transparencia como ejes del Derecho Financiero costarricense.

2.2.6 Principios de Justicia Tributaria en la Constitución y Leyes

El sistema tributario costarricense se sustenta en los principios constitucionales de justicia, igualdad y proporcionalidad, los cuales limitan el poder impositivo del Estado y garantizan la protección de los derechos de los contribuyentes. Como lo expone Romero Pérez (2019), el Derecho Tributario se erige sobre una base de moralidad fiscal, donde el deber de contribuir se equilibra con la obligación estatal de respetar la capacidad económica y la seguridad jurídica de los administrados.

En este contexto, la Constitución Política de Costa Rica, particularmente en sus artículos 11, 18, 33, 34, 39, 40, 41, 45, 50 y 121 inciso 13, establece el marco esencial de justicia tributaria: la reserva de ley, la no confiscación, la igualdad, la progresividad, la razonabilidad, la seguridad jurídica, y el respeto a los derechos fundamentales. Estos principios operan como límites materiales al poder tributario, asegurando que los tributos sean proporcionales, equitativos y establecidos mediante ley formal, evitando la arbitrariedad administrativa.

Tabla 5*Principios Constitucionales de Justicia Tributaria en Costa Rica*

Principio	Fundamento Jurídico	Contenido y Alcance Jurídico
Legalidad o Reserva de Ley	Art. 121 inc. 13 C.P.; votos 2197-92 y 2359-94	Solo la Asamblea Legislativa puede crear, modificar o eliminar tributos. Garantiza la sujeción del poder tributario a la ley formal y evita imposiciones por vía reglamentaria.
Capacidad Económica	Art. 18 C.P.; voto 4788-93	El tributo debe fijarse según la capacidad económica real del contribuyente. A mayor ingreso, mayor contribución (principio de progresividad).
Igualdad e Igualdad Tributaria	Art. 33 C.P.; votos 1732-91 y 10153-01	Todas las personas deben contribuir de forma equitativa. Las diferencias impositivas deben responder a causas objetivas, no arbitrarias.
No Confiscación	Arts. 40 y 45 C.P.; voto 12218-09	Prohíbe que los tributos absorban una parte sustancial de la renta o del capital. Busca proteger el derecho de propiedad.
Progresividad	Art. 50 C.P.; voto 4788-93	Establece que los impuestos deben aumentar en proporción a la capacidad económica del contribuyente. Refleja el principio de justicia redistributiva.
Seguridad Jurídica	Art. 34 C.P.; votos 1635-90 y 1876-90	Garantiza estabilidad y previsibilidad normativa. Las normas tributarias no pueden aplicarse retroactivamente en perjuicio del contribuyente.
Generalidad	Art. 18 C.P.; voto 687-96	El impuesto debe abarcar a todos los sujetos que realicen el hecho generador. No deben existir privilegios ni exenciones injustificadas.
Razonabilidad y Proporcionalidad	Arts. 11, 33, 39 y 41 C.P.; voto 11079-15	Todo tributo debe ser razonable y proporcional, evitando que se convierta en una carga excesiva que vulnere la libertad económica.

Respeto a los Derechos Fundamentales	Arts. 40, 45 y 50 C.P.	El Estado debe ejercer su potestad tributaria con apego a los derechos humanos y al principio del debido proceso.
Doble Imposición	Votos 3494-94 y 4511-94	Se prohíbe gravar dos veces a la misma persona o bien por el mismo concepto y periodo fiscal.

Nota. Adaptado de Romero Pérez (2019), *Constitución Política y Derecho Tributario*, Revista de Ciencias Jurídicas No. 150, pp. 145–170.

El Dr. Romero Pérez (2019) señala que los principios constitucionales tributarios “constituyen verdaderas limitaciones al ejercicio del poder tributario” y actúan como garantías frente a la arbitrariedad estatal. En esta línea, la Sala Constitucional ha consolidado una doctrina robusta que vincula estos principios con el Estado Social y Democrático de Derecho.

En particular, el principio de reserva de ley tributaria asegura que solo el Poder Legislativo puede crear tributos, reafirmando el postulado histórico de “*nullum tributum sine lege*”, heredado de la Revolución Francesa. Asimismo, la progresividad y capacidad económica son manifestaciones de justicia distributiva, pues garantizan que quienes poseen mayores ingresos contribuyan proporcionalmente más, en armonía con el artículo 50 constitucional.

El principio de no confiscatoriedad, derivado de los artículos 40 y 45 constitucionales, ha sido particularmente reforzado por la jurisprudencia. En el voto No. 12218-2009, la Sala Constitucional estableció que “el tributo no puede ser tal que haga ilusorias las garantías de propiedad privada”, declarando inconstitucional toda carga que absorba una parte sustancial de la renta gravada.

Finalmente, la justicia tributaria también requiere proporcionalidad y razonabilidad. Estos principios demandan que la Administración Tributaria respete la coherencia entre los fines públicos y las cargas impuestas, evitando sanciones o tributos desproporcionados que vulneren los derechos de los contribuyentes.

Como pudo observarse, los principios de justicia tributaria consagrados en la Constitución costarricense establecen un marco ético-jurídico que equilibra la potestad fiscal del Estado con la protección de la libertad y propiedad de los ciudadanos. Siguiendo la

doctrina de Romero Pérez (2019), estos principios “no solo limitan el poder tributario, sino que garantizan la moralidad y legitimidad del sistema fiscal, en el marco del Estado Democrático de Derecho”. Su observancia resulta indispensable para la consolidación de un modelo tributario justo, equitativo y sostenible, acorde con los valores constitucionales de la República de Costa Rica.

2.2.7 Aplicación de la Regla Fiscal en Costa Rica

La regla fiscal establece uno de los materiales más relevantes dentro del marco jurídico costarricense para el control del gasto público y la sostenibilidad de las finanzas del Estado. Según Conejo Fernández y Cardoza Rodríguez (2020), su aplicación en Costa Rica surge como respuesta al crecimiento sostenido del déficit fiscal y al incremento de la deuda pública durante la década de 2010, situación que exigió la incorporación de mecanismos normativos de disciplina presupuestaria dentro de la Ley No. 9635, *Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas*.

Los autores sostienen que la regla fiscal se concibe como una herramienta que pretende limitar la expansión del gasto corriente, vinculando dicho crecimiento con el comportamiento de la deuda y del producto interno bruto (PIB), en concordancia con las mejores prácticas internacionales recomendadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (Conejo & Cardoza, 2020, p. 2).

Desde una perspectiva jurídica, esta disposición introduce un parámetro obligatorio para la formulación presupuestaria del sector público costarricense, condicionando la gestión financiera del Estado a criterios de prudencia macroeconómica. La regla fiscal, de conformidad con el artículo 9 de la Ley 9635, impone un techo de crecimiento al gasto total basado en cuatro umbrales de endeudamiento.

Conejo y Cardoza (2020) explican que cuando la deuda del Gobierno Central supera el 60 % del PIB, el crecimiento interanual del gasto no podrá exceder el 65 % del promedio del crecimiento nominal del PIB de los últimos cuatro años, mientras que, en escenarios de menor endeudamiento, las restricciones se atenúan progresivamente (p. 3). Este mecanismo introduce un enfoque preventivo, al impedir que la dinámica del gasto público se desligue de la capacidad real de ingresos del Estado.

En su análisis, los autores resaltan que la aplicación práctica de la regla fiscal enfrenta desafíos tanto institucionales como metodológicos. En primer lugar, se evidencia la coexistencia de criterios distintos entre el Ministerio de Hacienda (MH) y la Contraloría General de la República (CGR), particularmente en cuanto a la delimitación del gasto sujeto a la regla y la forma de calcular los componentes presupuestarios.

Mientras el Ministerio de Hacienda adopta una interpretación centralizada, enfocada en los agregados fiscales del Gobierno Central, la Contraloría propone una lectura más integral que considera la realidad operativa de cada institución pública (Conejo & Cardoza, 2020, pp. 6–7). Esta diferencia de criterios ha generado tensiones sobre el alcance de la norma y su impacto en la autonomía presupuestaria de entidades descentralizadas.

De acuerdo con Conejo y Cardoza (2020), la aplicación de la regla fiscal debe valorarse también a la luz del principio de sostenibilidad, entendido no solo como equilibrio numérico entre ingresos y gastos, sino como una condición de legitimidad institucional que garantice la continuidad del Estado Social de Derecho (p. 10). Bajo esta visión, el cumplimiento de la regla no puede convertirse en un fin aislado, sino en un medio para fortalecer la credibilidad de las políticas públicas y preservar el espacio fiscal necesario para atender las demandas sociales esenciales.

En conclusión, la regla fiscal en Costa Rica es un instrumento jurídico y económico de control, cuyo éxito depende de la articulación entre las instituciones rectoras y fiscalizadoras del gasto. Como señalan Conejo y Cardoza (2020), su correcta aplicación no solo busca limitar el crecimiento del gasto corriente, sino también garantizar la estabilidad macroeconómica y la sostenibilidad fiscal sin comprometer los fines sociales del Estado. En ese sentido, el cumplimiento de la regla fiscal constituye un equilibrio delicado entre la responsabilidad financiera y la obligación estatal de asegurar el bienestar colectivo.

2.2.8 Jurisprudencia Relevante de la Sala Constitucional sobre Tributos

La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha desempeñado un papel determinante en la interpretación del principio de sostenibilidad dentro del marco fiscal costarricense. En la resolución No. 2023021528, dictada el 1.º de septiembre de 2023, en el expediente 17-006460-0007-CO, el tribunal analizó un recurso de amparo interpuesto contra

el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y el Ministerio de Hacienda, en el contexto de la administración de los regímenes de pensiones públicos. En esta sentencia, la Sala reafirmó que la sostenibilidad financiera constituye un principio constitucional implícito, estrechamente ligado al Estado social y democrático de derecho (Sala Constitucional, 2023).

De acuerdo con el criterio jurisprudencial, el principio de solidaridad social y el de sostenibilidad del régimen se encuentran presentes desde la creación de cualquier sistema de seguridad social, siendo elementos esenciales para su permanencia y funcionamiento. La Sala señaló que *“la necesidad de que el régimen sea sostenible no es un elemento disponible para el legislador, sino un requisito impuesto también por la realidad material”* (Sala Constitucional, 2023, párr. 12). Este razonamiento implica que la sostenibilidad no depende de una decisión política, sino que constituye una obligación jurídica de cumplimiento ineludible por parte del Estado.

El fallo, aunque centrado en materia de pensiones, tiene un alcance interpretativo que trasciende su ámbito inmediato. Desde la perspectiva del Derecho Financiero y Tributario, este precedente refuerza la noción de que el equilibrio presupuestario y la responsabilidad fiscal son principios constitucionalmente exigibles. En consecuencia, el legislador y la Administración Tributaria están legitimados para implementar reformas, topes o tributos que garanticen la viabilidad del sistema financiero público, siempre que tales medidas respeten los principios de proporcionalidad, razonabilidad y justicia tributaria.

Así, esta jurisprudencia consolida la interdependencia entre sostenibilidad fiscal y justicia social, estableciendo que la función recaudatoria del Estado debe orientarse al cumplimiento de los fines del Estado Social de Derecho, asegurando la continuidad de los servicios públicos esenciales y la equidad intergeneracional en el uso de los recursos fiscales.

2.2.9 Rol del Ministerio de Hacienda y la Potestad Tributaria

El Ministerio de Hacienda desempeña un papel fundamental en la estructura tributaria costarricense, siendo la institución responsable de ejercer la potestad tributaria del Estado, administrar los tributos nacionales y velar por el cumplimiento de las normas fiscales. Las recientes reformas al Reglamento del Procedimiento Tributario, aprobadas mediante el *Decreto Ejecutivo del 15 de noviembre de 2024*, introducen modificaciones sustanciales al

artículo 106 quater y otras disposiciones del *Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley No. 4755)*, con el fin de fortalecer la transparencia fiscal y la cooperación internacional en materia tributaria (Ministerio de Hacienda, 2024, p. 2).

A continuación, se destacan los principales aspectos desarrollados en el Decreto Ejecutivo de 2024:

1. **Fortalecimiento de la potestad tributaria y de control.** El decreto amplía las competencias de la Dirección General de Tributación (DGT), facultándola para ejercer una supervisión más directa sobre los contribuyentes mediante la solicitud y el análisis de información tributaria tanto a nivel nacional como internacional (Ministerio de Hacienda, 2024, p. 3). Esta atribución refuerza la potestad fiscalizadora del Estado y asegura la aplicación efectiva del principio de legalidad tributaria.
2. **Incorporación de mecanismos de intercambio de información.** La reforma introduce tres modalidades de intercambio: por requerimiento, automático y espontáneo, alineadas con los estándares de la OCDE y del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales (Ministerio de Hacienda, 2024, p. 4). Dichos mecanismos permiten la cooperación con otras jurisdicciones para detectar prácticas de evasión o elusión fiscal, reduciendo los espacios de opacidad financiera.
3. **Eliminación de restricciones procesales innecesarias.** Una de las innovaciones más relevantes consiste en la posibilidad de solicitar información bancaria, patrimonial o comercial sin autorización judicial previa, cuando se trate de intercambios automáticos o espontáneos (Ministerio de Hacienda, 2024, p. 5). Esta medida busca acelerar los procesos de fiscalización y evitar que los plazos judiciales obstaculicen el cumplimiento de los compromisos internacionales asumidos por el país.
4. **Modernización tecnológica y automatización administrativa.** Se establece la obligación de implementar sistemas digitales que permitan la transmisión segura y cifrada de datos financieros entre instituciones públicas y organismos internacionales (Ministerio de Hacienda, 2024, p. 6). Esta disposición responde

a la necesidad de fortalecer la trazabilidad de las operaciones tributarias, promoviendo un modelo de gestión pública basado en la eficiencia y la rendición de cuentas.

5. **Supervisión institucional y control posterior.** El decreto dispone que la Contraloría General de la República (CGR) podrá auditar la aplicación de las reformas, evaluando la efectividad de los nuevos mecanismos de fiscalización y su coherencia con los estándares de la OCDE (Ministerio de Hacienda, 2024, p. 7). Esta supervisión complementa la labor del Ministerio de Hacienda, asegurando un equilibrio entre eficacia administrativa y control de legalidad.
6. **Promoción de la sostenibilidad fiscal y la equidad tributaria.** Las modificaciones normativas se orientan hacia el fortalecimiento del marco jurídico-tributario costarricense, procurando un sistema más equitativo, transparente y sostenible. La modernización de los procedimientos no solo optimiza la recaudación, sino que contribuye a garantizar la estabilidad macroeconómica y la confianza internacional en la gestión fiscal del país. (Ministerio de Hacienda, 2024, p. 8)

En síntesis, el **Decreto Ejecutivo del 15 de noviembre de 2024** representa una reforma estratégica del régimen tributario costarricense. A través de la ampliación de competencias, la digitalización de los procesos y la integración de estándares internacionales, el Ministerio de Hacienda reafirma su papel como garante de la sostenibilidad fiscal y la transparencia institucional, pilares esenciales del Estado Social y Democrático de Derecho.

Plan Estratégico “Hacienda en Acción 2022–2026”.

El documento publicado en el sitio oficial del Ministerio de Hacienda, llamado *Hacienda en Acción: Trazando la Prosperidad Fiscal 2022–2026* representa la guía estratégica del Ministerio de Hacienda para el fortalecimiento de la política fiscal costarricense en el mediano plazo. Su propósito central es consolidar la sostenibilidad financiera del Estado mediante la eficiencia del gasto, la modernización de la administración tributaria y el cumplimiento de los compromisos internacionales asumidos por el país. (Ministerio de Hacienda, 2022, p. 3)

El plan define tres ejes estratégicos interrelacionados: eficiencia del gasto público, progresividad tributaria y financiamiento responsable, todos orientados a mantener la estabilidad macroeconómica sin sacrificar el desarrollo social (Ministerio de Hacienda, 2022, p. 4). A continuación, se sintetizan los componentes más relevantes vinculados con la optimización del marco jurídico-tributario costarricense:

- 1. Estrategia integral de consolidación fiscal:** El plan establece la meta de alcanzar un balance primario positivo del 1 % del PIB y reducir la deuda pública por debajo del 70 % del PIB, fortaleciendo así la sostenibilidad fiscal a mediano plazo (Ministerio de Hacienda, 2022, p. 7). Para ello, promueve una disciplina presupuestaria basada en la Ley No. 9635, reforzando la evaluación del gasto y el control del endeudamiento.
- 2. Gestión tributaria y aduanera efectiva:** Se dispone el fortalecimiento institucional de la Dirección General de Tributación y el Servicio Nacional de Aduanas, mediante la implementación de un Plan de Mejora del Cumplimiento Tributario, la ampliación del uso de comprobantes electrónicos y la adopción de sistemas de análisis de riesgo que permitan detectar evasión y elusión fiscal (Ministerio de Hacienda, 2022, p. 10).
- 3. Modernización tecnológica - proyecto “Hacienda Digital”:** El programa Hacienda Digital busca integrar los sistemas de presupuesto, tesorería y deuda pública en una sola plataforma tecnológica, con el fin de incrementar la eficiencia, trazabilidad y control de las operaciones financieras del Estado (Ministerio de Hacienda, 2022, p. 12). Esta transformación digital facilita la interoperabilidad entre instituciones y responde a las exigencias de la OCDE sobre gobernanza fiscal transparente.
- 4. Aplicación estricta de la regla fiscal y monitoreo continuo:** El documento reafirma la aplicación de la regla fiscal contenida en la Ley No. 9635, estableciendo que la Dirección General de Presupuesto Nacional y la Autoridad Presupuestaria deben emitir informes trimestrales de ejecución del gasto y adoptar mecanismos de control preventivo sobre la expansión del gasto público

(Ministerio de Hacienda, 2022, p. 15). Este seguimiento periódico garantiza la responsabilidad fiscal y la rendición de cuentas.

- 5. Impulso a un sistema tributario progresivo y justo:** Se promueve una reforma del Impuesto sobre la Renta orientada hacia un modelo de renta global y progresiva, junto con la revisión de impuestos selectivos al consumo y exoneraciones. El objetivo es asegurar que quienes posean mayor capacidad económica contribuyan proporcionalmente más al sostenimiento del Estado (Ministerio de Hacienda, 2022, p. 18).
- 6. Fortalecimiento de la cooperación internacional y financiamiento sostenible:** El plan establece lineamientos para ampliar las fuentes de financiamiento con organismos multilaterales y bilaterales, bajo principios de sostenibilidad de la deuda y transparencia fiscal (Ministerio de Hacienda, 2022, p. 21). Asimismo, fomenta la participación activa en los foros internacionales de la OCDE, garantizando que las políticas nacionales cumplan con los estándares globales de gobernanza económica.

El Plan “Hacienda en Acción 2022–2026” y las reformas reglamentarias de 2024 forman un mismo marco de coherencia institucional. Mientras el plan define la estrategia y metas de sostenibilidad fiscal, las reformas al Reglamento del Procedimiento Tributario desarrollan los instrumentos jurídicos y técnicos necesarios para su ejecución. Ambos reflejan un compromiso sostenido del Estado costarricense con la transparencia, la progresividad y la cooperación internacional, consolidando una administración tributaria moderna y eficiente que equilibra el deber de contribuir con la justicia fiscal.

2.2.10 Informes de la Contraloría General sobre gestión pública y OCDE (con énfasis en el Estudio sobre comercio y género en América Latina, OCDE, 2025)

A continuación, se sistematizan, en clave de gestión pública y sostenibilidad fiscal, los aportes más relevantes del *Estudio sobre comercio y género en América Latina* (OCDE, 2025), conectándolos con funciones típicas de fiscalización y evaluación de la Contraloría General de la República (seguimiento de políticas, eficiencia del gasto, equidad y resultados). Se citan páginas del informe para permitir su verificación directa y trazabilidad futura.

Alcance y propósito del estudio (base para auditoría de políticas)

El informe analiza siete países latinoamericanos —incluida Costa Rica— y estudia el papel de las mujeres como trabajadoras, empresarias y consumidoras, proponiendo políticas para integrar la perspectiva de género al comercio e identificar obstáculos estructurales como la informalidad, el acceso desigual al financiamiento y la ausencia de cláusulas con enfoque de género en los acuerdos comerciales. (OCDE, 2025, p. 12) Esta caracterización ofrece un marco verificable para auditorías de desempeño sobre inclusión, equidad y resultados de las políticas comerciales y fiscales.

La OCDE destaca que estas recomendaciones orientan actuaciones futuras y que se prepara una segunda fase con ajustes específicos por país, lo que permitiría a la Contraloría diseñar programas de auditoría comparativa con criterios y metas verificables (OCDE, 2025, p. 14).

Evidencia para análisis distributivo del gasto y la tributación (insumo de sostenibilidad y equidad)

El estudio modela el efecto de aumentos arancelarios sobre precios y gasto de los hogares, concluyendo que los hogares de menores ingresos pierden tres veces más poder adquisitivo que los de mayores ingresos, sin diferencias significativas por sexo del jefe de hogar (OCDE, 2025, p. 58). Este hallazgo es clave para evaluar la regresividad del sistema tributario y la focalización del gasto compensatorio.

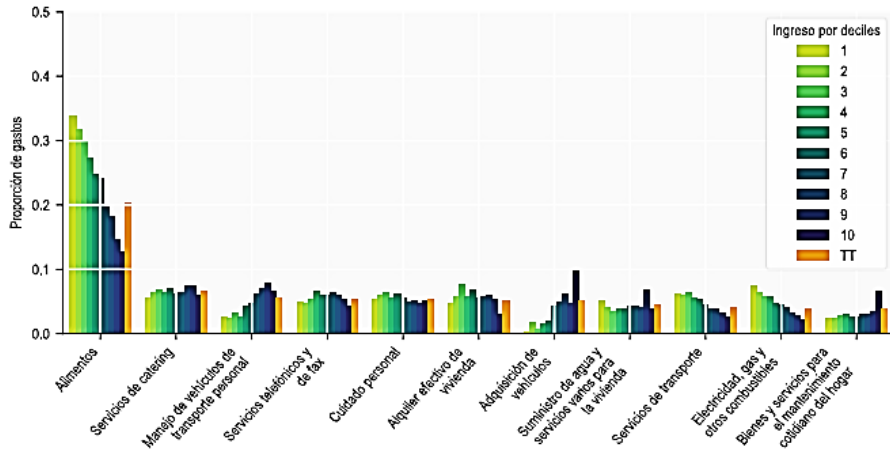
Asimismo, la OCDE explica que el impacto depende de la dependencia importadora del sector y de la sustituibilidad con la producción doméstica, elementos esenciales para auditar la coherencia entre política comercial, recaudación y protección social (OCDE, 2025, p. 61). Para Costa Rica, el informe incorpora microdatos de gasto desagregados por género de la jefatura y presenta gráficos 4.6 y 4.7, que permiten revisar la equidad del gasto tributario y medir efectos diferenciados según sexo y nivel de ingreso (OCDE, 2025, pp. 63–65).

Figura 1

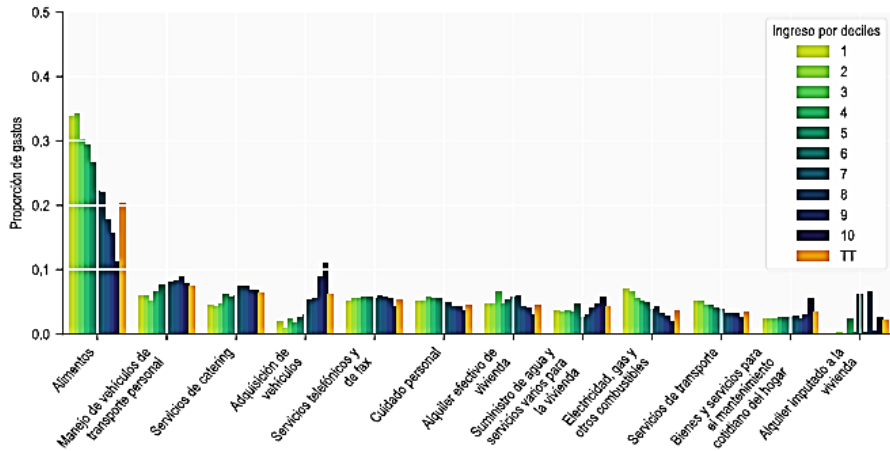
Gráfico 4.6 - Distribución del impacto de los aranceles sobre el poder adquisitivo de los hogares por decil de ingreso en Costa Rica

Gráfico 4.6. Porcentaje del gasto por decil de ingresos y género del cabeza de familia

Panel A. Hogares encabezados por mujeres



Panel B. Hogares encabezados por hombres



Nota: Solo se incluyen sectores que representan al menos un 5,0% del gasto total del hogar de cualquier decil de ingresos para cada género respectivamente.

Fuente: Encuesta a los hogares relativa a Costa Rica de 2018.

Nota. Adaptado del Estudio sobre comercio y género en América Latina (OCDE, 2025, p. 64). La figura muestra la pérdida relativa de poder adquisitivo por decil de ingreso ante un incremento arancelario del 25 %. Los hogares de menores ingresos registran una reducción

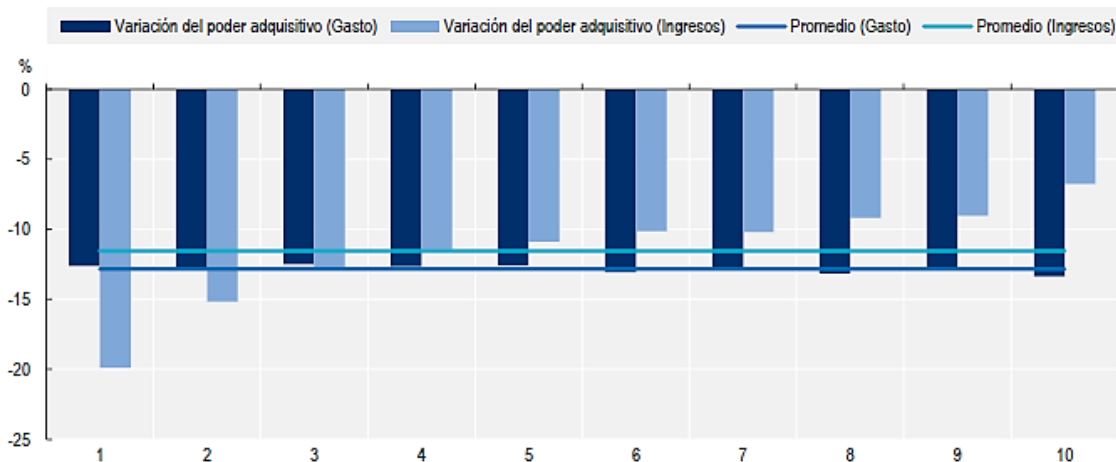
casi tres veces superior respecto a los de ingresos altos, lo que evidencia el carácter regresivo de la política arancelaria y su impacto diferenciado por nivel socioeconómico.

Figura 2

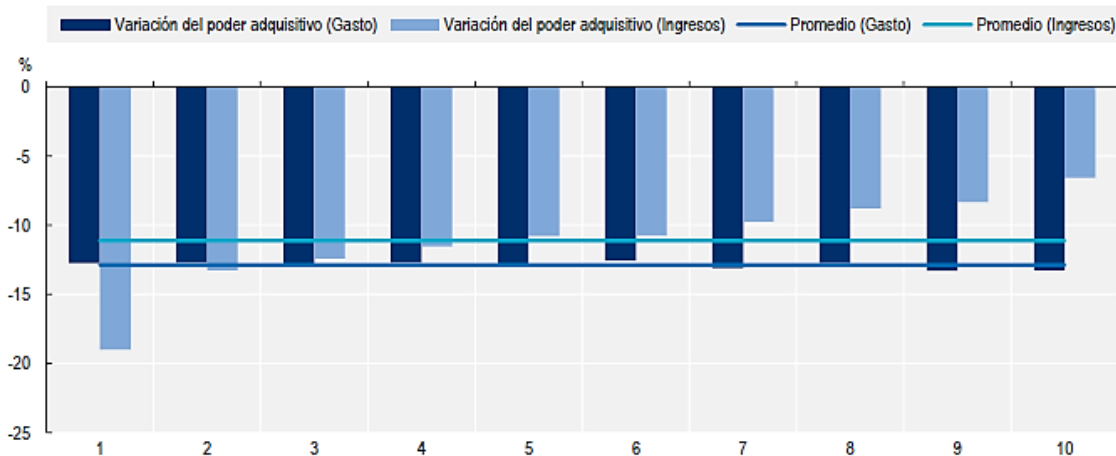
Gráfico 4.7 - Comparación del efecto de los aranceles sobre el gasto de los hogares según el género de la jefatura del hogar.

Gráfico 4.7. Variación del poder adquisitivo por género y decil de ingresos

Panel A. Hogares encabezados por mujeres



Panel B. Hogares encabezados por hombres



Nota: «TT» designa la proporción de gasto en todas las categorías de ingresos.

Fuente: Modelo METRO, encuesta a los hogares relativa a Costa Rica de 2018.

Nota. Adaptado del Estudio sobre comercio y género en América Latina (OCDE, 2025, p. 65). El gráfico compara el impacto del aumento de aranceles entre hogares encabezados por mujeres y por hombres. Se observa una pérdida de poder adquisitivo ligeramente mayor en

los hogares con jefatura femenina, atribuida a su mayor exposición a bienes importados esenciales y a menores ingresos disponibles.

Facilitación del comercio y desempeño regulatorio (medible por indicadores OCDE)

El informe introduce los Indicadores de Facilitación del Comercio (IFC) para América Latina y el Caribe, con series entre 2012 y 2022, incluyendo a Costa Rica. Estos indicadores abarcan aspectos como disponibilidad de información, participación del sector privado, cooperación interinstitucional y gobernanza aduanera, todos medibles mediante auditorías institucionales (OCDE, 2025, p. 98).

Los resultados por país (gráficos 6.3 y 6.4) muestran que Costa Rica presenta un desempeño superior al promedio regional, aunque aún por debajo de la media OCDE, especialmente en automatización y cooperación fronteriza (OCDE, 2025, pp. 99–101). Estos datos permiten a la Contraloría priorizar auditorías sobre eficiencia administrativa y modernización de procesos aduaneros.

Formalización, base tributaria y acceso a financiamiento (nexo con sostenibilidad)

La OCDE subraya que la formalización empresarial es clave para ampliar la base fiscal y fortalecer la sostenibilidad de las finanzas públicas. Recomienda eliminar barreras legales y regulatorias que excluyen a las mujeres del mercado laboral o del acceso al crédito, reforzando la coherencia normativa entre comercio y tributación (OCDE, 2025, p. 132).

El informe además identifica la discriminación crediticia por género como un obstáculo persistente, señalando que países como Argentina, Brasil y Costa Rica carecen de prohibiciones explícitas sobre discriminación en el acceso a crédito (OCDE, 2025, p. 134). Estas observaciones constituyen indicadores auditables para evaluar la eficacia de las políticas financieras con perspectiva de género.

Metodología y participación de Costa Rica (trazabilidad y pertinencia nacional)

La investigación combina métodos cuantitativos y cualitativos, incluyendo mesas redondas y entrevistas realizadas en Costa Rica en marzo de 2024, lo cual fortalece la

pertinencia local de los hallazgos y proporciona insumos para auditorías de implementación de políticas de comercio inclusivo (OCDE, 2025, p. 142). Este componente metodológico permite medir avances reales en la aplicación de las recomendaciones de la OCDE dentro del marco costarricense.

Implicaciones para la Contraloría General de la República (líneas de auditoría sugeridas)

- **Equidad del sistema tributario indirecto.** Verificar los efectos distributivos de aranceles e IVA a la luz de la pérdida de poder adquisitivo en los hogares de menores ingresos, incorporando la variable de género (OCDE, 2025, p. 59).
- **Facilitación del comercio y costos administrativos.** Auditar los avances en automatización, gobernanza y cooperación interinstitucional con base en los referentes OCDE 2012–2022, priorizando los ámbitos con mayores brechas de eficiencia (OCDE, 2025, pp. 98–101).
- **Formalización y acceso al financiamiento.** Evaluar la eficacia de políticas que incentivan la formalización y reducen las barreras de crédito para MIPYMES lideradas por mujeres, alineando las metas institucionales con las recomendaciones de la OCDE (OCDE, 2025, p. 134).
- **Coherencia regulatoria y resultados.** Contrastar la normativa nacional y sus instrumentos de gestión (planes sectoriales, reglamentos) con las buenas prácticas internacionales de la OCDE, verificando impactos en productividad, inclusión y recaudación fiscal (OCDE, 2025, pp. 135–136).

Tabla 6.

Indicadores generales del Estudio OCDE sobre comercio y género en América Latina (2025)

Indicador / Variable	Descripción	Valor / Resultado numérico
Países analizados	Total, de países incluidos en el estudio.	7 (Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, México y Perú) OCDE, 2025, p. 12

Participación de mujeres en el comercio internacional	Porcentaje promedio de mujeres que trabajan en sectores relacionados con exportaciones y servicios de valor agregado.	Entre 28 % y 32 % de la fuerza laboral, dependiendo del país. OCDE, 2025, p. 15
Brecha de género en el Índice Global del FEM (2023)	Posición relativa en “Participación económica y oportunidades” (de 146 países).	Colombia (71), Chile (83), Costa Rica (96), México (109). OCDE, 2025, p. 13
Reducción estimada de la brecha salarial por apertura comercial	Diferencia porcentual promedio en salarios entre hombres y mujeres en sectores exportadores respecto a no exportadores.	Reducción del 4 % al 8 % en la brecha salarial promedio. OCDE, 2025, p. 16
Porcentaje de empresas dirigidas por mujeres exportadoras	Empresas con liderazgo femenino que participan en comercio exterior.	18 % del total de exportadoras en promedio regional. OCDE, 2025, p. 37
Efecto distributivo de los aranceles sobre hogares (Costa Rica)	Pérdida del poder adquisitivo de los hogares ante aumento de aranceles (escenario de +25 %).	Hogares de bajos ingresos pierden hasta 3 x más PA que los de ingresos altos. OCDE, 2025, p. 58
Desempeño de Costa Rica en Facilitación del Comercio (IFC)	Puntuación en escala 0–2 (promedio OCDE: 1.75).	Costa Rica: 1.52 — superior al promedio latinoamericano (1.34). OCDE, 2025, pp. 99–101
Mujeres con educación terciaria empleadas en sectores de exportación	Proporción de mujeres altamente calificadas en empleos vinculados al comercio.	Solo 1 de cada 5 mujeres calificadas (20 %) trabaja en sectores exportadores. OCDE, 2025, p. 15
Sectores con mayor empleo femenino	Distribución por ramas de actividad.	Comercio, hostelería y servicios de alimentación (35 % del empleo femenino regional). OCDE, 2025, p. 31

Formalización laboral femenina en sectores exportadores	Porcentaje de mujeres con empleo formal en sectores de exportación.	63 %, frente a 45 % en sectores no exportadores. OCDE, 2025, p. 16
--	---	--

Nota. Los datos presentados en esta tabla fueron extraídos y sistematizados del Estudio sobre comercio y género en América Latina (OCDE, 2025, pp. 12–101). Las cifras expresan promedios regionales y estimaciones publicadas oficialmente por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), con base en encuestas de empleo, registros empresariales y simulaciones de impacto fiscal. Los porcentajes y valores pueden variar entre países según las fuentes nacionales utilizadas por la OCDE.

Interpretación general de los Indicadores generales del Estudio OCDE sobre comercio y género en América Latina (2025)

El conjunto de indicadores confirma que:

- La participación femenina en el comercio regional aún es limitada, aunque más alta en Costa Rica y Chile (alrededor del 30 %).
- Los sectores de servicios concentran la mayor cantidad de mujeres, pero presentan las brechas salariales más amplias.
- La facilitación del comercio y la formalización laboral son variables críticas para la sostenibilidad fiscal, pues amplían la base tributaria y reducen la desigualdad.
- Las mujeres empresarias representan un segmento clave para la diversificación exportadora, pero su acceso al crédito y a programas de apoyo sigue siendo insuficiente.

2.3 La OCDE: Origen, Funciones y Estándares Internacionales

El estudio del papel de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) es esencial dentro del marco teórico de esta investigación, ya que constituye el referente internacional más influyente en materia de políticas fiscales, transparencia financiera y sostenibilidad económica. Desde su creación, la OCDE ha

desarrollado un conjunto de principios, estándares y programas de cooperación que orientan a los Estados hacia la eficiencia en la gestión pública, la justicia tributaria y la responsabilidad macroeconómica.

Según la propia organización, la OCDE fue fundada en 1961 como una evolución de la *Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE)*, con el propósito de promover políticas que fomenten el crecimiento económico sostenible, el empleo y la expansión del comercio internacional en el marco de la democracia y la economía de mercado (OCDE, 2021). En la actualidad, reúne a 38 países miembros, incluyendo a Costa Rica, que se incorporó oficialmente en mayo de 2021 tras un extenso proceso de evaluación de cumplimiento normativo (*OECD, 2021a*).

La incorporación de Costa Rica representa un hito jurídico, económico e institucional, ya que el país debió armonizar su marco normativo interno con los estándares internacionales de la OCDE en ámbitos como transparencia fiscal, gobierno corporativo, competencia, educación, igualdad de género, medio ambiente y políticas tributarias. Estos ajustes se vinculan directamente con la optimización del marco jurídico-tributario y la sostenibilidad fiscal nacional, ejes centrales de esta tesis.

Diversos informes, como los *OECD Economic Surveys: Costa Rica 2023* y *OECD Tax Policy Studies* (OCDE, 2023; 2024), destacan que la adhesión a la organización no se limita a la cooperación técnica, sino que implica compromisos jurídicos y políticos vinculantes que orientan las reformas tributarias, financieras y regulatorias hacia estándares internacionales de transparencia, equidad y eficiencia. Por ello, el estudio de la OCDE no es accesorio, sino estructural al análisis de la sostenibilidad fiscal costarricense, al constituir un parámetro de referencia para la evaluación de políticas públicas en el siglo XXI.

Asimismo, la OCDE funge como mecanismo de legitimación institucional para los Estados emergentes que buscan atraer inversión extranjera y fortalecer su credibilidad internacional. Como sostiene González-Páramo (2022), la adhesión a la OCDE genera un “efecto de señalización” hacia los mercados internacionales, al demostrar compromiso con la estabilidad macroeconómica, la transparencia fiscal y el respeto al Estado de derecho.

En consecuencia, el presente eje temático examinará —de manera detallada y sistemática— la historia, estructura y funciones de la OCDE, así como los principales

estándares internacionales tributarios, las políticas de transparencia fiscal y lucha contra la evasión (BEPS), las recomendaciones generales a países emergentes, y los beneficios y desafíos que enfrenta Costa Rica como Estado miembro. Además, se analizarán las evaluaciones recientes (2021–2025) emitidas por la OCDE y las críticas contemporáneas que cuestionan su modelo de gobernanza global.

Todo ello permitirá contextualizar el papel de la OCDE dentro del marco jurídico costarricense, evidenciando su influencia directa en la evolución de la política fiscal, la gestión pública y la responsabilidad financiera del Estado.

2.3.1 Historia y Definición de la OCDE

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) es una institución internacional que promueve políticas públicas orientadas a mejorar el bienestar económico y social de las personas en todo el mundo. Fundada oficialmente el 14 de diciembre de 1960 mediante la Convención de la OCDE, su origen se remonta a la Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE), creada en 1948 para administrar el Plan Marshall destinado a la reconstrucción de Europa tras la Segunda Guerra Mundial. (OCDE, 2020, p. 4)

La transformación de la OECE en la OCDE respondió a la necesidad de ampliar la cooperación económica más allá del ámbito europeo, incorporando a países de América del Norte y, posteriormente, de otros continentes. Así, la Convención de la OCDE, que entró en vigor el 30 de septiembre de 1961, estableció formalmente una organización con vocación global, cuya sede se fijó en París, Francia. (OCDE, 2020, p. 6) Desde entonces, la OCDE se ha consolidado como un foro intergubernamental de análisis, diálogo y coordinación de políticas públicas, actualmente integrado por 38 Estados miembros, entre los cuales se incluye Costa Rica desde el año 2021.

Según la descripción oficial publicada en su sitio web, la OCDE “trabaja para construir mejores políticas para una vida mejor”, basándose en más de seis décadas de experiencia para formular estándares internacionales que promuevan la prosperidad, la equidad y la sostenibilidad (OCDE, 2025, párr. 2). La organización actúa como un centro de conocimiento que facilita la cooperación entre gobiernos, sector privado y sociedad civil,

apoyando el diseño de políticas basadas en evidencia empírica, comparaciones internacionales y evaluaciones de desempeño “*peer reviews*”.

En su evolución histórica, la OCDE ha desempeñado un papel decisivo en la configuración de los principios de gobernanza económica global, orientando políticas en materia de comercio, desarrollo, fiscalidad, educación, medio ambiente, innovación y justicia social. A lo largo de sus seis décadas, la organización ha impulsado estándares más rigurosos en temas como transparencia fiscal, competencia económica, igualdad de género, y lucha contra la evasión tributaria internacional, en estrecha colaboración con organismos como el G20 y el Fondo Monetario Internacional (FMI). (OCDE, 2020, p. 9)

El entonces secretario general Ángel Gurría (2006–2021) resumió la misión institucional de la OCDE al afirmar que “la razón de ser de la OCDE es ser un pionero, un asesor en materia de políticas y un creador de estándares a escala mundial; un centro de acción” (OCDE, 2020, p. 10). Esta visión se mantiene en la actualidad bajo la dirección de Mathias Cormann, quien ha reforzado la agenda de crecimiento inclusivo, sostenibilidad ambiental y responsabilidad fiscal como pilares para enfrentar los retos de la postpandemia y la transformación digital.

Por su trayectoria y alcance, la OCDE representa un referente indispensable para comprender las dinámicas de la gobernanza fiscal y la modernización jurídica de los Estados miembros. En el caso costarricense, su adhesión no solo simboliza un compromiso político con la transparencia y la sostenibilidad fiscal, sino que también exige la armonización de su ordenamiento jurídico con los estándares internacionales de buenas prácticas promovidos por la organización.

Evolución Histórica de la OCDE

La trayectoria de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) puede sintetizarse en los siguientes hitos cronológicos, que reflejan su transformación desde un mecanismo europeo de reconstrucción hasta una institución global de gobernanza económica y fiscal:

1. 1948 – Creación de la OECE.

- Se funda la *Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE)*, con el propósito de administrar el Plan Marshall y coordinar la reconstrucción económica de Europa tras la Segunda Guerra Mundial. Esta primera etapa se centró en la cooperación regional y el libre comercio intraeuropeo (OCDE, 2020, p. 4).

2. 1960 – Firma de la Convención de la OCDE.

- Con el fin de extender el ámbito de cooperación a nivel mundial, los Estados miembros de la OECE firmaron la Convención de la OCDE el 14 de diciembre de 1960, abriendo la puerta a países de otras regiones (OCDE, 2020, p. 6).

3. 1961 – Entrada en vigor de la OCDE.

- La Convención entró en vigor el 30 de septiembre de 1961, estableciendo formalmente la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos con sede en París, Francia, y con una estructura intergubernamental de carácter permanente (OCDE, 2020, p. 7).

4. 1971–1990 – Expansión global.

- Durante estas décadas se integraron países de América del Norte, Asia y Oceanía, consolidando el carácter global de la organización y ampliando su agenda hacia temas de desarrollo, comercio y gobernanza pública (OCDE, 2020, p. 8).

5. 1995–2010 – Modernización y digitalización.

- En este período la OCDE fortaleció su papel como referente en políticas fiscales, competencia económica y educación, incorporando además los primeros programas vinculados con transformación digital y transparencia fiscal internacional (OCDE, 2020, p. 9).

6. 2011–2020 – Alianzas estratégicas con el G20 y el FMI.

- La organización adquirió liderazgo en la agenda mundial sobre transparencia tributaria, lucha contra la evasión y los flujos financieros ilícitos, impulsando

el Proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), en conjunto con el G20 (OCDE, 2020, p. 10).

7. 2021 – Incorporación de Costa Rica como miembro número 38.

- Tras cinco años de revisión técnica y jurídica, Costa Rica se convirtió oficialmente en miembro pleno de la OCDE el 25 de mayo de 2021, constituyendo un reconocimiento a sus avances en materia de transparencia, eficiencia fiscal y gobernanza institucional (OCDE, 2025, párr. 2).

2.3.2 Funciones, Estructura y Objetivos Principales de la OCDE

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) es un organismo internacional con personalidad jurídica propia que actúa como un foro de diálogo, centro de conocimiento y generador de estándares internacionales, orientado a promover políticas públicas que garanticen el crecimiento económico sostenible, la estabilidad social y el bienestar de los pueblos.

Su actuación se fundamenta en la Convención de 1960, mediante la cual los Estados miembros se comprometen a coordinar políticas económicas y sociales basadas en principios de democracia, transparencia y libre mercado (OCDE, 2020, p. 6).

Desde una perspectiva contemporánea, la OCDE desempeña funciones estratégicas que combinan el análisis técnico, la cooperación intergubernamental y la formulación de recomendaciones internacionales. Según la descripción institucional de la organización, sus actividades buscan “construir mejores políticas para una vida mejor”, impulsando el desarrollo sostenible, la equidad y la innovación. (OCDE, 2025, párr. 2)

El Ministerio de Industria, Comercio y Turismo de España sintetiza estas funciones en tres pilares fundamentales: foro de diálogo, productor de estándares internacionales y centro mundial de recopilación y análisis de datos (iPyme, 2025, párr. 3–6).

Funciones Principales

1. **Foro de diálogo y cooperación intergubernamental:** La OCDE constituye un espacio donde los países miembros y socios intercambian experiencias y debaten sobre políticas públicas, con el fin de diseñar soluciones colectivas a problemas globales como el desempleo juvenil, la desigualdad de ingresos, la brecha de género y la pobreza en la vejez. (iPyme, 2025, párr. 4)

A través de más de 300 comités temáticos y grupos de trabajo, la organización fomenta el aprendizaje mutuo, la revisión por pares y la coordinación técnica de políticas (OCDE, 2020, p. 9).

2. **Elaboración de estándares internacionales y recomendaciones de política:** Una de las misiones centrales de la OCDE consiste en formular normas y directrices internacionales que promuevan la convergencia regulatoria y la cooperación económica entre Estados. Estas recomendaciones —aunque de carácter no vinculante— se adoptan por consenso y sirven como instrumentos de “soft law” que orientan la creación de marcos normativos nacionales en materia fiscal, comercial, ambiental, laboral y social. (OCDE, 2020, pp. 10–11)

Según la organización, los estándares se fundamentan en evidencia empírica y buscan garantizar la coherencia entre políticas públicas, evitando la duplicidad normativa y mejorando la rendición de cuentas (OCDE, 2025, párr. 5).

3. **Recopilación y análisis comparativo de datos:** La OCDE es reconocida mundialmente por su capacidad técnica para recolectar, procesar y comparar datos estadísticos internacionales.

Sus informes, indicadores y estudios —como el *OECD Economic Outlook* y los *Tax Policy Studies*— constituyen herramientas de referencia para gobiernos, organismos internacionales y centros académicos (iPyme, 2025, párr. 7).

Esta función analítica fortalece la base empírica de la toma de decisiones y permite monitorear la eficacia de las políticas implementadas por los Estados miembros.

4. **Revisión por pares y evaluación de desempeño (“peer review”):** Un mecanismo distintivo de la OCDE es la evaluación inter pares, por medio de la cual un grupo de países examina las políticas de otro Estado miembro para detectar avances, debilidades y oportunidades de mejora (OCDE, 2020, p. 12).

Este proceso genera legitimidad técnica y promueve la rendición de cuentas, al tiempo que fomenta la armonización internacional en materias como tributación, competencia, gobernanza y educación.

5. **Apoyo técnico a la implementación de políticas públicas:** La OCDE brinda asistencia técnica a los Estados que solicitan cooperación para aplicar políticas nacionales coherentes con los estándares internacionales.

Dicho acompañamiento incluye asesoramiento jurídico, capacitación institucional, modelización económica y evaluación de impacto, con el objetivo de fortalecer la capacidad estatal y la eficacia de la gestión pública (iPyme, 2025, párr. 9).

Estructura y Órganos de Funcionamiento

La estructura orgánica de la OCDE está conformada por tres niveles jerárquicos principales:

- **El Consejo:** Es el órgano supremo de toma de decisiones, compuesto por los embajadores de los 38 países miembros y de la Comisión Europea, bajo la presidencia del secretario general. Sus decisiones se adoptan por consenso y orientan las prioridades estratégicas y presupuestarias de la organización (iPyme, 2025, párr. 11).
- **Los Comités:** Más de **300 comités especializados** examinan políticas sectoriales en áreas como economía, comercio, educación, medio ambiente y fiscalidad. Los comités reúnen representantes gubernamentales, académicos y expertos internacionales, que formulan recomendaciones técnicas y coordinan revisiones por pares (OCDE, 2020, p. 8).
- **La Secretaría:** Dirigida por el secretario general, la Secretaría ejecuta los programas de trabajo definidos por el Consejo. Está integrada por direcciones y divisiones

temáticas encargadas de elaborar estudios, coordinar investigaciones y brindar asesoría técnica a los países miembros (iPyme, 2025, párr. 13).

Síntesis de Objetivos Estratégicos

De acuerdo con la Convención de 1960 y los informes conmemorativos de su 60.º aniversario, los objetivos centrales de la OCDE son los siguientes:

- Promover el crecimiento económico sostenible y el empleo.
- Asegurar la estabilidad financiera y la prosperidad compartida.
- Impulsar la educación y la innovación como motores del desarrollo humano.
- Fomentar la transparencia, la rendición de cuentas y la buena gobernanza.
- Combatir la evasión fiscal y la corrupción internacional.
- Contribuir a la igualdad de oportunidades y al bienestar social global. (OCDE, 2020, pp. 9–10; iPyme, 2025, párr. 15)

Estos objetivos, sustentados en más de seis décadas de cooperación internacional, convierten a la OCDE en un referente normativo y técnico indispensable para los Estados miembros. En el caso de Costa Rica, su adhesión no solo supone una participación política activa en el foro multilateral, sino también un compromiso con la armonización jurídica, la sostenibilidad fiscal y la mejora de la gestión pública.

2.3.3 Estándares Internacionales en Materia Tributaria

Los estándares internacionales en materia tributaria promovidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) constituyen el pilar técnico-jurídico de la cooperación fiscal contemporánea. Estos estándares buscan evitar la doble imposición, prevenir la evasión y elusión fiscales, y garantizar la equidad y transparencia en la tributación internacional. Según la OCDE (2022, p. 5), la transparencia fiscal y el intercambio de información son “pilares fundamentales de los estándares internacionales en

materia tributaria”, pues permiten sostener los ingresos públicos y asegurar la confianza ciudadana en la gestión estatal.

En su conjunto, los instrumentos más influyentes incluyen el Modelo de Convenio Tributario, el Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), los OECD Tax Policy Studies, y las normas de intercambio de información administradas por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. A continuación, se desarrollan sus principales componentes y su aplicación práctica en el contexto costarricense.

2.3.3.1 Modelo de Convenio Tributario de la OCDE

- El Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio establece las reglas para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal entre los Estados (OCDE, 2020, pp. 14-17).
- Este instrumento fija los principios sobre la residencia fiscal, los beneficios empresariales, los dividendos, los intereses, las regalías y las ganancias de capital. Además, define mecanismos de cooperación administrativa y resolución de controversias, garantizando el equilibrio entre los derechos de imposición de los países de origen y de residencia.
- Costa Rica utiliza este modelo como referencia para sus convenios bilaterales de intercambio de información y como fundamento jurídico para su adhesión a los estándares BEPS (OCDE, 2020, p. 18).

2.3.3.2 Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

- El Proyecto BEPS, desarrollado en conjunto con el G20, busca contrarrestar las prácticas de planificación fiscal agresiva que erosionan la base imponible y trasladan utilidades hacia jurisdicciones de baja o nula tributación. Entre sus quince acciones principales destacan la transparencia en precios de transferencia, la declaración país-por-país (CbCR) y la limitación de deducciones de intereses. (OCDE, 2021, pp. 9-11)

- En Costa Rica, la adopción de las normas BEPS se materializó mediante la Ley No. 9416 de Lucha contra el Fraude Fiscal (2016) y las reformas introducidas por la Ley 9635 (2018), que incorporaron regulaciones sobre precios de transferencia, beneficiario final y reporte de operaciones con partes vinculadas. De este modo, el país se alinea con la Acción 13 BEPS, promoviendo transparencia empresarial y reduciendo la erosión de la base tributaria.

2.3.3.3 Intercambio de Información Fiscal Internacional

El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales de la OCDE (2022, pp. 6-7) reconoce dos mecanismos principales:

- **Intercambio de Información Previa Solicitud (EOIR):** permite a las administraciones tributarias obtener información específica de otra jurisdicción bajo reglas de confidencialidad y proporcionalidad.
- **Intercambio Automático de Información (AEOI):** posibilita el acceso recíproco a datos financieros de los contribuyentes de forma periódica y sistemática.

En Costa Rica, ambos mecanismos se encuentran operativos desde 2021, tras la implementación de los estándares CRS (*Common Reporting Standard*). Ello ha fortalecido la cooperación internacional, el control sobre cuentas en el exterior y la detección de activos no declarados, contribuyendo a la movilización de recursos internos y la sostenibilidad fiscal (OCDE, 2022, pp. 8-10).

2.3.3.4 OECD Tax Policy Studies: Principios y Práctica

- Los OECD Tax Policy Studies constituyen un compendio analítico que guía a los países miembros en la formulación de sistemas tributarios modernos, eficientes y equitativos.

Según los estudios más recientes, un sistema tributario debe cumplir cuatro principios: neutralidad económica, eficiencia administrativa, equidad y transparencia (OCDE, 2021, p. 23).

- Estos lineamientos han inspirado las reformas fiscales costarricenses de 2018 y 2021, que buscan fortalecer la recaudación, mejorar la progresividad y reducir la evasión mediante herramientas digitales, facturación electrónica e intercambio de información automatizado.

2.3.3.5 Impacto y Aplicación en Costa Rica

La adhesión de Costa Rica a los estándares tributarios internacionales ha tenido efectos positivos y verificables:

- **Aumento de la transparencia fiscal:** la información intercambiada bajo AEOI superó 500 mil registros financieros en 2023, según el Ministerio de Hacienda.
- **Control de precios de transferencia:** se reforzó la supervisión sobre empresas multinacionales mediante declaraciones país-por-país, cumpliendo las acciones BEPS 8 a 13.
- **Fortalecimiento institucional:** la Administración Tributaria implementó el Modelo OCDE de gestión de riesgos fiscales, con apoyo técnico del Foro Global.
- **Confianza internacional:** Costa Rica fue evaluada en 2022 como país “mayoritariamente conforme” (*Largely Compliant*) por el Foro Global, reconocimiento que respalda su credibilidad ante inversores y organismos multilaterales. (OCDE, 2022, p. 11)

Como se ha podido constatar, los estándares tributarios de la OCDE no solo buscan optimizar la recaudación, sino garantizar la justicia fiscal y la estabilidad económica global. En el caso costarricense, su adopción consolida un marco normativo alineado con las mejores prácticas internacionales, que fortalece la sostenibilidad fiscal, combate la evasión y mejora la equidad del sistema impositivo. Así, la integración de Costa Rica en las redes de cooperación BEPS y AEOI representa un paso decisivo hacia un Estado fiscalmente responsable, transparente y competitivo en el entorno internacional.

2.3.4 Transparencia Fiscal y Lucha contra la Evasión (BEPS e Intercambio de Información)

La transparencia fiscal se ha consolidado como una de las columnas fundamentales del sistema tributario internacional moderno. Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2025, p. 2), la evasión tributaria en América Latina representa aproximadamente el 6,1 % del PIB regional, una cifra que limita la capacidad de los Estados para financiar infraestructura y programas sociales.

Ante este panorama, los países de la región —entre ellos Costa Rica— han intensificado su compromiso con los estándares internacionales impulsados por la OCDE, en especial los derivados del Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) y los mecanismos de intercambio de información fiscal (EOIR y AEOI).

2.3.4.1 Marco Global de Transparencia y Cooperación Tributaria

De acuerdo con la OCDE (2025, pp. 2-3), la cooperación entre jurisdicciones fiscales es indispensable para combatir la evasión, los flujos financieros ilícitos (FFIs) y la competencia fiscal desleal. Desde la Declaración de Punta del Este (2018), quince países latinoamericanos —incluido Costa Rica— crearon la Iniciativa de América Latina, cuyo propósito es reforzar la transparencia fiscal, optimizar el uso del intercambio de información y movilizar recursos domésticos.

Entre 2009 y 2023, los miembros latinoamericanos del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales identificaron más de EUR 28 400 millones en ingresos adicionales gracias al uso de los estándares de transparencia OCDE (2025, pp. 12), lo que evidencia su efectividad en la mejora de la recaudación y el cumplimiento tributario.

2.3.4.2 Mecanismos de Intercambio de Información: EOIR y AEOI

El informe explica que los dos pilares operativos del marco de transparencia son el Intercambio de Información Previa Solicitud (EOIR) y el Intercambio Automático de Información (AEOI), basados respectivamente en el Estándar Común de Reporte (CRS) y el Marco de Reporte de Cripto-Activos (CARF) (OCDE, 2025, pp. 18-19).

El EOIR permite a las autoridades tributarias solicitar datos específicos a otras jurisdicciones, mientras que el AEOI garantiza el envío recíproco y periódico de información financiera, fortaleciendo la confianza entre administraciones tributarias y la trazabilidad de activos internacionales.

En 2024, los países latinoamericanos enviaron más de 1 000 solicitudes EOIR, un incremento del 653 % respecto a 2019; además, el 77 % de las jurisdicciones reportaron coincidencias automáticas entre la información recibida por CRS y sus propias bases de datos (OCDE, 2025, p. 18).

2.3.4.3 Proyecto BEPS y Transparencia Empresarial

El Proyecto BEPS, elaborado por la OCDE y el G20, combate la erosión de la base imponible y el traslado artificial de beneficios. Las Acciones 5, 13 y 14 fomentan la transparencia corporativa mediante la declaración país-por-país (CbCR) y la resolución de controversias fiscales (OCDE, 2025, p. 19).

En Costa Rica, la Ley No. 9416 de Lucha contra el Fraude Fiscal (2016) y la Ley No.9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (2018) incorporaron regulaciones sobre beneficiario final, precios de transferencia y reporte país-por-país, lo que alinea al país con las normas BEPS y promueve una gestión tributaria más transparente y eficiente.

2.3.4.4 Avances Regionales y Rol de Costa Rica

La OCDE (2025, pp. 13-14) destaca que Costa Rica ha desempeñado un papel relevante dentro de la Iniciativa de América Latina, participando activamente en la Vicepresidencia del Foro Global y firmando en 2024 el Acuerdo de Autoridad Competente

Multilateral (MCAA), junto con Brasil, Colombia, República Dominicana, Paraguay y Perú. Este acuerdo permite el uso ampliado de la información fiscal intercambiada no solo para fines tributarios, sino también en la prevención de corrupción, lavado de dinero y financiamiento del terrorismo.

Asimismo, Costa Rica implementó una Unidad de Intercambio de Información Internacional y adoptó protocolos técnicos de confidencialidad y protección de datos, ajustados a los estándares CRS y CARF.

2.3.4.5 Impacto y Perspectivas

El impacto de la transparencia fiscal en la región se manifiesta en tres dimensiones principales (OCDE, 2025, p. 21):

- Recaudatoria: ingresos adicionales por identificación de activos no declarados
- Institucional: fortalecimiento de capacidades y modernización tecnológica en las administraciones tributarias.
- Jurídica: armonización de la legislación nacional con los compromisos internacionales de la OCDE.

El documento concluye que, si bien la región ha logrado avances sustantivos, persiste el reto de asegurar la madurez operativa plena del intercambio de información y garantizar que sus resultados se traduzcan en mayor justicia tributaria (OCDE, 2025, p. 22).

Es por todo esto que, los instrumentos BEPS y los mecanismos de intercambio de información internacional han transformado el panorama tributario latinoamericano al promover una fiscalidad más equitativa y transparente. En este contexto, Costa Rica se consolida como un referente regional por su adhesión a los estándares OCDE, fortaleciendo la rendición de cuentas, la eficacia institucional y la confianza internacional en su sistema fiscal.

2.3.5 Recomendaciones Generales de la OCDE a Países Emergentes

Las recomendaciones emitidas por la **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)** constituyen instrumentos jurídicos no vinculantes, pero de **alta relevancia política y técnica**, que orientan a los Estados miembros y adherentes hacia la construcción de economías sostenibles, inclusivas y resilientes. Entre ellas, destaca la **Recomendación del Consejo sobre Economía Social y Solidaria e Innovación Social** (OCDE, 2022), adoptada el 10 de junio de 2022, la cual reconoce el papel esencial de la economía social como motor de cohesión, equidad e innovación para el desarrollo sostenible (párr. 1–3).

Este instrumento busca orientar a los países —tanto miembros como no miembros— en el desarrollo de **marcos jurídicos, institucionales y económicos** que fortalezcan la cooperación entre el Estado, la sociedad civil y el sector privado. La OCDE sostiene que la economía social es un vehículo eficaz para la inclusión, la igualdad de género, la transición verde y digital, y la resiliencia económica. (OCDE, 2022, párr. 6–8)

- 1. Fomentar una cultura de economía social:** La OCDE (2022, párr. 10–15) recomienda reconocer el papel de la sociedad civil y de los actores públicos y privados en la solución de desafíos económicos y sociales. Propone sensibilizar a la población sobre el valor de la economía social, fomentar redes y comunidades de práctica, e integrar estos temas en la educación formal y no formal desde los niveles primarios hasta la formación universitaria.

Este enfoque impulsa una cultura participativa y solidaria, esencial para los países emergentes que buscan fortalecer la cohesión social y la innovación local.

- 2. Crear marcos institucionales de apoyo:** El segundo eje recomienda establecer estructuras institucionales coordinadas y transparentes, con mecanismos de cooperación entre distintos niveles de gobierno y actores sociales (OCDE, 2022, párr. 16–22). Se promueve la creación de “ventanillas únicas” para simplificar los procesos administrativos, fortalecer la igualdad de género en las políticas de economía social y facilitar la cooperación intersectorial.

Estos principios son especialmente relevantes para Costa Rica, donde la descentralización y la coordinación institucional son pilares del modelo democrático y de la gestión pública.

3. **Diseñar marcos jurídicos y regulatorios propicios:** La OCDE (2022, párr. 23–29) insta a los Estados a modernizar sus marcos legales con el fin de eliminar barreras que afecten a las organizaciones de economía social. Recomienda reconocer legalmente a las empresas sociales y cooperativas, armonizar las definiciones jurídicas y fomentar la internacionalización mediante acuerdos y certificaciones comunes.

En el contexto costarricense, esta directriz coincide con la necesidad de fortalecer la legislación cooperativa, solidarista y de emprendimiento social, para garantizar un entorno normativo equitativo y competitivo.

4. **Apoyar el acceso a la financiación y al financiamiento:** Las recomendaciones también enfatizan el acceso equitativo a mecanismos financieros innovadores (OCDE, 2022, párr. 30–33). Se propone desarrollar estrategias nacionales de financiamiento público y privado, promover la cooperación con entidades éticas, microfinancieras o solidarias, e incentivar el uso de mecanismos como el *crowdfunding*, las garantías públicas o los fondos de impacto social.

Para Costa Rica, esto implica fortalecer la capacidad de financiamiento de cooperativas, pymes y empresas sociales, mejorando la vinculación con la banca estatal y programas de inversión social.

5. **Facilitar el acceso a los mercados públicos y privados:** Según la OCDE (2022, párr. 34–39), los Estados deben abrir oportunidades de participación a las organizaciones sociales en los procesos de contratación pública, incorporando cláusulas sociales y ambientales en las licitaciones. Asimismo, se fomenta la capacitación de funcionarios en compras responsables y el acceso de las organizaciones a mercados digitales y plataformas en línea, aprovechando las nuevas tecnologías.

Este lineamiento permite vincular la economía social con la economía circular, la sostenibilidad y la contratación pública verde, ámbitos donde Costa Rica ha mostrado avances.

- 6. Fortalecer las capacidades y el apoyo al desarrollo empresarial:** La OCDE (2022, párr. 40–43) insta a los gobiernos a ofrecer formación técnica y empresarial especializada, programas de mentoría y “*coaching*” adaptados a las necesidades del sector social, y acceso equitativo a los servicios de desarrollo empresarial en zonas urbanas y rurales.

Esta recomendación promueve una visión territorial del desarrollo, en la cual la economía social se convierte en una herramienta de inclusión productiva, especialmente útil para fortalecer las economías locales y rurales.

- 7. Fomentar la medición y el seguimiento del impacto:** El séptimo punto impulsa la creación de indicadores y metodologías de medición del impacto social, con el fin de valorar el aporte real de las organizaciones de economía social más allá del beneficio económico (OCDE, 2022, párr. 44–48). Se sugiere que las administraciones públicas destinen recursos a la capacitación en evaluación de impacto y que los resultados sean públicos y verificables.

En Costa Rica, esta práctica puede fortalecer la rendición de cuentas y la evaluación de programas de economía solidaria y desarrollo local.

- 8. Apoyar la producción de datos y estadísticas comparables:** La OCDE (2022, párr. 49–53) recomienda recopilar y producir datos estadísticos estandarizados sobre economía social, fomentando la cooperación entre organismos de estadística, universidades y centros de investigación. Este esfuerzo busca consolidar una base de evidencia para la formulación de políticas públicas. En países como Costa Rica, donde los registros de cooperativas, asociaciones y emprendimientos sociales se encuentran dispersos, esta recomendación ofrece una ruta clara para mejorar la planificación y la toma de decisiones basadas en datos.

- 9. Fomentar la innovación social:** Finalmente, la OCDE (2022, párr. 54–59) plantea que los Estados deben promover la innovación social mediante

incubadoras, centros de competencia, redes de colaboración y alianzas entre empresas, universidades y comunidades locales. La innovación social se concibe como un instrumento para mejorar la calidad de vida, fomentar la resiliencia territorial y avanzar hacia los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).

Costa Rica, con su tradición cooperativista y compromiso ambiental, puede aprovechar este enfoque para consolidar modelos productivos sostenibles y participativos.

Las nueve recomendaciones del Consejo de la OCDE representan una guía integral para los países emergentes en la consolidación de economías sostenibles, inclusivas y transparentes. Su aplicación implica fortalecer la gobernanza, modernizar los marcos legales, ampliar el acceso a financiamiento y datos, y fomentar la innovación social. Para Costa Rica, estas directrices constituyen una oportunidad estratégica para afianzar su modelo solidario, fortalecer la economía local y alinearse con los estándares internacionales de desarrollo y sostenibilidad impulsados por la OCDE.

2.3.6 Beneficios de Pertenecer a la OCDE para Costa Rica

La adhesión de Costa Rica a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha generado un impacto significativo en su posicionamiento internacional, fortaleciendo la credibilidad macroeconómica del país y consolidando su integración en los mecanismos de cooperación multilateral. Según la OCDE (2025), la membresía ha permitido a Costa Rica acceder a estándares de política pública y gobernanza comparables con los de economías avanzadas, lo cual ha elevado su reputación institucional ante inversionistas, agencias calificadoras y organismos multilaterales. (p. 9) En concreto, esta vinculación ha impulsado una mejora en la confianza de los mercados, dado que el país demuestra mayor compromiso con la disciplina fiscal, la transparencia y la eficiencia del gasto público.

Entre los beneficios más tangibles destaca el acceso a mejores prácticas internacionales en materia de gobernanza, transparencia y rendición de cuentas, lo cual ha reducido la prima de riesgo país y mejorado las condiciones de inversión extranjera directa. El informe enfatiza que “uno de los beneficios más marcados de la vinculación con la OCDE

es el acceso a mejores estándares de gobernanza, transparencia y rendición de cuentas, lo que permite atraer inversión extranjera con menor prima de riesgo” (OCDE, 2025, p. 10). Este factor ha sido clave para la consolidación de la estabilidad macroeconómica costarricense, al facilitar un flujo más constante de capitales y fortalecer la confianza en las instituciones financieras y regulatorias nacionales.

Asimismo, la participación activa en los comités y foros especializados de la OCDE proporciona a Costa Rica acceso a información técnica, comparaciones internacionales y asesoría en la formulación de políticas públicas, lo que potencia la capacidad del país para diseñar estrategias basadas en evidencia. La organización subraya que estos espacios de intercambio “ofrecen acceso a comparaciones internacionales, mejores prácticas de políticas públicas y asesoría técnica que pueden ser adaptadas al contexto costarricense” (OCDE, 2025, p. 10). Este acompañamiento técnico se traduce en políticas públicas más coherentes y alineadas con los desafíos contemporáneos de desarrollo sostenible, productividad y equidad fiscal.

Otro de los efectos positivos es el fortalecimiento de la vigilancia externa sobre la gestión económica, gracias a la publicación periódica de informes de evaluación que promueven la transparencia y la rendición de cuentas. La OCDE (2025) destaca que la emisión continua de estudios económicos contribuye a “reforzar la vigilancia externa y la credibilidad ante inversionistas, agencias calificadoras y organismos multilaterales” (p. 11). Este escrutinio internacional funciona como un mecanismo de control y estímulo para que el país mantenga sus compromisos fiscales, reforzando la confianza institucional tanto a nivel interno como externo.

De acuerdo con el documento consultado de la OCDE (2025 pp. 7–34) destacan de entre todos los posibles beneficios los siguientes:

- **Fortalecimiento de la credibilidad macroeconómica.** La integración de Costa Rica a la OCDE ha consolidado su estabilidad financiera y la confianza de los inversionistas internacionales, al alinearse con estándares de transparencia y disciplina fiscal (p. 9).

- **Acceso a mejores prácticas de gobernanza pública.** La membresía permite implementar metodologías de gestión basadas en evidencia, reduciendo la discrecionalidad en la toma de decisiones públicas (p. 10).
- **Atracción de inversión extranjera directa.** La pertenencia a la OCDE disminuye la prima de riesgo país y genera mayor confianza en el entorno empresarial, facilitando la llegada de capitales productivos (p. 10).
- **Fortalecimiento institucional.** La adopción de los estándares de la OCDE ha impulsado reformas estructurales en materia de transparencia, rendición de cuentas y eficiencia administrativa (p. 11).
- **Acceso a asesoría técnica especializada.** Costa Rica participa en comités de política fiscal, gobernanza, comercio e innovación, donde recibe acompañamiento técnico adaptado a su contexto nacional (p. 12).
- **Mejora en la formulación de políticas públicas.** La comparación internacional de indicadores permite diseñar políticas más coherentes, con base empírica y alineadas con las mejores prácticas globales (p. 13).
- **Vigilancia externa y credibilidad internacional.** La publicación periódica de informes económicos y revisiones por pares refuerza la transparencia ante agencias calificadoras y organismos multilaterales (p. 14).
- **Impulso a la sostenibilidad fiscal.** La OCDE fomenta marcos normativos que equilibran el gasto social con la disciplina presupuestaria, promoviendo un crecimiento responsable (p. 15).
- **Modernización tributaria.** El país ha recibido lineamientos para optimizar su sistema tributario, mejorar la recaudación y fortalecer la administración fiscal sin afectar la competitividad (p. 16).
- **Incremento en la cooperación internacional.** Costa Rica participa activamente en foros globales sobre comercio, medio ambiente, educación y finanzas, mejorando su inserción en redes multilaterales (p. 17).

- **Mejor acceso al financiamiento internacional.** La reputación adquirida tras la adhesión facilita la obtención de crédito con condiciones más favorables ante bancos de desarrollo y organismos multilaterales (p. 19).
- **Fortalecimiento de la gobernanza ambiental.** La OCDE promueve políticas para una transición ecológica justa, incentivando la inversión en energías limpias y la gestión sostenible de los recursos naturales, temas en los que Costa Rica ya de por sí destacaba a nivel mundial. (p. 22).
- **Avances en inclusión social y equidad de género.** Los compromisos OCDE incluyen la implementación de políticas inclusivas y la reducción de brechas estructurales en educación, empleo y participación económica (p. 25).
- **Fomento de la innovación y digitalización.** El país accede a estrategias comparativas para mejorar la productividad mediante la economía digital y la inversión en investigación y desarrollo (p. 28).
- **Fortalecimiento de la reputación y estabilidad política.** La adhesión refuerza la imagen de Costa Rica como nación democrática, estable y comprometida con el cumplimiento de estándares internacionales (p. 30).

En suma, la membresía de Costa Rica en la OCDE ha tenido un efecto multiplicador en su entorno económico y político, al ofrecer legitimidad, estabilidad y soporte técnico en la gestión de políticas públicas. Estos avances consolidan una visión de país más confiable y competitivo en la esfera internacional, lo que en términos prácticos se traduce en un acceso más favorable al financiamiento internacional y en una mayor capacidad de atracción de inversión extranjera directa orientada al desarrollo sostenible.

2.3.7 Desafíos de Costa Rica como Miembro de la OCDE

Si bien la adhesión de Costa Rica a la OCDE ha consolidado su reputación internacional y fortalecido su marco institucional, el país enfrenta una serie de desafíos estructurales que condicionan la sostenibilidad de los logros alcanzados. De acuerdo con el informe *Estudios Económicos de la OCDE: Costa Rica 2025*, la economía nacional “ha mostrado un desempeño positivo; sin embargo, mantener el impulso y apoyar un crecimiento

sólido a mediano plazo requiere profundizar las reformas estructurales y garantizar la sostenibilidad fiscal” (OCDE, 2025, p. 6).

Entre los principales retos que la organización identifica para los próximos años destacan los siguientes:

1. **Consolidar la sostenibilidad fiscal.** A pesar de las mejoras recientes, la OCDE advierte que “garantizar la sostenibilidad fiscal a largo plazo sigue siendo una prioridad”, recomendando reducir la deuda pública mediante la aplicación estricta de la regla fiscal y la revisión del gasto público (OCDE, 2025, p. 8).
2. **Ampliar la base tributaria.** El informe subraya la necesidad de aumentar los ingresos sin afectar la competitividad, mediante la eliminación gradual de exoneraciones y el fortalecimiento de la administración tributaria (p. 9).
3. **Reactivar la inversión privada.** La OCDE advierte que la inversión privada “se moderará en 2025 debido a la incertidumbre en materia de política económica”, lo que podría ralentizar el crecimiento y el empleo (p. 10).
4. **Reducir la informalidad laboral.** La organización identifica la informalidad como una de las principales causas de baja productividad y escasa recaudación fiscal, afectando la equidad social y la sostenibilidad del sistema de seguridad social (p. 12).
5. **Aumentar la productividad y la innovación.** Se señala que Costa Rica mantiene “una brecha significativa en productividad” respecto de otros países de la OCDE, especialmente en sectores tradicionales que requieren innovación y digitalización (p. 14).
6. **Fortalecer la eficiencia del gasto público.** La OCDE recomienda implementar revisiones periódicas de gasto y evaluaciones de desempeño, a fin de maximizar el impacto social de la inversión estatal (p. 16).
7. **Enfrentar el envejecimiento poblacional y la presión sobre el sistema de pensiones.** El documento advierte sobre el aumento de la población adulta mayor, que exigirá reformas en el sistema de pensiones y en las políticas de atención sanitaria (p. 19).

8. **Avanzar en la transición verde y la reducción de emisiones.** Aunque Costa Rica es reconocida por su liderazgo ambiental, la OCDE insta a reforzar los incentivos fiscales y financieros para acelerar la transición hacia una economía baja en carbono (p. 22).
9. **Reducir la desigualdad y fortalecer la cohesión social.** A pesar de los avances, el informe indica que persisten brechas en el acceso a educación, empleo y servicios públicos, lo que limita la movilidad social y la equidad territorial (p. 25).
10. **Garantizar la estabilidad política y la continuidad de las reformas.** Finalmente, la OCDE resalta que la volatilidad política y los cambios frecuentes en la orientación de las políticas públicas pueden frenar la ejecución de las reformas estructurales necesarias para mantener el crecimiento (p. 30).

En conjunto, estos desafíos reflejan la complejidad del proceso de adaptación de Costa Rica a los estándares de la OCDE. El país ha demostrado avances notables en materia fiscal, ambiental y de gobernanza; no obstante, el mantenimiento de la estabilidad macroeconómica dependerá de la capacidad para sostener políticas de largo plazo, mejorar la productividad y fortalecer la inclusión social.

En síntesis, los retos planteados por la OCDE en 2025 no representan únicamente un diagnóstico técnico, sino una hoja de ruta hacia la consolidación de un modelo de desarrollo sostenible y competitivo en el marco de la economía global.

2.3.8 Experiencias de Países Latinoamericanos en la OCDE

El informe *¿Cómo va la vida en América Latina? Medición del bienestar para la formulación de políticas públicas* elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2022) examina el bienestar multidimensional en once países de la región: Chile, México, Colombia, Costa Rica, Brasil, Argentina, Perú, Ecuador, Uruguay, Paraguay y República Dominicana.

El estudio sostiene que “durante las dos décadas anteriores a la pandemia se observaron mejoras considerables en el bienestar promedio de esta región” (OCDE, 2022, p.

15), aunque persisten brechas profundas en equidad, empleo y gobernanza institucional. La organización enfatiza la necesidad de “integrar políticas sociales, reformas institucionales y estrategias de gobernanza para disminuir las brechas de desigualdad y fortalecer la resiliencia frente a crisis” (p. 20).

2.3.8.1 Chile: Estabilidad Fiscal y Desigualdad Persistente

Chile sobresale por haber consolidado una política fiscal sólida y por sus avances en educación y salud. De acuerdo con la OCDE (2022, p. 42), el país logró reducir la pobreza en más de 15 puntos porcentuales entre 2000 y 2019, gracias a un marco macroeconómico responsable. No obstante, la desigualdad de ingresos y la baja confianza en las instituciones siguen siendo fuentes de inestabilidad social. La organización señala que la reforma tributaria en discusión busca “reforzar la progresividad y aumentar la recaudación sin afectar el crecimiento económico” (p. 44).

2.3.8.2 México: Modernización Económica y Retos de Informalidad

México ha avanzado en cobertura educativa y digitalización, pero enfrenta una elevada informalidad laboral y desigualdad territorial. Según la OCDE (2022, p. 51), “más del 55 % de los trabajadores mexicanos están empleados en el sector informal”, lo que limita la capacidad fiscal del Estado. Las políticas de descentralización tributaria y fortalecimiento de los gobiernos locales son consideradas herramientas clave para aumentar la eficiencia recaudatoria y reducir la desigualdad (p. 53).

2.3.8.3 Colombia: Inclusión Social y Productividad

En Colombia se observan avances en programas sociales y reducción de pobreza, con una mejora significativa en acceso a agua potable y educación (OCDE, 2022, p. 61). Sin embargo, el país mantiene altos niveles de informalidad y una estructura productiva desigual. El informe sugiere “reforzar la capacitación laboral y los incentivos fiscales a la formalización” como estrategias prioritarias para mejorar la cohesión social y fortalecer los ingresos públicos (p. 63).

2.3.8.4 Costa Rica: Liderazgo Ambiental y Presión Fiscal

Costa Rica destaca por su alto desempeño en bienestar ambiental, esperanza de vida y calidad educativa, situándose por encima del promedio regional (OCDE, 2022, p. 83). A pesar de estos logros, enfrenta “un déficit fiscal estructural que limita la inversión pública y presiona el gasto social” (p. 85). La organización recomienda fortalecer la eficiencia tributaria, reducir las exoneraciones y garantizar la sostenibilidad de las políticas sociales (p. 86).

2.3.8.5 Brasil: Política Social y Sostenibilidad Institucional

Brasil logró una reducción histórica de la pobreza entre 2003 y 2015 mediante programas como *Bolsa Familia*, aunque la inestabilidad política ha generado retrocesos recientes (OCDE, 2022, p. 70). La organización resalta que los desafíos actuales radican en “reconstruir la confianza en las instituciones, fortalecer la transparencia y garantizar la sostenibilidad fiscal” (p. 72). El fortalecimiento del control del gasto y la evaluación de impacto social son medidas recomendadas para consolidar los logros alcanzados.

2.3.8.6 Argentina: Volatilidad Macroeconómica y Resiliencia Social

Argentina presenta avances en cobertura educativa y en reducción de la pobreza multidimensional hasta 2017, pero sufre una alta volatilidad macroeconómica y pérdida de credibilidad institucional. Según la OCDE (2022, p. 93), “la inflación persistente y la debilidad fiscal limitan la efectividad de las políticas públicas”. No obstante, la red de protección social y el capital humano continúan siendo pilares que sostienen su resiliencia social.

2.3.8.7 Perú: Crecimiento Sostenido y Brechas Estructurales

El informe reconoce en Perú un crecimiento económico robusto durante las últimas dos décadas, impulsado por la estabilidad macroeconómica y las exportaciones (OCDE, 2022, p. 101). Sin embargo, advierte que “las desigualdades territoriales y la informalidad

laboral, cercana al 70 %, impiden una distribución equitativa del bienestar” (p. 103). Se recomienda fortalecer la institucionalidad fiscal y promover la inversión en capital humano para sostener el crecimiento.

2.3.8.8 Ecuador: Redistribución Social y Dependencia Petrolera

Ecuador experimentó avances en inclusión social y reducción de la pobreza entre 2008 y 2015, gracias a una política de redistribución fiscal más activa (OCDE, 2022, p. 111). No obstante, el modelo de desarrollo sigue siendo vulnerable a los precios internacionales del petróleo y a la debilidad institucional. La OCDE sugiere diversificar la economía y fortalecer la recaudación no petrolera para mejorar la estabilidad fiscal (p. 113).

2.3.8.9 Uruguay: Bienestar Integral y Envejecimiento Poblacional

Uruguay figura entre los países con mayor bienestar social y menor desigualdad de la región. La OCDE (2022, p. 120) resalta su sólida red de seguridad social, alta cobertura educativa y estabilidad democrática. Sin embargo, advierte que “el envejecimiento de la población ejercerá presión sobre el sistema de pensiones y el gasto público”, por lo que recomienda ajustes graduales y sostenibles al marco previsional (p. 122).

2.3.8.10 Paraguay: Crecimiento Inclusivo y Fortalecimiento Institucional

Paraguay ha mostrado una expansión económica constante y reducción de la pobreza desde inicios del siglo XXI. Pese a ello, la OCDE (2022, p. 130) indica que “la limitada capacidad institucional y la baja presión tributaria restringen la redistribución del ingreso”. Se recomienda consolidar la reforma del sistema fiscal y aumentar la inversión en educación y salud pública (p. 132).

2.3.8.11 República Dominicana: Turismo, Desigualdad y Diversificación

La República Dominicana ha impulsado un modelo económico basado en el turismo y las zonas francas, logrando un crecimiento promedio superior al 5 % anual (OCDE, 2022,

p. 138). Sin embargo, “la desigualdad y la informalidad laboral continúan siendo desafíos centrales para la inclusión social” (p. 140). La OCDE enfatiza la necesidad de diversificar la estructura productiva y mejorar la progresividad tributaria para garantizar un desarrollo sostenible (p. 142).

Como es notable, las experiencias regionales analizadas por la OCDE (2022) evidencian que los países latinoamericanos han avanzado en bienestar promedio, educación y acceso a servicios básicos, pero aún enfrentan importantes desafíos en equidad, productividad y confianza institucional. Los países que han logrado mayores resultados — como Chile, Uruguay y Costa Rica— comparten un elemento común: una institucionalidad más sólida, acompañada de políticas fiscales responsables y estrategias sociales inclusivas. La integración de estas lecciones en las políticas nacionales permite visualizar un camino más equilibrado hacia la sostenibilidad económica y social.

2.3.9 Análisis Económico y Social de Costa Rica según la OCDE y el Banco Mundial.

Según el informe *Estudios Económicos de la OCDE: Costa Rica 2025*, el país ha mostrado una notable resiliencia económica en los últimos años, impulsada por un crecimiento sostenido del PIB, estabilidad fiscal y un compromiso con la sostenibilidad ambiental. La organización subraya que Costa Rica ha logrado reducir su deuda pública por debajo del 60 % del PIB, mientras mantiene una política de libre comercio y un modelo basado en la inversión extranjera directa y la producción de alto valor agregado. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE], 2025, pp. 9–12)

Por su parte, el *Panorama general de Costa Rica* del Banco Mundial (2025) describe al país como una historia de éxito en desarrollo sostenible y gobernanza democrática, aunque advierte que enfrenta desafíos estructurales persistentes en desigualdad, informalidad y adaptación climática (párr. 2). Ambas instituciones coinciden en que el futuro del modelo costarricense depende de fortalecer la productividad, la equidad social y la resiliencia ambiental (OCDE, 2025, p. 14; Banco Mundial, 2025, párr. 3).

2.3.9.1 Crecimiento Económico y Estabilidad Fiscal.

La OCDE (2025) resalta que Costa Rica ha mantenido un crecimiento promedio superior al de la región, con tasas de 5,1 % en 2023 y 4,3 % en 2024, proyectando 3,8 % para 2025 (pp. 20–21). Este dinamismo se explica por el fortalecimiento de las exportaciones, la recuperación del empleo formal y el control del déficit fiscal, el cual se redujo de –8 % en 2020 a –3,2 % en 2025 (p. 23).

El Banco Mundial (2025) complementa que esta consolidación fiscal fue posible gracias a la reforma tributaria de 2018 y la aplicación de la regla fiscal, permitiendo que la deuda pública se reduzca del 68 % del PIB en 2021 al 59 % en 2024 (párr. 12). Este avance representa uno de los hitos más relevantes en la gestión macroeconómica reciente del país.

2.3.9.2 Mercado Laboral y Desigualdad.

Ambas instituciones reconocen la persistencia de desigualdad social y brechas laborales de género. La OCDE (2025) indica que la participación femenina en el mercado laboral costarricense es una de las más bajas de la organización, situándose 27 puntos por debajo de la de los hombres (p. 58). Además, cerca del 40 % de los trabajadores continúan en la informalidad, lo que limita la productividad y la recaudación tributaria (p. 59).

El Banco Mundial (2025) advierte que el coeficiente de Gini alcanzó 49,2 en 2024, ubicando al país entre los más desiguales de la OCDE (párr. 8). Aunque los niveles de pobreza se redujeron al 20,3 %, persisten grandes diferencias entre regiones urbanas y rurales (párr. 9).

2.3.9.3 Educación y Capital Humano.

La educación sigue siendo un pilar de la política social costarricense. Sin embargo, la OCDE (2025) muestra preocupación por los bajos resultados educativos, señalando que el país invierte un 6,9 % del PIB en educación, pero sus puntajes en PISA 2022 (lectura 415, matemáticas 385, ciencias 411) se ubican por debajo del promedio OCDE (p. 42). De acuerdo con el Banco Mundial (2025), la matrícula universitaria superó los 102.000 estudiantes y los programas de posgrado superaron los 7.000 (párr. 24), pero los déficits de

aprendizaje y la desalineación con las demandas del mercado laboral dificultan el aprovechamiento del potencial humano (párr. 25).

2.3.9.4 Transición Verde y Sostenibilidad.

Costa Rica ha sido pionera en políticas ambientales. La OCDE (2025) destaca su objetivo de alcanzar emisiones netas cero para 2050, así como su liderazgo en energías renovables, que representan el 99 % de la generación eléctrica nacional (pp. 74–84). Sin embargo, advierte que la dependencia hidroeléctrica genera vulnerabilidad ante sequías recurrentes y que solo el 25 % de la población está conectada a la red de alcantarillado, lo cual representa un riesgo ambiental significativo (p. 85).

El Banco Mundial (2025) respalda estas observaciones y detalla que Costa Rica redujo 3,28 millones de toneladas de CO₂ en 2022 y 3,34 millones en 2024 gracias al Fondo de Carbono Forestal (párr. 28), reafirmando su compromiso con la acción climática.

2.3.9.5 Comercio e Innovación.

Ambos informes coinciden en que la apertura comercial es uno de los principales motores del crecimiento costarricense. La OCDE (2025) evidencia que los productos de alta tecnología, especialmente los dispositivos médicos y los servicios empresariales, representan más del 60 % de las exportaciones totales, consolidando la diversificación productiva del país (pp. 88–94). Sin embargo, señala la necesidad de fortalecer la infraestructura logística y ampliar la formación técnica en áreas STEM para sostener la competitividad internacional (p. 95).

Asimismo, el Banco Mundial (2025) subraya que la alianza con el organismo ha impulsado proyectos por más de 1.500 millones de dólares en digitalización, educación, salud y resiliencia climática (párr. 31), consolidando la cooperación multilateral como eje del desarrollo sostenible.

2.3.9.6 Principales Hallazgos Conjuntos (OCDE 2025 – Banco Mundial 2025)

1. **Crecimiento sólido:** PIB proyectado de 3,8 % para 2025, con estabilidad inflacionaria y mejora del empleo formal (OCDE, 2025, pp. 20–21).
2. **Consolidación fiscal:** deuda pública reducida a menos del 60 % del PIB gracias a la regla fiscal (Banco Mundial, 2025, párr. 12).
3. **Desigualdad estructural:** coeficiente de Gini de 0,49, entre los más altos de la OCDE (Banco Mundial, 2025, párr. 8).
4. **Alta informalidad laboral:** aproximadamente 40 % de la población ocupada fuera del sistema formal (OCDE, 2025, p. 59).
5. **Baja participación femenina:** brecha de 27 puntos porcentuales en la fuerza laboral (OCDE, 2025, p. 58).
6. **Educación en rezago:** puntajes PISA por debajo del promedio de la OCDE (OCDE, 2025, p. 42).
7. **Innovación limitada:** gasto en I+D del 0,3 % del PIB frente al 2,9 % promedio OCDE (OCDE, 2025, p. 92).
8. **Infraestructura deficiente:** solo el 30 % del gasto en capital se ejecuta efectivamente (OCDE, 2025, p. 95).
9. **Sostenibilidad ambiental:** 99 % de generación eléctrica renovable, pero vulnerabilidad hídrica (OCDE, 2025, p. 83).
10. **Transición verde:** meta de emisiones netas cero al 2050 (OCDE, 2025, p. 80).
11. **Diversificación comercial:** predominio de manufacturas avanzadas y servicios globales (OCDE, 2025, p. 89).
12. **Inversión extranjera estable:** flujos de IED sostenidos por estabilidad democrática (Banco Mundial, 2025, párr. 30).
13. **Reformas institucionales:** avance en la Ley de Empleo Público (OCDE, 2025, p. 61).

14. **Reducción de pobreza:** tasa nacional del 20,3 % en 2024, la más baja desde 2010 (Banco Mundial, 2025, párr. 9).

15. **Cooperación internacional:** cartera activa del Banco Mundial de US\$1.535 millones (Banco Mundial, 2025, párr. 31).

El panorama vinculado presentado por la OCDE y el Banco Mundial revela que Costa Rica ha consolidado su liderazgo regional en estabilidad democrática, sostenibilidad fiscal y políticas ambientales, pero debe afrontar con urgencia los retos de desigualdad, informalidad y brechas en capital humano. Mantener la disciplina fiscal, acelerar la diversificación productiva y fortalecer la inclusión social son condiciones indispensables para sostener un desarrollo equitativo y resiliente en el contexto global. (OCDE, 2025, p. 100; Banco Mundial, 2025, párr. 33)

2.3.10 Críticas a la OCDE: ¿Realidad o Imposición?

Aunque la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) se ha consolidado como referente mundial en estándares tributarios, gobernanza fiscal y transparencia, algunas de sus políticas recientes han suscitado fuertes debates sobre su equidad y efectos reales.

Una de las más discutidas es la implementación del Segundo Pilar “*Pillar Two*”, que propone un impuesto mínimo global del 15 % sobre las utilidades empresariales. Esta medida, impulsada como parte del paquete BEPS 2.0, pretende frenar la llamada “carrera hacia el abismo” en materia de competencia fiscal. Sin embargo, diversos analistas sostienen que su aplicación podría generar efectos no deseados, especialmente en economías en desarrollo que dependen de regímenes de baja tributación para atraer inversión extranjera directa. (Sara & Bray, 2023, párr. 2–3)

De acuerdo con el análisis realizado por Sara y Bray (2023) en el informe *Pillar Two: Unintended Consequences*, el Segundo Pilar de la OCDE, lejos de constituir un mecanismo uniforme de equidad tributaria, ha generado una serie de tensiones estructurales que se manifiestan de manera diferenciada según el contexto económico de cada nación. Los autores

identifican al menos seis consecuencias no deseadas que cuestionan la eficacia y equidad del impuesto mínimo global.

Estas críticas reflejan tanto efectos distributivos o desiguales entre países desarrollados y en desarrollo, como riesgos sobre la autonomía fiscal, la competitividad internacional y la transparencia normativa. En suma, el estudio sugiere que la implementación del Segundo Pilar podría acarrear impactos contraproducentes, alterando la dinámica de inversión, incentivando nuevas formas de competencia fiscal encubierta y complicando el entramado regulatorio global. A continuación, se desarrollan los seis principales puntos críticos que emergen de este análisis especializado.

1. **Efectos desiguales entre países desarrollados y en desarrollo:** Según Sara y Bray (2023, párr. 5), los efectos del Segundo Pilar dependen directamente del nivel de desarrollo económico y de las estrategias fiscales de cada país. En los países de ingresos bajos o medios, los regímenes de baja tributación funcionan como incentivos legítimos para atraer capital extranjero y fomentar la industrialización.

La imposición de un tipo mínimo uniforme podría restringir esta herramienta, reduciendo su competitividad frente a las economías avanzadas. Incluso la OCDE ha reconocido que los países menos desarrollados se benefician de regímenes fiscales flexibles, que compensan limitaciones estructurales como la falta de infraestructura o recursos naturales.

De esta forma, el nuevo esquema corre el riesgo de acentuar las desigualdades fiscales internacionales, al limitar la soberanía tributaria y dificultar el uso de políticas diferenciadas según las necesidades nacionales.

2. **Riesgos de distorsión en la inversión y en la recaudación global:** Los autores señalan que el impuesto mínimo global podría tener efectos regresivos incluso en los países promotores de la iniciativa. Las jurisdicciones con altos impuestos podrían perder inversión extranjera si las empresas perciben mayores costos operativos o una menor rentabilidad neta. (Sara & Bray, 2023, párr. 7)

Paradójicamente, la medida podría perjudicar a las mismas economías que la impulsan, al reducir la reinversión procedente de filiales ubicadas en territorios

de menor tributación. Asimismo, se advierte que Estados Unidos podría experimentar una caída en la recaudación fiscal total debido a la interacción entre los créditos fiscales extranjeros y la nueva norma (párr. 8). Esto evidencia que el sistema no garantiza beneficios universales, sino que redistribuye las cargas fiscales de manera asimétrica.

3. **Soberanía fiscal y autonomía nacional:** Sara y Bray (2023, párr. 9) enfatizan que la aplicación uniforme de un tipo mínimo global reduce la capacidad de los Estados para experimentar con sus propios modelos tributarios. En este sentido, sostienen que la diversidad de sistemas fiscales es una manifestación de la soberanía económica y que imponer un límite común podría obstaculizar la innovación en políticas públicas.

La posibilidad de adaptar incentivos, deducciones o regímenes especiales permite a los países en desarrollo ajustar sus estrategias para fomentar sectores estratégicos; sin embargo, el Segundo Pilar tiende a homogeneizar estas políticas, afectando su margen de acción.

4. **La nueva “guerra de subsidios” y la competencia opaca:** Uno de los hallazgos más relevantes del informe es el surgimiento de una “guerra de subsidios”, donde los países sustituyen los beneficios fiscales por incentivos financieros directos o créditos reembolsables. Los autores explican que el Segundo Pilar transforma la competencia fiscal en una competencia por subsidios, menos transparente y más costosa. (Sara & Bray, 2023, párr. 11)

Ejemplos como los de Vietnam y Bermudas, que fijaron tasas corporativas del 15 % pero introdujeron créditos reembolsables para seguir siendo competitivos, ilustran cómo el sistema genera ineficiencias y desigualdades estructurales (párr. 12). Del mismo modo, Singapur ha logrado mantener su atractivo mediante exenciones basadas en sustancia económica, reduciendo el tipo efectivo por debajo del 15 % (párr. 13).

Estas estrategias revelan que el nuevo marco normativo no elimina la competencia fiscal, sino que la traslada hacia terrenos menos visibles, generando distorsiones en la asignación global del capital.

5. **Complejidad normativa y costos de cumplimiento:** El informe advierte que el Segundo Pilar incrementará significativamente la complejidad administrativa de los sistemas tributarios internacionales (Sara & Bray, 2023, párr. 18). Las empresas multinacionales deberán ajustarse a un mosaico de reglas técnicas y excepciones, lo que elevará los costos de cumplimiento y aumentará la inseguridad jurídica.

Aunque el proyecto busca reforzar la transparencia y evitar la erosión de bases imponibles, su excesiva sofisticación podría tener el efecto contrario, creando un entorno menos eficiente y más propenso a litigios y arbitrajes internacionales. Además, la medida podría dificultar la coordinación fiscal global, al multiplicar los mecanismos de reporte y fiscalización entre jurisdicciones.

6. **Rendimientos decrecientes y alternativas de simplificación:** Sara y Bray (2023, párr. 19–21) subrayan que el Segundo Pilar llega en un contexto donde ya existen políticas eficaces contra la evasión, como las normas BEPS de 2013, que lograron reducir entre 20 % y 25 % el traslado de beneficios a paraísos fiscales. Agregar una nueva capa normativa podría generar rendimientos decrecientes, es decir, más regulación con menor efectividad.

Los autores proponen reconsiderar el enfoque, simplificando los códigos tributarios nacionales y promoviendo un sistema internacional que favorezca la eficiencia, la competencia sana y la transparencia fiscal. En su visión, la cooperación tributaria no debería implicar uniformidad, sino convergencia flexible que respete las particularidades económicas de cada país.

Las críticas al Segundo Pilar de la OCDE ponen en evidencia que las políticas fiscales internacionales, aunque bien intencionadas, pueden producir consecuencias contraproducentes cuando se aplican sin considerar las asimetrías estructurales del desarrollo global. Lejos de eliminar la competencia fiscal, la reforma podría transformarla en una competencia encubierta por subsidios y créditos, beneficiando a los países con mayores recursos fiscales.

En concreto, el análisis de Sara y Bray (2023, párr. 22) concluye que el impuesto mínimo global podría aumentar la complejidad, reducir la equidad y comprometer la

soberanía fiscal de las economías emergentes. Para Costa Rica y otras naciones de similar perfil, el desafío consiste en equilibrar la adhesión a los estándares internacionales con la protección de su autonomía tributaria y su capacidad de atraer inversión productiva sin sacrificar equidad ni transparencia.

2.4 Derecho Comparado y Retos de la Sostenibilidad Fiscal en Costa Rica

El estudio comparado constituye una herramienta esencial para evaluar la eficacia de las políticas tributarias y la sostenibilidad fiscal en los Estados contemporáneos. A partir de la experiencia internacional, es posible identificar patrones normativos, institucionales y de gestión que permiten fortalecer los sistemas fiscales en contextos de creciente globalización e interdependencia económica. Según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2023), la sostenibilidad fiscal no puede entenderse únicamente desde el equilibrio presupuestario, sino como un proceso que integra progresividad, equidad y capacidad recaudatoria, garantizando que el financiamiento del Estado se traduzca en bienestar colectivo y estabilidad macroeconómica (p. 8).

En este sentido, el presente eje desarrolla un análisis de Derecho Comparado que abarca los principales modelos fiscales aplicados en distintos países de la OCDE y América Latina. El propósito es extraer lecciones relevantes para el caso costarricense, particularmente en materia de reformas tributarias, ampliación de bases contributivas, transparencia y combate a la evasión. Tal aproximación resulta indispensable en un contexto donde la globalización tributaria exige homogeneizar estándares sin menoscabar la soberanía fiscal de los Estados (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. [OCDE], 2023, p. 4)

Diversos organismos internacionales han advertido que los países de ingreso medio, como Costa Rica, enfrentan un doble desafío: mantener la competitividad económica y fortalecer la justicia fiscal. En esta línea, el Fondo Monetario Internacional (FMI, 2024) sostiene que las reformas tributarias deben orientarse a reducir la dependencia del endeudamiento, optimizar el gasto público y mejorar la calidad institucional de la administración tributaria (p. 15). De igual modo, el Banco Interamericano de Desarrollo

(BID, 2023) resalta que la eficiencia recaudatoria depende no solo de las tasas impositivas, sino también de la confianza ciudadana y la percepción de equidad del sistema (p. 22).

Este eje parte, por tanto, del principio de que la sostenibilidad fiscal es inseparable del diseño jurídico-tributario comparado. La experiencia de países como Chile, México y Colombia aporta lecciones en torno a la progresividad y ampliación de la base impositiva; mientras que los casos de España y Portugal ilustran procesos de consolidación fiscal tras las crisis económicas de 2008 y 2020. Asimismo, los modelos de Luxemburgo y los Países Bajos evidencian los desafíos de transparencia frente a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Estos ejemplos permiten contrastar el desempeño costarricense con los estándares internacionales y proyectar estrategias viables de armonización fiscal que no comprometan su autonomía ni su estabilidad social.

Finalmente, el análisis abordará los aportes de la CEPAL, la OIT y el PNUD, en materia de equidad tributaria y justicia redistributiva, para concluir con una valoración crítica sobre los retos actuales de Costa Rica —como la informalidad, la evasión y las exoneraciones— y las proyecciones normativas necesarias para integrar coherentemente las directrices de la OCDE al marco jurídico nacional. En suma, este capítulo busca ofrecer una visión equilibrada entre las exigencias del contexto internacional y las particularidades socioeconómicas del país, reafirmando que la sostenibilidad fiscal debe sustentarse en un modelo tributario justo, transparente y eficiente, capaz de responder a los desafíos del siglo XXI.

2.4.1 Experiencia de Chile: Reforma Tributaria y Progresividad

La experiencia chilena en materia tributaria representa uno de los casos más significativos de la región en cuanto a la búsqueda de mayor progresividad fiscal y equidad en la distribución de la carga impositiva. En el marco de la Reforma Tributaria de 2022, el Ministerio de Hacienda de Chile, a través de su Coordinación de Política Tributaria, desarrolló un estudio técnico orientado a analizar la viabilidad y los efectos del Impuesto al Patrimonio (IP) como complemento al impuesto a la renta. Este instrumento se diseñó con el propósito de gravar las rentas del capital de los sectores de mayores ingresos, equilibrando

el sistema tributario y corrigiendo su tendencia regresiva. (Ministerio de Hacienda de Chile, 2022, párr. 2)

Según el estudio oficial, la aplicación del gravamen implicaría un aumento de 3,22 puntos porcentuales en la carga efectiva del 1 % de los contribuyentes de mayores ingresos, pasando de 15,83 % a 19,06 % (Ministerio de Hacienda de Chile, 2022, párr. 4). Este efecto refleja un esfuerzo deliberado del Estado chileno por fortalecer el principio constitucional de equidad tributaria, procurando que la contribución fiscal guarde proporcionalidad con la capacidad económica de cada ciudadano.

El análisis de la reforma chilena se estructura en torno a cuatro dimensiones esenciales que permiten comprender la profundidad técnica y política del proyecto. En primer lugar, se examina la fundamentación técnica del impuesto patrimonial como respuesta a las asimetrías en la tributación del capital. En segundo término, se aborda el impacto progresivo evidenciado en los datos empíricos del Ministerio de Hacienda, que confirman una redistribución más justa de la carga fiscal.

Posteriormente, se realiza una comparación internacional que identifica lecciones de otros países para evitar errores de diseño e implementación. Finalmente, se estudian los resultados esperados desde la política pública, destacando cómo Chile busca armonizar equidad, eficiencia y sostenibilidad fiscal en su modelo impositivo contemporáneo, todos estos puntos se desarrollarán a continuación:

1. Fundamentación técnica y necesidad del impuesto patrimonial.

El estudio *“Impuesto Patrimonial como complemento del impuesto a la renta”*, elaborado por el Ministerio de Hacienda, señala que uno de los principales problemas estructurales del sistema chileno radica en el diferimiento indefinido del pago de impuestos personales sobre las rentas del capital, lo que produce cargas tributarias efectivas más bajas para los grupos de mayores ingresos. (Ministerio de Hacienda de Chile, 2022, párr. 5) Frente a esta situación, la incorporación de un impuesto patrimonial actuaría como mecanismo corrector, garantizando que quienes concentran la riqueza contribuyan en proporción a su capacidad económica.

Esta posición se alinea con la Recomendación de la OCDE (2018), la cual sostiene que, en los países donde las rentas del capital y las transferencias de riqueza no se encuentran adecuadamente gravadas, el impuesto al patrimonio se vuelve deseable como complemento redistributivo que fortalece la progresividad y reduce la desigualdad (OCDE, 2018, p. 11).

2. Impacto progresivo y evidencia empírica.

De acuerdo con los microdatos del Servicio de Impuestos Internos y la Encuesta Presupuestaria de Hogares, el Ministerio de Hacienda de Chile (2022) demostró que la carga tributaria efectiva del 0,1 % y 0,01 % de los contribuyentes más ricos aumentaría en 4,92 % y 4,57 %, respectivamente (párr. 7). Esta variación representa una mejora sustancial en la progresividad vertical del sistema fiscal, al elevar la contribución efectiva de los sectores de mayor patrimonio.

El informe también subraya que, en contextos de alta desigualdad estructural, incluso una tasa impositiva reducida sobre el patrimonio posee gran potencial recaudador. En Chile, el 53,6 % del ingreso total del 1 % más rico se encuentra diferido del pago del Impuesto Global Complementario, y en los grupos del 0,1 % y 0,01 % las cifras alcanzan 77,8 % y 88,9 %, respectivamente (Ministerio de Hacienda de Chile, 2022, párr. 9). Estos datos reflejan una concentración de riqueza que justifica la intervención fiscal mediante instrumentos progresivos.

3. Comparación internacional y lecciones aprendidas.

El informe chileno incorpora un análisis comparativo con países como Noruega, Suiza, España, Argentina, Colombia y Uruguay, identificando factores que limitaron la efectividad de los impuestos patrimoniales en otras jurisdicciones (Ministerio de Hacienda de Chile, 2022, párr. 12). Entre los principales errores históricos se mencionan:

- Movilidad transfronteriza de capitales dentro de la Unión Europea, que facilitó la evasión.

- Falta de información fiscal y tecnológica, ahora subsanada mediante tratados internacionales como el *Exchange of Information on Request (EOIR)* y el *Automatic Exchange of Information (AEOI)*.
- Tramos exentos demasiado bajos, que afectaron a contribuyentes de patrimonio medio generando problemas de liquidez.
- Exclusión de ciertos activos del impuesto, lo que redujo la base imponible y provocó erosión fiscal.

Actualmente, el contexto global difiere sustancialmente. La digitalización de los sistemas tributarios, la interconexión de bases de datos y los mecanismos internacionales de intercambio automático de información hacen viable la aplicación de un impuesto patrimonial sin los fallos de diseño del pasado. El propio informe chileno sostiene que “un impuesto a la riqueza con un tramo exento amplio y una base amplia de activos afectos reduce significativamente los espacios de evasión y elusión” (Ministerio de Hacienda de Chile, 2022, párr. 15).

4. Resultados esperados y visión de política pública.

Desde una perspectiva de política fiscal, el Impuesto al Patrimonio en Chile busca reducir la desigualdad económica, aumentar la recaudación estructural y mejorar la percepción de justicia tributaria. En concreto, el diseño propuesto intenta equilibrar la tributación entre el trabajo y el capital, al corregir la menor carga efectiva que históricamente han tenido las rentas patrimoniales (Ministerio de Hacienda de Chile, 2022, párr. 17).

Además, la experiencia chilena se caracteriza por su enfoque preventivo y adaptativo: se ha aprendido de los errores de otros países y se ha incorporado una visión moderna de control fiscal apoyada en la transparencia y la cooperación internacional. Esta estrategia responde al principio de eficiencia tributaria, entendido no solo como maximización de ingresos, sino como equidad distributiva y fortalecimiento institucional del sistema.

En síntesis, la experiencia chilena demuestra que la reforma tributaria progresiva puede compatibilizar crecimiento económico y justicia redistributiva cuando se sustenta en evidencia empírica, control institucional y diseño técnico adecuado. El estudio del Ministerio

de Hacienda de Chile (2022) revela que un impuesto patrimonial bien estructurado, con una base amplia y exenciones razonables, puede incrementar la progresividad y disminuir la concentración del ingreso sin afectar la estabilidad macroeconómica.

Para Costa Rica, el caso chileno representa un referente de aprendizaje fiscal comparado, especialmente en la búsqueda de mecanismos que amplíen la base contributiva y fortalezcan la sostenibilidad fiscal mediante la equidad y la transparencia tributaria.

2.4.2 Experiencia de México: Simplificación Tributaria

La política tributaria mexicana ha transitado en los últimos años hacia un enfoque de eficiencia administrativa y justicia fiscal, priorizando la simplificación de procesos y la mejora de la recaudación sin recurrir a incrementos de tasas impositivas.

En el marco del Paquete Económico 2025, el Colegio de Contadores Públicos de México expuso las principales estrategias fiscales impulsadas por el Ejecutivo Federal, orientadas a garantizar el equilibrio entre disciplina fiscal, bienestar social y competitividad económica. De acuerdo con Mendoza Hernández (2024), el eje rector de las reformas reside en consolidar un modelo tributario que fomente la confianza, promueva el cumplimiento voluntario y fortalezca la transparencia institucional (párr. 2).

Estas directrices reflejan una tendencia regional hacia la modernización fiscal sin incremento de carga tributaria, un objetivo que busca mantener la estabilidad macroeconómica y fortalecer la recaudación a través de la tecnología, la cooperación interinstitucional y el combate a la evasión.

A partir del análisis del Paquete Económico 2025 y de las ponencias presentadas por los especialistas fiscales mexicanos, se identifican cuatro ejes temáticos que estructuran la política de simplificación tributaria del país. En primer lugar, se examinan los fundamentos y pilares estratégicos que orientan la reforma. Luego, se analizan las principales medidas de simplificación y control fiscal implementadas por la autoridad tributaria. Posteriormente, se describen las reformas sustantivas en materia de IVA, IEPS y comercio exterior, y finalmente, se presenta un balance técnico integral que permite valorar los resultados esperados en términos de eficiencia y responsabilidad fiscal.

1. Fundamentos de la política fiscal 2025 y sus pilares estratégicos.

El Paquete Económico 2025, presentado el 15 de noviembre de 2024 ante la Cámara de Diputados, se estructura en cuatro pilares: bienestar social con equidad, inversión pública estratégica, disciplina fiscal y austeridad republicana, y simplificación administrativa (Mendoza Hernández, 2024, párr. 5).

Este último eje —la simplificación— representa el núcleo del enfoque reformista mexicano, al buscar una mayor eficiencia operativa en la administración tributaria mediante procesos digitales y mecanismos de control en tiempo real. Asimismo, se proyecta un crecimiento económico de entre 2 % y 3 % para 2025, impulsado por la demanda interna y el fortalecimiento de sectores clave, mientras se espera un incremento real del 3 % en los ingresos tributarios. (Mendoza Hernández, 2024, párr. 7)

En conjunto, estos elementos evidencian una estrategia de sostenibilidad fiscal basada en la disciplina presupuestaria y la expansión responsable del gasto social, sin generar distorsiones tributarias ni comprometer la competitividad empresarial.

2. Medidas de simplificación y control fiscal.

Entre las medidas más destacadas se encuentra la optimización de la fiscalización mediante el cruce de datos entre los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) y las declaraciones tributarias, lo que permite detectar discrepancias en tiempo real y reducir la evasión (Mendoza Hernández, 2024, párr. 10).

También se promueve una política de reducción de multas y recargos de hasta un 100 %, con el objetivo de incentivar el cumplimiento voluntario y evitar litigios innecesarios, alineándose con las buenas prácticas de la OCDE en materia de administración tributaria eficiente (OCDE, 2023, p. 22).

En materia de sanciones, se introducen mecanismos más estrictos para la suspensión o cancelación de sellos digitales y la supervisión de operaciones vinculadas al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, orientados a combatir prácticas fraudulentas como las empresas factureras y la simulación de operaciones inexistentes (Mendoza Hernández, 2024, párr. 12).

Estas acciones demuestran un enfoque preventivo y tecnológico que sustituye la persecución punitiva por la vigilancia automatizada y predictiva, modernizando los procesos de fiscalización.

3. Reformas al IVA, IEPS y control del comercio exterior.

Uno de los avances más relevantes de la política fiscal mexicana para 2025 es la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a las plataformas digitales internacionales, tales como Amazon, Shein y Temu, que comenzarán a tributar a partir de enero de 2025 (Mendoza Hernández, 2024, párr. 15). Esta medida permitirá recaudar alrededor de 15 mil millones de pesos adicionales y contribuirá a establecer condiciones de competencia equitativa entre proveedores locales y extranjeros.

Asimismo, se reformó el Anexo 24 de las Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE), imponiendo a las empresas del programa IMMEX la obligación de reportar inventarios y operaciones de importación temporal en tiempo real, con el fin de prevenir el fraude aduanero y la evasión fiscal (Mendoza Hernández, 2024, párr. 17). A su vez, las modificaciones al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) sobre diésel y biodiésel permiten a los sectores agropecuario y de transporte acreditar o solicitar devoluciones, fortaleciendo la eficiencia y el control del gasto público.

4. Balance técnico: simplificación con responsabilidad fiscal.

La estrategia mexicana de simplificación tributaria se distingue por combinar innovación tecnológica, control institucional y equidad distributiva. Aunque no se introducen reformas estructurales profundas, las medidas priorizan la eficiencia administrativa sobre la creación de nuevos impuestos, garantizando estabilidad macroeconómica y previsibilidad normativa.

De acuerdo con Mendoza Hernández (2024, párr. 20), la simplificación del sistema y la digitalización del control fiscal consolidan un modelo más justo, transparente y adaptable a las necesidades de la economía moderna.

Este enfoque constituye una respuesta efectiva al reto regional de incrementar la recaudación sin elevar tasas, siguiendo el principio de neutralidad tributaria promovido por la OCDE (2023, p. 25), que recomienda reducir costos de cumplimiento y maximizar la confianza de los contribuyentes en la administración fiscal.

En definitiva, la experiencia mexicana reafirma que la simplificación tributaria es un pilar estratégico para la sostenibilidad fiscal en economías emergentes. Las reformas impulsadas en 2025 priorizan la disciplina fiscal, la justicia distributiva y la eficiencia recaudatoria, integrando herramientas tecnológicas y esquemas de control digital en consonancia con los estándares de la OCDE.

México demuestra que es posible fortalecer la recaudación sin incrementar la presión fiscal, mediante una modernización operativa y normativa que mejora la transparencia, promueve la formalización y genera confianza entre los contribuyentes.

2.4.3 Experiencia de Colombia: Ampliación de Base Contributiva

La estructura tributaria de Colombia ha sido históricamente una de las más desbalanceadas entre los países de la región, caracterizada por una alta dependencia de los ingresos corporativos y una reducida contribución del impuesto sobre la renta personal. De acuerdo con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2024), esta concentración ha limitado la capacidad del Estado para financiar políticas públicas de desarrollo y ha generado vulnerabilidad fiscal frente a choques externos. (p. 42)

El informe más reciente de la OCDE subraya que ampliar la base tributaria y mejorar la progresividad del sistema son condiciones esenciales para lograr una consolidación fiscal sostenible. En ese contexto, Colombia ha emprendido un proceso de reformas que buscan equilibrar la carga entre empresas e individuos, fortalecer la administración tributaria y reducir los elevados niveles de evasión y elusión que, según estimaciones oficiales, superan el 5 % del Producto Interno Bruto (PIB). (OCDE, 2024, p. 45)

A partir del diagnóstico económico y fiscal presentado por la OCDE, se identifican cuatro líneas de acción que resumen la experiencia reciente de Colombia en su esfuerzo por

ampliar la base contributiva y mejorar la eficiencia recaudatoria. Cada una de ellas refleja un cambio estructural hacia un modelo tributario más equitativo y sostenible.

1. Reforma progresiva del impuesto sobre la renta personal.

El informe de la OCDE (2024) destaca que la recaudación del impuesto sobre la renta de las personas naturales en Colombia es una de las más bajas del bloque, representando apenas el 1,4 % del PIB, frente al promedio de 8,1 % en los países de la OCDE (p. 47). Esta brecha se debe, principalmente, a un sistema con numerosos beneficios, deducciones y exenciones que reducen significativamente la base gravable.

Para corregir esta situación, la organización recomienda reducir las exenciones y mejorar la progresividad, gravando con mayor eficacia las rentas altas y el capital personal. Asimismo, sugiere fortalecer la retención en la fuente y los controles cruzados sobre ingresos financieros, con el fin de mejorar la transparencia y evitar la subdeclaración (OCDE, 2024, p. 49).

De esta manera, una reforma integral del impuesto sobre la renta permitiría no solo incrementar la recaudación, sino también disminuir la desigualdad, dado que el 10 % más rico concentra más del 40 % del ingreso nacional, una cifra muy superior al promedio regional (OCDE, 2024, p. 51).

2. Racionalización de impuestos corporativos y reducción del gasto tributario.

Colombia presenta una de las tasas efectivas de impuesto corporativo más altas de América Latina, lo que ha generado desincentivos a la inversión formal y una elevada dependencia fiscal de las empresas. Según la OCDE (2024), el país obtiene casi el 60 % de su recaudación directa de impuestos empresariales, una proporción que duplica la de economías avanzadas (p. 53).

El organismo recomienda ampliar la base impositiva reduciendo el uso de exenciones sectoriales, zonas francas y beneficios temporales, que generan una pérdida estimada del 3,2 % del PIB en gasto tributario (OCDE, 2024, p. 56). En su lugar, sugiere promover una

estructura corporativa más neutral y estable, apoyada en incentivos de inversión vinculados a innovación y productividad, en lugar de exoneraciones tributarias indiscriminadas.

La transición hacia un sistema de imposición equilibrada entre personas y empresas no solo aumentaría la equidad horizontal, sino que también fortalecería la competitividad fiscal y la sostenibilidad del marco presupuestario a mediano plazo.

3. Ampliación de la base del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El informe resalta que el sistema de IVA colombiano es ineficiente y complejo, con una cobertura limitada a ciertos bienes y servicios, y con múltiples exenciones que reducen su potencial recaudatorio (OCDE, 2024, p. 59). En promedio, más del 50 % del consumo nacional está exento o gravado a tasas reducidas, lo que genera inequidades horizontales y altos costos administrativos.

La OCDE (2024) recomienda revisar las exenciones del IVA e introducir mecanismos de compensación directa para hogares vulnerables, con el fin de mantener la progresividad sin sacrificar ingresos (p. 61). Este enfoque permitiría aumentar la recaudación en alrededor de 1,5 puntos del PIB, fortaleciendo la capacidad del Estado para financiar programas sociales y reducir la dependencia de la deuda pública.

Asimismo, se plantea la necesidad de simplificar el régimen de devoluciones y acreditaciones para empresas exportadoras, mejorando la eficiencia y reduciendo los incentivos a la evasión.

4. Fortalecimiento del catastro y de los impuestos a la propiedad inmobiliaria.

Finalmente, el informe destaca la importancia de modernizar el catastro y ampliar el impuesto predial, un tributo que en Colombia recauda apenas el 0,7 % del PIB, frente a un promedio de 1,9 % en la OCDE (OCDE, 2024, p. 65). La deficiente actualización catastral, junto con la informalidad en la tenencia de tierras, ha limitado el potencial de este impuesto como fuente de ingresos municipales.

La OCDE recomienda actualizar los registros catastrales utilizando tecnología satelital y bases de datos integradas, además de vincular el impuesto predial al valor real del mercado. Con ello, se podría duplicar la recaudación predial en un horizonte de cinco años (OCDE, 2024, p. 67). Este tipo de medidas fortalecería la autonomía fiscal local y contribuiría a una distribución más equitativa de la carga tributaria entre zonas urbanas y rurales.

En suma, la experiencia colombiana evidencia que ampliar la base contributiva no requiere únicamente aumentar tasas impositivas, sino rediseñar el sistema en función de la equidad, la simplicidad y la sostenibilidad fiscal. Las reformas sugeridas por la OCDE (2024) priorizan un equilibrio entre la progresividad del impuesto sobre la renta, la racionalización del gasto tributario y la modernización de los tributos locales.

En concreto, Colombia enfrenta el reto de transformar su estructura recaudatoria para depender menos de las empresas y más de la tributación personal, de consumo y de propiedad. Si el país logra avanzar en esa dirección, podría mejorar su capacidad de inversión pública, reducir la desigualdad y fortalecer la confianza en las instituciones fiscales, ofreciendo así un modelo replicable para otras economías emergentes.

2.4.4 Experiencias de España y Portugal: Consolidación Fiscal Postcrisis

Las economías ibéricas, particularmente España y Portugal, atravesaron profundas transformaciones estructurales tras la crisis financiera de 2008 y la posterior crisis de deuda soberana. En ese contexto, ambos países implementaron estrategias de consolidación fiscal orientadas a reducir el déficit, fortalecer la competitividad y diversificar su base productiva.

Según Myro y Solana (2022), la clave de la recuperación radicó en la capacidad de articular un nuevo modelo de crecimiento exportador, acompañado de una gestión fiscal prudente y sostenida (p. 14). Estos esfuerzos consolidaron un marco de estabilidad macroeconómica que permitió absorber los efectos de la pandemia y sentar las bases para un crecimiento más equilibrado.

El caso ibérico ofrece, por tanto, una referencia valiosa para países latinoamericanos como Costa Rica, donde la sostenibilidad fiscal y la integración internacional constituyen

pilares del desarrollo económico contemporáneo. La experiencia de España y Portugal evidencia que la consolidación fiscal no puede analizarse como un proceso aislado, sino como un esfuerzo integral de reestructuración económica. De la revisión del informe se desprenden cuatro ejes fundamentales:

1. Disciplina presupuestaria y reducción del déficit estructural.

De acuerdo con Myro y Solana (2022), tras la crisis de deuda soberana, tanto España como Portugal debieron emprender una serie de ajustes fiscales graduales pero sostenidos, con el fin de cumplir las reglas de estabilidad de la Unión Europea (p. 28). España logró reducir su déficit público desde un 11 % del PIB en 2009 a menos del 5 % en 2019, mientras que Portugal lo disminuyó de un 10,1 % a un 3 % en el mismo periodo. Estas mejoras derivaron del control del gasto público, la reforma de pensiones y la mejora en la eficiencia recaudatoria.

El enfoque común fue priorizar la sostenibilidad a largo plazo sobre el estímulo coyuntural, aplicando políticas contra cíclicas prudentes y evitando incrementos abruptos en la carga tributaria. Según los autores, esta estrategia fortaleció la credibilidad macroeconómica y permitió recuperar el acceso a los mercados internacionales de deuda en condiciones favorables (Myro y Solana, 2022, p. 32).

2. Diversificación del modelo exportador y competitividad internacional.

Un aspecto central de la consolidación fiscal ibérica fue su vinculación con el proceso de internacionalización. La expansión de las exportaciones compensó la contracción del gasto público y permitió reactivar el crecimiento. En el caso español, las exportaciones pasaron de representar el 22 % del PIB en 2009 al 34 % en 2019, mientras que en Portugal alcanzaron el 44 % del PIB en ese mismo año, superando incluso a varias economías de la zona euro. (Myro y Solana, 2022, p. 46)

Ambos países apostaron por la sofisticación tecnológica, el fortalecimiento del sector servicios, la atracción de inversión extranjera directa (IED) y la consolidación de cadenas globales de valor. Esta estrategia redujo la vulnerabilidad externa y generó nuevos ingresos

fiscales derivados del comercio internacional, convirtiéndose en un instrumento complementario a la consolidación presupuestaria.

3. Fortalecimiento institucional y credibilidad fiscal.

El informe subraya la importancia del reforzamiento de las instituciones fiscales y de control del gasto como base de la credibilidad económica. Tanto España como Portugal adoptaron marcos de regla fiscal vinculante, mecanismos de evaluación del gasto “spending reviews” y órganos independientes de supervisión presupuestaria (Myro y Solana, 2022, p. 53).

Portugal, en particular, consolidó su reputación tras la implementación de la Ley de Responsabilidad Presupuestaria (2015) y la creación del Consejo de Finanzas Públicas, que asegura la transparencia en la planificación presupuestaria y promueve la disciplina Inter temporal. Estos mecanismos fortalecieron la confianza de los mercados internacionales y contribuyeron a la reducción de las primas de riesgo, generando un círculo virtuoso entre estabilidad institucional y solidez fiscal.

4. Internacionalización productiva como vía para la sostenibilidad fiscal

Finalmente, Myro y Solana (2022) sostienen que la internacionalización no solo incrementó la productividad y el empleo, sino que también se convirtió en una herramienta de sostenibilidad fiscal (p. 64). El aumento de la base exportadora, la digitalización empresarial y la atracción de inversión extranjera diversificaron las fuentes de ingresos públicos y redujeron la dependencia de sectores internos vulnerables.

En este sentido, la consolidación fiscal ibérica se distingue de otros modelos europeos por su enfoque integrador entre política exterior económica y gestión presupuestaria, generando una sinergia que permitió simultáneamente sanear las finanzas públicas y dinamizar el aparato productivo.

Es concluyente que la experiencia de España y Portugal demuestra que la consolidación fiscal sostenible requiere una visión integral que articule la disciplina presupuestaria con la expansión productiva y comercial. La estrategia ibérica no se limitó a

reducir el déficit, sino que apostó por reformas estructurales orientadas a la competitividad y la transparencia institucional, combinando ajustes graduales con un impulso a la internacionalización.

En recapitulación, el éxito de ambos países radica en haber transformado la austeridad en oportunidad: fiscalmente responsables, económicamente abiertos y tecnológicamente innovadores. Estos elementos constituyen lecciones aplicables al contexto costarricense, donde la sostenibilidad fiscal y la apertura comercial también son pilares de desarrollo a largo plazo.

2.4.5 Caso de Luxemburgo y Países Bajos: Transparencia y Evasión

Luxemburgo y los Países Bajos se han consolidado históricamente como plataformas financieras y corporativas internacionales, caracterizadas por marcos legales que permiten una planificación fiscal agresiva por parte de grandes empresas multinacionales. Según el informe *Estado de la Justicia Fiscal 2023* elaborado por Tax Justice Network (2023), ambos países se ubican entre las jurisdicciones con mayor impacto global en las pérdidas fiscales de otras naciones, al facilitar estructuras de evasión y elusión tributaria a gran escala. (p. 17)

El análisis revela una contradicción estructural: pese a formar parte de la OCDE y de la Unión Europea —organismos que promueven la cooperación y la transparencia tributaria—, Luxemburgo y Países Bajos siguen desempeñando un papel central en el sistema financiero opaco que erosiona la recaudación mundial (Tax Justice Network, 2023, p. 19).

El estudio identifica varios mecanismos mediante los cuales estas economías contribuyen al fenómeno global del “desvío de beneficios”, un proceso mediante el cual las utilidades generadas en países en desarrollo o con mercados grandes son trasladadas hacia jurisdicciones de baja tributación, los cuales se detallan a continuación:

- **Magnitud de las pérdidas fiscales globales:** El informe estima que el mundo pierde US\$ 4,8 billones anuales debido a prácticas de evasión y elusión fiscal empresarial y personal, cifra que equivale al 5 % del PIB mundial (Tax Justice Network, 2023, p. 5).

De este total, el 70 % corresponde a estrategias de traslado de beneficios empresariales que aprovechan vacíos normativos internacionales. Entre las jurisdicciones responsables, Países Bajos figura en el cuarto lugar y Luxemburgo en el octavo, representando conjuntamente más del 12 % del total de pérdidas fiscales globales (p. 9).

Este impacto convierte a ambos Estados en “facilitadores sistémicos” de opacidad financiera, especialmente a través de estructuras de sociedades holding, regímenes de propiedad intelectual y acuerdos fiscales preferenciales (“tax rulings”).

- **Papel estructural en los flujos financieros ilícitos:** Tax Justice Network (2023) subraya que los dos países han diseñado marcos jurídicos que, si bien cumplen formalmente con las reglas de la OCDE, en la práctica permiten desvíos masivos de utilidades hacia entidades con presencia nominal o sin actividad económica real (p. 22).

En los Países Bajos, las denominadas *letterbox companies* (empresas buzón) canalizan más del 20 % de la inversión extranjera mundial, lo que representa flujos financieros superiores a US\$ 4 billones anuales, de los cuales una fracción mínima corresponde a actividad productiva (p. 24).

Luxemburgo, por su parte, continúa siendo un centro de gestión patrimonial y de fondos de inversión que acoge activos equivalentes a casi 60 veces su PIB nacional (p. 27). La opacidad de estas operaciones, pese a los avances en transparencia bancaria, permite la erosión de las bases tributarias en terceros países y perpetúa desigualdades fiscales internacionales.

- **Limitaciones de la cooperación internacional y el papel de la OCDE:** El informe también plantea una crítica estructural a la arquitectura actual de la cooperación tributaria global. Si bien la OCDE ha impulsado proyectos como BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) y el Pilar Dos para establecer un impuesto mínimo global del 15 %, Tax Justice Network (2023) argumenta que estas medidas siguen beneficiando desproporcionadamente a los países ricos y

mantienen brechas de transparencia que los centros financieros europeos aprovechan (p. 33).

El reporte advierte que, en ausencia de mecanismos más inclusivos y de gobernanza fiscal bajo el marco de Naciones Unidas, las reformas seguirán siendo parciales, pues “las reglas son redactadas por quienes más se benefician de eludirlas” (Tax Justice Network, 2023, p. 34).

- **Hacia una fiscalidad internacional equitativa:** Como respuesta a este contexto, el informe propone una serie de reformas estructurales para limitar la evasión y promover una tributación equitativa. Entre ellas destacan:
 - Implementar un registro público mundial de beneficiarios finales, que identifique a los propietarios reales de empresas y fideicomisos.
 - Establecer un marco multilateral de transparencia tributaria bajo la ONU, en lugar de la OCDE, que garantice la igualdad de representación entre países desarrollados y en desarrollo.
 - Revisar los tratados bilaterales de doble imposición que facilitan la elusión de impuestos.
 - Fomentar la tributación unitaria global, en la que las multinacionales paguen impuestos según la proporción real de su actividad económica en cada país. (Tax Justice Network, 2023, p. 41)

Estas medidas, de aplicarse, podrían recuperar más de US\$ 500 mil millones anuales para los países de ingresos bajos y medios, fortaleciendo la capacidad estatal de financiar servicios públicos y reducir la desigualdad.

El análisis de los casos de Luxemburgo y los Países Bajos revela que la transparencia fiscal internacional sigue siendo una deuda pendiente en el sistema tributario global. Aunque ambos países promueven formalmente la cooperación dentro de la OCDE y la Unión Europea, sus estructuras normativas continúan ofreciendo espacios para la evasión, la elusión y la competencia fiscal desleal.

Como concluye Tax Justice Network (2023), mientras no se adopten mecanismos universales de transparencia y una gobernanza fiscal verdaderamente inclusiva, las naciones más desarrolladas seguirán beneficiándose de las lagunas que ellas mismas diseñan (p. 45).

Por tanto, la experiencia europea evidencia que la transparencia y la justicia fiscal son condiciones indispensables para la sostenibilidad de los Estados modernos, y su ausencia debilita los esfuerzos globales por alcanzar equidad tributaria, especialmente en regiones como América Latina.

2.4.6 Aportes de la CEPAL sobre Tributación Progresiva en América Latina

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), junto con la OCDE, el CIAT y el BID, publicó en 2025 el informe *Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe*, en el cual se ofrece un diagnóstico exhaustivo sobre la evolución, estructura y desafíos de los sistemas fiscales en la región. De acuerdo con dicho documento, la carga tributaria promedio alcanzó el 21,3 % del PIB en 2023, cifra que, aunque representa un avance sostenido respecto a los años noventa, continúa siendo 12,7 puntos porcentuales inferior al promedio de la OCDE. (OCDE et al., 2025, p. 4) Este dato refleja la brecha estructural existente en materia de capacidad recaudatoria y progresividad fiscal, que sigue limitando el potencial redistributivo de los ingresos públicos.

La CEPAL sostiene que los sistemas tributarios latinoamericanos conservan un perfil marcadamente regresivo, sustentado principalmente en impuestos al consumo, especialmente el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que representa 28,5 % de los ingresos totales y cerca del 6 % del PIB regional (OCDE et al., 2025, p. 7). Por el contrario, los impuestos directos sobre la renta y las ganancias, que son los de mayor capacidad redistributiva, apenas contribuyen con un 29,6 % de la recaudación total, y de esa cifra solo el 9,5 % proviene de personas físicas, muy por debajo del 23,6 % promedio de la OCDE (p. 8). Esta estructura perpetúa desigualdades históricas, ya que los hogares de menores ingresos asumen una proporción desproporcionadamente alta del esfuerzo fiscal a través de tributos al consumo.

El estudio advierte que esta composición impositiva, sumada a la alta informalidad laboral y a la debilidad institucional en la fiscalización, limita severamente la efectividad redistributiva de la política fiscal (OCDE et al., 2025, p. 9). En consecuencia, la CEPAL

plantea que la justicia fiscal debe entenderse no solo como un instrumento de recaudación, sino como un componente esencial de la cohesión social, al garantizar que los recursos captados se destinen a políticas públicas que reduzcan la pobreza y fortalezcan los servicios básicos.

Asimismo, el documento identifica que los ingresos fiscales asociados a la explotación de recursos naturales —principalmente hidrocarburos y minería— han mostrado una tendencia descendente, pasando de 4,4 % a 3,2 % del PIB entre 2022 y 2024, lo que demuestra la vulnerabilidad de los países de la región ante las fluctuaciones internacionales de precios (OCDE et al., 2025, p. 10). Esta volatilidad refuerza la necesidad de ampliar las bases tributarias no dependientes de las materias primas, promoviendo la tributación de la renta personal, el patrimonio y las grandes fortunas.

De acuerdo con la CEPAL, avanzar hacia sistemas fiscales más progresivos requiere una transformación estructural, que combine la eficiencia recaudatoria con la equidad. Ello implica fortalecer la tributación directa, reducir las exenciones regresivas, mejorar la digitalización de la administración tributaria y, sobre todo, integrar la política fiscal con la política social (OCDE et al., 2025, p. 12). Este enfoque permitiría aumentar la legitimidad del sistema tributario y consolidar lo que el organismo denomina un “nuevo pacto fiscal inclusivo”, donde la transparencia y la rendición de cuentas sean elementos centrales de la gobernanza pública.

En síntesis, la lectura del informe evidencia que América Latina enfrenta el reto de pasar de un modelo de recaudación dependiente del consumo a uno basado en la progresividad y la redistribución efectiva de los ingresos. Tal como enfatiza la CEPAL, la sostenibilidad fiscal de los Estados no puede desvincularse de su compromiso con la justicia social: un sistema tributario equitativo no solo financia al Estado, sino que también construye ciudadanía, promueve la confianza pública y fortalece la estabilidad democrática. (OCDE et al., 2025, p. 14)

2.4.7 Comparación de Costa Rica con Países de la OCDE en Presión Fiscal

El análisis comparativo entre Costa Rica y los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) resulta fundamental para

comprender las brechas estructurales en materia de capacidad recaudatoria, sostenibilidad fiscal y progresividad tributaria.

Según el informe *Estudios Económicos de la OCDE: Costa Rica 2025*, el país mantiene una **relación impuestos–PIB cercana al 21 %**, mientras que el promedio del bloque alcanza el **33,9 %**, reflejando una brecha de más de doce puntos porcentuales (OCDE, 2025, p. 46). Esta diferencia evidencia un sistema tributario con bases impositivas estrechas, alta informalidad y un marcado peso de los impuestos indirectos.

1. Cuña fiscal y carga sobre el trabajo (Tax Foundation, 2024)

Los datos más recientes de la Tax Foundation (2024) permiten observar la posición relativa de Costa Rica frente a las economías de la OCDE en cuanto a la carga tributaria efectiva sobre el trabajo:

- **Cuña fiscal total** (trabajador soltero, salario promedio, 2024):
 - Costa Rica: 29,5 %
 - Promedio OCDE: 34,9 % (Enache, 2024, p. 3).
- **Tasa neta promedio del trabajador:**
 - Costa Rica: 10,7 %
 - Promedio OCDE: 25,0 % (Enache, 2024, p. 3).
 - Esto implica que el trabajador promedio en Costa Rica retiene el 89,3 % de su salario bruto, frente al 75 % en la OCDE.
- **Evolución histórica (2000–2024):**
 - En Costa Rica la cuña fiscal aumentó +1,7 puntos porcentuales, pasando de 27,8 % a 29,5 %.
 - En la OCDE descendió –1,3 puntos porcentuales, de 36,2 % a 34,9 % (Enache, 2024, p. 5).

- **Rankin comparativo:**
 - En 2022, Costa Rica ocupaba la posición 30 entre 38 países, manteniéndose en el tercio inferior del bloque (Enache, 2024, p. 6).
- **Efecto del IVA sobre la carga laboral:**
 - La inclusión del IVA en el cálculo de la “carga total sobre el trabajo” incrementa la presión en +5,2 puntos porcentuales en promedio OCDE, lo que demuestra que países con un IVA amplio —como Costa Rica— podrían registrar una carga efectiva superior a la estimada solo por la cuña fiscal (Enache, 2024, p. 12).

Aunque Costa Rica mantiene una cuña fiscal menor que el promedio de la OCDE, su tendencia al alza y su alta dependencia del IVA podrían incrementar la carga efectiva sobre los trabajadores, especialmente en los segmentos medios.

2. Estructura tributaria y sostenibilidad fiscal (OCDE, 2025)

El informe *Estudios Económicos de la OCDE: Costa Rica 2025* destaca avances en la consolidación fiscal, aunque recalca que garantizar la sostenibilidad a largo plazo sigue siendo una prioridad nacional (OCDE, 2025, p. 45).

- **Relación impuestos–PIB:**
 - Costa Rica: ≈ 21 % del PIB,
 - Promedio OCDE: 33,9 % del PIB (OCDE, 2025, p. 46).
- **Composición de ingresos:**
 - Gran parte proviene de las contribuciones a la seguridad social y los impuestos de planilla, lo cual encarece el empleo formal y limita la competitividad laboral (OCDE, 2025, p. 46).

- **Deuda y sostenibilidad:**
 - Aunque la deuda pública se redujo por debajo del 60 % del PIB en 2024, los intereses equivalen a un 5 % del PIB, restringiendo el margen de gasto social (OCDE, 2025, p. 47).
- **Recomendaciones estructurales:**
 - La OCDE propone mantener la regla fiscal, revisar el gasto público, ampliar bases imponibles y fortalecer la administración tributaria (OCDE, 2025, p. 48).

Costa Rica ha logrado estabilidad macro fiscal, pero su sostenibilidad a futuro depende de reformas que mejoren la progresividad del impuesto sobre la renta y reduzcan la carga excesiva sobre el trabajo formal.

3. Equidad fiscal y regresividad del sistema costarricense

El informe de la OCDE (2025) identifica que la estructura tributaria costarricense mantiene rasgos regresivos, debido a exoneraciones y tasas diferenciadas en el IVA que favorecen a los hogares de mayores ingresos (p. 47).

- **Beneficiarios del IVA diferenciado:**
 - Los hogares del quintil superior reciben la mayor parte del beneficio derivado de exenciones a sectores como la educación privada y la salud, lo que genera pérdida recaudatoria y menor equidad (OCDE, 2025, p. 47).
- **Ingresos personales:**
 - El impuesto sobre la renta personal (IRPF) representa una proporción baja del PIB, lo que limita la redistribución y coloca a Costa Rica muy por debajo de la media OCDE (OCDE, 2025, p. 48).

Medidas propuestas por la OCDE y su impacto estimado (en puntos del PIB):

- Eliminar tasas reducidas de IVA (educación privada, salud): **+0,5**.

- Revisar exoneraciones de IRPF y ampliar la base: **+0,5**.
- Eliminar exenciones de cooperativas grandes: **+0,1**.
- Mejorar recaudación del impuesto inmobiliario: **+0,3**.
- Reducir la fragmentación de la recaudación entre entidades: **+1,0**.
- Implementar precios al carbono (carbón pricing): **+0,3**.
- Compensar con alivios de cargas sociales a bajos ingresos: **-0,6** (OCDE, 2025, p. 49).

Por tanto, la eliminación de privilegios fiscales y el fortalecimiento de la renta personal serían pasos esenciales para mejorar la equidad y aumentar la progresividad del sistema costarricense sin frenar la inversión.

4. Comparación de progresividad y resultados sociales

- Costa Rica mantiene una presión fiscal más baja, pero con menor progresividad, debido a la alta participación de impuestos indirectos.
- En contraste, los países OCDE priorizan los impuestos directos sobre la renta y el patrimonio, que favorecen la redistribución del ingreso.
- Mientras que el trabajador costarricense conserva el 89,3 % de su salario bruto, en países europeos esta cifra desciende al 75 %, pero se compensa con servicios públicos universales y beneficios sociales más amplios (Enache, 2024, p. 18; OCDE, 2025, p. 47).

Costa Rica enfrenta el reto de recaudar más y mejor, enfocando las reformas tributarias hacia la ampliación de la base de renta personal, la reducción de exenciones y la mejora de la eficiencia del IVA. El desafío no radica únicamente en aumentar los ingresos, sino en lograr un equilibrio entre equidad social y sostenibilidad fiscal, alineado con los estándares internacionales de la OCDE.

2.4.8. Estándares de Equidad Fiscal de la OIT y el PNUD

El informe *Panorama laboral 2024 de América Latina y el Caribe* de la Organización Internacional del Trabajo (OIT, 2025) subraya que, pese a avances en materia laboral, la región mantiene una tasa de informalidad del 47,6 %, lo que continúa afectando la calidad del empleo y la cobertura de la protección social (OIT, 2025, p. 14).

La institución enfatiza que la equidad fiscal es un requisito esencial para la formalización laboral y el financiamiento sostenible de los sistemas de protección social, recomendando marcos tributarios que no penalicen la contratación formal ni los ingresos bajos (OIT, 2025, p. 12).

De acuerdo con el informe, la justicia social requiere políticas integrales que impulsen la formalización, promuevan la progresividad tributaria y garanticen el acceso equitativo a la seguridad social (OIT, 2025, p. 13). En este sentido, la OIT establece tres principios fundamentales para una fiscalidad pro-trabajo decente:

- **Progresividad tributaria:** otorgar mayor peso a los impuestos sobre renta y patrimonio que a los de consumo básico, para reducir la carga sobre los sectores de menores ingresos (OIT, 2025, p. 15).
- **Alivios focalizados de cargas sociales:** aplicar reducciones en contribuciones patronales y laborales a los salarios bajos, combinadas con una ampliación de la base tributaria y mejor administración recaudatoria (OIT, 2025, p. 16).
- **Financiamiento sostenible de la protección social:** garantizar ingresos estables que respalden los pisos de protección social y reduzcan la pobreza laboral, sin generar distorsiones en el empleo formal (OIT, 2025, p. 18).

En el Prólogo del documento, la directora regional de la OIT advierte que “la informalidad, las desigualdades y el acceso limitado de jóvenes y mujeres al empleo formal siguen siendo barreras clave para el desarrollo inclusivo” (OIT, 2025, p. 7). Estas brechas, señala el informe, deben ser enfrentadas mediante políticas fiscales y laborales que promuevan igualdad de oportunidades, sostenibilidad financiera y trabajo decente.

Por otra parte, El Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), a través de su iniciativa *Tax for SDGs* (Impuestos para los ODS), impulsa estándares prácticos

para vincular la política fiscal con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), especialmente en materia de equidad, género y juventud.

Según la publicación *Public Finance and Tax for Gender Equality* (PNUD, 2024), los sistemas tributarios deben evaluarse considerando su impacto diferenciado sobre mujeres y jóvenes, así como la capacidad redistributiva del gasto público.

El PNUD (2024) propone los siguientes lineamientos operativos:

- **Presupuestos y reformas tributarias con perspectiva de género:** revisar exenciones y tasas reducidas del IVA que benefician de manera desproporcionada a sectores de altos ingresos (PNUD, 2024, p. 11).
- **Integración de equidad vertical y horizontal:** asegurar que quienes tienen mayor capacidad económica contribuyan proporcionalmente más, mientras se garantiza un trato igualitario entre contribuyentes en condiciones similares (PNUD, 2024, p. 14).
- **Transparencia y datos desagregados:** promover reportes país por país y registros de beneficiarios finales para evaluar los efectos fiscales sobre diferentes grupos de población (PNUD, 2024, p. 18).
- **Diálogo global sobre finanzas públicas:** fortalecer la cooperación entre gobiernos, organismos multilaterales y sociedad civil para vincular la fiscalidad con la igualdad de género y la sostenibilidad ambiental (PNUD, 2024, p. 21).

Estas recomendaciones reflejan una visión en la cual la equidad fiscal no solo busca una mayor recaudación, sino que procura redistribuir los recursos de manera justa, sostenible y sensible al género, contribuyendo así al desarrollo humano inclusivo.

Como se puede desprender del texto, tanto la OIT (2025) como el PNUD (2024) coinciden en que la equidad fiscal debe entenderse como un instrumento de justicia social, y no únicamente como un mecanismo de financiamiento estatal. En suma, ambos organismos sostienen que los países deben avanzar hacia sistemas tributarios progresivos, amplios y transparentes, que incentiven la formalización del empleo y garanticen recursos suficientes para sostener políticas sociales inclusivas. (OIT, 2025, p. 18; PNUD, 2024, p. 22)

En el contexto costarricense, estos estándares ofrecen una hoja de ruta valiosa: aumentar la progresividad del sistema tributario, aliviar la carga sobre los salarios más bajos, integrar la equidad de género en la política fiscal y consolidar el financiamiento sostenible de la protección social, en consonancia con los compromisos asumidos por el país ante la comunidad internacional.

2.4.9 Retos de Costa Rica: Informalidad, Evasión y Exoneraciones

1. Contexto general del gasto tributario y su vínculo con los desafíos estructurales.

El Ministerio de Hacienda de Costa Rica (2025) señala que el Gasto Tributario (GT) del año 2023 alcanzó ₡2.024.039,8 millones, equivalentes al 4,30 % del PIB, lo que representa una ligera reducción respecto a 2022 (4,63 % del PIB) (p. 6). Esta disminución de 0,33 puntos porcentuales refleja un avance hacia la consolidación fiscal, aunque el monto sigue siendo elevado frente a las necesidades de financiamiento público y la estrechez de la base imponible.

La composición del GT muestra que el Impuesto sobre la Renta (ISR) representa el 2,07 % del PIB, el IVA el 2,01 %, y otros tributos el 0,22 % (Ministerio de Hacienda, 2025, p. 6). El informe advierte que, aunque la reducción es positiva, el tamaño y la concentración del gasto tributario tensionan la sostenibilidad de las finanzas públicas (p. 7). Dicho fenómeno se vincula estrechamente con tres problemas estructurales del sistema costarricense: la informalidad laboral, la evasión fiscal y la excesiva proliferación de exoneraciones.

2. Exoneraciones y tratamientos preferenciales.

El documento identifica que las exoneraciones, tasas reducidas y tratamientos especiales constituyen el principal componente del gasto tributario y afectan la equidad del sistema (Ministerio de Hacienda, 2025, p. 8).

Dentro del IVA, la Canasta Básica Tributaria (CBT) al 1 % explica el 55,56 % del GT de bienes y servicios, equivalente a ¢523.594,1 millones, seguida por los servicios de salud (18,84 %), alquileres (10,93 %), medicamentos (4,58 %), seguros personales (3,46 %), electricidad (2,55 %) y agua (1,43 %) (Ministerio de Hacienda, 2025, pp. 33–34). El análisis distributivo oficial muestra que mantener la CBT al 1 % “mitiga la desigualdad y protege a los más vulnerables”, mientras que elevarla al 13 % aumentaría la desigualdad, empeorando los índices de Kakwani y Reynolds–Smolensky. (Ministerio de Hacienda, 2025, p. 35)

Sin embargo, el informe también advierte que la concentración del gasto tributario en estas partidas “estrecha la base recaudatoria y genera distorsiones económicas”, lo que exige una revisión periódica de los beneficios fiscales y una mejor focalización social (Ministerio de Hacienda, 2025, p. 36).

3. Evasión fiscal y uso indebido de beneficios.

Aunque el estudio no estima directamente los niveles de evasión, sí identifica áreas de alto riesgo para la fiscalización, particularmente en torno al uso de exoneraciones en el IVA y el Impuesto sobre la Renta (Ministerio de Hacienda, 2025, p. 20). Entre los ejemplos se incluyen la aplicación indebida de tarifas reducidas o exentas en servicios de salud, educación privada, medicamentos y alquileres, así como planeamientos fiscales agresivos en las rentas del capital y las cooperativas.

El documento subraya que una estrategia efectiva para combatir la evasión debe basarse en auditorías selectivas, cruces de información electrónica y consolidación de la factura digital, lo que permite detectar inconsistencias en las cadenas de valor y fortalecer la fiscalización tributaria (Ministerio de Hacienda, 2025, p. 21). Asimismo, se enfatiza la necesidad de simplificar el sistema impositivo y reducir la fragmentación en la recaudación, dado que múltiples entidades administradoras incrementan los costos de cumplimiento y debilitan el control fiscal (Ministerio de Hacienda, 2025, p. 22).

4. Informalidad y complejidad del sistema tributario.

El informe también relaciona el nivel de informalidad económica con la estructura del sistema tributario. Según Hacienda, un IVA con tasas reducidas y exenciones sociales “protege a los hogares vulnerables, pero puede complejizar el cumplimiento y generar espacios de informalidad” (Ministerio de Hacienda, 2025, p. 37). En este contexto, la política tributaria enfrenta el desafío de ampliar la base de contribuyentes sin afectar la progresividad, mediante la digitalización de procesos, la simplificación administrativa y el uso intensivo de la factura electrónica (Ministerio de Hacienda, 2025, p. 38).

La informalidad tributaria no solo implica pérdida de recaudación, sino también desigualdad competitiva, al generar ventajas para quienes operan fuera del sistema formal. Por ello, el informe propone fortalecer la educación fiscal, los incentivos a la formalización y la articulación entre Hacienda, la CCSS y el Ministerio de Trabajo para mejorar el cumplimiento (Ministerio de Hacienda, 2025, p. 40).

5. Relación entre evasión, informalidad y gasto tributario.

El Ministerio advierte que la evasión y la informalidad no se miden dentro del GT, pero están directamente condicionadas por la estructura compleja del sistema de exenciones y regímenes especiales (Ministerio de Hacienda, 2025, p. 41). Estas prácticas reducen el espacio fiscal disponible para la inversión pública, agravan la desigualdad y limitan la capacidad del Estado para cumplir la regla fiscal y garantizar sostenibilidad a largo plazo. (Ministerio de Hacienda, 2025, p. 42)

Por tanto, se recomienda implementar una política integral de revisión del gasto tributario, que combine la eliminación de beneficios ineficientes con medidas de control de evasión y formalización del empleo (Ministerio de Hacienda, 2025, p. 43).

6. Conclusión interpretativa.

Los resultados de la Estimación del Gasto Tributario 2023 revelan que Costa Rica enfrenta tres retos prioritarios e interdependientes:

1. **Informalidad:** derivada de un sistema complejo que obstaculiza la incorporación de contribuyentes.
2. **Evasión:** concentrada en regímenes especiales, planeamientos agresivos y mal uso de exoneraciones.
3. **Exoneraciones:** que, aunque socialmente justificadas, limitan la recaudación y distorsionan la equidad fiscal.

En conjunto, estos factores debilitan la sostenibilidad fiscal y la capacidad redistributiva del Estado, evidenciando la urgencia de una reforma estructural que simplifique el sistema, amplíe la base imponible y mantenga la progresividad tributaria. Como concluye el propio Ministerio: “El GT total del país, equivalente al 4,30 % del PIB, sigue representando una pérdida significativa de recursos potenciales para atender las prioridades sociales y fiscales del país” (Ministerio de Hacienda, 2025, p. 48).

2.4.10 Proyecciones a Futuro: ¿Cómo Integrar Normas OCDE al Marco Jurídico Nacional?

1. Marco general de sostenibilidad fiscal y gobernanza

El documento *Perspectivas Económicas de la OCDE 2025* plantea que la sostenibilidad fiscal debe consolidarse mediante un “restablecimiento de la disciplina fiscal con planes a medio plazo claros y creíbles”, acompañados de revisiones del gasto y ampliación de las bases tributarias (OCDE, 2025, p. 14). Este enfoque implica que los países latinoamericanos, incluido Costa Rica, deben transitar de una política fiscal reactiva a un marco jurídicamente vinculante de mediano plazo, donde las reglas fiscales, la transparencia presupuestaria y la evaluación sistemática del gasto sean pilares permanentes del ordenamiento legal (OCDE, 2025, p. 15).

De acuerdo con la OCDE, la creación de marcos fiscales de mediano plazo (MFMP), anclados en ley, permite dotar de previsibilidad a las finanzas públicas y reducir la incertidumbre macroeconómica. Esto supone incorporar en el derecho interno instrumentos

como la Ley de Regla Fiscal 2.0, que establezca metas plurianuales, límites de deuda y cláusulas de corrección automática (OCDE, 2025, p. 17).

2. Integración normativa sugerida por la OCDE

El informe recomienda formalizar en la legislación nacional cinco pilares de sostenibilidad:

1. Disciplina y regla fiscal exigible, con umbrales claros de deuda y balance primario.
2. Planes fiscales a medio plazo con metas verificables.
3. Revisiones del gasto (spending reviews) periódicas y con respaldo legal.
4. Reformas tributarias estructurales que amplíen las bases y reduzcan exenciones.
5. Simplificación regulatoria y estímulo a la inversión productiva (OCDE, 2025, pp. 18–19).

En palabras del documento, “restablecer la disciplina fiscal es clave para reducir vulnerabilidades y garantizar sostenibilidad; las revisiones periódicas del gasto y la ampliación de las bases impositivas son esenciales” (OCDE, 2025, p.20). Jurídicamente, ello requiere establecer por ley mecanismos de revisión del gasto, un Consejo Fiscal independiente con acceso pleno a la información presupuestaria, y un marco de transparencia ex ante y ex post sobre el uso de los recursos públicos.

3. Reformas estructurales y marco jurídico complementario

La OCDE enfatiza que la sostenibilidad no puede separarse del crecimiento inclusivo. En el caso costarricense, se insta a “implementar reformas que intensifiquen la competencia, reduzcan los costos regulatorios y aumenten la inversión pública y privada” (OCDE, 2025, p. 23).

Estas medidas deben traducirse en normas que regulen los permisos, licencias, digitalización y ventanillas únicas, con plazos perentorios y mecanismos de silencio positivo.

Asimismo, la organización subraya la necesidad de fortalecer la inversión pública estratégica, especialmente en infraestructura digital y energética, priorizando proyectos según criterios de costo-beneficio y sostenibilidad ambiental. (OCDE, 2025, pp. 24–25)

A nivel jurídico, se proyecta que Costa Rica podría avanzar mediante:

- Ley de Revisión del Gasto, con evaluación ex ante/ex post y publicación anual.
- Ley de Inversión Pública Estratégica, con planificación plurianual.
- Reforma Tributaria pro base, que elimine exoneraciones ineficientes y armonice la legislación con los estándares BEPS/OCDE.

Estos instrumentos permitirían materializar las recomendaciones internacionales en disposiciones de cumplimiento obligatorio.

4. Riesgos de incumplimiento y beneficios de adopción

El documento advierte que el incumplimiento de la regla fiscal o la ausencia de marcos creíbles “incrementarían las primas de riesgo y los pagos por intereses, reduciendo la confianza inversora y la sostenibilidad de la deuda” (OCDE, 2025, p. 27). En cambio, la adopción de estas normas dentro del marco jurídico nacional mejora la credibilidad fiscal, atrae inversión y facilita el acceso a financiamiento en condiciones más favorables.

Por tanto, la proyección futura para Costa Rica radica en consolidar un sistema normativo que combine responsabilidad fiscal, transparencia y crecimiento inclusivo, siguiendo las directrices de la OCDE en materia de gobernanza económica. La integración plena de estas prácticas fortalecería el control parlamentario del gasto, la rendición de cuentas y la eficiencia del sector público.

En concreto, las proyecciones de la OCDE (2025) plantean un horizonte en el que Costa Rica podría alinear su legislación fiscal y administrativa con los estándares de la organización, mediante un marco legal integrado que garantice:

1. Disciplina fiscal y control de deuda mediante una regla fiscal robusta.
2. Transparencia y evaluación continua del gasto público.

3. Simplificación y fortalecimiento institucional para atraer inversión.
4. Ampliación de bases tributarias con progresividad y eficiencia.

De esta forma, el país avanzaría hacia una estructura legal y fiscal coherente con los principios de sostenibilidad, equidad y competitividad internacional.

CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO

La presente investigación se enmarca en un enfoque metodológico de carácter cualitativo, con orientación aplicada, alcance exploratorio y propositivo, y diseño de estudio de caso documental. Su objetivo central es analizar las recomendaciones emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en su informe de 2025 y determinar su posible incidencia en la optimización del marco jurídico-tributario costarricense, así como en el fortalecimiento de la sostenibilidad fiscal del Estado. El tema se aborda desde una perspectiva jurídica, institucional y política, integrando los principios tradicionales del Derecho Tributario con los estándares internacionales contemporáneos.

Tal como señalan Sampieri, Collado y Lucio (2014), la metodología de investigación debe responder al objeto de estudio, a la naturaleza del conocimiento buscado y a las características del contexto. En este caso, la complejidad del fenómeno exige un abordaje comprensivo, interpretativo y crítico, que permita analizar documentos legales, informes técnicos y opiniones expertas de forma integrada.

3.1 Tipo de Investigación

La investigación es de tipo aplicada, en la medida en que busca generar conocimientos orientados a la solución de un problema jurídico-práctico: la necesidad de modernizar el sistema tributario costarricense a la luz de las recomendaciones de la OCDE. Este tipo de investigación se caracteriza por su intención de resolver problemas concretos mediante el uso de conocimientos teóricos aplicados a situaciones reales, con el objetivo de mejorar las condiciones existentes o generar transformaciones estructurales (Hernández, Fernández y Baptista, 2014).

En este caso, el estudio pretende ofrecer propuestas jurídicas viables para fortalecer el sistema fiscal costarricense, lo cual implica una intención transformadora que va más allá del simple diagnóstico. El conocimiento generado busca ser útil tanto para la comunidad académica como para los tomadores de decisiones en materia de política fiscal.

3.2 Alcance de la Investigación

El alcance de esta investigación es exploratorio y propositivo. Es exploratorio porque aborda un fenómeno que ha sido insuficientemente investigado desde el campo jurídico: la integración de las recomendaciones fiscales de la OCDE en el marco normativo costarricense. Según Sampieri et al. (2014), las investigaciones exploratorias permiten familiarizarse con temas novedosos, identificar variables relevantes y formular nuevas hipótesis para investigaciones futuras.

Asimismo, es una investigación propositiva, ya que no se limita a describir o interpretar la situación actual, sino que avanza hacia la formulación de recomendaciones concretas de mejora normativa. Esta dimensión propositiva implica elaborar sugerencias de reforma o rediseño institucional con fundamento jurídico, técnico y contextual, lo cual responde a las demandas de un Derecho más comprometido con la transformación social.

3.3 Enfoque de la Investigación

El estudio se desarrolla bajo un enfoque cualitativo, el cual se justifica por el carácter interpretativo, reflexivo y argumentativo del análisis jurídico. El enfoque cualitativo, según Denzin y Lincoln (2011), se basa en la comprensión profunda de los fenómenos sociales mediante la interpretación de significados, contextos y discursos. En este sentido, no se persigue cuantificar datos, sino comprender los fundamentos, implicaciones y alcances de los marcos jurídicos y políticos que rigen la política fiscal costarricense.

Desde una perspectiva epistemológica, el enfoque cualitativo en Derecho se sustenta en la interpretación racional de las normas jurídicas y sus valores subyacentes dentro del contexto social, político y axiológico que les da sentido. Según Carbonell (2007), la investigación jurídica no puede limitarse a una descripción normativa, sino que requiere un proceso hermenéutico orientado a descubrir el significado y la finalidad del Derecho en la sociedad.

En la misma línea, Peczenik (2005) señala que la comprensión jurídica implica una actividad racional-interpretativa donde los conceptos jurídicos se analizan a la luz de principios, valores y finalidades, lo que confiere al método cualitativo un papel esencial en la indagación doctrinaria y dogmática. Por ello, este enfoque es el más adecuado para

investigaciones jurídicas que buscan articular teoría, norma y realidad, en lugar de medir variables cuantificables.

En el ámbito jurídico, este enfoque permite analizar la coherencia normativa, el alcance de las reformas, la constitucionalidad de las propuestas y la adecuación de las políticas fiscales al principio de justicia tributaria. Dado que la presente investigación parte de un análisis doctrinario y normativo de las recomendaciones de la OCDE, así como de entrevistas a personas expertas en derecho tributario y finanzas públicas, el enfoque cualitativo resulta el más pertinente y riguroso.

Este enfoque se manifiesta en la revisión crítica de leyes, políticas públicas, informes internacionales y literatura especializada, así como en la recolección de testimonios especializados que enriquecen la interpretación jurídica con perspectivas institucionales y prácticas. A través de esta metodología, se busca articular una comprensión compleja, contextualizada y analítica del proceso de modernización fiscal en Costa Rica, atendiendo tanto a los principios del Derecho como a las exigencias contemporáneas de sostenibilidad fiscal y equidad tributaria.

3.4 Diseño de Investigación

El diseño metodológico adoptado para esta investigación es un estudio de caso instrumental, con un enfoque documental. El estudio de caso, según Stake (1995), permite examinar en profundidad un fenómeno complejo dentro de su contexto real, a partir de una variedad de fuentes de información. En este caso, el fenómeno bajo análisis es el sistema tributario costarricense, considerado como un caso representativo dentro del contexto de su reciente adhesión a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y de las recomendaciones formuladas por dicha organización internacional en el año 2025.

El carácter instrumental del estudio de caso implica que el interés de la investigación no radica únicamente en el caso en sí, sino en su potencial para contribuir a la comprensión de procesos más amplios de reforma y modernización jurídica. El enfoque documental, por su parte, permite acceder a una amplia gama de fuentes primarias y secundarias, incluyendo normas jurídicas, informes institucionales, literatura académica y estudios técnicos, lo cual facilita un análisis exhaustivo y riguroso.

En el campo del Derecho, el estudio de caso constituye una metodología idónea para examinar la aplicación práctica de los principios jurídicos y la eficacia normativa en contextos institucionales específicos. Según Yin (2003), este diseño resulta particularmente útil cuando se busca responder preguntas de tipo “cómo” y “por qué” acerca de fenómenos complejos dentro de su entorno real. En el ámbito jurídico, tales preguntas se relacionan con la forma en que las normas, políticas y valores interactúan dentro de estructuras institucionales determinadas. Asimismo, Stake (1995) subraya que el estudio de caso permite comprender los significados y dinámicas subyacentes a los sistemas legales, al integrar la descripción contextual con la interpretación analítica.

Desde esta perspectiva, el uso del estudio de caso en esta investigación se justifica porque permite analizar cómo las recomendaciones de la OCDE de 2025 pueden traducirse en normas y reformas aplicables al sistema tributario costarricense, atendiendo a su marco constitucional, institucional y doctrinario. En otras palabras, el estudio de caso jurídico no se limita a observar hechos, sino que busca interpretar la correspondencia entre el Derecho positivo y los principios internacionales que orientan la sostenibilidad fiscal.

Este diseño resulta especialmente pertinente en el ámbito del Derecho, ya que articula el análisis conceptual con la interpretación normativa, permitiendo contrastar los estándares internacionales con el marco legal vigente. A través de esta estrategia metodológica, es posible identificar vacíos normativos, incoherencias técnicas y oportunidades de mejora estructural dentro del sistema tributario costarricense, fortaleciendo así la viabilidad jurídica de las reformas propuestas.

3.5 Población y Muestra

La población teórica de esta investigación está constituida por el conjunto de fuentes normativas, doctrinarias e institucionales relacionadas con el sistema tributario costarricense y su articulación con las recomendaciones fiscales de la OCDE. Esto incluye leyes, reglamentos, resoluciones administrativas, informes de organismos nacionales e internacionales, y bibliografía especializada en derecho tributario, política fiscal y sostenibilidad económica.

Dado el carácter cualitativo del estudio, la muestra será no probabilística, de tipo intencional, seleccionada con base en la relevancia, pertinencia y accesibilidad de los documentos y personas participantes. Entre las fuentes clave que se analizarán, se incluyen:

- Informe OCDE 2025 sobre Costa Rica.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.
- Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- Informes del Ministerio de Hacienda, del Programa Estado de la Nación y de la CEPAL.

En complemento al análisis documental, se aplicarán entrevistas semiestructuradas a dos especialistas del Ministerio de Hacienda de Costa Rica, con amplia experiencia en derecho tributario, política fiscal y gestión pública. La selección de estas personas se fundamenta en su trayectoria profesional, conocimiento técnico y vinculación directa con los procesos de formulación y ejecución de la política fiscal nacional, lo que garantiza la pertinencia y validez de la información obtenida para el análisis jurídico del estudio.

3.6 Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Con el fin de recopilar información relevante y contrastar diversas fuentes de conocimiento, se utilizarán tres técnicas principales:

- Análisis documental: Permitirá examinar leyes, reglamentos, informes técnicos y estudios especializados. Se elaborará una matriz de análisis con criterios jurídicos y fiscales para identificar convergencias y divergencias entre el marco nacional y los estándares OCDE.
- Entrevistas semiestructuradas: Se aplicarán a personas expertas previamente seleccionadas, siguiendo una guía temática que contemple los ejes principales de la investigación. Las entrevistas permitirán profundizar en valoraciones críticas y enriquecer el análisis con información empírica y profesional.
- Revisión jurisprudencial y doctrinaria: Se realizará un examen selectivo de sentencias relevantes, artículos académicos y opiniones de expertos, con el objetivo de sustentar argumentativamente las propuestas de mejora normativa.

3.7 Procedimiento

El procedimiento de recolección y análisis de datos se organizará en varias fases sucesivas:

1. Identificación y recopilación de documentos clave.
2. Clasificación temática y sistematización de fuentes.
3. Elaboración y validación de la guía de entrevistas.
4. Contacto con las personas participantes y obtención del consentimiento informado.
5. Realización de entrevistas, transcripción y codificación de contenidos.
6. Análisis integrado de datos mediante triangulación metodológica.

3.8 Análisis de Datos

El análisis se llevará a cabo mediante técnicas cualitativas, con énfasis en el análisis de contenido y el análisis temático. Estas técnicas permitirán identificar categorías, patrones, relaciones y tensiones entre el marco jurídico nacional, las recomendaciones internacionales y las valoraciones expertas. Según Braun y Clarke (2006), el análisis temático es especialmente útil para estructurar grandes volúmenes de datos cualitativos y obtener una comprensión profunda de fenómenos complejos.

Se desarrollará una matriz de categorías basada en los principios del Derecho Tributario (legalidad, progresividad, equidad, eficiencia), los estándares de la OCDE y los componentes estructurales del sistema fiscal costarricense. Los resultados de las entrevistas se integrarán mediante triangulación metodológica, lo que fortalecerá la validez interna y enriquecerá el análisis argumentativo.

3.9 Consideraciones Éticas

La investigación se desarrollará conforme a los principios éticos fundamentales, respetando los derechos de las personas participantes y asegurando el uso responsable de la información. En particular, se atenderán los siguientes aspectos:

- Consentimiento informado: A todas las personas entrevistadas se les informará previamente sobre los objetivos, alcances y condiciones del estudio, y se les solicitará autorización escrita para participar.

- Confidencialidad y anonimato: Se protegerá la identidad de las personas participantes, omitiendo cualquier dato que permita su reconocimiento, y se garantizará la confidencialidad de sus aportes.
- Responsabilidad académica: La información recopilada se utilizará únicamente con fines académicos, y será gestionada de manera segura, ética y transparente.

3.10 Operacionalización de Variables

La operacionalización de las variables se realiza desde una perspectiva cualitativa, centrada en el análisis conceptual, normativo y doctrinario. No se busca medir cuantitativamente, sino descomponer analíticamente los elementos teóricos que conforman el objeto de estudio. Las variables clave se describen a continuación:

Tabla 1

Desglose Conceptual de las Variables Clave del Estudio

Variable	Definición	Dimensiones	Indicadores	Instrumentos
Recomendaciones OCDE 2025	Directrices fiscales y técnicas para mejorar el sistema tributario costarricense.	Viabilidad jurídica; Coherencia fiscal	Eliminación de exoneraciones; Progresividad; Regla fiscal; Consejo fiscal independiente	Documentos OCDE; Entrevistas
Optimización del marco jurídico tributario	Proceso de reforma legal para modernizar el sistema tributario.	Reforma normativa; Principios tributarios; Estructura institucional	Equidad; Eficiencia; Ampliación de base tributaria; Actualización tecnológica	Análisis normativo; Doctrina; Jurisprudencia
Sostenibilidad fiscal	Capacidad del Estado para equilibrar ingresos y gastos de forma responsable en el largo plazo.	Regla fiscal; Gestión del gasto; Ingresos estructurales	Niveles de deuda y déficit; Dependencia de ingresos regresivos; Eficiencia recaudatoria	Informes técnicos; Estadísticas fiscales; Doctrina especializada

Nota. Aguilar, 2025. Se detallan las variables centrales del estudio mediante un enfoque cualitativo, incluyendo dimensiones, indicadores e instrumentos doctrinarios y técnicos.

Este marco metodológico proporciona las bases para una investigación rigurosa, argumentada y pertinente, orientada a fortalecer el debate jurídico sobre la transformación fiscal en Costa Rica en el contexto de su adhesión a la OCDE.

3.11 Limitaciones metodológicas

Si bien el diseño cualitativo y documental adoptado en esta investigación permite una comprensión profunda, interpretativa y argumentada del fenómeno jurídico-tributario, se reconocen ciertas limitaciones inherentes a este enfoque. En primer lugar, la ausencia de datos cuantitativos impide la generalización estadística de los hallazgos, dado que el propósito del estudio se orienta hacia el análisis normativo, doctrinario e interpretativo más que hacia la medición empírica.

Asimismo, el carácter interpretativo del enfoque jurídico puede implicar la presencia de sesgos analíticos vinculados a la perspectiva del investigador o a la selección de las fuentes. Para mitigar estos riesgos, se ha procurado triangular la información mediante el uso de diversas fuentes documentales y entrevistas a personas expertas del Ministerio de Hacienda, garantizando así una lectura más equilibrada y contrastada de los resultados.

Por último, se reconoce la dependencia de fuentes secundarias —tales como informes institucionales, publicaciones académicas y documentos de organismos internacionales—, cuya actualidad y disponibilidad pueden influir en el alcance temporal del análisis. No obstante, esta limitación se considera aceptable en virtud del carácter jurídico-normativo del estudio, cuyo objetivo principal es interpretar y contextualizar las recomendaciones de la OCDE dentro del marco legal costarricense.

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE RESULTADOS

Categoría de Análisis - Objetivo Específico 1

Contexto: De acuerdo con la literatura técnica y los informes de la OCDE, Costa Rica enfrenta retos estructurales en materia de sostenibilidad fiscal y eficiencia tributaria. La aplicación de la Regla Fiscal, las reformas al Reglamento de Procedimiento Tributario (2024) y la adhesión a estándares internacionales de transparencia han redefinido el papel del Ministerio de Hacienda en la consolidación presupuestaria. Bajo esta perspectiva, resulta esencial determinar si el marco jurídico actual permite garantizar estabilidad y equidad en el financiamiento público.

Variable No. 1 – Equilibrio entre Sostenibilidad Fiscal y Eficiencia del Gasto Público

Enunciado orientador de la pregunta: *Esta pregunta busca conocer si el marco normativo actual —especialmente la Ley No. 9635 y la Regla Fiscal— ha logrado un balance real entre estabilidad económica y eficiencia en la gestión del gasto público.*

Respuesta del Experto A – Variable No. 1.

El experto A considera que la normativa fiscal vigente sí ha cumplido su propósito principal: contener el déficit y reducir el endeudamiento público a niveles manejables. Desde su perspectiva, la Regla Fiscal ha logrado el objetivo más urgente para el país, al mantener la deuda por debajo del umbral del 60 % del PIB. Para este experto, ese resultado evidencia que el marco normativo ha funcionado como un mecanismo efectivo de disciplina, lo cual permite afirmar que la sostenibilidad económica se encuentra actualmente bajo control.

Respuesta del Experto B – Variable No. 1.

El experto B reconoce que la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas y la Regla Fiscal fueron decisivas para recuperar estabilidad macroeconómica. Explica que, aunque ha sido un instrumento polémico, la Regla Fiscal sí obligó a moderar el crecimiento del gasto corriente y ayudó a mejorar el balance fiscal. Sin embargo, es más cauto respecto

al equilibrio pretendido: considera que el país aún no alcanza una sostenibilidad integral porque buena parte del ajuste se ha logrado por contención y no por eficiencia estructural. Señala la persistencia de rigideces presupuestarias, disparidades salariales y limitaciones para orientar recursos hacia políticas estratégicas, lo cual sugiere que la normativa ha sido necesaria, pero todavía insuficiente.

Correspondencia con el Sustento Teórico de la Tesis – Variable No. 1.

De acuerdo con el análisis documental de la tesis, la Ley No. 9635 representó un punto de inflexión en la disciplina fiscal del país. La Sala Constitucional respaldó su constitucionalidad al considerar que la contención del gasto y la ampliación de la base tributaria son compatibles con el bienestar general.

Los avances más notorios se observan en la sostenibilidad fiscal:

- Reducción efectiva de la deuda: el indicador Deuda/PIB descendió a 59,7 % al cierre de 2024.
- Disciplina presupuestaria: la Regla Fiscal ha limitado el crecimiento del gasto corriente y ha restringido desequilibrios estructurales.
- Mayor espacio fiscal para 2025: la caída del endeudamiento habilita un margen adicional de aproximadamente ₡30 700 millones para gasto esencial en salud y educación.

Sin embargo, la tesis enfatiza que estos avances conviven con tensiones importantes. Por un lado, la Contraloría y sectores sociales advierten que la aplicación rígida de la Regla Fiscal puede afectar la garantía de derechos constitucionales vinculados a educación y salud. Por otro lado, los efectos sobre la eficiencia del gasto aún son limitados debido a rigideces históricas y a la ausencia de una verdadera modernización de la estructura presupuestaria.

La tesis retoma criterios del FMI para recordar que la sostenibilidad fiscal debe construirse sin deteriorar el tejido social; la contención, por sí sola, no basta para mejorar la eficiencia pública.

Análisis Integrado de la Variable No. 1.

Los hallazgos muestran un punto de coincidencia claro: tanto los expertos como el sustento teórico reconocen que la Ley No. 9635 y la Regla Fiscal cumplieron un papel determinante para evitar un deterioro mayor de las finanzas públicas. La reducción de la deuda y el control del déficit son logros incuestionables, y constituyen el aspecto más sólido del marco fiscal vigente.

La diferencia surge en la valoración del equilibrio: mientras el experto A interpreta estos resultados como prueba suficiente del funcionamiento pleno del modelo, el experto B —en línea con lo que expone la tesis— destaca que la sostenibilidad alcanzada descansa principalmente en la contención del gasto y no en mejoras estructurales. Esto se refleja en la persistencia de rigideces institucionales, regímenes salariales desiguales y falta de herramientas para orientar el gasto hacia prioridades de largo plazo.

La tesis converge con esta visión más matizada: reconoce los avances, pero también señala tensiones entre disciplina fiscal y garantía de derechos sociales. En conjunto, el análisis evidencia que el marco normativo vigente logró estabilizar las variables macro fiscales, pero aún no consigue armonizar ese logro con una gestión más eficiente, estratégica y equitativa del gasto público.

Variable No. 2 – Vacíos y Contradicciones en la Aplicación del Marco Jurídico-Tributario

Enunciado orientador de la pregunta: *Esta pregunta busca identificar los vacíos, contradicciones o limitaciones prácticas en la aplicación del marco jurídico-tributario costarricense y su impacto en la estabilidad macroeconómica.*

Respuesta del Experto A – Variable No. 2.

El experto A señala que uno de los vacíos más notorios se encuentra en la disminución de los procesos de fiscalización a contribuyentes. Explica que esta reducción, mencionada también por asesores externos, debilita la capacidad de control del Estado y podría incentivar comportamientos evasivos. Desde su perspectiva, la falta de supervisión constante crea un

entorno propicio para la informalidad y la evasión fiscal, afectando directamente la recaudación y, en consecuencia, la estabilidad macroeconómica.

Respuesta del Experto B– Variable No. 2.

El experto B identifica un conjunto más amplio de contradicciones. Señala, en primer término, que existe una aplicación desigual de la normativa, especialmente de la Regla Fiscal. Mientras algunas instituciones la aplican con rigurosidad, otras recurren a excepciones o interpretaciones flexibles que reducen su efectividad como herramienta de disciplina presupuestaria.

En el ámbito tributario, advierte una brecha importante entre el diseño legal y la capacidad operativa de la Administración Tributaria para fiscalizar, recaudar y sancionar. Aunque se han aprobado reformas relevantes —como las modificaciones al artículo 106 quater del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en 2024, la Ley No. 9118 y los mecanismos de intercambio automático de información— persisten limitaciones técnicas y humanas para aplicarlas eficazmente.

Finalmente, destaca un vacío regulatorio asociado al avance de la economía digital. Expone que el marco jurídico actual no abarca plenamente actividades económicas nuevas, transacciones digitales transfronterizas o estructuras complejas que dificultan la trazabilidad de ingresos, lo que abre espacios para erosión de la base imponible.

Correspondencia con el Sustento Teórico de la Tesis – Variable No. 2.

La tesis identifica múltiples vacíos estructurales que coinciden con las observaciones de ambos expertos. En primer lugar, señala que el sistema fiscal costarricense mantiene una marcada regresividad debido a su elevada dependencia del IVA, lo que genera impactos sociales regresivos y limita la equidad horizontal. Asimismo, evidencia que la recaudación del impuesto sobre la renta personal continúa siendo baja en comparación con los estándares de la OCDE, lo cual restringe la capacidad redistributiva del Estado.

El texto también subraya la existencia de un gasto tributario elevado, alcanzando un 4,30 % del PIB en 2023, producto de exoneraciones sin justificación técnica suficiente. Esta

situación genera distorsiones, estrecha la base recaudatoria y limita la sostenibilidad fiscal. Además, la tesis documenta cómo la evasión, la elusión y la informalidad —que afecta a cerca del 40 % de los trabajadores— erosionan la recaudación y representan un obstáculo persistente para fortalecer los ingresos tributarios.

Finalmente, la investigación destaca que la fragmentación normativa y la inseguridad jurídica contribuyen a una aplicación desigual del sistema tributario. Esto incluye tensiones institucionales en torno a la interpretación de la Regla Fiscal, especialmente entre el Ministerio de Hacienda y la Contraloría General de la República, lo que evidencia un marco legal complejo que puede generar contradicciones operativas.

Análisis Integrado de la Variable No. 2.

El análisis conjunto evidencia que los vacíos en la aplicación del marco jurídico-tributario costarricense no se derivan únicamente de omisiones normativas, sino también de deficiencias operativas y de una estructura fiscal compleja y fragmentada. El experto A enfatiza el debilitamiento de la fiscalización como un factor de riesgo directo para la recaudación, mientras que el experto B amplía el panorama al señalar inconsistencias en la aplicación de la Regla Fiscal, dificultades para materializar reformas recientes y vacíos regulatorios en actividades económicas modernas.

La tesis coincide con estas apreciaciones y aporta un enfoque más estructural: la regresividad del sistema, la excesiva dependencia del IVA, la baja progresividad del impuesto sobre la renta y el peso del gasto tributario crean un escenario que limita la estabilidad fiscal. A esto se suman la informalidad y la evasión crónica, que refuerzan la brecha identificada por los expertos entre el diseño jurídico y su aplicación efectiva.

En conjunto, los hallazgos muestran que la estabilidad macroeconómica se ve afectada tanto por la insuficiencia operativa del sistema como por la persistencia de distorsiones normativas que debilitan la base tributaria. La normativa existe, pero su aplicación desigual, su complejidad y su falta de adaptación a nuevas realidades económicas impiden que cumpla plenamente su finalidad constitucional y fiscal.

Variable No. 3 – Elementos Jurídicos y Administrativos que Deben Reforzarse Según Estándares Internacionales

Enunciado Orientador de la Pregunta: *Esta pregunta busca identificar cuáles elementos jurídicos o administrativos requieren fortalecimiento para que la normativa fiscal costarricense se alinee con estándares internacionales y contribuya de manera efectiva a la estabilidad y credibilidad financiera del Estado.*

Respuesta del Experto A – Variable No. 3.

Para el experto A, la principal área de mejora no se encuentra tanto en el marco jurídico como en la estructura de imposición directa. Señala que Costa Rica mantiene una de las tasas efectivas más altas de Centroamérica, situándose alrededor del 40,5 %. Dado que el país presenta indicadores macroeconómicos sólidos, junto con reservas monetarias históricamente elevadas en el Banco Central, considera que una posible ruta de fortalecimiento institucional sería revisar la tasa ordinaria del impuesto sobre la renta de utilidades (ISU), reduciéndola del 30 % al 25 %. En su criterio, una reducción de esta magnitud podría mejorar la competitividad fiscal del país y acercarla a estándares internacionales más equilibrados.

Respuesta del Experto B – Variable No. 3.

El experto B identifica avances claros en transparencia fiscal e intercambio de información desde la adhesión a la OCDE. Destaca especialmente la aprobación del artículo 106 quater en 2024, que fortaleció la trazabilidad de operaciones financieras y la cooperación internacional. Sin embargo, advierte que el país enfrenta rezagos respecto a los marcos globales sobre economía digital.

Considera clave la aprobación del Proyecto de Ley No. 24811, que incorporaría el artículo 106 quinquis al Código Tributario e introduciría el Marco de Reporte de Criptoactivos (CARF). Este avance permitiría al país monitorear activos digitales, un ámbito donde la evasión fiscal pueden expandirse con rapidez si no existe regulación adecuada.

- Desde el plano administrativo, señala tres áreas críticas que requieren refuerzo inmediato:
- Modernización tecnológica de la Administración Tributaria, especialmente herramientas de trazabilidad y análisis de datos.
- Unificación de criterios interpretativos para asegurar una aplicación coherente del marco fiscal en todas las instituciones.
- Fortalecimiento del recurso humano especializado en fiscalidad internacional, reduciendo la rotación y consolidando equipos técnicos.

En conjunto, estos elementos permitirían mejorar la credibilidad institucional y asegurar una mayor coherencia con las mejores prácticas OCDE.

Correspondencia con el Sustento Teórico de la Tesis – Variable No. 3.

La tesis sostiene que, para alcanzar estándares internacionales de estabilidad y credibilidad financiera, Costa Rica debe reforzar tanto la técnica jurídica como la capacidad administrativa del Estado. En línea con las recomendaciones de la OCDE y el Banco Mundial, el documento identifica áreas clave de mejora.

Primero, se destaca la necesidad de consolidar la regla fiscal mediante la adopción de un Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP), con metas plurianuales y mecanismos automáticos de corrección. Asimismo, la tesis enfatiza la importancia de establecer revisiones periódicas del gasto bajo parámetros legales, con evaluaciones ex ante y ex post que permitan asegurar la calidad del gasto público.

En materia tributaria, señala dos prioridades: la ampliación efectiva de la base tributaria mediante la revisión de exoneraciones y la profundización de la progresividad del impuesto sobre la renta personal. Esto permitiría acercar el modelo costarricense al promedio OCDE, que otorga un mayor peso a los impuestos directos para fomentar redistribución.

Desde el componente administrativo, la tesis coincide con el experto B al subrayar la importancia de la digitalización, la factura electrónica, la integración de sistemas bajo el proyecto “Hacienda Digital” y el fortalecimiento estricto de los estándares BEPS y AEOI.

También señala que las reformas al Reglamento del Procedimiento Tributario en 2024 ya avanzaron en esa dirección al permitir solicitudes de información bancaria sin autorización judicial en contextos de intercambio internacional.

Finalmente, el marco teórico resalta la importancia de la gobernanza fiscal, la continuidad institucional y la simplificación normativa para mejorar la credibilidad del país ante organismos internacionales y mercados financieros.

Análisis Integrado de la Variable No. 3.

El análisis evidencia que, si bien Costa Rica ha dado pasos importantes hacia la alineación con estándares internacionales, persisten áreas sustantivas que requieren fortalecimiento jurídico y administrativo. El experto A propone una estrategia orientada a la competitividad fiscal mediante una eventual reducción de la tasa del ISU, mientras que el experto B adopta una visión más estructural, centrada en la integración del país a marcos globales de transparencia y economía digital.

La tesis coincide ampliamente con la perspectiva del experto B, al señalar que la modernización administrativa, la digitalización, el fortalecimiento de la cooperación internacional y la revisión de exoneraciones son imprescindibles para consolidar credibilidad fiscal. Asimismo, el documento enfatiza elementos adicionales que no aparecen en las entrevistas, como la necesidad de un Marco Fiscal de Mediano Plazo y de mecanismos legales de revisión del gasto.

En conjunto, los hallazgos muestran que el fortalecimiento de la normativa fiscal costarricense no depende únicamente de ajustes tributarios específicos, sino de una modernización integral del sistema. La estabilidad y credibilidad financiera del Estado requieren una combinación de reformas legales, institucionales y administrativas que alineen al país con la dinámica fiscal global y con los estándares OCDE.

Categoría de Análisis - Objetivo Específico 2

Contexto: Los estudios de la OCDE y del Ministerio de Hacienda (2022–2024) evidencian que Costa Rica mantiene una de las presiones fiscales más bajas de la región OCDE, además

de un alto nivel de exoneraciones y evasión. La expansión de la base contributiva es clave para sostener la inversión social y reducir la desigualdad, pero debe hacerse sin comprometer la competitividad económica.

Variable No. 4 – Reformas Prioritarias para Ampliar la Base Impositiva sin Afectar la Competitividad

Enunciado Orientador de la Pregunta: *Esta pregunta busca identificar en qué sectores o áreas deberían centrarse las reformas tributarias prioritarias para ampliar la base impositiva del país, sin generar efectos adversos sobre la inversión privada ni la competitividad económica.*

Respuesta del Experto A – Variable No. 4.

El experto A plantea una visión distinta respecto a las estrategias tradicionales de ampliación de la base. Desde su perspectiva, antes que aplicar nuevos gravámenes o expandir obligaciones fiscales, Costa Rica debe evaluar mecanismos que estimulen la actividad económica. Sostiene que una reducción de la tasa ordinaria del impuesto sobre la renta de utilidades (ISU), del 30 % al 25 %, podría fortalecer la economía a través del incentivo al consumo y a la inversión. Afirma que, en un contexto donde la “tasa efectiva país” supera el 40,5 % y las cifras macroeconómicas muestran solidez, un ajuste a la baja podría generar un efecto multiplicador: mayor dinamismo económico, incremento del consumo y, en consecuencia, un aumento en la recaudación del IVA. Bajo esta lógica, el crecimiento económico compensaría la baja inicial de ingresos por renta.

Respuesta del Experto B – Variable No. 4.

El experto B adopta un enfoque más amplio y orientado al cierre de brechas en sectores subgravados o poco fiscalizados. En primer lugar, identifica la economía digital y los servicios altamente especializados como áreas donde la generación de renta no se refleja adecuadamente en la recaudación. Considera esencial fortalecer los mecanismos de control

y fiscalización para estos sectores, asegurando que el gravamen no frene la innovación ni el desarrollo tecnológico.

En segundo término, subraya la necesidad de intervenir sectores caracterizados por informalidad o subregistro, particularmente el comercio minorista, servicios profesionales y actividades vinculadas al turismo. Para estos casos, insiste en que el objetivo no debe ser la creación de nuevos impuestos, sino el fortalecimiento de la trazabilidad, la simplificación del cumplimiento y la incorporación de herramientas tecnológicas que reduzcan la evasión.

Finalmente, enfatiza que cualquier reforma debe procurar mantener un clima de negocios competitivo. Propone que la clave no es aumentar la carga sobre los contribuyentes cumplidos, sino ampliar la base mediante control efectivo, reducción de la evasión y mejora en los incentivos para la inversión productiva.

Correspondencia con el Sustento Teórico de la Tesis – Variable No. 4.

La tesis coincide con el planteamiento del experto B al señalar que la ampliación de la base impositiva debe centrarse en sectores históricamente subtributados o favorecidos por privilegios fiscales. En primer lugar, destaca la necesidad de reforzar la tributación sobre la renta personal y el capital, donde Costa Rica presenta niveles de recaudación muy por debajo del promedio OCDE. La eliminación de exenciones, deducciones y beneficios injustificados constituye un elemento central para ampliar la base y aumentar la progresividad del sistema.

Asimismo, el análisis teórico identifica la racionalización del gasto tributario como una prioridad. El gasto tributario, que representa un 4,30 % del PIB, limita la eficiencia recaudatoria. La tesis propone revisar exenciones del IVA que benefician de forma desproporcionada a hogares de altos ingresos y evaluar el régimen especial de cooperativas de gran tamaño, con el fin de reducir distorsiones y utilizar los recursos con mayor equidad.

En tercer lugar, el documento subraya que la formalización laboral y la simplificación administrativa son componentes esenciales para ampliar la base sin afectar la competitividad. La informalidad cercana al 40 % reduce la productividad y debilita la recaudación. Se recomienda incorporar incentivos legales para la formalización, junto con procesos simplificados para pequeñas empresas y el fortalecimiento de herramientas digitales como la factura electrónica y el proyecto Hacienda Digital.

Análisis Integrado de la Variable No. 4.

El análisis conjunto muestra dos enfoques diferenciados pero complementarios. El experto A propone un modelo basado en incentivos económicos, argumentando que una reducción en la tasa del ISU podría generar un efecto expansivo capaz de incrementar la recaudación indirecta. Su planteamiento busca ampliar la base desde el crecimiento económico, no desde la imposición directa.

El experto B, por su parte, señala la necesidad de corregir distorsiones en sectores donde la tributación efectiva es baja o la evasión es significativa. Su enfoque se basa en mejorar la trazabilidad, fortalecer la fiscalización y reducir privilegios o subregistros que estrechan artificialmente la base. Este planteamiento coincide de manera sustantiva con el análisis de la tesis, que identifica la racionalización del gasto tributario, la formalización laboral y la reforma en la tributación de la renta personal y del capital como elementos centrales.

En conjunto, los hallazgos sugieren que la ampliación de la base impositiva sin sacrificar competitividad requiere una estrategia dual: por un lado, fortalecer la tributación en sectores subgravados y reducir exoneraciones injustificadas; por otro, promover incentivos económicos que dinamicen la inversión y el consumo, generando un incremento en la recaudación indirecta. Ambas dimensiones deben coordinarse dentro de un marco jurídico y administrativo que asegure neutralidad, eficiencia y estabilidad para los agentes económicos.

Variable No. 5 – Impacto de las Exoneraciones y del Gasto Tributario en la Pérdida de Ingresos y Necesidades de Rediseño Normativo

Enunciado Orientador de la Pregunta: *Esta pregunta busca analizar el papel que cumplen las exoneraciones fiscales y el gasto tributario en la pérdida de ingresos estatales, así como determinar qué rediseños normativos permitirían alinearlos con los estándares de eficiencia y equidad recomendados por la OCDE.*

Respuesta del Experto A – Variable No. 5.

El experto A señala que las zonas francas constituyen la mayor exoneración fiscal del país, pero argumenta que su impacto neto no implica una pérdida para el Estado. Desde su perspectiva, los incentivos otorgados a estas empresas retornan a la economía mediante la generación de empleo, salarios superiores al promedio nacional y mayores pagos de cargas sociales. Explica que estos salarios más altos incrementan el consumo interno y, en consecuencia, elevan la recaudación del IVA. Por ello, considera que las exoneraciones en zonas francas cumplen un papel estratégico en la economía costarricense y no deben interpretarse únicamente como un sacrificio fiscal.

Respuesta del Experto B – Variable No. 5.

El experto B ofrece una visión más crítica y estructural sobre el gasto tributario. Sostiene que muchas exoneraciones fueron creadas en momentos históricos específicos sin evaluaciones periódicas sobre su efectividad. Esto ha provocado que una parte considerable de los recursos potenciales no llegue a las arcas públicas sin que exista evidencia sólida de su impacto en empleo, inversión o desarrollo regional.

Propone tres líneas de acción para alinear estas políticas con los estándares OCDE. La primera es establecer evaluaciones sistemáticas y periódicas de cada exoneración mediante análisis costo-beneficio. Si un incentivo no demuestra resultados tangibles, debería ser reformado o eliminado. La segunda es fortalecer la transparencia mediante la publicación detallada de montos, sectores beneficiados y justificación de cada régimen, lo que permitiría una discusión pública más técnica. La tercera consiste en rediseñar las exoneraciones para que sean focalizadas, temporales y condicionadas a resultados, evitando beneficios permanentes que generan inequidad entre contribuyentes.

Correspondencia con el Sustento Teórico de la Tesis – Variable No. 5.

La tesis desarrolla un análisis amplio sobre el gasto tributario como uno de los principales factores que estrechan la base recaudatoria. Identifica que este asciende al 4,30 % del PIB, equivalente a más de dos billones de colones en 2023. Destaca que, aunque algunas exoneraciones tienen un fundamento social válido —como la tasa reducida de la

Canasta Básica Tributaria— muchas otras carecen de justificación técnica y benefician de forma regresiva a hogares de mayores ingresos.

Asimismo, el documento enfatiza que la complejidad del sistema de exenciones facilita la evasión y los planeamientos fiscales agresivos, debido a vacíos normativos y dificultades de control. En concordancia con los criterios OCDE, la tesis plantea cuatro líneas centrales de reforma: la racionalización y eliminación de beneficios ineficientes; la focalización de exenciones para proteger a sectores vulnerables; la implementación de revisiones periódicas del gasto tributario con respaldo legal; y la necesidad de incorporar un Marco Fiscal de Mediano Plazo que evite comprometer la sostenibilidad futura mediante incentivos mal diseñados o indefinidos.

Análisis Integrado de la Variable No. 5.

Los hallazgos muestran que las exoneraciones y el gasto tributario desempeñan un papel central en la pérdida de ingresos estatales, pero la valoración de su impacto varía según la óptica de cada experto. El experto A destaca las zonas francas como un caso en el cual las exenciones no constituyen una pérdida, sino una inversión que retorna en empleo, competitividad y mayor consumo interno. Por el contrario, el experto B y la tesis enfatizan que la mayoría de los regímenes de exoneración no han sido evaluados adecuadamente y que, en muchos casos, generan inequidades y reducen la progresividad del sistema fiscal.

La tesis también introduce elementos que amplían la visión de ambos expertos: el peso cuantitativo del gasto tributario sobre el PIB, la regresividad asociada a beneficios mal focalizados y la necesidad de establecer revisiones periódicas con criterios legales. En conjunto, el análisis integrado evidencia que, aunque ciertas exoneraciones pueden ser económicamente beneficiosas, el sistema en su conjunto requiere una reforma profunda que permita distinguir entre incentivos estratégicos y privilegios ineficientes. Solo mediante una regulación focalizada, basada en evidencia y acompañada de transparencia institucional, el país podrá alinearse con los estándares de eficiencia y equidad promovidos por la OCDE.

Variable No. 6 – Incorporación de Progresividad y Justicia Fiscal sin Afectar la Competitividad

Enunciado Orientador de la Pregunta: *Esta pregunta explora cómo integrar criterios de progresividad y justicia fiscal en futuras reformas tributarias, procurando no comprometer la competitividad del país ni frenar el crecimiento económico.*

Respuesta del Experto A – Variable No. 6.

El experto A propone una vía basada en simplificación tributaria. Considera que un esquema de “flat tax progresivo” aplicado a los profesionales independientes permitiría lograr mayor justicia fiscal sin encarecer el clima de negocios. La idea es que estas personas tributen de manera similar a los asalariados, sobre la base de sus ingresos brutos y no de los gastos deducibles. Según su criterio, un sistema homogéneo entre ambas figuras ampliaría la base, reduciría la evasión y mantendría un entorno competitivo.

Respuesta del Experto B – Variable No. 6.

El experto B señala que la progresividad puede convivir con un entorno competitivo siempre que las reglas sean claras, estables y técnicamente sostenibles. Explica que un fortalecimiento del impuesto sobre la renta —especialmente en los tramos altos y en la tributación del capital— permitiría que quienes tienen mayor capacidad económica contribuyan de forma proporcional, sin que ello genere señales adversas para la inversión, siempre que el diseño sea coherente y predecible.

También considera necesario mejorar el diseño del IVA para reducir sus efectos regresivos. Esto puede lograrse mediante exenciones focalizadas, mecanismos de devolución o programas de compensación dirigidos a los hogares más vulnerables, cuidando que estas medidas no alteren el funcionamiento del mercado.

Agrega que la justicia fiscal no depende únicamente de tarifas, sino también del cierre de vacíos que permiten la evasión y la elusión. Afirma que, sin un control firme y herramientas modernas de fiscalización, el peso tributario recae sobre quienes ya cumplen, mientras que quienes poseen mayor capacidad contributiva pueden apropiarse de los

beneficios del sistema sin aportar lo que corresponde. Para él, fortalecer la cooperación internacional, el intercambio de información y la trazabilidad de operaciones es esencial para equilibrar la carga tributaria y mantener reglas de competencia justas.

Correspondencia con el Sustento Teórico de la Tesis – Variable No. 6.

La tesis respalda la idea de que la progresividad puede aumentar sin afectar la competitividad si las reformas se enfocan en eficiencia y equidad. El documento plantea que Costa Rica debe transitar hacia un modelo de renta global progresiva que reduzca la dependencia del IVA y otorgue mayor peso a los tributos directos, donde la capacidad contributiva se mide con mayor precisión.

También subraya que la justicia fiscal requiere un combate frontal a la evasión mediante estándares OCDE, digitalización y cruces automáticos de información. Señala que, aunque el país ha avanzado en transparencia internacional, aún necesita consolidar sistemas que permitan detectar inconsistencias en tiempo real y reducir la litigiosidad fiscal.

Asimismo, el análisis académico destaca la importancia de aliviar la carga sobre el empleo formal. Las contribuciones actuales encarecen la contratación y dificultan la formalización. El texto propone que la progresividad se fortalezca mediante la ampliación de la base, la modernización administrativa y la revisión del gasto tributario, evitando cargar el peso sobre los salarios o la inversión productiva.

Análisis Integrado de la Variable No. 6.

La discusión muestra que es posible avanzar hacia un sistema más progresivo sin erosionar la competitividad del país. El experto A aboga por una reforma que homologue el tratamiento entre asalariados y profesionales independientes para ampliar la base de manera equitativa. Por su parte, el experto B introduce una visión más estructural, centrada en corregir la regresividad del sistema, fortalecer la renta y del capital, y cerrar los espacios que permiten la evasión, siempre bajo un marco de reglas claras y previsibles.

La tesis complementa estos aportes al destacar la necesidad de transitar hacia una renta global progresiva, fortalecer la fiscalización tecnológica, reducir la carga sobre el

empleo formal y modernizar la administración tributaria. En conjunto, los hallazgos revelan que la progresividad puede implementarse sin sacrificar la competitividad si se articula con medidas de eficiencia, transparencia y simplificación administrativa, garantizando que el sistema recaude más y de forma más equitativa.

Categoría de Análisis - Objetivo Específico 3

Variable No. 7 – Prácticas Internacionales Adaptables al Sistema Fiscal Costarricense

Enunciado Orientador de la Pregunta: *Esta pregunta busca identificar cuáles prácticas, mecanismos o enfoques utilizados por países miembros de la OCDE podrían adaptarse de manera efectiva al contexto costarricense para optimizar su sistema fiscal.*

Respuesta del Experto A – Variable No. 7.

El experto A ofrece una respuesta breve y directa: considera que el modelo del *flat tax* es una práctica que podría adaptarse al entorno costarricense. Desde su perspectiva, la simplicidad del esquema y su potencial para ampliar la base tributaria lo convierten en un mecanismo atractivo dentro de las discusiones sobre eficiencia fiscal.

Respuesta del Experto B – Variable No. 7.

El experto B desarrolla una visión más amplia y comparativa. Señala que las experiencias exitosas en la región giran en torno a un elemento común: fortalecer la administración tributaria desde su capacidad operativa, no únicamente desde la normativa. Destaca el caso de Chile, que ha logrado avances significativos mediante el uso de análisis de datos y modelos de riesgo para identificar sectores donde la evasión es más probable. Considera que Costa Rica podría adoptar este enfoque, dado que ya cuenta con plataformas tecnológicas que pueden potenciarse para la toma de decisiones fiscales más precisas.

También menciona la experiencia de México, donde la factura electrónica dejó de ser un simple comprobante para convertirse en una herramienta de fiscalización integral. Explica

que el uso estratégico de esta información permitió detectar patrones, comportamientos atípicos y posibles inconsistencias casi en tiempo real. Señala que Costa Rica tiene la infraestructura para hacerlo, pero aún no aprovecha plenamente ese potencial.

Finalmente, rescata el ejemplo de Colombia respecto al análisis periódico del gasto tributario. Según explica, la revisión sistemática de exoneraciones y beneficios fiscales ha permitido al país tomar decisiones basadas en evidencia y evitar que los incentivos se conviertan en privilegios permanentes. Considera que esta práctica podría implementarse en Costa Rica sin necesidad de reformas disruptivas, sino mediante disciplina institucional y mejora en los procesos de evaluación.

Correspondencia con el Sustento Teórico de la Tesis – Variable No. 7.

La tesis coincide en que diversas prácticas de países OCDE y latinoamericanos pueden adaptarse al caso costarricense para mejorar la eficiencia tributaria y ampliar la base contributiva. En el ámbito del gasto tributario, destaca la experiencia de Colombia y la recomendación OCDE de racionalizar beneficios fiscales ineficientes. Señala que Costa Rica podría eliminar o modificar exenciones sectoriales —incluidas algunas relacionadas con cooperativas grandes— que no cuentan con justificación técnica y estrechan la base imponible.

El documento también identifica prácticas orientadas al fortalecimiento de la progresividad, como las adoptadas en Chile mediante la implementación del impuesto al patrimonio para gravar las rentas del capital. A ello suma el rol del intercambio automático de información, que permite supervisar movimientos financieros transfronterizos y reducir la evasión asociada a rentas altas.

La tesis también retoma el ejemplo de México en materia de digitalización tributaria, enfatizando que el cruce automatizado de datos entre comprobantes y declaraciones puede mejorar la detección temprana de inconsistencias. Además, señala que Costa Rica debería fortalecer la aplicación del IVA para plataformas digitales internacionales, alineándose con los criterios OCDE en materia de economía digital.

Finalmente, el texto incorpora experiencias europeas vinculadas a la disciplina fiscal, particularmente los mecanismos de evaluación periódica del gasto y la adopción de un Marco Fiscal de Mediano Plazo, que aportan estabilidad y previsibilidad a la política fiscal.

Análisis Integrado de la Variable No. 7.

La comparación entre expertos y el sustento teórico revela un consenso amplio: Costa Rica dispone de las bases para adoptar buenas prácticas aplicadas en países miembros de la OCDE, especialmente en materia de digitalización, fiscalización inteligente y revisión estructural del gasto tributario.

El experto A limita su recomendación al *flat tax*, enfatizando su simplicidad. El experto B y la tesis, en cambio, presentan una visión más profunda que incorpora analítica de datos, uso estratégico de la factura electrónica, intercambio internacional de información y evaluaciones periódicas del gasto tributario. Este enfoque se alinea con las recomendaciones OCDE, que sugieren fortalecer la capacidad operativa de la administración tributaria y priorizar decisiones basadas en evidencia.

En conjunto, los hallazgos muestran que Costa Rica podría optimizar su sistema fiscal adoptando mecanismos ya probados internacionalmente, aprovechando la infraestructura tecnológica existente y orientando sus reformas hacia la eficiencia, la transparencia y la sostenibilidad en el largo plazo.

Variable No. 8 – Diferencias Estructurales entre los Modelos Tributarios Latinoamericanos y el Costarricense

Enunciado Orientador de la Pregunta: *La pregunta busca identificar qué diferencias estructurales existen entre los modelos tributarios de Chile, México y Colombia, en comparación con Costa Rica, que permitan explicar por qué sus niveles de recaudación y sostenibilidad fiscal muestran contrastes significativos.*

Respuesta del Experto A – Variable No. 8.

El experto A considera que la comparación directa entre Costa Rica y estos países no resulta del todo adecuada. Explica que Chile, México y Colombia cuentan con economías más grandes y con empresas que invierten en el extranjero, situación que configura sistemas tributarios orientados a gravar la repatriación activa o pasiva de esos capitales. En contraste, Costa Rica basa buena parte de su estructura fiscal en la atracción de inversión extranjera hacia su territorio, lo que genera reglas y prioridades completamente distintas. Para él, esta diferencia de origen económico hace que los modelos no sean comparables en términos estructurales.

Respuesta del Experto B – Variable No. 8.

El experto B reconoce que Costa Rica parte de una realidad productiva y demográfica muy diferente. Destaca que la economía nacional es más pequeña, con una alta proporción de actividades de servicios y con niveles de informalidad que dificultan la ampliación de la base tributaria. En países como Chile y México, señala que existen sectores productivos más amplios y estables, lo que facilita la generación de ingresos tributarios de manera constante.

También subraya una diferencia institucional importante: mientras estos países han impulsado reformas fiscales relativamente integrales y sostenidas en el tiempo, Costa Rica tiende a realizar modificaciones parciales, fragmentadas y sujetas a presiones coyunturales. Esa falta de continuidad limita la capacidad del Estado para planificar y consolidar resultados fiscales.

Por último, observa que las administraciones tributarias de Chile y México han invertido de forma consistente en tecnología, unidades especializadas y equipos técnicos sólidos. Aunque Costa Rica ha avanzado, aún enfrenta restricciones de recursos y capacidades que se reflejan directamente en los niveles de recaudación.

Correspondencia con el Sustento Teórico de la Tesis – Variable No. 8.

La tesis identifica varias brechas estructurales que explican por qué Costa Rica recauda menos y enfrenta mayores tensiones para sostener su sistema fiscal.

En materia de presión tributaria, expone que Costa Rica se ubica alrededor del 21 % del PIB, cifra similar al promedio latinoamericano pero muy por debajo del promedio de la OCDE. Esta distancia reduce la capacidad redistributiva y el financiamiento de políticas públicas esenciales.

Respecto a la composición de los ingresos, el análisis evidencia que, tanto en Costa Rica como en buena parte de la región, prevalece una fuerte dependencia de impuestos indirectos como el IVA, lo cual genera sistemas menos progresivos. También señala que la recaudación por impuesto sobre la renta personal es considerablemente baja, lo que limita la justicia fiscal y permite que los sectores de mayores ingresos contribuyan proporcionalmente menos.

La tesis también resalta el peso de la informalidad, que ronda el 40 % en Costa Rica. Esta condición restringe significativamente la base tributaria y compromete la sostenibilidad del sistema de seguridad social, fenómeno compartido con otras economías latinoamericanas, aunque con variaciones en magnitud.

Añade que el gasto tributario sigue siendo un problema común, pero particularmente severo en Costa Rica, donde alcanzó el 4,30 % del PIB en 2023. Esta pérdida de recursos disminuye la progresividad y fomenta distorsiones económicas. Aunque algunas exenciones tienen justificación social, muchas operan sin criterios técnicos sólidos.

Análisis Integrado de la Variable No. 8.

Los hallazgos muestran que las diferencias estructurales entre Costa Rica y países como Chile, México y Colombia no se basan únicamente en el tamaño económico, sino también en la solidez institucional, la continuidad de las reformas fiscales y la composición de sus sistemas tributarios. Costa Rica comparte con gran parte de América Latina una estructura tributaria centrada en el consumo y la informalidad, lo que limita la recaudación efectiva y restringe la progresividad.

El experto A enfatiza la divergencia entre modelos por razones de origen económico, mientras que el experto B describe con mayor detalle las brechas en capacidad institucional, base productiva y estabilidad de las reformas. La tesis complementa ambas visiones al mostrar que Costa Rica reproduce los desafíos comunes de la región, pero con particular

intensidad en áreas como el gasto tributario, la baja recaudación de renta personal y la informalidad.

En conjunto, el análisis confirma que la sostenibilidad fiscal costarricense se ve afectada por una combinación de factores estructurales y administrativos que difieren de los casos estudiados y que, por tanto, explican la brecha en los niveles de recaudación y capacidad redistributiva.

Variable No. 9 – Viabilidad de Adoptar Mecanismos de Evaluación de Impacto Fiscal Estilo OCDE

Enunciado Orientador de la Pregunta: *Esta pregunta busca determinar si Costa Rica tiene la capacidad institucional, técnica y normativa para incorporar mecanismos de evaluación fiscal similares a los utilizados por la OCDE, como el Tax Policy Review.*

Respuesta del Experto A – Variable No. 9.

El experto A considera que el país ya se encuentra transitando en esa dirección. A su criterio, Costa Rica ha venido implementando prácticas alineadas con los estándares OCDE, por lo que la adopción de evaluaciones de impacto fiscal no solo es viable, sino que en cierta medida ya está en marcha.

Respuesta del Experto B – Variable No. 9.

El experto B sostiene que la adopción de estos mecanismos es plenamente viable y, además, necesaria para modernizar la gestión fiscal. Explica que Costa Rica ha demostrado capacidad para cumplir estándares internacionales cuando existe un compromiso institucional, y que una herramienta como el *Tax Policy Review* permitiría evaluar el sistema tributario como un conjunto coherente: lo que recauda, lo que deja de recaudar, las exoneraciones que generan pérdidas sin retorno y las áreas que requieren ajustes estructurales.

Señala que este tipo de evaluaciones contribuiría a ordenar el debate fiscal con base en evidencia, reduciendo la improvisación y fortaleciendo la credibilidad del país frente a los

mercados internacionales. Añade que muchos Estados miembros de la OCDE han incorporado estas evaluaciones no como imposiciones externas, sino como instrumentos internos de planificación fiscal. En su opinión, Costa Rica posee la capacidad técnica para implementarlas y eventualmente convertirlas en una práctica permanente dentro del Ministerio de Hacienda.

Correspondencia con el Sustento Teórico de la Tesis – Variable No. 9.

La tesis coincide en que Costa Rica no solo puede, sino que debe incorporar mecanismos de evaluación fiscal inspirados en los estándares OCDE, tanto por su adhesión reciente como por las necesidades internas del país.

El análisis destaca que la pertenencia a la OCDE implica el compromiso de adoptar herramientas de transparencia, gobernanza y rendición de cuentas similares a las del *Tax Policy Review*. Señala que Costa Rica ya ejecuta ejercicios cercanos a estas evaluaciones, como la estimación anual del gasto tributario y el monitoreo continuo de la sostenibilidad fiscal bajo la Ley 9635.

El documento también enfatiza la importancia de migrar hacia un Marco Fiscal de Mediano Plazo jurídicamente vinculante, dentro del cual las revisiones periódicas del gasto (spending reviews) se conviertan en instrumentos esenciales para evaluar el impacto de políticas y exoneraciones. La tesis propone incluso una Ley de Revisión del Gasto que obligue a realizar evaluaciones ex ante y ex post, garantizando que las decisiones fiscales se apoyen en evidencia robusta y mantengan coherencia con las metas de sostenibilidad.

Análisis Integrado de la Variable No. 9.

El estudio comparado entre expertos y la tesis muestra una convergencia clara: Costa Rica posee las condiciones para adoptar de manera formal mecanismos de evaluación de impacto fiscal similares a los de la OCDE. El experto A apunta a que el país ya ha avanzado en esta dirección, mientras que el experto B destaca la necesidad de consolidar estas prácticas como parte de una estrategia fiscal moderna y basada en evidencia.

El sustento teórico de la tesis amplía esta visión al señalar que tales evaluaciones no solo son viables, sino necesarias para identificar deficiencias estructurales —como exoneraciones ineficientes, baja progresividad o pérdidas por evasión— antes de que generen crisis más profundas. Además, estas herramientas aportarían previsibilidad, mejorarían el diálogo con los mercados y fortalecerían la capacidad del país para tomar decisiones fiscales con mayor eficacia.

En conjunto, los hallazgos muestran que la incorporación de evaluaciones al estilo OCDE no debería verse como una imposición externa, sino como un paso natural dentro del proceso de modernización fiscal costarricense.

Categoría de Análisis - Objetivo Específico 4

Variable No. 10 – Criterios de Técnica Legislativa para Integrar Recomendaciones OCDE al Marco Tributario Costarricense

Enunciado Orientador de la Pregunta: *La pregunta busca determinar cuáles criterios de técnica legislativa deberían guiar la incorporación de los estándares y recomendaciones OCDE en la modernización del marco jurídico-tributario de Costa Rica.*

Respuesta del Experto A – Variable No. 10.

El experto A considera que, dadas las condiciones macroeconómicas actuales —inflación baja, reservas internacionales elevadas, tipo de cambio estable, déficit por debajo del 3 % y endeudamiento bajo el umbral del 60 %— no es necesario introducir nuevos tributos ni realizar reformas legislativas de gran alcance. A su juicio, el país no requiere modificar su estructura tributaria para alinearse a recomendaciones internacionales, sino más bien avanzar hacia una reducción de tasas, lo cual, desde su perspectiva, incentivaría la inversión y el dinamismo económico sin necesidad de ajustes normativos adicionales.

Respuesta del Experto B – Variable No. 10.

El experto B ofrece una visión más centrada en la realidad institucional del proceso legislativo costarricense. Señala que, debido a la complejidad para aprobar reformas en la Asamblea Legislativa, los proyectos vinculados a compromisos OCDE deben ser revisados por especialistas en cada materia. Recomienda incluso la creación de una comisión legislativa especial —similar a la que se conformó durante el proceso de adhesión a la OCDE— que permita análisis técnicos exhaustivos.

Destaca que, en la práctica, el Ministerio de Hacienda trabaja continuamente con expertos del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información de la OCDE para garantizar que los textos legales se ajusten a los estándares internacionales. Considera esencial cuidar cada modificación que se realice durante su trámite legislativo para evitar que mociones o cambios de redacción alteren la finalidad del proyecto o excluyan obligaciones internacionales previamente acordadas.

Correspondencia con el Sustento Teórico de la Tesis – Variable No. 10.

El análisis de la tesis coincide en que la adopción de lineamientos OCDE debe responder a criterios rigurosos de técnica legislativa, con el fin de asegurar coherencia normativa, previsibilidad y respeto al marco constitucional costarricense.

En primer lugar, resalta que toda reforma tributaria debe basarse estrictamente en el principio de legalidad y en la reserva de ley prevista en la Constitución Política. Esto implica que la creación, modificación o eliminación de tributos solo puede realizarse mediante ley formal, y que los elementos esenciales del tributo deben quedar claramente definidos para evitar interpretaciones extensivas o discrecionales.

La tesis también enfatiza la importancia de la coherencia y simplificación normativa. Dado que Costa Rica arrastra un sistema tributario complejo y fragmentado, cualquier incorporación de estándares OCDE —como marcos fiscales de mediano plazo o revisiones periódicas del gasto— debe integrarse de manera sistemática, evitando duplicidades o contradicciones. El objetivo es fortalecer la seguridad jurídica para contribuyentes y administración, y consolidar un marco predecible.

Por último, el documento subraya que las reformas deben alinearse con los principios de progresividad, proporcionalidad y justicia fiscal. Esto implica diseñar instrumentos que reflejen la capacidad económica de los contribuyentes, resguarden la no confiscatoriedad y fortalezcan la transparencia sobre el uso de los recursos públicos. En ese sentido, la tesis coincide con la OCDE en que las leyes deben contemplar mecanismos de evaluación de impacto que permitan medir la efectividad de los cambios y evitar distorsiones futuras.

Análisis Integrado de la Variable No. 10.

La integración de perspectivas muestra dos enfoques distintos: mientras el experto A considera que las condiciones macroeconómicas actuales no justifican nuevas reformas legislativas, el experto B insiste en la necesidad de fortalecer el proceso técnico y procedimental para que las iniciativas vinculadas a la OCDE se tramiten con el rigor que requieren los compromisos internacionales.

La tesis se alinea de manera más cercana con la postura del experto B. Advierte que, independientemente del momento económico, la técnica legislativa es fundamental para garantizar que las reformas tributarias cumplan con los principios constitucionales, se integren de forma coherente y respondan a los objetivos de transparencia y progresividad que promueve la OCDE. Además, identifica que la falta de sistematización normativa ha sido uno de los mayores obstáculos históricos de Costa Rica, por lo que una adecuada técnica legislativa es indispensable para modernizar el sistema fiscal y asegurar su sostenibilidad a largo plazo.

En conjunto, los hallazgos sugieren que la incorporación de recomendaciones OCDE no depende únicamente de la necesidad de nuevos tributos, sino de la capacidad del país para formular normas claras, coherentes y técnicamente fundamentadas que fortalezcan la credibilidad institucional y la eficiencia tributaria.

Variable No. 11 – Evaluaciones de Impacto Regulatorio Necesarias para Aprobación de Reformas Fiscales

Enunciado Orientador de la Pregunta: *Esta pregunta busca identificar qué tipo de evaluación de impacto regulatorio debería realizar Costa Rica antes de aprobar nuevas reformas fiscales, de modo que se asegure su efectividad, proporcionalidad y viabilidad institucional.*

Respuesta del Experto A – Variable No. 11.

El experto A plantea una opinión sumamente concisa: considera que la prioridad debería ser bajar impuestos, más que continuar realizando evaluaciones regulatorias extensas. Desde su perspectiva, una reducción de cargas tributarias tendría efectos positivos inmediatos y reduciría la necesidad de análisis adicionales.

Respuesta del Experto B – Variable No. 11.

El experto B destaca que toda evaluación regulatoria debe ser preventiva, sistemática y basada en evidencia. Señala que Costa Rica ya cuenta con una metodología institucionalizada en el área de Mejora Regulatoria del MEIC, la cual establece procedimientos obligatorios para analizar los efectos de nuevas normas. A su criterio, esta metodología debería aplicarse rigurosamente a toda reforma fiscal, pues permite identificar anticipadamente efectos no deseados, medir la proporcionalidad de las medidas y asegurar que los cambios normativos tengan una justificación técnica clara.

Correspondencia con el Sustento Teórico de la Tesis – Variable No. 11.

La tesis coincide con el experto B al señalar que las reformas fiscales deben ir acompañadas de evaluaciones ex ante y ex post, fundamentadas en los lineamientos de organismos como la OCDE, el FMI y el Banco Mundial. Estos análisis permiten anticipar riesgos, garantizar proporcionalidad y asegurar que los cambios normativos realmente contribuyen a la sostenibilidad fiscal.

En relación con el contenido específico, el documento identifica tres evaluaciones esenciales:

- **Evaluación de Impacto Fiscal (EIF):** Es la herramienta que permite medir de forma cuantitativa cómo afectará la reforma la recaudación, la estructura tributaria y la distribución de la carga impositiva. Resulta indispensable para valorar medidas como la eliminación o modificación de exoneraciones, cuyo costo ascendió al 4,30 % del PIB en 2023. La tesis vincula este análisis con las “spending reviews” recomendadas por la OCDE, que funcionan como mecanismos de evaluación tanto previa como posterior.
- **Evaluación de Impacto Económico y de Competitividad:** Se orienta a determinar si la reforma afectará la inversión, los costos de producción o la productividad. La tesis destaca que, para un país que depende de la atracción de inversión extranjera directa, las reformas deben ser neutras, estables y no generar distorsiones que puedan encarecer la actividad económica o desincentivar la formalidad.
- **Evaluación de Impacto Social y de Equidad:** Busca asegurar que los efectos distributivos de la reforma no recaigan desproporcionadamente sobre los hogares de menores ingresos. La tesis señala que deben utilizarse datos desagregados por ingreso, género y región para verificar la proporcionalidad de las medidas y cumplir con los principios constitucionales del Estado Social de Derecho. Este tipo de análisis es especialmente relevante en un país donde el IVA y las cotizaciones sociales tienen un peso elevado en la carga total.

Análisis Integrado de la Variable No. 11.

El contraste entre las posiciones revela una diferencia fundamental: mientras el experto A simplifica la discusión al plantear que la solución está en reducir impuestos, el experto B —coincidiendo con la tesis— subraya que cualquier reforma fiscal requiere evaluaciones rigurosas que permitan prever sus efectos en términos fiscales, económicos y sociales.

La tesis aporta un marco técnico robusto que refuerza la importancia de estas evaluaciones como condición previa para la adopción de cambios tributarios. La evidencia documentada muestra que Costa Rica enfrenta desafíos estructurales —como la regresividad del sistema, el alto gasto tributario y la informalidad— que no pueden ser abordados sin un análisis previo integral.

Los hallazgos consolidan la idea de que la efectividad y viabilidad de las reformas fiscales no depende únicamente de reducir o aumentar impuestos, sino de comprender de manera profunda sus impactos antes de implementarlas. La evaluación regulatoria emerge, por tanto, como un instrumento indispensable para garantizar que los cambios normativos sean coherentes, proporcionales y sostenibles en el tiempo.

Variable No. 12 – Mecanismos Normativos y Administrativos para Fortalecer la Sostenibilidad Fiscal sin Afectar el Estado Social de Derecho

Enunciado Orientador de la Pregunta: *La pregunta busca identificar cuáles mecanismos, tanto normativos como administrativos, permitirían reforzar la sostenibilidad fiscal del país sin debilitar los compromisos constitucionales del Estado social y democrático de derecho.*

Respuesta del Experto A – Variable No. 12.

El experto A plantea una visión centrada en la educación cívico-tributaria. Considera que la sostenibilidad fiscal a largo plazo no depende únicamente de reformas técnicas o ajustes normativos, sino de cultivar desde edades tempranas una cultura de cumplimiento. Para ello, propone incorporar en escuelas públicas y privadas programas que enseñen a los estudiantes la importancia de contribuir y pagar impuestos, de manera que el cumplimiento deje de verse como un acto impuesto y pase a entenderse como una responsabilidad social compartida.

Respuesta del Experto B – Variable No. 12.

El experto B sitúa la discusión en el ámbito de la cooperación internacional y la transparencia. Señala que Costa Rica ya ha adoptado instrumentos legales que permiten

ejecutar todas las modalidades de intercambio de información fiscal que existen actualmente, junto con más de 150 jurisdicciones. Destaca que los convenios bilaterales y las convenciones multilaterales vigentes garantizan la confidencialidad, la trazabilidad y el uso adecuado de la información, elementos indispensables para identificar maniobras que erosionan la base imponible.

Subraya que estos mecanismos han sido esenciales para detectar delitos tributarios, estructuras societarias opacas y flujos financieros ilícitos. Además, reconoce que el trabajo conjunto con la OCDE y su Foro Global ha fortalecido la capacidad del país para aplicar mejores prácticas internacionales. En su criterio, esta cooperación continua y técnicamente acompañada constituye un pilar central para preservar sostenibilidad fiscal sin sacrificar los principios del Estado social.

Correspondencia con el Sustento Teórico de la Tesis – Variable No. 12.

La tesis ofrece una visión más amplia y sistemática de los mecanismos que podrían fortalecer la sostenibilidad fiscal, articulando dos grandes dimensiones: normativa y administrativa.

En la dimensión normativa, subraya que Costa Rica debe avanzar hacia un Marco Fiscal de Mediano Plazo anclado en ley, que establezca metas plurianuales creíbles y orientadas a la estabilidad. También destaca la necesidad de institucionalizar revisiones periódicas del gasto público, con evaluaciones previas y posteriores que permitan valorar el impacto real de la inversión estatal. El análisis resalta, además, la importancia de consolidar la Regla Fiscal para evitar interpretaciones divergentes entre instituciones, así como promover reformas orientadas a ampliar la base tributaria mediante la racionalización de exoneraciones y la tributación más efectiva del capital.

En la dimensión administrativa, la tesis prioriza la modernización institucional a través de la digitalización tributaria. El proyecto Hacienda Digital es identificado como un eje central para integrar sistemas de tesorería, deuda y presupuesto, y para mejorar la trazabilidad mediante análisis automatizado de datos. Además, plantea fortalecer la Dirección General de Tributación para mejorar la fiscalización, especialmente en operaciones internacionales, y desarrollar incentivos que fomenten la formalización laboral

y empresarial. Finalmente, propone la creación de un Consejo Fiscal Independiente que supervise la transparencia presupuestaria y ofrezca criterios técnicos externos al Poder Ejecutivo.

Análisis Integrado de la Variable No. 12.

El análisis conjunto muestra que los expertos y la tesis coinciden en que la sostenibilidad fiscal no depende solo de cambios normativos, sino también del fortalecimiento institucional y del desarrollo de capacidades técnicas y sociales.

El experto A aporta una visión preventiva basada en la educación tributaria, recordando que la sostenibilidad también requiere una ciudadanía informada y comprometida con el deber constitucional de contribuir. El experto B, en cambio, enfatiza la cooperación internacional y la transparencia como mecanismos que ya están produciendo resultados concretos en la lucha contra la evasión y la erosión de la base imponible.

La tesis complementa ambas perspectivas con un enfoque estructural más amplio, que abarca desde la disciplina fiscal hasta la modernización administrativa, la ampliación de la base y la gestión eficiente del gasto. Esta visión integral permite entender que fortalecer la sostenibilidad fiscal no implica dismantelar el Estado social, sino garantizar que cuente con los recursos, la eficiencia y la gobernanza necesarios para cumplir sus finalidades constitucionales.

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusión No. I – Viabilidad Real y Constitucional de la Hipótesis Central

La hipótesis central —que sostiene que Costa Rica *sí puede* incorporar de manera jurídicamente viable las recomendaciones de la OCDE 2025 para avanzar hacia un marco tributario sostenible, equitativo y plenamente compatible con los principios constitucionales— se cumple en su totalidad.

El análisis integrado de la normativa, los indicadores macro fiscales y las valoraciones de los expertos confirma que el país cuenta con las bases constitucionales, legales e institucionales necesarias para adoptar dichas recomendaciones sin comprometer el Estado social y democrático de derecho.

- **Viabilidad Normativa y Coherencia Constitucional:** La investigación evidenció que el ordenamiento jurídico costarricense permite la incorporación de los estándares OCDE sin necesidad de reformas constitucionales. Los pilares que lo respaldan son claros:
 - **Artículo 18 C.P.:** reconoce el deber de contribuir, lo cual legitima la existencia de un sistema fiscal sólido, progresivo y sostenible.
 - **Artículo 50 C.P.:** exige al Estado procurar el bienestar general, lo que respalda reformas orientadas a equidad y transparencia.
 - **Artículo 121 inciso 13:** reafirma la *reserva de ley tributaria*, asegurando que toda reforma fiscal debe tramitarse mediante ley formal, garantizando seguridad jurídica.

Asimismo, las reformas reglamentarias del Procedimiento Tributario (2024) demostraron que Costa Rica ya es capaz de incorporar estándares OCDE como el Intercambio Automático de Información (AEOI/CRS), fortaleciendo la transparencia fiscal sin vulnerar derechos fundamentales.

La hipótesis se confirma porque dichas incorporaciones ocurrieron dentro del marco constitucional vigente y con respaldo de la Sala Constitucional.

- **Demostración de Sostenibilidad y Disciplina Fiscal (Ley No. 9635 y Regla Fiscal):** El estudio confirmó que la Ley No. 9635 ha sido el instrumento de mayor impacto en la estabilidad fiscal de los últimos años. Los datos oficiales muestran resultados contundentes:

- La relación Deuda/PIB cayó a 59,7 % al cierre de 2024, cruzando por debajo del umbral crítico del 60 % definido por la Regla Fiscal.
- La aplicación del Título III de la Ley 9635 permitió contener el gasto corriente y moderar el ritmo del endeudamiento.
- La reducción del endeudamiento abrió un margen fiscal cercano a ¢30 700 millones para 2025, destinado a áreas esenciales como salud y educación.
- La transformación del impuesto de ventas en IVA amplió la base recaudatoria y elevó la recaudación de 4 % del PIB en 2018 a 5,8 % en 2022.

Estos resultados demuestran que la normativa vigente no sólo es jurídicamente viable, sino también efectiva en la práctica, fortaleciendo la hipótesis de un sistema capaz de absorber y adoptar lineamientos OCDE.

- **Identificación y Corrección de Brechas Estructurales (Alineadas con Recomendaciones OCDE):** La hipótesis se confirma porque las brechas detectadas no se oponen al estándar OCDE; por el contrario, coinciden con las reformas que la organización recomienda. Entre las brechas identificadas destacan:

- **Gasto Tributario elevado:** 4,30 % del PIB en 2023, asociado a exoneraciones sin justificación técnica.
- **Presión fiscal baja:** alrededor del 21 % del PIB, frente al 33,9 % promedio OCDE.
- **Regresividad del sistema:** alta dependencia del IVA y baja recaudación del Impuesto sobre la Renta Personal.
- **Informalidad del 40 %**, lo cual erosiona la base y limita la sostenibilidad a largo plazo.

Las recomendaciones OCDE —racionalización del gasto tributario, fortalecimiento del IRPF, evaluación permanente de exenciones y reforma del marco de gobernanza fiscal— son compatibles con la Constitución y viables en el contexto costarricense, tal como lo demostraron los expertos entrevistados.

- **Viabilidad de Incorporar Mecanismos de Gobernanza y Evaluación:** El análisis confirmó que Costa Rica sí tiene capacidad institucional para adoptar revisiones al estilo OCDE, tales como:

- Evaluaciones de Impacto Fiscal (EIF)
- Revisiones del Gasto (Spending Reviews)
- Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP) con respaldo legal

Estas herramientas ya poseen anclaje institucional: El Ministerio de Hacienda, publica anualmente la estimación del GT; la Regla Fiscal exige monitoreo constante; y el país trabaja con la OCDE en transparencia, intercambio de información y estándares de modernización fiscal.

Por ello, la adopción de instrumentos avanzados de evaluación no sólo es viable, sino necesaria para consolidar un sistema fiscal moderno y eficaz.

- **Síntesis Final: La Hipótesis Se Cumple:** La evidencia normativa, económica y técnico-institucional demuestra que Costa Rica sí puede adoptar las recomendaciones de la OCDE 2025 de forma jurídicamente viable, manteniendo la coherencia con la Constitución, reforzando la sostenibilidad fiscal y avanzando hacia un sistema más progresivo, transparente y equitativo.

La hipótesis se sostiene porque el país:

- Ya incorpora estándares OCDE.
- Cuenta con respaldo constitucional y jurisprudencial.
- Logró estabilizar sus finanzas públicas.
- Identifica correctamente sus brechas estructurales.
- Tiene la capacidad técnica para implementar reformas futuras.

Conclusión No. II – Alcances y Límites de la Normativa Fiscal Vigente en la Estabilidad Económica Nacional

- **Cumplimiento Pleno del Objetivo Específico N.º 1:** El objetivo se cumple íntegramente. La investigación examinó la normativa fiscal vigente — incluyendo la Constitución Política, la Ley No. 9635, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (No. 4755) y sus reformas reglamentarias del 2024— y evaluó su efecto real en las finanzas públicas mediante indicadores macro fiscales oficiales. Esta combinación permitió determinar que, aunque las reformas recientes estabilizaron las variables críticas, el sistema aún no ofrece un equilibrio estructural ni distributivo.
- **Un Marco Constitucional Claro y Determinante para la Disciplina Fiscal:** El análisis jurídico evidenció que la arquitectura constitucional costarricense establece bases sólidas para la sostenibilidad fiscal.

El artículo 18 confirma el deber de contribuir, el artículo 50 obliga al Estado a procurar el mayor bienestar (lo cual justifica la progresividad) y el artículo 121 inciso 13 establece la reserva de ley en materia tributaria.

Asimismo, la jurisprudencia constitucional reafirmó que la disciplina fiscal contenida en la Ley 9635 es compatible con el Estado Social de Derecho y se ajusta al principio de proporcionalidad.

- **Avances Concretos en Sostenibilidad - La Normativa Sí Funcionó:** Los indicadores macro fiscales analizados mostraron efectos reales y cuantificables de las reformas:
 - La relación Deuda/PIB cayó a 59,7 % al cierre de 2024, por debajo del umbral del 60 % previsto por la Regla Fiscal.
 - La aplicación del Título III de la Ley No. 9635 moderó el crecimiento del gasto corriente y contuvo el ritmo del endeudamiento.
 - La reforma tributaria transformó el impuesto de ventas en un IVA que aumentó la recaudación de 4 % del PIB (2018) a 5,8 % (2022).

- El Impuesto sobre la Renta incrementó su recaudación en un 22 % posterior a la reforma, reforzando la estabilidad fiscal.
- La reducción del endeudamiento habilitó un margen adicional aproximado de ₡30 700 millones para salud y educación en 2025, demostrando que la disciplina fiscal es compatible con la garantía de derechos sociales.
- **Persistencia de Brechas que Impiden un Equilibrio Fiscal Integral:** Pese a los avances, la tesis y los expertos coincidieron en que la normativa vigente no ha resuelto los problemas estructurales del sistema:
 - La presión fiscal se mantiene en 21 % del PIB, muy por debajo del promedio OCDE (33,9 %).
 - El sistema sigue siendo regresivo, con alta dependencia del IVA.
 - El Gasto Tributario (GT) alcanzó 4,30 % del PIB en 2023, lo que estrecha la base imponible y favorece distorsiones económicas.
 - La informalidad laboral ronda el 40 %, erosionando la recaudación y debilitando la sostenibilidad de la seguridad social.
 - La estructura del gasto continúa siendo rígida, y las tensiones interpretativas entre Hacienda y la CGR en la aplicación de la Regla Fiscal evidencian un marco legal complejo y fragmentado.
- **Estabilidad Lograda, Transformación Pendiente:** La evidencia demuestra que la Ley No. 9635 sí estabilizó las finanzas públicas, pero el sistema no ha logrado armonizar esa estabilidad con eficiencia, progresividad y sostenibilidad a largo plazo.
El marco normativo vigente controla el déficit, pero aún no corrige las desigualdades fiscales históricas ni moderniza la estructura del gasto. En otras palabras: la normativa estabiliza, pero no transforma.
- **Síntesis Final del Objetivo:** El objetivo se cumple porque la tesis logró examinar, explicar y valorar el impacto real de la normativa fiscal en la estabilidad económica. Los datos muestran que Costa Rica avanzó en sostenibilidad, pero todavía debe enfrentar retos estructurales que exigen

reformas más profundas, coherentes y modernas para consolidar una política fiscal equilibrada, eficiente y equitativa.

Conclusión No. III – Reformas Prioritarias para Ampliar la Base Impositiva sin Afectar la Competitividad

El Objetivo Específico No. 2 se cumple plenamente, ya que la investigación permitió identificar, con base en el análisis documental, el derecho comparado y los aportes de los expertos, cuáles son las reformas fiscales prioritarias que permitirían ampliar la base impositiva del país sin afectar la competitividad económica ni el equilibrio social. El estudio confirmó que Costa Rica puede fortalecer su sistema tributario atendiendo tres ejes centrales: la reducción del gasto tributario ineficiente, el cierre de brechas de cumplimiento y la modernización institucional orientada a la equidad.

- **Racionalización del Gasto Tributario como Pilar de Ampliación de Base:** El análisis evidenció que la reforma más urgente recae sobre el Gasto Tributario (GT), que alcanzó en 2023 un 4,30 % del PIB. Este monto —equivalente a ₡2.024.039,8 millones— constituye uno de los principales factores que estrechan la base recaudatoria. La racionalización del GT se consolida como reforma prioritaria porque:
 - permite ampliar la base sin crear nuevos impuestos,
 - corrige inequidades generadas por exenciones históricamente regresivas, y
 - se alinea directamente con los lineamientos de la OCDE, que insta a revisar beneficios como las tasas reducidas de IVA y exenciones sectoriales sin justificación técnica.

La tesis coincide con los expertos en que Costa Rica debe adoptar evaluaciones costo-beneficio obligatorias y rediseñar las exoneraciones para que sean focalizadas, temporales y acompañadas de criterios de rendimiento verificables.

- **Fortalecimiento de la Tributación Directa sin Sacrificar la Competitividad:** La investigación confirmó que Costa Rica mantiene una estructura fiscal

altamente dependiente de impuestos indirectos, lo que provoca regresividad y limita la equidad. Por ello, se identificó como reforma esencial:

- fortalecer la progresividad del Impuesto sobre la Renta Personal (IRPF),
- mejorar la tributación de las rentas de capital y del patrimonio, y
- corregir las brechas que permiten la subtributación de sectores de alta capacidad contributiva.

El estudio comparado mostró que países como Chile han avanzado en esta dirección mediante impuestos al patrimonio y regímenes más equilibrados entre renta del trabajo y del capital.

El experto A planteó una visión complementaria sobre competitividad, señalando que una eventual reducción del Impuesto sobre la Renta de Utilidades (ISU) —del 30 % al 25 %— podría dinamizar la economía y aumentar la recaudación indirecta mediante mayor consumo.

Ambas posturas no se excluyen: evidencian que la ampliación de base puede lograrse tanto corrigiendo inequidades como fortaleciendo la actividad económica formal.

- **Cierre de las Brechas de Cumplimiento - Evasión, Elusión e Informalidad:**

La tesis confirmó que las brechas de cumplimiento representan uno de los desafíos más graves para la sostenibilidad fiscal:

- La evasión y elusión reducen significativamente la recaudación potencial.
- La informalidad, cercana al 40 % de la población ocupada, erosiona la base efectiva y limita la progresividad real del sistema.

El estudio demuestra que la solución depende de reforzar tres mecanismos clave:

- fiscalización tecnológica, especialmente a través del proyecto *Hacienda Digital*,
- uso estratégico y comparado de la factura electrónica, siguiendo la experiencia de México, y

- aplicación estricta de estándares OCDE como BEPS y el Intercambio Automático de Información (AEOI/CRS).

Estas herramientas son plenamente compatibles con el ordenamiento jurídico costarricense y permiten ampliar la recaudación sin impactar negativamente a los sectores productivos formales.

- **Expansión de la Base sin Menoscabar la Competitividad Económica y Social:** La conclusión general del objetivo establece que sí es posible ampliar la base impositiva del país sin afectar su competitividad, siempre que las reformas se diseñen bajo los principios de equidad, neutralidad económica y simplificación administrativa. La investigación muestra que:

- el cierre de brechas de evasión,
- la racionalización del GT, y
- el fortalecimiento de la tributación directa

Son reformas que amplían la recaudación sin imponer cargas adicionales al empleo formal ni a la inversión productiva.

En términos comparados, se trata de una ruta viable y plenamente coherente con la práctica fiscal de países OCDE y latinoamericanos.

- **Síntesis Final de la Conclusión:** El Objetivo Específico No. 2 se cumple en todos sus extremos, evidenciando que la ampliación de la base tributaria costarricense debe concentrarse en corregir distorsiones históricas, aumentar la equidad y fortalecer la fiscalización, sin comprometer la competitividad.

Las reformas prioritarias identificadas —racionalización del GT, fortalecimiento de la tributación directa y modernización fiscal— conforman un mapa de ruta viable, constitucional y alineado con los estándares OCDE, que permite avanzar hacia un sistema tributario más justo, eficiente y sostenible.

Conclusión No. IV – Viabilidad de Adaptar Experiencias Internacionales para Optimizar el Sistema Fiscal Costarricense

El Objetivo Específico No. 3 se cumplió plenamente, pues la tesis logró evaluar con rigor las experiencias de optimización fiscal aplicadas en países de la OCDE y de América Latina entre 2020 y 2025, determinando cuáles mecanismos son jurídicamente viables y administrativamente adaptables al contexto costarricense. El análisis demostró que, pese a las diferencias estructurales entre Costa Rica y economías de mayor escala, las herramientas de progresividad, fiscalización inteligente y disciplina presupuestaria pueden integrarse coherentemente al marco constitucional costarricense.

- **Lecciones Internacionales que Amplían la Progresividad y la Equidad:** La revisión comparada mostró que las reformas orientadas a gravar el capital, reducir privilegios tributarios y fortalecer el impuesto sobre la renta han permitido a países como Chile avanzar hacia sistemas más equilibrados.

La experiencia chilena, en particular, evidenció que es jurídicamente posible gravar patrimonios o rentas de capital utilizando mecanismos de transparencia internacional como el Intercambio Automático de Información (AEOI), lo cual reduce la evasión transfronteriza.

La investigación determinó que estas medidas pueden implementarse en Costa Rica sin vulnerar el principio de seguridad jurídica, siempre que se respete el marco de reserva de ley y la proporcionalidad tributaria.

- **Administración Tributaria Moderna: Digitalización y Gestión de Riesgos:** El derecho comparado evidenció que la modernización administrativa —más que la creación de nuevos tributos— es el elemento que más incide en la recaudación real.

La experiencia de México con el CFDI, y su capacidad para cruzar información en tiempo real, reafirma la necesidad de que Costa Rica potencie el uso estratégico de la factura electrónica, combinándola con herramientas de analítica de datos y modelos de riesgo fiscal.

La tesis concluye que estas prácticas son plenamente aplicables al país y compatibles con proyectos ya en marcha, como *Hacienda Digital*, lo que demuestra que el fortalecimiento de la fiscalización es una ruta viable, proporcional y no regresiva para mejorar la recaudación.

- **Revisión Periódica de Exoneraciones - Una Práctica Exitosamente Replicable:** La experiencia de Colombia, que revisa sistemáticamente sus exoneraciones mediante análisis costo-beneficio, ofrece un modelo claro para enfrentar uno de los principales desafíos costarricenses: el Gasto Tributario del 4,30 % del PIB.

La tesis determinó que Costa Rica puede adoptar este enfoque sin modificar su estructura constitucional, incorporando por ley evaluaciones periódicas de eficiencia, transparencia y focalización, lo que permitiría al Estado evitar pérdidas injustificadas y reducir distorsiones económicas.

- **Disciplina Fiscal y Marco de Mediano Plazo: Una Ruta Probada:** Los casos de **España y Portugal** demostraron que la sostenibilidad fiscal no depende únicamente de la reducción del gasto, sino de contar con reglas claras, estables y de largo plazo.

La investigación identificó que Costa Rica puede replicar esta experiencia mediante la formalización de un Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP) y la incorporación de revisiones periódicas del gasto “*spending reviews*”, reforzando así la previsibilidad de la política fiscal.

- **Adecuación al Contexto Costarricense: Viabilidad y Límites:** Aunque Costa Rica presenta diferencias estructurales relevantes —como una presión fiscal cercana al **21 % del PIB**, alta informalidad ($\approx 40\%$) y dependencia del IVA—, la tesis estableció que los mecanismos internacionales analizados pueden integrarse al país si se aplican con gradualidad y sustento técnico. Las herramientas recomendadas no contradicen el Estado Social y Democrático de Derecho, sino que fortalecen su capacidad redistributiva mediante:
 - mayor progresividad en el impuesto sobre la renta,

- reducción de privilegios fiscales injustificados,
- fiscalización inteligente basada en datos, y
- transparencia en el uso del gasto público.

Estas prácticas son compatibles con las obligaciones asumidas ante la OCDE y responden a las necesidades actuales del sistema fiscal costarricense.

- **Síntesis Final de la Conclusión:** La tesis cumplió ampliamente el Objetivo Específico No. 3 al demostrar que Costa Rica puede adoptar, de forma jurídicamente viable y administrativamente eficiente, los mecanismos de optimización fiscal aplicados en países OCDE.

La investigación confirmó que las experiencias comparadas —progresividad del capital, digitalización tributaria, evaluación de exoneraciones y disciplina fiscal— constituyen una ruta factible para fortalecer la equidad, la transparencia y la sostenibilidad del sistema tributario nacional, sin sacrificar la competitividad ni el modelo de Estado Social de Derecho.

Conclusión No. V – Lineamientos Normativos y Técnicos para Fortalecer la Sostenibilidad Fiscal de Costa Rica

El Objetivo Específico No. 4 se cumplió plenamente, pues la tesis logró proponer un conjunto coherente de lineamientos normativos y administrativos que permiten incorporar las recomendaciones de la OCDE 2025 al marco jurídico costarricense, asegurando disciplina fiscal, equidad tributaria y coherencia institucional. La investigación demostró que la modernización del sistema fiscal requiere no solo ajustes legales, sino una visión integrada que combine técnica legislativa, análisis de impacto regulatorio y fortalecimiento operativo del Estado.

- **Lineamientos Normativos Basados en Técnica Legislativa y Seguridad Jurídica:** La tesis estableció que cualquier reforma tributaria debe partir del respeto a la reserva de ley, la seguridad jurídica y el principio de legalidad

tributaria, de acuerdo con los artículos 18 y 121 inciso 13 de la Constitución Política. Bajo este parámetro, se propusieron lineamientos esenciales para actualizar el marco fiscal:

- Institucionalizar por ley un Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP) con metas plurianuales claras y mecanismos automáticos de corrección, siguiendo el estándar OCDE. Esto permite eliminar la improvisación fiscal y fortalecer la previsibilidad del sistema.
- Consolidar la Regla Fiscal y dotarla de mayor claridad normativa, de modo que la exigibilidad no dependa de interpretaciones contradictorias entre Hacienda y la Contraloría.
- Promulgar una Ley de Revisión del Gasto (spending reviews) que institucionalice evaluaciones periódicas del gasto público, con análisis ex ante y ex post de los programas estatales, garantizando eficiencia, transparencia y un uso responsable de los recursos.
- Impulsar una reforma estructural orientada a ampliar la base tributaria, eliminando o racionalizando beneficios fiscales ineficientes y fortaleciendo la progresividad del Impuesto sobre la Renta Personal, especialmente en lo relativo al capital y a las rentas altas.
- Incorporar legislación que permita integrar el Marco de Reporte de Criptoactivos (CARF) al Código Tributario, alineando la regulación costarricense con los nuevos estándares internacionales de trazabilidad digital y lucha contra la evasión.

Estos lineamientos reflejan una visión normativa moderna, articulada con los principios constitucionales del Estado Social y Democrático de Derecho.

- **Evaluación de Impacto Regulatorio como Herramienta de Control y Proporcionalidad:** La tesis determinó que ninguna reforma tributaria debería aprobarse sin una evaluación de impacto regulatorio (EIR) técnicamente sólida. Estas evaluaciones garantizan que las medidas sean efectivas, proporcionales y viables.

Los tres tipos de evaluación identificados como indispensables son:

- **Evaluación de Impacto Fiscal (EIF):** Permite medir el efecto de cada reforma en la recaudación, la equidad y la sostenibilidad. Resulta clave para valorar la eliminación de exoneraciones cuyo costo asciende al 4,30 % del PIB, así como los cambios en IR e IVA.
- **Evaluación Económica y de Competitividad:** Garantiza que las reformas no desincentiven la inversión, no generen distorsiones y no encarezcan la actividad productiva. Este enfoque evita dañar uno de los pilares del modelo económico costarricense: la atracción de inversión extranjera directa.
- **Evaluación Social y de Equidad:** Verifica que las medidas no generen cargas regresivas y que protejan a los hogares vulnerables, considerando variables como nivel de ingresos, género y territorio. Esta evaluación materializa el artículo 50 constitucional sobre bienestar general y justicia distributiva.

Estas evaluaciones, aplicadas sistemáticamente, permiten diseñar políticas tributarias basadas en evidencia y no en coyunturas políticas.

- **Mecanismos Administrativos de Gobernanza que Aseguran la Aplicación Real de las Reformas:** El análisis determinó que la eficacia de los lineamientos normativos depende de la capacidad operativa del Estado para implementarlos.

Por ello, la tesis propuso fortalecer varios mecanismos administrativos esenciales:

- Proyecto Hacienda Digital, como plataforma unificada para presupuesto, tesorería, deuda y fiscalización. Su continuidad es indispensable para lograr trazabilidad, reducir costos administrativos y detectar inconsistencias en tiempo real.
- Fortalecimiento de la fiscalización internacional, mediante la aplicación estricta de los estándares BEPS y AEOI, apoyados por la reforma reglamentaria de 2024 que facilita el intercambio automático de información financiera sin autorización judicial en los casos permitidos por los convenios.

- Incentivos a la formalización, reduciendo trámites y simplificando obligaciones para pequeñas empresas, lo cual es crucial ante una informalidad que afecta aproximadamente al 40 % de los trabajadores.
- Creación de un Consejo Fiscal Independiente, encargado de velar por la transparencia, evaluar la política fiscal y ofrecer criterios técnicos que trasciendan los ciclos políticos.

Estos mecanismos garantizan que la sostenibilidad fiscal no sea un ideal teórico, sino una práctica cotidiana y verificable.

- **Síntesis Final de la Conclusión:** El Objetivo Específico No. 4 se cumplió al demostrar que Costa Rica puede fortalecer su sostenibilidad fiscal mediante una combinación armónica de técnica legislativa, mecanismos de transparencia y modernización administrativa.

La tesis propone un marco coherente donde las reformas tributarias se diseñan con rigor jurídico, se implementan con apoyo tecnológico y se evalúan con métodos basados en evidencia.

Este enfoque permite avanzar hacia un sistema fiscal que sea estable, progresivo, claro y plenamente compatible con los principios constitucionales del Estado Social y Democrático de Derecho, así como con los compromisos asumidos ante la OCDE.

Recomendaciones

Aunque el Objetivo Específico No. 4 se orienta formalmente a proponer lineamientos normativos derivados de los estándares de la OCDE, lo cierto es que el proceso investigativo permitió identificar un conjunto más amplio de cambios estructurales que trascienden el marco del objetivo y que resultan indispensables para fortalecer la sostenibilidad fiscal del país. Estas recomendaciones no sustituyen las propuestas técnicas ya planteadas, sino que actúan como un cierre reflexivo que integra los hallazgos, las brechas detectadas y la visión jurídica-económica que sustentó toda la tesis.

Se presentan, por tanto, como un aporte final de carácter propositivo, construido desde el análisis, pero también desde una convicción institucional: Costa Rica necesita un sistema fiscal coherente, moderno y justo, capaz de sostener su Estado Social y Democrático de Derecho a largo plazo.

Estas propuestas no son una lista técnica más. Son la síntesis de un país que está a las puertas de una nueva etapa. Son la invitación a construir un sistema fiscal coherente con nuestra Constitución, compatible con los estándares de la OCDE y, sobre todo, respetuoso del pacto social que define a Costa Rica desde 1949.

Cada recomendación nace del análisis; pero también, de la convicción de que las finanzas públicas no son números: son la vida cotidiana de las personas, la escuela abierta, el EBAIS con medicinas, el puente que no colapsa, la democracia que se sostiene.

Recomendación No 1. Ley de Revisión del Gasto y Marco Fiscal de Mediano Plazo: Convertir la eficiencia en un compromiso de Estado

Costa Rica ya no puede seguir corrigiendo sus finanzas a punta de contención y parches temporales. La evidencia del estudio demuestra que lo que está en crisis no es la voluntad de contribuir, sino la forma en que gastamos. Por ello, el país necesita una base jurídica sólida que convierta la eficiencia en un principio operativo, no en un deseo.

Recomendación: Establecer mediante ley una Gobernanza Fiscal Integral, con dos instrumentos centrales:

- Un Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP), que trace la ruta del país más allá de los ciclos políticos.
- Una Ley de Revisión del Gasto, que obligue a evaluar de manera periódica, técnica y transparente cada programa de inversión, incentivo fiscal y política pública.

¿Por qué esta recomendación importa? Porque un país que evalúa lo que hace, que mide, que corrige y que rinde cuentas, es un país que honra el dinero de su gente. La sostenibilidad no es solo disciplina: es claridad de propósito y respeto por lo público.

Recomendación No 2. Reforma Tributaria Pro-Equidad: Racionalización del Gasto Tributario y Progresividad del Capital

La justicia fiscal no nace de aumentar impuestos como reflejo automático, sino de depurar lo que sobra y proteger lo que sirve. Hoy, el país pierde el equivalente al 4,30 % del PIB en exenciones y beneficios que nunca fueron evaluados o que dejaron de justificarse hace décadas.

Recomendación: Ejecutar una Reforma Fiscal Integral Pro-Base, que incluya:

- Eliminar beneficios regresivos y exoneraciones sin sustento técnico.
- Rediseñar la tributación directa para que quienes tienen mayor capacidad contributiva aporten más —sin ahuyentar inversión, sin improvisaciones, sin desigualdad normativa.

¿Por qué esta recomendación importa?: Porque no existe sostenibilidad fiscal sin justicia. Y porque un país donde los privilegios pesan más que la equidad es un país que se aleja de los valores constitucionales que lo definen.

Recomendación No 3. Modernización Tributaria 4.0: La digitalización como motor de equidad real

La investigación mostró que la informalidad ronda el 40 %, y que la evasión no es un fenómeno marginal, sino estructural. Pero Costa Rica ya tiene la base para dar un salto histórico: factura electrónica, sistemas interconectados, reforma reglamentaria para facilitar el AEOI, y un proyecto de Hacienda Digital que, si se ejecuta bien, puede convertirse en el corazón transparente del sistema fiscal.

Recomendación: Acelerar una revolución digital tributaria, mediante:

- La integración total del proyecto Hacienda Digital.
- El uso obligatorio y estratégico de la factura electrónica con analítica automatizada.

- La aprobación del marco normativo del Reporte de Criptoactivos (CARF).

¿Por qué esta recomendación importa?: Porque la evasión se combate con tecnología, no con discursos. Y porque la justicia fiscal del siglo XXI requiere saber leer las nuevas formas de riqueza, dentro y fuera del país.

Recomendación No 4. Consejo Fiscal Independiente: Blindar la estabilidad para las próximas generaciones

Un marco fiscal moderno se derrumba si no existe una institución que preserve la coherencia, unifique criterios y proteja las reglas del juego frente a la volatilidad política. El estudio demostró que las tensiones entre la Contraloría y el Ministerio de Hacienda erosionan la seguridad jurídica y generan confusión interpretativa.

Recomendación: Crear un Consejo Fiscal Independiente, con respaldo legal, autonomía técnica y acceso irrestricto a la información presupuestaria.

Sus funciones clave serían:

- Emitir criterios vinculantes para interpretar la Regla Fiscal.
- Valorar el cumplimiento del MFMP.
- Alertar sobre riesgos fiscales estructurales.
- Fortalecer la transparencia ante la ciudadanía y los mercados.

¿Por qué esta recomendación importa? Porque la confianza no se decreta: se construye. Y porque Costa Rica merece un árbitro técnico que cuide la casa común y garantice que la política fiscal responda al país, no al calendario electoral.

Estas recomendaciones no buscan complacer a toda voz ni satisfacer todo reclamo. Buscan algo más importante: proteger la sostenibilidad del Estado Social y Democrático de Derecho, asegurar que la disciplina fiscal no sacrifique la equidad, y demostrar que Costa Rica puede —y debe— avanzar hacia un sistema tributario moderno, transparente y justo. Son recomendaciones que nacen del análisis, pero también del amor por este país, por su institucionalidad, por su gente, y por la convicción de que un sistema fiscal sano es un acto profundo de responsabilidad intergeneracional.

Referencias

- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1949). *Constitución Política de la República de Costa Rica*. La Gaceta No. 239 del 8 de noviembre de 1949.
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1971). *Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley No. 4755 del 29 de abril de 1971, y sus reformas)*. La Gaceta No. 117, Alcance No. 56. https://www.santaana.go.cr/wpfd_file/ley-4755-codigo-de-normas-y-procedimientos-tributarios/
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1988). *Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley No. 7092, reformada por la Ley No. 9635 de 2018)*. La Gaceta No. 27, Alcance No. 9. https://pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (2018). *Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (Ley No. 9635)*. La Gaceta No. 225, Alcance Digital No. 202 del 4 de diciembre de 2018. <https://www.pgrweb.go.cr/scij>
- Asamblea Nacional Constituyente. (1949). *Constitución Política de la República de Costa Rica*. Procuraduría General de la República. https://pgrweb.go.cr/scij/busqueda/normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=871
- Banco Central de Costa Rica. (2024). Análisis de la sostenibilidad fiscal para Costa Rica. Departamento de Investigación Económica. <https://repositorioinvestigaciones.bccr.fi.cr/items/8c8e3064-87d2-42cc-88b0-05c8d6ddc021/full>
- Banco Interamericano de Desarrollo. (2023). Reformas tributarias en América Latina: desafíos para la equidad y la eficiencia. BID Publishing.
- Banco Mundial. (2024). A Primer on Restoring Fiscal Space and Sustainability (Policy Research Working Paper). World Bank. <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099062724151525291/pdf/P1778861af1af80681916110829a341e1c1.pdf>

- Banco Mundial. (2024). *Abordar la crisis del aprendizaje en América Latina y el Caribe*. Banco Mundial — Resultados Institucionales. <https://www.bancomundial.org/es/results/2024/03/22/tackling-the-learning-crisis-in-latin-america-and-the-caribbean>
- Banco Mundial. (2024). *Abordar la crisis del aprendizaje en América Latina y el Caribe*. <https://www.bancomundial.org/es/results/2024/03/22/tackling-the-learning-crisis-in-latin-america-and-the-caribbean>
- Banco Mundial (2025). Panorama general de Costa Rica. <https://www.bancomundial.org/es/country/costarica/overview>
- BID. (2023). [BID sobre sostenibilidad fiscal]. Banco Interamericano de Desarrollo.
- Cardoza Rodríguez, D., Molina Corella, M., & Vargas Campos, H. (2025). *Menos deuda, más oportunidades: el nuevo escenario fiscal del Gobierno*. Universidad Nacional de Costa Rica (UNA) — Sección Criterios, UNA Comunica. <https://www.unacomunica.una.ac.cr/index.php/criterios/5890-menos-deuda-mas-oportunidades-el-nuevo-escenario-fiscal-del-gobierno>
- Cardoza Rodríguez, D., Molina Corella, M., & Vargas Campos, H. (2025). *Menos deuda, más oportunidades: el nuevo escenario fiscal del Gobierno*. Universidad Nacional de Costa Rica (UNA Comunica). <https://www.unacomunica.una.ac.cr/index.php/criterios/5890-menos-deuda-mas-oportunidades-el-nuevo-escenario-fiscal-del-gobierno>
- CEPAL. (2025). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2025: Impulsar la Inversión, el Crecimiento y la Sustentabilidad Fiscal*. Comisión Económica para América Latina y el Caribe.
- Chaverri Sotela, M. (2020). *Reforma tributaria costarricense: implicaciones económicas y sociales del IVA*. *Revista Derecho y Sociedad*, 12(1), 35–48.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2022). *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2022: Desafíos de la política fiscal para un desarrollo sostenible e inclusivo*. Naciones Unidas. <https://www.cepal.org/es/publicaciones/47920-panorama-fiscal-america-latina-caribe-2022-desafios-la-politica-fiscal-un>

- Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2023). Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2023: hacia una política fiscal inclusiva y sostenible. CEPAL. <https://www.cepal.org/es/publicaciones>
- Conejo Fernández, C., & Cardoza Rodríguez, D. (2020). *Aplicación de la regla fiscal en Costa Rica*. *Revista Economía y Sociedad*, 25(58), 145–162. Universidad Nacional de Costa Rica. <https://www.revistas.una.ac.cr/index.php/economia/article/download/14124/20290?inline=1>
- Contraloría General de la República. (2022). *Informe de cumplimiento de la regla fiscal 2022*. <https://sites.google.com/cgr.go.cr/rchp/ma2022/informes-cierres-dictamenes-2022/dictamenes-2022/informe-cumplimiento-regla-fiscal-2022>
- Contraloría General de la República. (2022). Informe sobre el cumplimiento de la regla fiscal 2022. <https://sites.google.com/cgr.go.cr/rchp/ma2022/informes-cierres-dictamenes-2022/dictamenes-2022/informe-cumplimiento-regla-fiscal-2022>
- Contraloría General de la República. (2022). *Informe sobre el impacto de la Ley No. 9635 en la sostenibilidad fiscal costarricense (DFOE-FIS-IF-0008-2022)*. San José, Costa Rica.
- Contraloría General de la República. (2022). Informe sobre la aplicación de la regla fiscal en el sector público costarricense, DFOE-CO-IF-0005-2022. San José, Costa Rica.
- Contraloría General de la República. (2024). *Área de Fiscalización para el Desarrollo Sostenible (DFOE-SOS)*. División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. <https://www.cgr.go.cr/01-est-org-dfoe-sos.html>
- Contraloría General de la República. (2024). *Situación fiscal y presupuestaria del sector público*. <https://www.cgr.go.cr/03-docs-sit-f-pp.html>
- Contraloría General de la República. (2025). *DFOE-FIP-MTR-00034-2025 – Conclusiones sobre la ejecución presupuestaria del sector público al mes de junio de 2025*. <https://sites.google.com/cgr.go.cr/monitoreocgr/2025/efp-2025/dfoe-fip-mtr-00034-2025>

- Dirección General de Tributación. (2021). *Memoria anual 2021: Resultados del Impuesto al Valor Agregado*. Ministerio de Hacienda de Costa Rica.
- Dirección General de Tributación. (2023). *Informe anual de recaudación tributaria 2023*. Ministerio de Hacienda de Costa Rica.
- Economía e Inversión. (2025). *Martin Feldstein: Equilibrio Fiscal y Política Económica – Análisis y Perspectivas*. Economía e Inversión. <https://economiaeinversion.com/economia1/martin-feldstein-y-el-equilibrio-fiscal-y-la-politica-economica>
- Enache, C. (2024). A Comparison of the Tax Burden on Labor in the OECD, 2024. Tax Foundation. <https://taxfoundation.org/data/all/global/tax-burden-on-labor-oecd-2024/>
- Fondo Monetario Internacional. (2019). El gasto social: haciendo que los gobiernos rindan cuentas [Discurso de Christine Lagarde, directora Gerente del FMI]. <https://www.imf.org/es/News/Articles/2019/06/14/sp061419-md-social-spending>
- Fondo Monetario Internacional. (2024). Fiscal Monitor: Public Investment for the Future. FMI. <https://taxfoundation.org/data/all/global/tax-burden-on-labor-oecd-2024/>
- González Ramírez, P. (2022). *Reforma del impuesto sobre la renta y equidad tributaria en Costa Rica*. Revista Derecho Fiscal Contemporáneo, 4(2), 65–82.
- González-Páramo, J. M. (2022). *Globalización, fiscalidad y sostenibilidad: el papel de la OCDE en la economía internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Jiménez, L. M., & Vargas, C. E. (2021). *Manual de derecho financiero costarricense: principios, normas y procedimientos*. Editorial Jurídica Continental.
- Lankester, V., Loaiza, K., & Monge, C. (2019). *Política fiscal: análisis de sostenibilidad y función de reacción*. Banco Central de Costa Rica — Jornadas de Investigación Económica, Departamento de Investigación Económica. <https://repositorioinvestigaciones.bccr.fi.cr/server/api/core/bitstreams/375e1c24-c273-40aa-bbe0-0722ad55653a/content>

- Mendoza Hernández, C. (2024). Estrategias fiscales para 2025. Colegio de Contadores Públicos de México. <https://www.contadoresmexico.org.mx/Vida-colegiada/Estrategias-fiscales-para-2025>
- Ministerio de Hacienda de Chile. (2022). Estudio del Ministerio muestra el efecto progresivo del Impuesto al Patrimonio propuesto en la reforma. Coordinación de Política Tributaria. <https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/noticias/estudio-efecto-impuesto-patrimonio>
- Ministerio de Hacienda de Costa Rica. (2022). *Hacienda en acción: Trazando la prosperidad fiscal 2022–2026*. Gobierno de la República de Costa Rica. https://www.hacienda.go.cr/docs/HACIENDA_EN_ACCION_TRAZANDO_LA_PROSPERIDAD_FISCAL_2022-2026.pdf
- Ministerio de Hacienda de Costa Rica. (2025). Costa Rica: Estimación del Gasto Tributario 2023. Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y Otros. Dirección General de Hacienda, División de Política Fiscal. https://www.hacienda.go.cr/docs/GASTO_TRIBUTARIO_2023.pdf
- Ministerio de Industria, Comercio y Turismo de España. (2025). Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Portal iPyme. <https://ipyme.org/es-es/politicasy medidas/ocde/Paginas/default.aspx>
- Myro, R., & Solana, G. (Dirs.). (2022). Internacionalización Ibérica. España y Portugal en la economía mundial 2021. Secretaría de Estado de Comercio / Universidad Nebrija. https://comercio.gob.es/es-es/publicaciones-estadisticas/Documents/Internacionalizacion_Iberica-Espana-Portugal_economia_mundial-2021.pdf
- Noticias ONU. (2024). *La ONU va por los más ricos a través de un nuevo sistema fiscal internacional*. United Nations News. <https://news.un.org/es/story/2024/08/1149522>
- OCDE, CEPAL, CIAT & BID. (2025). Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2025. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-tax-revenues/folleto-estadisticas-tributarias-en-america-latina-y-el-caribe.pdf>
- OCDE. (2024). Fiscal Indicators (Working Paper). OECD Publishing. https://www.oecd.org/en/publications/fiscal-indicators_676033024352.html

- OCDE. (2024). Fiscal Sustainability of Health Systems: How to Finance More Resilient Health Systems When Money Is Tight? OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/880f3195-en>
- Organization for Economic Co-operation and Development. (2024). *Fiscal sustainability of health systems: How to finance more resilient health systems when money is tight?* OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/880f3195-en>
- Organización Internacional del Trabajo (OIT). (2025). Panorama laboral 2024 de América Latina y el Caribe. Oficina Regional para América Latina y el Caribe. <https://www.ilo.org/sites/default/files/2025-02/OIT-PANORAMA-LABORAL-2024-.pdf>
- Organización Internacional del Trabajo (OIT). (2025). Panorama laboral 2024 de América Latina y el Caribe. Oficina Regional para América Latina y el Caribe. <https://www.ilo.org/sites/default/files/2025-02/OIT-PANORAMA-LABORAL-2024-.pdf>
- Organización Internacional del Trabajo (OIT). (2025). Panorama laboral 2024 de América Latina y el Caribe. Oficina Regional para América Latina y el Caribe. <https://www.ilo.org/sites/default/files/2025-02/OIT-PANORAMA-LABORAL-2024-.pdf>
- Organización Panamericana de la Salud (OPS). (2025). *El elevado beneficio socioeconómico de promover la salud y bienestar*. Organización Panamericana de la Salud / Organización Mundial de la Salud. <https://www.paho.org/es/noticias/5-2-2025-elevado-beneficio-socioeconomico-promover-salud-bienestar>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2025). Perspectivas económicas de la OCDE. Foco en América Latina (junio 2025). OECD Publishing. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/topics/policy-sub-issues/economic-snapshot-pages/Perspectivas-economicas-OCDE-Junio-2025-ESP-PRT-Final-opt.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2025). Estudios Económicos de la OCDE: Costa Rica 2025. OECD Publishing. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2025/03/oecd-economic-surveys-costa-rica-2025_8f08995b/e6d0420b-es.pdf

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2022). Recomendación del Consejo sobre Economía Social y Solidaria e Innovación Social (OECD-LEGAL-0472). OECD Legal Instruments. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0472>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2020). La OCDE: 60 años construyendo consenso. OECD Publishing. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2020/12/the-oecd-at-60_c1c467e6/1eef226d-es.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2025). Acerca de la OCDE. OECD. <https://www.oecd.org/en/about.html>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2020). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/treaty-model-2020-es>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2021). Tax Policy Reforms 2021: OECD and Selected Partner Economies. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/0a8e2a74-en>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2022). Transparencia Fiscal en América Latina 2022. Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/networks/global-forum-tax-transparency/transparencia-fiscal-en-america-latina-2022.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2020). La OCDE: 60 años construyendo consenso. OECD Publishing. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2020/12/the-oecd-at-60_c1c467e6/1eef226d-es.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2025). Acerca de la OCDE. OECD. <https://www.oecd.org/en/about.html>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2021). *Historia, misión y estructura de la OCDE*. París: OECD Publishing.

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2021). *Costa Rica joins the OECD as its 38th member*. OECD Newsroom. <https://www.oecd.org/newsroom/costa-rica-joins-the-oecd-as-its-38th-member.htm>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2023). *OECD Economic Surveys: Costa Rica 2023*. Paris: OECD Publishing.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2024). *Tax Policy Studies 2024: Inclusive and Sustainable Tax Systems*. OECD Publishing.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2025). Estudio sobre comercio y género en América Latina. OECD Publishing. https://www.oecd.org/es/publications/estudio-sobre-comercio-y-genero-en-america-latina_db75af76-es.html
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), & Banco Interamericano de Desarrollo (BID). (2025). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2025*. OECD Publishing. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2025/05/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2025_2922daa3/f0bee3b4-es.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2025). Estudios Económicos de la OCDE: Costa Rica 2025. OECD Publishing. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/03/oecd-economic-surveys-costa-rica-2025_8f08995b/048cf07b-en.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE]. (2021). *OECD Economic Surveys: Costa Rica 2021*. OECD Publishing.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2018). *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*. OECD Publishing.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2024). Estudios Económicos de la OCDE: Colombia 2024. OECD Publishing. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2024/09/oecd-economic-surveys-colombia-2024_7b382d76/e61e16ad-es.pdf

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2025). Estudios Económicos de la OCDE: Costa Rica 2025. OCDE Publishing.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2023). Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. OECD Publishing.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2023). Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2023. OCDE Publishing.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2025). Estudios Económicos de la OCDE: Costa Rica 2025. OCDE Publishing.
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2025/03/oecd-economic-surveys-costa-rica-2025_8f08995b/e6d0420b-es.pdf
- Papageorgiou, E., Schmittmann, J., & Suntheim, F. (2019). *Entender la relación entre las finanzas sostenibles y la estabilidad financiera*. Fondo Monetario Internacional (FMI). <https://www.imf.org/es/Blogs/Articles/2019/10/10/connecting-the-dots-between-sustainable-finance-and-financial-stability>
- Presidencia de la República de Costa Rica. (2018). Ley N.º 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. Sistema Costarricense de Información Jurídica (SCIJ). https://pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=87720
- Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD). (2024). Public Finance and Tax for Gender Equality. Tax for SDGs Initiative, Estambul.
- Rivas Gutiérrez, Y. (2024). *Teorías políticas clásicas y contemporáneas: el liberalismo, el socialismo y el comunitarismo*. Blog personal. <https://yosilynrvivasgutierrez.blogspot.com>
- Rojas Guzmán, D. (2021). Efectos estructurales de la Ley No. 9635 en el sistema fiscal costarricense. *Revista de Derecho Financiero y Tributario*, 18(2), 75–93.
- Romero Pérez, J. E. (2019). *Constitución Política y Derecho Tributario: Principios constitucionales tributarios*. *Revista de Ciencias Jurídicas*, (150), 145–170. Universidad de Costa Rica. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7438281>

- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica. (2023, 1.º de septiembre). Resolución N.º 2023021528 (Exp. 17-006460-0007-CO): Recurso de amparo contra el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y el Ministerio de Hacienda. Poder Judicial de Costa Rica. <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-1181232>
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. (1993). *Voto No. 4788-93*. San José, Costa Rica.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. (2009). *Voto No. 12218-2009*. San José, Costa Rica.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. (2015). *Voto No. 11079-15*. San José, Costa Rica.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. (2018). *Sentencia No. 2018-012478*. San José, Costa Rica.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. (2020). *Sentencia No. 2020-011169*. San José, Costa Rica.
- Sara, I., & Bray, S. (2023, agosto 22). Pillar Two: Unintended Consequences. Tax Foundation. <https://taxfoundation.org/blog/pillar-two-unintended-consequences/>
- Soto Fallas, M. J. (2023). *La dimensión constitucional del deber de tributar*. Poder Judicial de Costa Rica. <https://pjenlinea3.poder-judicial.go.cr/biblioteca/uploads/Archivos/Articulo/LA%20DIMENSION%20CONSTITUCIONAL%20SOTO.pdf>
- Soto Fallas, M. J. (2023). La dimensión constitucional del deber de tributar. *Revista Judicial del Poder Judicial de Costa Rica*, (136), 89–124. <https://pjenlinea3.poder-judicial.go.cr/biblioteca/uploads/Archivos/Articulo/LA%20DIMENSION%20CONSTITUCIONAL%20SOTO.pdf>
- Tax Justice Network. (2023). Estado de la Justicia Fiscal 2023. Tax Justice Network. <https://taxjustice.net/wp-content/uploads/SOTJ/SOTJ23/Spanish/State%20of%20Tax%20Justice%202023%20-%20Tax%20Justice%20Network%20-%20Spanish.pdf>

World Bank. (2024). *A primer on restoring fiscal space and sustainability*. World Bank.
<https://documents1.worldbank.org/curated/en/099062724151525291/pdf/P1778861af1af80681916110829a341e1c1.pdf>

Anexos

Entrevista Integra del Experto 1

Propósito general: Recabar criterios técnicos, jurídicos y económicos sobre la aplicabilidad de las recomendaciones emitidas por la OCDE (2025) en relación con el sistema tributario costarricense, con el fin de analizar su pertinencia para la optimización del marco jurídico-tributario nacional y el fortalecimiento de la sostenibilidad fiscal.

Bloque 1 – Análisis de la normativa fiscal vigente y su efectividad en la estabilidad económica nacional. *(Derivado del objetivo específico No.1)*

Contexto: De acuerdo con la literatura técnica y los informes de la OCDE, Costa Rica enfrenta retos estructurales en materia de sostenibilidad fiscal y eficiencia tributaria. La aplicación de la Regla Fiscal, las reformas al Reglamento de Procedimiento Tributario (2024) y la adhesión a estándares internacionales de transparencia han redefinido el papel del Ministerio de Hacienda en la consolidación presupuestaria. Bajo esta perspectiva, resulta esencial determinar si el marco jurídico actual permite garantizar estabilidad y equidad en el financiamiento público.

Preguntas:

1. Desde su perspectiva profesional, ¿considera que la normativa fiscal vigente en Costa Rica —particularmente las disposiciones de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas y la Regla Fiscal— ha logrado equilibrar la sostenibilidad económica con la eficiencia en la gestión del gasto público? **R/ Definitivamente si, el déficit fiscal está muy bien controlado, y actualmente se está por debajo del 60% en endeudamiento que fue el propósito # 1 de la regla fiscal.**
2. ¿Qué vacíos o contradicciones observa en la aplicación práctica del marco jurídico-tributario costarricense que podrían estar afectando la estabilidad macroeconómica

nacional? **R/ Según indican asesores externos, se han bajado las fiscalizaciones tributarias a contribuyentes, lo cual podría incentivar a la evasión.**

3. En comparación con los estándares internacionales, ¿qué elementos jurídicos o administrativos deberían reforzarse para que la normativa fiscal costarricense contribuya efectivamente a la estabilidad y credibilidad financiera del Estado? **R/ La tasa efectiva país es del 40,5%, es una de las más altas a nivel centroamericano, con cifras macroeconómicas tan buenas, reservas monetarias del Banco Central en niveles altos históricos, el siguiente paso podría ser una discusión en la Asamblea Legislativa para bajar la tasa ordinaria del ISU del 30% al 25%.**

Bloque 2 – Reformas prioritarias y ampliación de la base impositiva sin afectar la competitividad. (Derivado del objetivo específico No.2)

Contexto: Los estudios de la OCDE y del Ministerio de Hacienda (2022–2024) evidencian que Costa Rica mantiene una de las presiones fiscales más bajas de la región OCDE, además de un alto nivel de exoneraciones y evasión. La expansión de la base contributiva es clave para sostener la inversión social y reducir la desigualdad, pero debe hacerse sin comprometer la competitividad económica.

Preguntas:

1. A partir de la estructura tributaria actual, ¿cuáles considera que son las áreas o sectores donde deberían centrarse las reformas prioritarias para ampliar la base impositiva en Costa Rica sin desalentar la inversión privada? **R/ Al revés, debería pensarse en una economía de escala, en donde si se baja la tasa del ISU, eso incentivaría la economía nacional, mayor consumismo, y entre más alto sea éste, más se recauda en el IVA.**
2. ¿Qué papel juegan las exoneraciones fiscales y el gasto tributario en la pérdida de ingresos estatales, y cómo podría rediseñarse su regulación para alinearse con los estándares de eficiencia y equidad recomendados por la OCDE? **R/ La mayor exoneración fiscal son las Zonas Francas, que regresan esa pérdida fiscal en**

empleos, mayores salarios (mayores pagos de cargas sociales) que otros sectores productivos, con mayores salarios las personas gastan más, cuando se gasta más el Gobierno recauda más por medio del IVA.

3. ¿De qué manera podrían incorporarse criterios de progresividad y justicia fiscal en futuras reformas tributarias, garantizando que los cambios no afecten la competitividad ni el crecimiento económico del país? **R/ Con el flat tax para el sector de los profesionales independientes, en el sentido que se igual al flat tax progresivo actual del impuesto al salario, que tanto asalariados como profesionales independientes tributen con base en sus ingresos brutos y no en sus gastos.**

Bloque 3 – Experiencias internacionales y derecho comparado en materia de optimización fiscal. (Derivado del objetivo específico No.3)

Contexto: Las experiencias de países latinoamericanos miembros de la OCDE, como Chile, México y Colombia, han demostrado que las reformas tributarias deben equilibrar equidad, eficiencia y recaudación. La OCDE recomienda fortalecer la transparencia, reducir la evasión y garantizar marcos normativos estables que favorezcan la inversión. Estas lecciones pueden servir como referencia para el perfeccionamiento del sistema costarricense.

Preguntas:

1. Con base en la experiencia comparada, ¿qué prácticas o mecanismos implementados por otros países miembros de la OCDE podrían adaptarse con éxito al contexto costarricense para optimizar su sistema fiscal? **R/ El flat tax.**
2. ¿Qué diferencias estructurales observa entre los modelos tributarios latinoamericanos (Chile, México, Colombia) y el de Costa Rica que podrían explicar los contrastes en niveles de recaudación y sostenibilidad? **R/ no se puede comparar sistemas tributarios de países desarrollados con un país como Costa Rica. Esos 3 países tienen empresas privadas que invierten en el extranjero, siendo que sus sistemas tributarios consisten en como pagar impuestos cuando se repatrien de forma**

activa o pasiva esas inversiones, en cambio Costa Rica tiene un sistema tributario basado en la inversión extranjera en nuestro país; no hay comparación.

3. ¿Considera viable que Costa Rica adopte mecanismos de evaluación de impacto fiscal similares a los empleados por la OCDE en sus revisiones de desempeño tributario (por ejemplo, el *Tax Policy Review*)? **R/ ya lo están haciendo.**

Bloque 4 – Lineamientos normativos y recomendaciones de la OCDE para fortalecer la sostenibilidad fiscal. (Derivado del objetivo específico No.4)

Contexto: La adhesión de Costa Rica a la OCDE en 2021 supuso la adopción de compromisos en materia de transparencia fiscal, gobernanza pública y disciplina presupuestaria. El Informe de Transparencia Fiscal en América Latina (OCDE, 2025) destaca avances, pero también la necesidad de ajustes normativos y técnicos. En este sentido, la integración de los estándares internacionales debe traducirse en propuestas legislativas concretas que refuercen la sostenibilidad fiscal y la confianza institucional.

Preguntas:

1. ¿Qué criterios de técnica legislativa considera fundamentales para incorporar las recomendaciones de la OCDE en la modernización del marco jurídico-tributario costarricense? **R/ a hoy no hacen falta, se tiene inflación en negativo, reservas altas en el Banco Central, Tipo de cambio muy establece, déficit fiscal menos del 3%, endeudamiento por debajo del 60%, no hace falta crear más impuestos, sino bajarlos.**
2. ¿Qué tipo de evaluación de impacto regulatorio debería aplicarse antes de aprobar nuevas reformas fiscales, de manera que se asegure su efectividad, proporcionalidad y viabilidad? **R/ Bajar impuestos.**

3. Desde su experiencia, ¿qué mecanismos normativos y administrativos podrían adoptarse para fortalecer la sostenibilidad fiscal de Costa Rica sin comprometer su modelo de Estado social y democrático de derecho? **R/ Cultura tributaria desde las escuelas públicas y privadas, enseñar a pagar impuestos desde pequeños.**

Entrevista Integra del Experto2

Propósito general: Recabar criterios técnicos, jurídicos y económicos sobre la aplicabilidad de las recomendaciones emitidas por la OCDE (2025) en relación con el sistema tributario costarricense, con el fin de analizar su pertinencia para la optimización del marco jurídico-tributario nacional y el fortalecimiento de la sostenibilidad fiscal.

Bloque 1 – Análisis de la normativa fiscal vigente y su efectividad en la estabilidad económica nacional. *(Derivado del objetivo específico No.1)*

Contexto: De acuerdo con la literatura técnica y los informes de la OCDE, Costa Rica enfrenta retos estructurales en materia de sostenibilidad fiscal y eficiencia tributaria. La aplicación de la Regla Fiscal, las reformas al Reglamento de Procedimiento Tributario (2024) y la adhesión a estándares internacionales de transparencia han redefinido el papel del Ministerio de Hacienda en la consolidación presupuestaria. Bajo esta perspectiva, resulta esencial determinar si el marco jurídico actual permite garantizar estabilidad y equidad en el financiamiento público.

Preguntas:

1. Desde su perspectiva profesional, ¿considera que la normativa fiscal vigente en Costa Rica —particularmente las disposiciones de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas y la Regla Fiscal— ha logrado equilibrar la sostenibilidad económica con la eficiencia en la gestión del gasto público?

Respuesta: En términos generales, considero que la normativa fiscal aprobada desde la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas ha sido determinante para recuperar una senda de estabilidad macroeconómica. La Regla Fiscal, pese a ser ampliamente discutida, introdujo un mecanismo técnico que obligó a moderar el crecimiento del gasto corriente y, de esa forma, contribuyó a la reducción del déficit primario durante los últimos años. Sin embargo, aún no se puede afirmar que exista un equilibrio pleno entre sostenibilidad y eficiencia. La consolidación fiscal se ha logrado más por contención del gasto que por una mejora estructural en la calidad del mismo. El país continúa arrastrando rigideces presupuestarias, disparidad en los regímenes salariales y limitaciones para orientar el gasto hacia políticas de largo plazo. Es decir, el marco legal ha sido necesario, pero no suficiente para generar un equilibrio integral.

2. ¿Qué vacíos o contradicciones observa en la aplicación práctica del marco jurídico-tributario costarricense que podrían estar afectando la estabilidad macroeconómica nacional?

Uno de los principales vacíos se encuentra en la ejecución desigual del propio marco regulatorio. Mientras ciertas instituciones aplican la Regla Fiscal con rigurosidad, otras recurren a criterios interpretativos o excepciones legales que terminan debilitando su impacto. En el ámbito tributario, persiste una brecha relevante entre el diseño legal y la capacidad operativa para fiscalizar, recaudar y sancionar.

A pesar de los avances normativos en materia de transparencia —como la Ley No.9118, la reforma del artículo 106 quater del Código de Normas y Procedimientos Tributarios aprobada en 2024, y los mecanismos de intercambio automático de información— la Administración Tributaria todavía enfrenta dificultades para traducir dichos marcos en fiscalización efectiva. La evasión y la elusión, especialmente en segmentos de alto riesgo como transacciones internacionales, estructuras híbridas y movimientos de capital difíciles de rastrear, continúan representando un reto estructural.

Otro vacío importante es la falta de alineación entre la normativa tributaria y la realidad económica digital. Las obligaciones actuales no cubren completamente

nuevos modelos de economía globalizada y digitalizada, lo cual deja espacios para maniobras que reducen la recaudación y afectan la sostenibilidad macroeconómica.

3. En comparación con los estándares internacionales, ¿qué elementos jurídicos o administrativos deberían reforzarse para que la normativa fiscal costarricense contribuya efectivamente a la estabilidad y credibilidad financiera del Estado?

Costa Rica ha realizado avances importantes en materia de transparencia fiscal e intercambio de información desde su adhesión a los estándares OCDE. La aprobación del artículo 106 quater en 2024 fortaleció la cooperación internacional y la trazabilidad de operaciones financieras. Sin embargo, para mantener y profundizar esta línea de acción, es indispensable actualizar la legislación hacia nuevos marcos globales, particularmente aquellos orientados a la economía digital.

En este sentido, el Proyecto de Ley No. 24811, que pretende adicionar el artículo 106 quinquis al Código Tributario, es un paso fundamental. Esta iniciativa permitiría incorporar el Marco de Reporte de Criptoactivos (CARF), así como otros sistemas emergentes de intercambio de información previsiblemente pertinente. Sin esta reforma, Costa Rica corre el riesgo de rezagarse respecto a las exigencias internacionales y de dificultar la detección de movimientos financieros asociados a activos digitales, un ámbito donde la evasión fiscal puede expandirse rápidamente.

Finalmente, considero que también deben reforzarse tres aspectos administrativos clave:

Mayor capacidad tecnológica de la Administración Tributaria, especialmente analítica y de trazabilidad de datos.

Unificación de criterios interpretativos, de modo que la normativa se aplique con coherencia en todas las instituciones públicas.

Fortalecimiento del recurso humano, evitando la rotación constante de personal técnico y consolidando equipos especializados en fiscalidad internacional.

Estos elementos, combinados, permitirían una mayor credibilidad institucional y un mejor alineamiento con las mejores prácticas OCDE.

Bloque 2 – Reformas prioritarias y ampliación de la base impositiva sin afectar la competitividad. *(Derivado del objetivo específico No.2)*

Contexto: Los estudios de la OCDE y del Ministerio de Hacienda (2022–2024) evidencian que Costa Rica mantiene una de las presiones fiscales más bajas de la región OCDE, además de un alto nivel de exoneraciones y evasión. La expansión de la base contributiva es clave para sostener la inversión social y reducir la desigualdad, pero debe hacerse sin comprometer la competitividad económica.

Preguntas:

1. A partir de la estructura tributaria actual, ¿cuáles considera que son las áreas o sectores donde deberían centrarse las reformas prioritarias para ampliar la base impositiva en Costa Rica sin desalentar la inversión privada?

Desde una perspectiva técnica, la ampliación de la base impositiva en Costa Rica no debería partir de subir tasas de manera generalizada, sino de corregir distorsiones y cerrar brechas en sectores donde la imposición es baja o la fiscalización es débil. En primer lugar, hay un espacio importante en materia de economía digital y servicios altamente especializados, donde la generación de renta no siempre se ve reflejada en la recaudación efectiva. Fortalecer los mecanismos para gravar adecuadamente estas actividades, sin generar cargas desproporcionadas, es esencial.

En segundo lugar, es prioritario revisar actividades que hoy operan en la informalidad o con un subregistro importante, particularmente en el sector de servicios profesionales, comercio minorista y ciertas actividades ligadas al turismo. La clave no es solo crear nuevos impuestos, sino mejorar la trazabilidad de operaciones, simplificar el cumplimiento y utilizar herramientas tecnológicas que faciliten la declaración y el pago.

Finalmente, cualquier reforma debe tener cuidado de no desincentivar la inversión productiva. Por eso, más que cargar a los mismos contribuyentes de siempre, el enfoque debería ser: ampliar la base con medidas de control, reducción de la evasión

y mejor diseño de incentivos, de forma que se logre recaudar más sin deteriorar el clima de negocios ni espantar la inversión extranjera o local.

2. ¿Qué papel juegan las exoneraciones fiscales y el gasto tributario en la pérdida de ingresos estatales, y cómo podría rediseñarse su regulación para alinearse con los estándares de eficiencia y equidad recomendados por la OCDE?

Las exoneraciones fiscales representan una parte significativa del llamado “gasto tributario”, es decir, ingresos que el Estado deja de percibir como resultado de tratamientos preferenciales. En Costa Rica, muchas de estas exenciones se aprobaron en contextos históricos específicos, pero no siempre han sido objeto de una evaluación periódica sobre su impacto real en inversión, empleo o desarrollo regional. El resultado es que una cantidad importante de recursos potenciales se pierde sin evidencia clara de que estén cumpliendo su objetivo.

Para alinearse con las recomendaciones de la OCDE en materia de eficiencia y equidad, el país debería avanzar en tres líneas. Primero, establecer una evaluación sistemática y periódica de todos los regímenes de exoneración, con indicadores concretos de costo-beneficio. Si un incentivo no demuestra resultados, debería reformarse o eliminarse.

Segundo, se requiere una mayor transparencia en la información sobre gasto tributario: publicación de montos, sectores beneficiados y justificación de cada régimen. Esto no solo fortalece el control político y ciudadano, sino que también permite una discusión más técnica y menos coyuntural.

Tercero, el rediseño normativo debe procurar que las exoneraciones sean más focalizadas, temporales y condicionadas a resultados, evitando beneficios indefinidos que terminan generando inequidades entre contribuyentes que compiten en el mismo mercado. De este modo, las exenciones dejan de ser “privilegios permanentes” y se convierten en instrumentos de política económica sujetos a revisión continua.

3. ¿De qué manera podrían incorporarse criterios de progresividad y justicia fiscal en futuras reformas tributarias, garantizando que los cambios no afecten la competitividad ni el crecimiento económico del país?

La progresividad y la justicia fiscal no son incompatibles con la competitividad; el problema aparece cuando se diseñan impuestos complejos, impredecibles o que cambian constantemente. Para avanzar en una mayor progresividad, Costa Rica podría profundizar en tres dimensiones.

En primer lugar, reforzar la progresividad real en el impuesto sobre la renta, especialmente en los tramos de mayores ingresos y en la tributación de rentas de capital, asegurando que quienes tienen mayor capacidad contributiva aporten proporcionalmente más. Esto puede hacerse con reglas claras, estables y coordinadas con los compromisos internacionales, de manera que el país no se perciba como un entorno hostil a la inversión.

En segundo lugar, es necesario revisar el diseño de algunos impuestos indirectos — como el IVA— para mitigar su efecto regresivo. Esto no significa reducir la recaudación, sino combinar exenciones bien focalizadas, mecanismos de devolución o programas compensatorios que protejan a los hogares más vulnerables sin distorsionar el funcionamiento del mercado.

En tercer lugar, la justicia fiscal también pasa por reforzar la lucha contra la evasión y la elusión. Un sistema puede ser muy progresivo en el papel, pero si los contribuyentes con mayor capacidad económica tienen más herramientas para evitar el pago, la carga termina concentrándose en grupos formales de ingresos medios. Mejorar la fiscalización, el intercambio de información y la cooperación internacional contribuye a que la competencia entre empresas sea más justa y a que la recaudación se distribuya de forma más equilibrada.

Si estas medidas se implementan con planificación, diálogo con el sector productivo y seguridad jurídica, es posible avanzar en un sistema más progresivo y justo sin sacrificar la competitividad ni el atractivo del país para la inversión.

Bloque 3 – Experiencias internacionales y derecho comparado en materia de optimización fiscal. *(Derivado del objetivo específico No.3)*

Contexto: Las experiencias de países latinoamericanos miembros de la OCDE, como Chile, México y Colombia, han demostrado que las reformas tributarias deben equilibrar equidad, eficiencia y recaudación. La OCDE recomienda fortalecer la transparencia, reducir la evasión y garantizar marcos normativos estables que favorezcan la inversión. Estas lecciones pueden servir como referencia para el perfeccionamiento del sistema costarricense.

Preguntas:

1. Con base en la experiencia comparada, ¿qué prácticas o mecanismos implementados por otros países miembros de la OCDE podrían adaptarse con éxito al contexto costarricense para optimizar su sistema fiscal?

Cuando uno observa con calma lo que han hecho otros países de la región que ya son miembros de la OCDE, se nota que casi todos convergen en una idea clave: fortalecer la administración tributaria no solo desde la ley, sino desde la capacidad real de fiscalizar. Chile, por ejemplo, ha sido muy exitoso utilizando herramientas de análisis de datos y modelos de riesgo que permiten identificar sectores o contribuyentes donde la evasión es más probable. Ese tipo de enfoque podría adaptarse muy bien a Costa Rica, que ya tiene avances tecnológicos importantes, pero todavía no explota todo ese potencial para la toma de decisiones fiscales.

Otro aprendizaje interesante es la forma en que México ha usado la factura electrónica como algo más que un comprobante: se ha convertido en una fuente enorme de información para mapear operaciones, entender patrones de comportamiento y detectar inconsistencias casi en tiempo real. Costa Rica tiene una plataforma sólida, pero podría utilizarla de manera más estratégica para combatir la evasión sin incrementar cargas administrativas.

Y algo que a mí siempre me parece muy valioso es lo que Colombia ha venido haciendo con el análisis constante del gasto tributario. Ellos revisan periódicamente qué exenciones funcionan, cuáles no y dónde hay pérdidas injustificadas. Es una práctica que no requiere reformas drásticas, sino disciplina institucional. Adaptar ese hábito al contexto costarricense ayudaría muchísimo a ordenar el sistema y a tomar decisiones basadas en evidencia, no en presiones coyunturales.

2. ¿Qué diferencias estructurales observa entre los modelos tributarios latinoamericanos (Chile, México, Colombia) y el de Costa Rica que podrían explicar los contrastes en niveles de recaudación y sostenibilidad?

A nivel estructural, Costa Rica parte de una realidad distinta. La economía es más pequeña, más orientada a servicios y con un nivel de informalidad que pesa bastante. Eso ya hace la tarea fiscal más complicada. Si se compara con Chile o México, ambos tienen bases productivas más amplias y sectores que generan ingresos tributarios de forma más estable. No es que ellos lo tengan “más fácil”, pero sí cuentan con industrias que permiten un rendimiento fiscal mayor.

También influye que estos países han logrado, con todos sus tropiezos, sostener reformas fiscales más integrales. En Costa Rica la discusión tributaria suele ser más fragmentada: se reforman pedacitos, se ajustan artículos, se crean excepciones... pero cuesta mucho sacar una reforma coherente y sostenida en el tiempo. Esa falta de continuidad genera incertidumbre y termina afectando la capacidad del Estado para planificar.

Y está el tema institucional. Chile y México llevan años invirtiendo en equipos especializados, unidades de análisis, plataformas tecnológicas y mecanismos automáticos de cumplimiento. Costa Rica ha avanzado, claro que sí, pero muchas veces la Administración Tributaria tiene que “hacer mucho con poco”. Esa brecha en capacidades se refleja directamente en los niveles de recaudación.

3. ¿Considera viable que Costa Rica adopte mecanismos de evaluación de impacto fiscal similares a los empleados por la OCDE en sus revisiones de desempeño tributario (por ejemplo, el *Tax Policy Review*)?

Totalmente viable, y además necesario. Costa Rica ya trabaja con la OCDE en varias áreas, y el país ha demostrado que cuando se compromete con un estándar internacional, suele cumplirlo bien. El *Tax Policy Review* es una herramienta muy útil porque obliga a mirar el sistema tributario como un todo: lo que recauda, lo que deja de recaudar, lo que funciona y lo que no tiene ningún sentido seguir manteniendo.

Implementarlo aquí ayudaría muchísimo a ordenar la discusión fiscal. Permitirá saber, con datos y no con opiniones, qué impuestos están rindiendo, qué exoneraciones generan pérdidas sin retorno y qué áreas necesitan ajustes. Eso reduce la improvisación y le da al país mayor credibilidad frente a los mercados, algo que siempre es importante para una economía pequeña como la nuestra.

Además, no hay que verlo como una imposición externa. Muchos países lo han adoptado como una herramienta interna de planificación. Costa Rica tiene suficiente capacidad técnica para hacerlo y, con acompañamiento inicial, podría convertirlo en una práctica permanente del Ministerio de Hacienda.

Bloque 4 – Lineamientos normativos y recomendaciones de la OCDE para fortalecer la sostenibilidad fiscal. *(Derivado del objetivo específico No.4)*

Contexto: La adhesión de Costa Rica a la OCDE en 2021 supuso la adopción de compromisos en materia de transparencia fiscal, gobernanza pública y disciplina presupuestaria. El Informe de Transparencia Fiscal en América Latina (OCDE, 2025) destaca avances, pero también la necesidad de ajustes normativos y técnicos. En este sentido, la integración de los estándares internacionales debe traducirse en propuestas legislativas concretas que refuercen la sostenibilidad fiscal y la confianza institucional.

Preguntas:

1. ¿Qué criterios de técnica legislativa considera fundamentales para incorporar las recomendaciones de la OCDE en la modernización del marco jurídico-tributario costarricense?

Respuesta:

Debido a que la aprobación de los proyectos de ley en Costa Rica es compleja, resulta necesario que el trámite en Comisiones de los proyectos asociados a la OCDE debe

ser revisados por expertos en la materia de fondo de cada uno de ellos, incluso es recomendable que se pueda establecer una Comisión especial y como la hubo durante el proceso de adhesión de Costa Rica al Organismo. Actualmente desde el Ministerio de Hacienda, específicamente la Dirección General de Tributación se trabaja de manera conjunta con los expertos del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales de la OCDE, cada vez que es necesario redactar un proyecto de ley, con el propósito de contar con el conocimiento técnico-específico y asegurar que la redacción y el fondo del artículo a modificar o incluir en alguna norma legal sea el preciso y elocuente, además es necesario prestar mucha atención a los cambios al texto que se puedan realizar tanto en Comisión como mediante las mociones en Plenario legislativo para no cambiar el objetivo del Proyecto ni excluir partes relevantes de la implementación de un compromiso internacional.

2. ¿Qué tipo de evaluación de impacto regulatorio debería aplicarse antes de aprobar nuevas reformas fiscales, de manera que se asegure su efectividad, proporcionalidad y viabilidad?

Respuesta:

La evaluación del impacto regulatorio al ser un proceso sistemático y analítico siempre debe ser preventivo y es algo que se aplica para normas mediante la metodología que aplica el área de mejora regularía del MEIC.

3. Desde su experiencia, ¿qué mecanismos normativos y administrativos podrían adoptarse para fortalecer la sostenibilidad fiscal de Costa Rica sin comprometer su modelo de Estado social y democrático de derecho?

Respuesta:

Desde el punto de vista de la transparencia fiscal y el intercambio de información, se han aprobado los instrumentos legales relevantes para ejecutar todas las formas de cooperación internacional existentes, en las cuales participan más de 150 jurisdicciones. Los Convenios Bilaterales de Intercambio de Información, así como las Convenciones Multilateralesⁱ aseguran la transparencia, la certeza, la confidencialidad y uso ampliado de la información que son fundamentales para aplicar las mejores prácticas internacionales en la gestión determinativa fiscal, esenciales para la movilización de ingresos domésticos. Además, es necesario indicar

que la cooperación internacional es fundamental para la detección de delitos tributarios y financieros, así como de maniobras y estructuras societarias que erosionan la base imponible y facilitan los Flujos Financieros Ilícitos (FFI). Todo lo anterior, ya se aplica en Costa Rica y a nivel de la región latinoamericana el trabajo se ha fortalecido debido a la Iniciativa Regional promovida por el Foro Global de la OCDEⁱⁱ.

Formato de Aplicación

- **Tipo de entrevista:** Semiestructurada
- **Dirigida a:** Expertos en derecho tributario, exfuncionarios de Hacienda, académicos en economía pública, y representantes de organismos internacionales.
- **Duración estimada:** 45 a 60 minutos
- **Propósito:** Recoger insumos cualitativos que fortalezcan el análisis de aplicabilidad de las recomendaciones de la OCDE al marco jurídico-tributario costarricense.

ⁱ <https://ovitribucr.hacienda.go.cr/convenios-internacionales>

ⁱⁱ <https://www.oecd.org/en/networks/global-forum-tax-transparency/what-we-do/latin-america-initiative.html>