



San Marcos

**UNIVERSIDAD SAN MARCOS**

**LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA**

**TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN**

**PARA OPTAR POR EL GRADO DE LICENCIATURA EN  
CONTADURÍA PÚBLICA**

**COMPORTAMIENTO DE LAS EXENCIONES Y TASAS DEL  
IMPUESTO DIFERENCIADOS DE LA NUEVA LEY DE  
FORTALECIMIENTO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS- N° 9635-  
CAPÍTULO III- EXENCIONES Y TASAS DEL IMPUESTO EN LOS  
SERVICIOS PRESTADOS POR LA EMPRESA CANTÓN Y CANTÓN  
SERVICIOS EMPRESARIALES S.A. 2019-2021**

**ELABORADO POR:**

**GLENDA TATIANA GÓMEZ VILLARREAL**

**SAN JOSÉ, COSTA RICA**

**MAYO, 2022**



**#1 EN EDUCACIÓN  
VIRTUAL**



**APRENDIZAJE  
AUMENTADO**

Este Proyecto Final de Graduación fue aprobado por el Tribunal Examinador de la Carrera de Contaduría Pública de la Universidad San Marcos, como requisito para optar por el grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública.

Miembros del Tribunal Examinador

Licda. Nancy Mora Salas

Presidente del Tribunal

Firma

MBA. Jorge González Villegas

Tutor Asesor

Firma

Glenda Gómez Villarreal

Sustentante

Firma

Martes 31 de mayo 2022

## DECLARACIÓN JURADA

Yo, Glenda Tatiana Gómez Villarreal, mayor, casada, estudiante de la Carrera en Contaduría Pública, de la Universidad San Marcos, domiciliado en San Rafael de Bordón Cahuita, portador de la cédula de identidad número 7 0190 0168, en este acto, debidamente apercibido y entendido de las penas y consecuencias con las que se castiga, en el Código Penal, el delito de perjurio y falso testimonio, ante quienes se constituyen en el Tribunal Examinador de mi Investigación Individual Aplicada para optar al grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública, juro solemnemente que mi trabajo de investigación denominado: comportamiento de las exenciones y tasas del impuesto diferenciados de la nueva Ley de fortalecimiento de las Finanzas Públicas- Nº 9635- Capítulo III- exenciones y tasas del impuesto en los servicios prestados por la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. 2019-2021 es una obra original que ha respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así como la Ley de Derechos de Autor y Derechos Conexos, número 6 683, del 14 de octubre de 1982 y sus reformas, publicada en La Gaceta número 226, del 25 de noviembre de 1982, incluyendo el numeral 70 de dicha ley que advierte: artículo 70º: Es permitido citar a un autor transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que estos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor y de la obra original. Asimismo, quedo advertido que la Universidad San Marcos se reserva del derecho de protocolizar este documento ante Notario Público. En fe de lo anterior firmo en la ciudad de San José, el 02 del mes de mayo del año dos mil veintidós.

 701900168  
(Nombre y número de cédula del estudiante)

## TABLA DE CONTENIDOS

DECLARACION JURADA	4
TABLA DE CONTENIDOS	4
AGRADECIMIENTO	11
DEDICATORIA	12
RESUMEN EJECUTIVO	13
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	14
Tema de investigación	16
Estado actual de la investigación	17
Síntesis de los antecedentes	19
Planteamiento del problema	20
Justificación de la investigación	22
Propuesta empresa: Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.	24
Objetivos de investigación	25
Objetivo general	25
Objetivos específicos	25
Alcances de investigación	25
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO	27
Marco situacional	27
Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.	28
Valores	29
Estructura Organizacional	29
Ubicación	29

	5
Objetivos estratégicos	30
Misión	30
Visión	30
Análisis FODA	31
Portafolio de productos	31
Marco conceptual	32
Estudio de la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas	33
Qué motiva la reforma tributaria	33
Principales rubros de la reforma fiscal	33
Incorporación de la cláusula antielusiva general	34
Reforma en impuestos a las utilidades y renta de capital	35
Amnistía tributaria	36
Ley del impuesto sobre la renta Ley de Fortalecimiento a las Finanzas N° 9635	36
Impuesto a las utilidades	37
Hecho generador	37
Periodo fiscal	37
Determinación de la base imponible del impuesto	38
Tasa o tarifa del impuesto a las utilidades	38
Declaración	39
Impuesto único sobre la renta de trabajo	39
Rentas gravadas	39
Tarifa del impuesto	39
Crédito contra el impuesto	40
Impuesto sobre las remesas del exterior	40
Hecho generador	40

	6
Rentas de fuentes costarricenses	40
Contribuyente del impuesto	41
Tarifas	41
Impuesto sobre el valor agregado Ley de Fortalecimiento a las Finanzas N° 9635	41
Presentación de la declaración y pago de impuesto	41
Obligados a declarar y pagar el impuesto sobre el valor agregado	42
Cálculo del impuesto	42
Ejemplo de cálculo del impuesto	43
Ajustes salariales de la Ley de Fortalecimiento a las Finanzas N° 9635	44
Recuperación de eventuales sumas pagadas de más	45
Beneficios de los funcionarios públicos de la Ley de Fortalecimiento a las Finanzas N° 9635	45
Aspectos preliminares sobre el fondo de la reforma	46
Implementación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas	48
Sobre las divergencias para implementar la Ley N° 9635	49
Tribunal supremo de elecciones	49
Poder judicial	51
Universidad de Costa Rica	52
Componentes salariales no contemplados en la Ley n° 9635	55
Adición a la Ley de Salarios de la Administración Pública	56
Manifestaciones de implementación diferenciada	56
Divergencias se relacionan con remuneraciones salariales	57
No existe un mecanismo de control de cumplimiento	57
Omisión de otros componentes salariales	57
Aplicación según el tipo de plaza del funcionario	58
Propósitos u objetivos de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas n° 9635	58

	7
Ingresos para asegurar la continuidad del estado social costarricense	59
Contenido de la iniciativa	60
Aplicación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas n° 9635	61
Ubicación general de las Finanzas Públicas	61
Posición del Ministerio de Hacienda	62
Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas- N° 9635- capítulo III- Exenciones y Tasa de Impuesto	62
Ventajas	64
Desventajas	64
Capítulo III. Exenciones y Tasa del Impuesto	64
Artículo 8- Exenciones. Están exentos del pago de este impuesto	64
<b>CAPÍTULO III. MARCO METODOLÓGICO</b>	73
Enfoque de investigación	74
Tipos de investigación	75
Investigación descriptiva	76
Características	77
Métodos de investigación descriptiva	77
Investigación exploratoria	78
Sujetos y fuentes de información	81
Población de interés	82
Tipo de muestreo	82
Tamaño de la muestra	82
Selección y distribución de la muestra	83
Fuentes de información	83
Instrumento y técnica de recolección de datos	84
Variables de investigación	85

Variable 1. Información que manejan los contribuyentes y consumidores sobre las exenciones y tasas del impuesto	87
Variable 2. Aplicación correcta de las exenciones y tasas de impuesto diferenciados por parte los contribuyentes	87
Variable 3. Reconocer los efectos positivos y negativos que genera a los contribuyentes la nueva Ley 9635	88
<b>CAPÍTULO IV. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS</b>	91
Entrevista	92
Analizar la información que manejan los contribuyentes y consumidores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. sobre las exenciones y tasas de impuesto diferenciados si son de calidad o reales	92
Cuestionario cerrado aplicado a los clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.	93
Cuestionario abierto aplicado a los clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.	95
Cuestionario cerrado aplicado a los colaboradores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.	96
Verificar que las exenciones y tasas de impuesto diferenciados de la nueva Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas son aplicadas de manera correcta por parte de los contribuyentes	97
Cuestionario cerrado aplicado a los clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.	98
Cuestionario cerrado aplicado a los colaboradores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.	100
Identificar los efectos positivos y negativos que genera a los contribuyentes la nueva Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas en el Capítulo III exenciones y tasas del impuesto	102
Cuestionario cerrado aplicado a los clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.	104

Cuestionario abierto aplicado a los clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.	105
Cuestionario cerrado aplicado a los colaboradores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.	106
<b>CAPÍTULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b>	108
Conclusiones	108
Recomendaciones	110
<b>CAPÍTULO VI. PROPUESTA DE MEJORAMIENTO.</b>	112
Objetivo general	112
Objetivos específicos	112
Propuesta	113
Recursos necesarios para la propuesta de mejoramiento	114
Cronograma de la propuesta de mejoramiento	114
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	124

### **ÍNDICE DE TABLA.**

Tabla 1. Análisis FODA	31
Tabla 2. Tarifas del impuesto a las utilidades personas jurídicas	39
Tabla 3. Tarifa de impuesto a las utilidades personas físicas	40
Tabla 4. Ejemplo de cálculo sobre el impuesto de valor agregado	45
Tabla 5. Ejemplo de ajustes salariales	45
Tabla 6. Tipos de investigación	78
Tabla 7. Método de Investigación	81
Tabla 8. Diseño de la Investigación	82
Tabla 9. Ventajas y desventajas de la Ley 9635	91
Tabla 10. Definición, operacionalización e instrumentalización de las variables de la investigación	92
Tabla 11. Preguntas generales a contribuyentes	98

	10
Tabla 12. Preguntas generales a contribuyentes	109
Tabla 13. Análisis FODA	118
Tabla 14. Cronograma	120

### **INDICE DE FIGURAS**

Figura 1. Organigrama institucional	29
-------------------------------------	----

### **INDICE DE ANEXOS**

Anexo 1. Encuesta a los clientes de la empresa. ....	128
Anexo 2. Encuesta al equipo contable.....	129
Anexo 3. Entrevista a los clientes de la empresa. ....	131
Anexo 4. Entrevista a los colaboradores de la empresa. ....	132
Anexo 5. Encuesta a los clientes de la empresa. ....	133
Anexo 6. Encuesta al equipo contable. ....	136

## **AGRADECIMIENTO**

Primeramente a Dios por permitirme estar hasta aquí. A mis tutores Jorge Gonzalez Villegas y Tatiana Zamora Badilla, por su asesoría, tiempo e ideas para poder cumplir los objetivos trazados; por su dedicación en la difícil tarea de enseñar, quienes con paciencia supieron compartir su conocimiento conmigo.

A la jefatura de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A., en especial al Lcdo. David G. Cantón Pérez, por su apoyo incondicional y a mis compañeros de trabajo por siempre brindar una palabra de aliento en el momento cuando uno más lo necesita.

## **DEDICATORIA**

Dedico el presente trabajo de investigación (tesina) a mi esposo José A. Salazar Chacón y a mi hija Genevith V. Salazar Gómez por ser la parte más importante durante este proceso de preparación académica ya que en muchas ocasiones se han sacrificado en aras de mi educación profesional, son mi impulso y me han ayudado a continuar siempre con el mismo deseo de superación.

También se lo dedico a mis padres y hermanos que siempre estuvieron apoyándome, dándome el impulso y ganas necesarias para culminar con éxitos mis estudios.

## RESUMEN EJECUTIVO

La presente investigación aborda un tema de actualidad tributaria como lo es la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas y su afectación directamente al sector contribuyente clientes de la empresa empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.

La empresa mantiene en aumento una cartera de clientes inscritos ante el Ministerio de Hacienda ante la nueva Ley 9635, brindando servicios profesionales contables para que los contribuyentes cumplan con sus deberes tributarios y brindarles atención antes las dudas presentadas en la reforma fiscal más grande presentada en los últimos años en Costa Rica.

El estudio busca como objetivo analizar el comportamiento de las exenciones y tasas de impuesto diferenciados de la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635 mediante el conocimiento de los contribuyentes y consumidores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. sobre el impacto económico-social para los costarricenses.

La aplicación correcta referente a las exenciones y tasas de impuestos diferenciados en las actividades inscritas por los contribuyentes clientes de la empresa e identificar el conocimiento y dudas que surgieron desde el momento que empezó a regir la nueva Ley.

El método de aplicación es de tipo documental, para esto se utilizó como fuente primaria la Ley 9635 y los respectivos reglamentos que la acompañan. Se realizó una revisión detallada de la documentación disponible para transmitir el conocimiento obtenido respaldado mediante bases confiables y verificas.

**Palabras claves:** impuestos, ley, finanzas, servicios

## **CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN.**

El siguiente trabajo de investigación se desarrollara el tema de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas que es conocida popularmente como “plan fiscal”, “reforma fiscal” y “combo fiscal” es una Ley de la República de Costa Rica que generó cambios tributario a nivel nacional, dentro de los cambios que son de mucho interés público se destacan el impuesto sobre el valor agregado (IVA) capítulo I y los impuestos diferenciados capítulo III. La focalización del trabajo, trata sobre los diferentes tratamientos que se realizan desde la perspectiva de un despacho contables y la aplicación en diferentes actividades económicas, sectores comerciales, tipos de actividades económicas, interacción con la diferenciación de las tasas de impuestos sobre las ventas al estado, además de la aplicación de la percepción de los créditos fiscales de acuerdo a la posibilidad de su existencia debido a los clientes finales.

El impuesto sobre el valor agregado (IVA) es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo, lo que significa que cuando una persona realiza la compra de un bien o servicio, está pagando este impuesto a una tarifa general del 13% o en alguna de las tarifas reducidas del 4%, 2%, 1% o transitorio, nos indica que la diferenciación de tasas impuesto son cálculo de impuesto a tasas diferenciadas o a tasas diferentes.

Como nos indica el capítulo I sobre el valor agregado (IVA) y capítulo III Exenciones y tasas del Impuesto de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas se analizará el comportamiento de la aplicación de porcentajes de impuestos en un país en las diversas actividades económicas inscrita, en Costa Rica se encuentran una serie de diferenciaciones de impuestos implementó la administración tributaria y el gobierno mediante una medición realizada según las necesidades de los consumidores.

Los bienes y servicios se gravan a una tasas en caso de Costa Rica al 13% de la que se valoran los necesidades básicas de los pobladores del país, las cuales se miden en por grados de necesidad para poder establecer las tasas de impuestos; la alimentación, vestido, salud, educación, vivienda y después bienes suntuarios, cada una de esas actividades lo que provoca son las necesidades humanas que tienen las personas los pobladores del país en este caso.

Como primera tarifa reducida van estar grabadas con el menor porcentaje de impuestos diferenciados el 1% la canasta básica tributaria algunos productos que forman parte del hogar como herramientas de limpiezas, algunos artículos de higiene personal, algunos productos para preparar bebidas, algunos clases de carne que no están sazonadas, marinadas o adobadas, algunos aceites de cocinas, algunos derivados de la leche, algunos tipos de pescados.

Como segunda tarifa reducida tenemos los medicamentos, primas de seguros personales y educación el cual van estar grabadas al porcentaje de impuestos diferenciados al 2% de impuestos del valor agregado los medicamentos y educación privada así también como la universitaria, parauniversitaria y técnica que no se encuentre regulada por CONESUP.

Como tercera tarifa reducida los servicios de salud privados, pasajes aéreos y servicios veterinarios, todo profesional de atención médica privados y veterinarios prestados por centros de salud autorizados o profesiones en ciencias de salud autorizados, deberán aplicar una tasa de 4% a sus pacientes. Si él paciente cancela con una tarjeta de crédito o débito, el monto del impuesto correspondiente al 4% será devuelto al paciente por el profesional de salud que lo atendió. Dicha devolución se realizará en el momento del pago del servicio de forma inmediata en favor del paciente.

Como cuarta tarifa general se encuentran los bienes y servicios que son gravados al 13% ya que son de consumo suntuarios por la población como otras operaciones comerciales o actividades económicas que son gravadas según las necesidades humanas son gravadas al mayor porcentajes al 13% , dentro de esto podemos destacar la actividad de construcción y todo lo que conlleva a ella, servicios de reciclaje y turismos que son gravados con impuestos en transitorios impuestos menores al 13 % que se basa que en media pasa el tiempo son bienes que terminaran en un tiempo determinado con una tarifa del 13%.

Dentro de la variación de impuestos se menciona las actividades que se encuentran exentos o exonerados de impuestos que son bienes o servicios que son exentos del pago de impuestos del valor agregado, nos se aplican como crédito fiscal el impuesto pagado en la adquisición en la venta o compra de bienes o servicios.

Los impuestos diferenciados son tarifas que ayudan a equilibrar las necesidades de un país como lo menciona Maslow en su pirámide de necesidades, pero en este caso en la regulación de cobro de impuestos son establecidos por las autoridades del Ministerio de Hacienda Y el Gobierno.

El capítulo II indicará la reseña histórica de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A., del portafolio de trabajo y los años de experiencia que los hace estar ubicados como de los despachos más reconocidos de la provincia de Limón.

El capítulo III indicará el marco metodológico donde se tiene como propósito final generar conocimiento a través de la resolución del problema establecido al inicio del estudio, dicho problema viene expresado normalmente, en las preguntas y objetivos de la investigación, de modo que el investigador se ve en la necesidad de tomar una serie de decisiones para enfocar el problema de investigación y buscar soluciones al mismo.

El capítulo IV analizará los resultados obtenidos de la investigación realizadas desde puntos de vistas diferentes tanto como en contribuyentes como contadores especialistas en la materia de la nueva legislación tributaria que rige en el país, aplicando los instrumentos necesarios para la lograr con éxito el análisis correspondiente.

El capítulo V se realizará conclusiones y recomendaciones necesarias valorando la investigación de trabajo realizado y la obtención de los datos mediante los instrumentos aplicados.

En el capítulo VI se indicaría una propuesta de mejora para los datos obtenidos durante la investigación realizada sobre la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.

### **Tema de investigación.**

El tema a desarrollar se basa sobre la investigación de las exenciones y tasas del impuesto diferenciados en los bienes y servicios en las actividades económicas reguladas por el Ministerio de Hacienda en Costa Rica, el tema propone analizar el comportamiento de las regulaciones que este nos indica, el nombre del tema es el siguiente:

Comportamiento de las exenciones y tasas del impuesto diferenciados de la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas- n° 9635- capítulo III- Exenciones y Tasas del Impuesto en los servicios prestados por la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.- 2019-2021.

### **Estado actual de la investigación.**

Como parte de la investigación bibliográfica efectuada es necesario mencionar distintos estudios con la presente investigación, a nivel nacional se estudiarán los siguientes aportes:

En su tesis, León (2021) planteó el objetivo de investigar en artículo 30 de la Ley de impuesto sobre el valor agregado, contenida dentro de la Ley 9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas del 3 de diciembre del 2018. Dicho artículo se rescata a su vez del proyecto de Ley N° 20580 el cual pasó a ser aprobado por parte de la Asamblea Legislativa sin ningún cambio y a su vez faculta al Poder Ejecutivo para que establezca los lineamientos y procedimientos respectivos para su implementación y control. Por tal motivo, esta investigación llega a convertirse en un insumo para los desarrollos de vía reglamentaria (Decreto Ejecutivo y resoluciones de alcance general) que el Ministerio de Hacienda emita para estos efectos.

El documento de su tesis de León se relaciona con el trabajo de investigación que se realiza, ya que las exenciones y las tasas de impuestos diferenciados de la Ley 9635 forma parte del impuesto sobre el valor agregado que se aplica en los bienes y servicios regulados por el Ministerio de Hacienda.

En el artículo de la empresa Grant Thornton Costa Rica S.A. (2021) que el transitorio V bis todos los servicios de ingeniería, arquitectura, topografía y construcción de obra civil, prestados a proyectos registrados y/o visados por el Colegio Federado de Ingenieros y de Arquitectos de Costa Rica, independientemente de la fecha de registros y visados, estarán sujetos a beneficios tributarios del impuesto del valor agregado.

El artículo presentado por la empresa Grant Thornton Costa Rica S.A. se relaciona con el trabajo de investigación ya que el IVA en el sector construcción es uno de los impuestos diferenciados que van gradualmente a terminar en un impuestos del 13%.

En su tesis, Montero (2019) planteó el objetivo es evaluar la política de ajuste fiscal de la Ley 9635 a partir de la construcción de un indicador de sostenibilidad financiera con enfoque dinámico endógeno, y de la categoría de sustentabilidad social con enfoque de costos sociales inactivos, para determinar la presencia de sustentabilidad en el ajuste fiscal.

En el documento de la tesis de Montero se relaciona con el trabajo de investigación por que el ajuste o la determinación por la cual la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas comenzó a regir a partir del 01 de julio del 2019 es para aumentar los ingresos en las arcas del gobierno para darle frente a la deuda internacional y el déficit fiscal que presenta el país de Costa Rica.

Como referencias internacionales se presentan varios estudios dentro de los cuales se pueden citar los siguientes:

En su tesis Terán planteó que la potestad tributaria o de creación, distinta de la potestad de imposición o de aplicación, se regula en forma precisa por la Asamblea Nacional crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicios de las atribuciones que confiere a los organismos del régimen seccional autónomo, esto referido al poder interno del Estado a través de sus órganos competentes, lo que Borja llama “energía endógena”.

El documento de la tesis de Terán se relaciona con el trabajo de investigación que se está realizando ya que como en Ecuador en Costa Rica el gobierno es el encargado de tomar las decisiones necesarias o de interpretación de mejoras para obtener los ingresos establecidos en la Ley por parte de los contribuyentes inscrito en las actividades económicas que se ejercen en estos países.

En su tesis Gil menciona que el objetivo del IVA es un asunto capital, como quiera que se trate el impuesto indirecto, en cuyo diseño se gravan todas las operaciones económicas sobre su materia imponible: bienes y servicios. Es decir, en el IVA tienen preponderancia los hechos gravados, y poco o casi nada las consideraciones personales de los sujetos que se realizan tales

hechos. A continuación, se describen en forma distinta los cuatros aspectos que comprende el elemento objetivo: material, espacial, temporal y cuantitativo.

Respecto del elemento objetivo especialmente en los juegos de suerte y azar, se expresó que “para gravar con IVA la explotación comercial de los juegos de suerte y azar, el legislador necesitó crear un nuevo hecho imponible, con una estructura propia, en la medida en que esta actividad no se enmarca dentro de los típicos hechos generadores del impuesto, pues bajo la interpretación legal que el Estado de Derecho implica, las operaciones que se realizan no son una venta de bien corporal mueble o inmueble (en tanto esté gravado), ni tampoco corresponde a una venta o cesión de derechos sobre activos intangibles (que curiosamente quedó grabado en la Ley 1819 de 2016) ni una prestación de servicios, según la definición contenida en el Decreto 1372 de 1992.

El documento de la tesis de Gil se relaciona con el trabajo de investigación ya que el Ministerio de Hacienda en Costa Rica y Constitución Política de Colombia determinaron de manera similar que una vez se obtenga la base imponible en las mesas de juego, máquinas tragamonedas o juegos de azar el contribuyente deberá aplicar la tarifa general del 13%, correspondiente al impuesto sobre el Valor Agregado (IVA).

En su tesis Contrera menciona que va evaluar los aprendizajes de los estudiantes en la asignatura de derecho fiscal en materia impositiva de bien inmueble con mira a la formación de las competencias pertinentes, para identificar las debilidades y fortalezas en el programa analítico curricular de la asignatura de derecho fiscal en el ámbito de las normas impositivas en materia inmobiliaria.

El documento de la tesis de Contrera no se relaciona totalmente con el tema de investigación pero sí al identificar que es primordial que todo estudiante de contabilidad conozca la materia de los impuesto que rigen en su país tanto como en bienes y servicios.

### ***Síntesis de los antecedentes.***

En el proceso de revisión de trabajos previos sobre el estudio de los diferentes impuestos que se rigen en Costa Rica como en los diferentes países en el cuál se analizaron proyectos de graduación

se evidenció la aplicación de los impuestos sobre el valor agregado en los bienes y servicios de consumo.

La aplicación de manera correcta y justa se convierte en la clave para lograr el cumplimiento de los objetivos de los responsables de la recolección y uso correcto de los impuestos generados.

En ese sentido, el estudio de los impuestos que se genera al vender o los que se asumen al consumir se emitirá como resultado la opinión que finalmente se extenderá en el presente trabajo.

### **Planteamiento del problema.**

La problemática se genera por falta de conocimiento o desconocimiento por parte de los contribuyentes sobre la variación de las exenciones y tasas de impuesto diferenciados, ya que al momento que la Ley 9635 entró en vigencia y los cambios tributarios empezaron a regir las dudas de las personas inscritas físicas o jurídicas salieron a la vista, ¿Cómo y cuál impuesto se aplicaría en los bienes y servicios en su actividad o actividades inscrita? ¿Cómo afectaría la variación de los impuestos y cómo aumentará o disminuirá el consumo en sus negocios? ¿Qué es la prorrata?.

A dos años y medios de que la Ley empezó a regir los contribuyentes no conocen el concepto o el tiempo en que los impuestos se irán aumentando de manera escalonada según su actividad ya sea por bienes o los servicios que brinden, por esta razón la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. identificó la necesidad que tiene su cartera de clientes para el tema de las exenciones y tasas de impuesto diferenciados.

Dicho lo anterior, el propósito principal del proyecto de graduación es indagar sobre el tema de la exenciones y tasas de impuesto diferenciados, pregunta generadora:

¿Cuál es el comportamiento de las exenciones y tasas de impuesto diferenciados en la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635?

1. ¿Cuál es la tarifa del IVA para los bienes de la canasta básica tributaria y bienes esenciales para la educación en Costa Rica?

2. ¿Cuáles son las tarifas del IVA para los servicios de construcción de obra civil, ingeniería, arquitectura y topografía a partir del 01 de julio del 2019?
3. ¿Cuáles son las tarifas del IVA para los juegos de azar?
4. ¿Cuáles bienes se encuentran sujetos a la tarifa diferenciada del 1% del IVA?
5. ¿Cuáles son las tarifas del IVA para los servicios de recolección, clasificación y almacenamiento de bienes reciclables?
6. ¿Cuáles son las tarifas del IVA para los servicios turísticos inscritos ante el Instituto Costarricense de Turismo?
7. ¿Cómo se realiza el reembolso de IVA, en los servicios de salud privados?

La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635 consiste en una reforma tributaria que conlleva a una serie de cambios significativos en el sistema tributario costarricense como:

1. Se da la transformación del impuesto sobre las ventas por el impuesto del valor agregado IVA, manteniendo la tasa del 13%.
2. Se crea un impuesto regresivo o tarifa reducida señalando a la lista los servicios que no se encuentren dentro de las exenciones establecidas por Ley.
3. Se establece un 15% en la renta de capital y sobre las ganancias de este.
4. Se impone un impuesto del 8% a los intereses generados por los certificados de depósitos a plazo.
5. Se fija un impuesto salarial del 20% a aquellos salarios que van de los 2,1 millones a los 4,2 millones de colones y del 25%, si exceden esos montos.
6. Se actualizaron los valores contables sobre los bienes, y la base se realizó mediante la aplicación del índice del precio al consumidor.
7. Se establece un nuevo periodo fiscal que va del 1° de enero al 31 de diciembre de cada año.
8. Se limita la deducción de los intereses netos a un 20% de la utilidad antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones.
9. Ciertos contribuyentes van a funcionar como agentes retenedores del IVA, los cuales deberán hacer los respectivos reportes a la Administración tributaria en el plazo de un mes.

La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635 genera cambios tributarios para las personas físicas y jurídicas inscrita ante el Ministerio de Hacienda, la cual genera dudas o descontentos por parte de los contribuyentes y consumidores en general, en este proyecto de investigación se centralizará en el Capítulo III- exenciones y tasas del impuesto.

### **Justificación de la investigación.**

Desde el 19 de julio del 2019 que empezó a regir la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas se ha generado muchas dudas no sólo por contribuyentes, sino que también por los consumidores en general sobre las exenciones y tasas de impuesto diferenciados.

Se refiere a la venta de un producto o un servicio a un comprador exento del pago IVA, no se puede aplicar como crédito fiscal el impuesto pagado en la adquisición de bienes o insumos, el cual pasará a formar parte del costo o gasto de la mercadería o servicio vendido, como:

1. Venta de lotería nacional y otros productos que comercialice la Junta de Protección Social JPS.
2. Autoconsumo de energía eléctrica generada por medios de fuentes renovables.
3. Uso del espacio publicitario para fines propios, realizados por las televisoras y las emisoras de radios.
4. La adquisición de bienes y servicios que realice la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda (EARTH) y el Instituto Centroamericano de Administración de Empresas (INCAE).
5. Las asociaciones se encuentran exentas del IVA en la venta y adquisición de bienes y servicios.
6. Aranceles por matrícula y los créditos de los cursos que brindan las Universidades Públicas.
7. Los bienes y servicios que preste o adquiera la Cruz Roja Costarricense.
8. Equipos médicos; sillas de ruedas, equipos ortopédicos, prótesis, equipos usados por personas con problemas auditivos.
9. La adquisición, ventas y servicios que realicen las juntas de educación administrativas de escuelas y colegios.

10. Los servicios y los bienes comprados o adquiridos por las Administradoras de los Sistemas de Acueductos y Alcantarillados (ASADA).
11. Las cuotas de afiliación y las mensualidades pagadas a los colegios profesionales, organizaciones sindicales y cámaras empresariales.
12. La venta y comercialización de animales vivos (semovientes).

La tasas de impuestos diferenciados es un impuesto indirecto, lo que significa que cuando una persona brinda un bien o servicio, se puede generar un impuesto del 13% o en alguna de las tarifas reducidas del 4%, 2% o 1% o en transitorio en el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

La tarifa del impuesto es del trece por ciento (13%) para todas las operaciones sujetas al pago del impuesto.

Del cuatro por ciento (4%) para los siguientes bienes y servicios:

1. La compra de boletos o pasajes aéreos, cuyo origen o destino sea el territorio nacional, para cual clase de viaje.
2. Los servicios de salud privados prestados por centros autorizados o profesionales en ciencias de la salud autorizados e incorporados en el colegio profesional respectivo.
3. Del dos (2%) para los siguientes bienes o servicios:
4. Los medicamentos, las materias primas, los insumos, la maquinaria, el equipo y los reactivos necesarios para su producción, autorizados por el Ministerio de Hacienda.
5. Los servicios de educación privada.
6. Las primas de seguros personales.
7. La compra y venta de bienes y servicios que hagan las instituciones estatales de educación superior, sus fundaciones, las instituciones estatales, el Consejo de Educación de Rectores (Conare) y el Sistema Nacional de Acreditaciones de la Educación Superior (Sinaes), siempre y cuando sea necesario para realización de sus fines.

Del uno por ciento (1%) para los siguientes bienes y servicios:

1. Las ventas, así como las importaciones o internaciones, de los bienes agropecuarios incluidos en la canasta básica.

2. Las ventas, así como las importaciones o internaciones, de los artículos definidos en la canasta básica, incluyendo la maquinaria, el equipo, los servicios e insumos necesarios para su producción, y hasta su puesta a disposición del consumidor final.
3. La importación o la compra local de los siguientes materias primas e insumos: trigo, frijol, fruta y almendra de palma aceitera, maíz, así como sus derivados para producir alimentos para animales.
4. Los productos veterinarios y los insumos agropecuarios y de pesca, a excepción de la pesca deportiva, que definan, de común acuerdo, el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG) y el Ministerio de Hacienda.

Las tarifas del IVA para los servicios de construcción de obra civil, ingeniería, arquitectura y topografía tendrán un tratamiento especial a partir del 1 de julio del 2019, siempre y cuando los planos asociados a él o los proyectos estén registrados en el Colegio Federado de Ingenieros y de Arquitectos de Costa Rica (CFIA) al 30 de septiembre del 2019, inclusive:

1. Exentos a partir del 01 de julio de 2019 hasta el 30 de junio de 2020.
2. Tarifa reducida de 4% a partir del 01 de julio del 2020 hasta el 30 de junio del 2021.
3. Tarifa de 8% a partir del 01 de julio de 2021 hasta el 30 de junio del 2022.
4. Tarifa del 13% a partir del 01 de julio de 2022.

Por esta razón se generará una investigación con ayudas de contribuyentes y consumidores para conocer si saben cuáles impuestos 1%, 2%, 4% y 8% paulatinamente van a culminar en un impuesto general del 13% en el transcurso del tiempo.

### **Propuesta empresa: Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.**

Proporcionar a la empresa información suficiente y competente respecto a lo que se indica en la Ley 9635 “Fortalecimiento de las Finanzas Públicas” en su capítulo III referente a la Exenciones y Tasas de Impuesto al Valor Agregado que corresponde al 13% y las tarifas reducidas del 4%, 2% Y 1% con el fin de que esta empresa pueda brindar a su cartera de clientes una adecuada capacitación e información referente a este tema de tasas impositivas relativas al “IVA” Impuesto al Valor Agregado, estipuladas en el “Reglamento al Impuesto al valor Agregado” del año 2019.

**Objetivos de investigación.**

A continuación se expone el objetivo general y los objetivos específicos con el fin de concretar y especificar el alcance de la investigación de la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

***Objetivo general.***

Analizar el comportamiento de las exenciones y tasas de impuesto diferenciados de la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635 mediante el conocimiento de los contribuyentes y consumidores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. sobre el impacto económico-social para los costarricenses.

***Objetivos específicos.***

1. Analizar la información que manejan los contribuyentes y consumidores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. sobre las exenciones y tasas de impuesto diferenciados si son de calidad o reales.
2. Verificar que las exenciones y tasas de impuesto diferenciados de la nueva Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas sean aplicadas de manera correcta por parte de los contribuyentes.
3. Identificar los efectos positivos y negativos que genera a los contribuyentes la nueva Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas en el Capítulo III exenciones y tasas del impuesto.

**Alcances de investigación.**

El objetivo de este trabajo es analizar el comportamiento de contribuyentes y consumidores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. donde se mencionan las siguientes proyecciones que se tienen para la organización:

- 1- Realizar una estrategia que permita conocer las mayores necesidades con respecto al conocimiento de los contribuyentes dentro del universo manejado por la empresa Cantón y Cantón.
- 2- Verificar el tipo de población que son los clientes de Cantón y Cantón, para atacar con la adecuada estrategia de capacitación, que permita abarcar las necesidades primarias de conocimiento.
- 3- Realizar un estudio que permita brindar un apoyo sobre los procesos contables inadecuados practicados a la fecha, y cuantificar la repercusión que significa dentro de los impuestos por pagar para los contribuyentes.
- 4- Determinar los contribuyentes que mantienen transacciones especiales para la determinación de los impuestos, y verificar los puntos principales, que deben de conocer para diseñar un plan que permita disminuir los errores en los comportamientos contables.
- 5- Realizar un plan que incluya una campaña general de información, estableciendo los medios adecuados para los diferentes tipos de sectores, que permita disminuir las repercusiones fiscales que se deben a la mala aplicación de los procesos para la determinación de los impuestos.

A continuación se mencionan algunas limitaciones se pueden intervenir para la obtención de las proyecciones fijadas para la organización:

- 1- La ubicación geográfica podría generar dificultades para brindar información adecuada a los contribuyentes.
- 2- El conocimiento basado en el uso de sistemas informáticos, podría generar disfunción para difundir la información de la manera más adecuada a los contribuyentes.
- 3- La edad de los administrativos y las juntas directivas o órganos gerenciales, podrían influir en la aceptación de la información, y la manera en que se interpreta la misma.
- 4- La calidad de la información recibida para la contabilización de los registros contables, podría señalar dificultades para detectar situaciones las cuales podrían ser apremiantes.
- 5- El gobierno sigue generando cambios sobre los procesos y la determinación de las tasas de impuestos, que genera una constante confusión entre los contribuyentes, aunado a la desinformación que generan entre las redes sociales y los telediarios, esto conlleva a tener que generar un plan que continúe en el tiempo promocionando la capacitación constante.

## **CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO.**

Cuando se da el inicio de una investigación se formula un capítulo que contiene el marco teórico, el cual según Zamorano (2013) cumple con el fin de;

acondicionar la información científica que existe sobre lo que se va a investigar, para tener conocimiento científico nuevo, para no cometer errores en nuestro estudio a desarrollar o a prevenirlos de ser posible, da guías de cómo hacer nuestro estudio o a dónde dirigirlo, da una clave o claves de referencia (marco de referencia) para ir interpretando los resultados que se vayan obteniendo en la investigación, ayuda a centrarnos en el problema estudiado y no desviarnos de él, ayuda a elaborar más adelante la hipótesis. (párr.5)

Este se divide en el marco situacional, que se define a continuación y el marco metodológico, por medio de la construcción de ambos se obtiene la guía para el proceso de estudio a realizar.

### **Marco situacional.**

El marco situacional es una descripción de la entidad, en el cual según Reyes (2012) tiene como finalidad que es donde;

se planea hacer dicha investigación, pudiendo tratarse de personas físicas o morales, sobre las que se desarrollará nuestra investigación, esto con el propósito de darle el enfoque situacional a nuestro análisis y evitar el hacer generalizaciones que puedan ser tendenciosas, a esta revisión de literatura se le conoce como el Sujeto de Estudio en un proceso investigativo. (p. 39).

El marco situacional se detalla el sujeto de estudio y sus características y atributos como empresa con el objetivo de crear una idea amplia sobre la entidad, en este caso se desarrolla en la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.

## **Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.**

Para nosotros es un placer realizar trabajos de primera calidad, marca desde siempre del trabajo que elaboramos. La experiencia es un factor indispensable para desarrollar trabajos de este tipo. Por lo que ponemos en sus manos nuestra experiencia, la cual hemos acumulado durante los últimos catorce años.

La firma nace en Marzo del 2000, la misma empieza su trabajo desde la casa de habitación de su dueño, Don Gustavo Cantón Paniagua, esté en el año 2004, decide independizarse de forma completa y abrir su propia oficina de servicios, en donde como desde el principio lleva a cabo contabilidades a destajo y asesorías administrativas y financieras, más tarde ese mismo año incorpora dentro de la lista funciones de contaduría pública. Más tarde se unen a la empresa su esposa la Señora Maribel Pérez Centeno, aunando en la experiencia en administración de empresas, y su hija la Señora Andrea Cantón Pérez, incorporando una nueva especialidad que es la de Recursos Humanos, en el año 2010, se incorpora su hijo el Señor David Cantón Pérez, para aumentar la carga de trabajo en lo que respecta a la contaduría pública, así como también la intención de incorporar dentro de los servicios la auditoría y la asesoría fiscal. Eso es lo que hasta hoy y con 5 colaboradores adicionales la empresa mantiene los servicios e incorporará nuevos con la experiencia de personal adicional en el tiempo.

Siendo la experiencia uno de los factores más importantes para prestar servicios de calidad, hemos incentivado a nuestros colaboradores, para que acompañando a la experiencia logremos personal con alto grado académico y conocimiento contable.

Nuestro examen se realiza con base en las Normas Internacionales de Información Financiera, incluyendo pruebas de los registros de contabilidad y aquellos otros procedimientos de auditoría que consideremos necesarios para expresar nuestra opinión independiente sobre el resultado de los servicios a efectuar. Además los lineamientos fijados para la realización de la auditoría se realizan con base a las Normas Internacionales de Auditoría, para mantener los parámetros internacionales para la realización de trabajos de calidad.

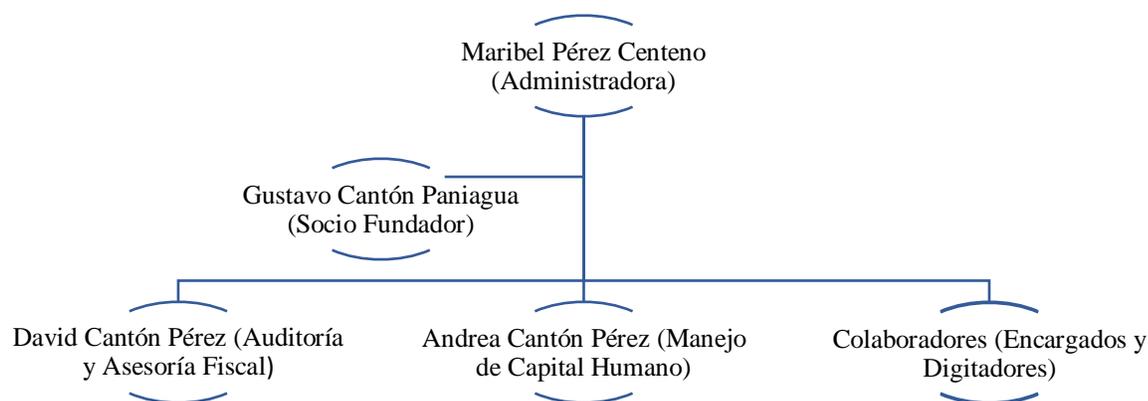
## Valores.

Nuestra empresa mantiene una proyección familiar, siendo la base de la creación de la misma, generamos dentro de nuestras expectativas, valores familiares, de proyección social a través de nuestros colaboradores, incluyendo la implementación de mecanismos que permitan crecimiento y realización personal.

## Estructura Organizacional.

La representación de la empresa está a cargo de la señora Maribel Pérez Centeno, por decisión de los miembros de la familia, ya que al ser una organización de bases familiares se tomó la iniciativa de que la esposa y madre fuera la representante legal de la empresa en tiempo indefinido.

**Figura 1.** Organigrama institucional.



Fuente: Plan estratégico Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. (2021, facilitado por correo electrónico por la presidenta actual de la empresa).

## Ubicación.

La empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. Se encuentra ubicada en Limón Centro, 50 metros al sur de la escuela Rafael Castro, inició servicios en marzo del 2000, los servicios prestados abarcan principalmente el cantón central de Limón y la zona sur de la provincia de Limón.

**Objetivos estratégicos.**

1. Brindar servicios de calidad a nuestros clientes, mediante el uso de conocimiento y experiencia necesaria para hacer frente a la gama de necesidades del mercado.
2. Aportar soluciones concretas a las necesidades del cliente.
3. Buscar objetivos rentables para las empresas que sean acordes al giro de la organización.
4. Contar con prácticas y herramientas transparente de operación, para que sus clientes siempre sepan de qué modo se lleva a cabo la estrategia que se implemente.
5. Tener una sólida cultura organizacional, así como valores éticos claros que busquen el éxito de nuestros clientes.

**Misión.**

Ser una empresa familiar, con la capacidad de realizar y elaborar trabajos a destajo en materia administrativa, contable, de capital humano, impuestos y auditoría, líder en la provincia.

**Visión.**

Crecer en la cantidad de servicios que se brindan, con la captación de nuevos socios que suplan necesidades de mercado actuales, creciendo en servicios, calidad y tiempos de ejecución de proyectos.

## **Análisis FODA.**

Como parte de la información recolectada ya que la empresa no cuenta con un análisis FODA se elabora el siguiente:

**Tabla 1. Análisis FODA.**

<b>Fortalezas</b>	<b>Oportunidades</b>
Conocimiento en varias disciplinas. Experiencia. Gran capacidad de análisis. Detallistas. Años de servicios.	Todo negocio requiere servicios contables. Todos los días se crean nuevos negocios. La tecnología hace más rápidos y de mejor calidad nuestros servicios.
<b>Debilidades</b>	<b>Amenazas</b>
Servicio no valorado. Al cliente le interesa su contabilidad solo cuando tienen algún tipo de requerimiento.	La publicidad informa falsamente a los contribuyentes que realizar su contabilidad es fácil. Posibles multas por impuestos mal determinados. Los contribuyentes piensan que nuestro servicio es caro.

Fuente: Elaboración propia (2022).

Finalmente, es necesario mencionar que en este trabajo de investigación se eligió el proceso de las exenciones y tasas del impuesto diferenciados en los bienes y servicios de los clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.

## **Portafolio de productos.**

1. Contabilidad a destajo para la contabilización de los movimientos y registros y con esto la elaboración y conformación de estados financieros, según la necesidad de la empresa sin dejar de lado la implementación de normas para el cumplimiento legal nacional.
2. Flujos de Efectivo, proyecciones, montaje de estados financieros.
3. Ejecución de limitaciones taxativas, proyecciones de impuestos, verificación de cumplimiento de la norma legal competente, auditorías de impuestos y el asesoramiento y/o acompañamiento en casos relacionados con el Ministerio de Hacienda o de índole municipal.

4. Verificación de procedimientos convenidos, elaborando informes con la intención del profesional.
5. Procedimientos de atestiguamiento, con la opinión del profesional a cargo y la elaboración del informe correspondiente.
6. Verificación, levantamiento e incorporación contable de los inventarios. paqueo, determinación de políticas contables con respecto al tratamiento de las inversiones en activos.
7. Verificación de los tratamientos de la planilla a nivel legal nacional y la incorporación de políticas internas y beneficios a empleados promulgados por la empresa.
8. Determinación de planillas, verificación de cumplimiento, incorporación de fuentes de medición de rendimiento con respecto a las cualidades y calidades de cada individuo, presentación y continuación de las obligaciones con respecto a la C.C.S.S., I.N.S. y FODESAF, entre otras.
9. Reclutamiento y selección de personal, aplicando pruebas de aptitud de acuerdo al perfil del puesto requerido.
10. Coaching profesional, para el mantenimiento de servicios, integración e incorporación de nuevas políticas de tratamiento entre colegas, promulgación del trabajo en equipo, elevación y empoderamiento para nuevos jefes.
11. Evaluación de los sistemas de control interno priorizando el criterio con normativa legal nacional, y bajo la evaluación de normativa privada.

### **Marco conceptual.**

Según Vidal (s.f.) un marco conceptual “es una sección de un texto escrito en el ámbito académico que detalla los modelos teóricos, conceptos, argumentos e ideas que se han desarrollado en relación con un tema”. (párr.1)

Este cumple con el objetivo de brindar una base teórica para el desarrollo del proyecto lo cual le brinda un recopilado de los términos más relevantes dentro del desarrollo del estudio. (párr.3)

## **Estudio de la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.**

Arce (2020) explica que esta reforma tributaria ha sido la más relevante de los últimos 30 años en el país. Su alcance no se limitó solo en la manera de presentar y liquidar impuestos, sino en modificar la forma en la que los obligados tributarios realizaban sus transacciones diarias, promoviendo la digitalización y buscando reducir el comercio informal.

La reforma viene a tratar temas de importancia a nivel país, tales como el empleo público, contención del gasto, incorporación del impuesto al valor agregado, impuesto a las utilidades y las renta de capital. Sin embargo, el enfoque dado en el estudio va dirigido a exenciones y tasas del impuesto diferenciados en los bienes y servicios en las actividades económicas.

### **Qué motiva la reforma tributaria.**

Antes de abarcar el tema de Reforma Fiscal, debemos entender que la motivación de ésta se da porque la situación financiera del país se ha vuelto insostenible por el incremento del déficit fiscal, es decir, los gastos del gobierno han ido en un aumento mayor que los ingresos percibidos por medio de los tributos. (Segura, 2019, p.35 ).

### **Principales rubros de la reforma fiscal.**

Debemos notar principalmente que no significa sólo una reforma tributaria en la parte de los ingresos del Estado, sino que incorpora también la reforma al gasto público, es decir, la intención es implementar una Reforma Fiscal integral.

En el rubro de los ingresos se presentan cambios en los Impuestos Directos, los cuales gravan la obtención de rentas pasivas y activas, y los Impuestos Indirectos, los cuales gravan las manifestaciones de riquezas.

En el rubro de los gastos, el cambio se da en lo que respecta a la contención del gasto, donde se incluyen modificaciones a la Ley de Salarios Públicos, principalmente en temas de pluses salariales e incentivos y la inclusión de la Regla Fiscal, el elemento por el cual se limita el incremento del gasto en proporción directa con el comportamiento de la deuda. Con respecto a una reforma estructural, la Ley aprobada no incluye cambios estructurales en el aparato estatal, en otras

palabras, no muestra indicios de una simplificación de las instituciones del Estado. (Segura,2019, p.44)

### **Incorporación de la cláusula antielusiva general.**

En la Ley 9635 se incluye la Norma General Antielusión, la cual busca evitar estrategias tributarias carentes de motivo económico, cuyo objetivo principal sea lograr una menor tributación. Es decir, toda estrategia debe de tener un motivo económico válido, distinto al de la disminución al pago de impuestos, que se pueda documentar y probar ante la Administración Tributaria en caso de una fiscalización.

Se incorpora el impuesto al valor agregado, el cual deroga el impuesto de ventas, vigente desde 1982. La determinación final del pago del impuesto al valor agregado al cierre del periodo será el total de débitos fiscales el Impuesto al Valor Agregado que le carga un contribuyente a sus clientes menos el total de los créditos fiscales el derecho de devolución sobre Impuesto al Valor Agregado pagado. Cuando el crédito fiscal sea mayor que el débito en un período fiscal, la diferencia constituye un saldo del impuesto a favor del contribuyente que podrá compensarse.

La implementación sobre el impuesto al valor agregado grava con una tarifa del 13% a todos los productos y servicios que se vendan en el país. También incluye tarifas diferenciadas al 4% para salud privada y tiquetes aéreos, 2% para medicamentos y seguros personales y 1% para los productos de la canasta básica.

Es importante indicar que el impuesto al valor agregado tendrá derecho pleno, parcial o nulo de acreditación del impuesto pagado, dependiendo del tipo de venta que se realice. Cuando la compra del bien o servicio sea para realizar una transacción sujeta al 13%, se tendrá derecho pleno de acreditación. Cuando la compra sea para realizar una transacción sujeta a tarifa reducida, se tendrá derecho de acreditación parcial. Mientras que cuando la compra sea para realizar una transacción en la que no se cobre el impuesto, no se tendrá derecho de acreditación, salvo a algunas excepciones.

El impuesto al valor agregado amplía la base tributaria, lo cual se traduce en un mayor ingreso que el gobierno va a percibir por la actividad económica, generando controles en el tributo

a proveedores de servicios que actualmente se encuentran exentos cómo los médicos privados, contadores y abogados.

La liquidación del impuesto se debe de realizar a más tardar el decimoquinto día natural de cada mes, mediante declaración jurada de las ventas de bienes o prestación de servicios correspondientes al mes anterior. En el momento de presentarla, debe pagarse el impuesto respectivo. En la declaración del impuesto correspondiente al mes de diciembre, el contribuyente calculará la proporción definitiva de crédito fiscal en función de las operaciones realizadas en el correspondiente año calendario.

### **Reforma en impuestos a las utilidades y renta de capital.**

El impuesto a las utilidades sufre varios cambios, entre ellos el establecimiento de una renta dual en el impuesto sobre renta que consiste en gravar las rentas procedentes de las actividades lucrativas, a una tarifa progresiva, y las rentas de capital, a una tarifa uniforme.

La Ley actualiza el periodo fiscal el cual pasa a ser de enero a diciembre y aquellos contribuyentes cuyo nuevo período impositivo, no coincida con el que tenía en operación, tendrán la obligación de presentar una segunda declaración por el período no cubierto en el 2019, que va del primer día siguiente al cierre del período anterior al 31 de diciembre de ese mismo año.

Se define que las ganancias y pérdidas en diferencial cambiario están sujetas al impuesto sobre utilidades con base en el devengo contable. Respecto a la deducibilidad de los intereses, se debe de demostrar ante la Administración Tributaria el uso de los préstamos cuyos intereses pretende deducir, ya que estos deben utilizarse para generar renta gravable. Adicionalmente a lo anterior, los intereses no bancarios tienen una deducibilidad máxima de un 20% de las utilidades antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones para cada periodo impositivo. La nueva Ley también incluye cambios en las tarifas del impuesto a las personas jurídicas y al personal dependiente (salario).

Se crea un impuesto a las rentas y ganancias de capital. La tarifa aplicable a la renta imponible en esta materia será del 15%. Para las rentas de capital inmobiliario, se podrá deducir

únicamente el 15% de la renta bruta, siendo la base imponible un 85%. Los rendimientos de los ahorros efectuados por los asociados en las cooperativas de ahorro y crédito, y de las asociaciones solidaristas tendrán un límite anual exento equivalente al 50% de un salario base; sobre el exceso se retendrá y aplicará la tarifa indicada del 8%. Los excedentes o utilidades pagados por Asociaciones solidaristas, Cooperativas u otras similares a sus asociados, estarán sujetos a una tarifa del 10%. Para el primer año de entrada en vigor de esta Ley, se iniciará con una tarifa del 7%, y aumentará un punto cada año, hasta alcanzar el 10%.

### **Amnistía tributaria.**

La amnistía tributaria es el primer punto de la nueva Ley de Fortalecimiento a las Finanzas Públicas en entrar a regir. Con la amnistía se encuentra una posibilidad de perdonar parcialmente multas y no cobrar ningún interés a los contribuyentes. Busca regularizar la situación de los contribuyentes que no cumplieron de manera adecuada con sus obligaciones al periodo fiscal 2017.

La reducción en sanciones y los plazos van hasta en un 80% si realizan el pago del monto adeudado durante el primer mes, 70% si el pago se realiza durante el segundo mes, 60% si se realiza durante el tercer mes y 40% en caso de que, acogiéndose a la amnistía durante los 3 meses de cita, se formalice un fraccionamiento de pago, cuyo plazo para la cancelación de los montos, no podrá superar los 6 meses y en cuyo caso el fraccionamiento deberá de respaldarse con aval o garantía bancaria.

### **Ley del impuesto sobre la renta Ley de Fortalecimiento a las Finanzas N° 9635.**

La Ley del impuesto sobre la renta fue introducida al sistema tributario de Costa Rica en 1988, mediante Ley N°7092; no obstante, ha sido reformada a lo largo del tiempo, siendo una de las últimas modificaciones las introducidas por la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

Esta norma resulta de gran relevancia para la legislación tributaria de dicho país, pues en esta se prevé diferentes tipos de impuestos a los que estarán afectos los contribuyentes costarricenses, tales como el impuesto a las utilidades, el impuesto único sobre las rentas de trabajo e impuestos sobre las remesas del exterior.

La Ley del impuesto sobre la renta en Costa Rica, es de gran importancia porque prevé diferentes tipos de impuestos importantes para los costarricenses.

### **Impuesto a las utilidades.**

El impuesto a las utilidades recae sobre las personas jurídicas, físicas o entidades sin personalidad jurídica, que se encuentren domiciliados en el país, y desarrollen actividades lucrativas en Costa Rica, de acuerdo al artículo 1 de la Ley.

### **Hecho generador.**

Asimismo, tal como indica su artículo 2, el hecho generador de dicho impuesto será la percepción o devengo de rentas, ya sea en dinero o especie, de manera reiterada u ocasional, que provengan de una actividad lucrativa de fuente costarricense.

Se entiende como tal, aquella renta o ingreso que se genere en el territorio nacional y que procedan de bienes situados, capitales utilizados o servicios prestados en Costa Rica, durante un determinado periodo fiscal.

También se considerarán dentro de tales actividades la obtención de toda renta de capital y ganancias o pérdidas de capital, de una persona física o jurídica.

### **Periodo fiscal.**

De acuerdo al artículo 4, de la Ley el período fiscal será de un año y comprenderá desde el primero de enero hasta el 31 de diciembre a partir del 2021, la Ley 9635 establece nuevo periodo fiscal en 2020 que será de 15 meses del 01 de octubre al 31 de diciembre, anterior a la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas el periodo contable regía del 01 de octubre al 30 de septiembre.

### **Determinación de la base imponible del impuesto.**

El impuesto a las utilidades grava la renta neta, para lo cual a fin de determinar el monto de la base imponible se deberá restarle a la renta bruta ciertos gastos, siempre que estén vinculados a la generación de la renta de manera directa y estos tengan la suficiente documentación sustentaría con el fin de respaldo.

Al respecto, cabe considerar que la norma señala ciertos gastos que no son deducibles de la renta bruta, de acuerdo al artículo 9, tales como el valor de las mejoras permanentes, los impuestos sobre la renta y venta, las utilidades o dividendos pagados a los socios, entre otros.

Asimismo, existen ciertos gastos cuya deducibilidad se encuentran limitados como los intereses no bancarios, los cuales no podrá sobrepasar el 20% de la EBITDA (Utilidad antes de impuestos depreciaciones y amortizaciones) de la empresa, tal como lo señala el artículo 9 bis, por lo cual se deberá pactar una correcta tasa de interés a fin de que proceda la deducción.

### **Tasa o tarifa del impuesto a las utilidades.**

La tarifa por el impuesto a las utilidades en Costa Rica depende del nivel de ingresos brutos que tenga el contribuyente:

**Tabla 2.** Tarifas del impuesto a las utilidades personas jurídicas.

<b>Ingresos Brutos</b>	<b>Tarifa</b>
Hasta ¢54.303.000,00	10%
Hasta ¢109.228.000,00	20%
Más de ¢109.228.000,00	30%

Fuente: Ministerio de Hacienda. (2021)

Si bien para establecer el porcentaje de la tarifa se debe verificar el ingreso bruto, cabe considerar que el impuesto se calculará en base a renta neta.

**Declaración.**

La fecha de vencimiento para la presentación de la declaración del impuesto a las utilidades dependerá del cierre del ejercicio de cada empresa.

**Impuesto único sobre la renta de trabajo.**

De acuerdo al artículo 32, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estarán afectos a este impuesto las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, que perciban rentas del trabajo personal dependiente, jubilación u otra contraprestación por servicios personales.

**Rentas gravadas.**

Las rentas que son afectas a este impuesto serán las siguientes:

- 1) Sueldos, salarios, bonificaciones, comisiones, pago por horas extras, regalías y aguinaldos.
- 2) Dietas, gratificaciones y participaciones en caso de los ejecutivos, directores y otros miembros de una sociedad anónima, aunque no se establezca una relación de dependencia.
- 3) Otros ingresos de naturaleza similar a las anteriores.  
Jubilaciones y pensiones de cualquier régimen.

**Tarifa del impuesto.**

De acuerdo al artículo 33 de la Ley este impuesto tendrá una tarifa en escala, la cual se aplicará sobre la renta neta.

**Tabla 3.** Tarifa de impuesto a las utilidades personas físicas.

<b>Ingresos Brutos</b>	<b>Tarifa</b>
Hasta ¢3.628.000,00	No aplica
Sobre el exceso de ¢3.628.000,00 hasta ¢5.418.000,00	10%
Sobre el exceso de ¢5.418.000,00 hasta ¢9.038.000,00	15%
Sobre el exceso de ¢9.038.000,00 hasta ¢18.113.000,00	20%
Sobre el exceso de ¢18.113.000,00	25%

Fuente: Ministerio de Hacienda. (2021)

### **Crédito contra el impuesto.**

Los contribuyentes del referido impuesto podrán tomar como crédito contra este, lo siguiente:

- 1) El monto ascendente a ¢1.570,00, por cada hijo, siempre que este sea menor de edad, tenga alguna incapacidad física o curse estudios superiores.

La suma de ¢2.360,00 por cónyuge, en caso ambos cónyuges sean contribuyentes sólo uno de ellos podrá tomar el crédito.

### **Impuesto sobre las remesas del exterior.**

Este impuesto grava toda renta que sea de fuente costarricense y sea destinada al extranjero.

### **Hecho generador.**

Este impuesto tiene como hecho imponible el pago de la renta o beneficio de fuente costarricense, o la sola disposición de estas a personas no domiciliadas en Costa Rica.

### **Rentas de fuentes costarricenses.**

El artículo 54 de la Ley, señala que se considerarán rentas de fuente costarricense a las siguientes:

- 1) Las que provengan de inmuebles situados en Costa Rica, lo cual incluye alquileres, usufructos a título oneroso.
- 2) Las producidas por el empleo de capitales.
- 3) Aquellas que se originan de actividades civiles, comerciales, agropecuarias o pesqueras.
- 4) Las que se consideren aguinaldo o también denominado décimo tercer mes que sean pagados o acreditados por el Estado o por el sector privado.
- 5) Aquellos pagos por uso de patentes, suministro, marcas de fábrica, regalías y primas de seguro de cualquier clase.

### **Contribuyente del impuesto.**

Se consideran contribuyentes del impuesto, a las personas jurídicas o físicas, que se encuentren domiciliadas en el extranjero, que perciban rentas de fuentes costarricenses. No obstante, se considerarán como responsables solidarios al pago del impuesto a las personas físicas o jurídicas que realicen la remesa.

### **Tarifas.**

Respecto a este impuesto la base imponible la constituirá el monto total de las rentas remesadas, a la cual se le multiplicará por una tarifa cuyo valor dependerá del tipo de actividad, teniendo tarifas desde el 5% hasta el 25%.

### **Impuesto sobre el valor agregado Ley de Fortalecimiento a las Finanzas N° 9635.**

El impuesto sobre el valor agregado (IVA) es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo, lo que significa que cuando una persona (cliente) realiza la compra de un bien o servicio, está pagando este impuesto a una tarifa general del 13% o en alguna de las tarifas reducidas del 4%, 2% o 1%.

### **Presentación de la declaración y pago de impuesto.**

La recaudación del impuesto sobre el valor agregado cobrado a los clientes, por la prestación de servicios o por la venta de bienes mensuales que realiza el contribuyente, debe ser declarado por

medio del formulario D-104, dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente y cancelarlo por medio de conectividad o en las ventanillas de las entidades autorizadas por la dirección general de tributación.

Aunque no se hayan realizado ventas o compras durante el mes o no exista impuesto por pagar, siempre debe presentar la declaración respectiva.

La declaración se confecciona en línea directamente en el portal electrónico denominado administración tributaria virtual.

La cancelación del impuesto es por medio de conectividad donde se tiene la cuenta bancaria, a través del sitio web de la entidad financiera o bien personándose en las cajas o ventanillas de estas entidades autorizadas.

### **Obligados a declarar y pagar el impuesto sobre el valor agregado.**

Son contribuyentes del impuesto sobre el valor agregado, las personas físicas, jurídicas, las entidades Públicas o privadas que realicen actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción, la distribución, la comercialización o la venta de bienes o prestación de servicios. También cuando efectúen importaciones o internaciones de bienes tangibles, bienes intangibles y servicios, así como todos los exportadores y los que se acojan al régimen de tributación simplificada.

### **Cálculo del impuesto.**

Cuando las empresas han recaudado el impuesto sobre el valor agregado por la venta de bienes o la prestación de servicios, también llamado débito fiscal o IVA cobrado a los clientes durante el mes tienen la obligación de ingresarlo al Ministerio de Hacienda dentro de los primeros 15 días naturales del mes siguiente.

Antes de pagar el impuesto sobre el valor agregado cobrado durante el mes, el contribuyente tiene la opción de deducir o descontar del impuesto sobre el valor agregado pagado crédito fiscal por los bienes o servicios que haya adquirido para la realización de su actividad económica. Tenemos que:

$$\begin{array}{rcl} \text{Débito fiscal} & - & \text{Crédito fiscal} = \text{Impuesto a pagar} \\ \text{IVA cobrado} & & \text{IVA pagado} \end{array}$$

La diferencia que resulte de deducir del débito fiscal el crédito fiscal será el importe que debe pagarse al fisco.

Si ha pagado más de lo que ha cobrado, pueden elegir entre aplicar la compensación, tal y como lo dispone el artículo 45 del código de normas y procedimientos tributarios o bien solicitar la devolución de saldos a favor de conformidad con el artículo 47 del Código citado anteriormente.

### **Ejemplo de cálculo del impuesto.**

Una empresa durante el mes de enero realizó ventas gravadas por ¢3.000.000,00 y compró gravadas por ¢2.000.000,00 aplicando una tarifa en ambos casos del 13%. Además, la procesadora de pagos de tarjetas de crédito le efectuó retenciones de ¢50.000, durante ese mes, las cuales se consideran como un pago a cuenta del IVA, por lo que se deben anotarse en la casilla 39 del formulario D-104.

**Tabla 4.** Ejemplo de cálculo sobre el impuesto de valor agregado.

<b>Cálculo para el mes de enero de 2020 ( 1° al 31 de enero de 2020):</b>	
Ventas netas gravada (¢3.000.000 x 13%) =	¢390.000 (débito fiscal)
Compras netas del mes (¢2.000.000 x 13%) =	(- ¢260.000) (crédito fiscal)
Impuesto neto del período	¢130.000
Retenciones a cuenta impuesto sobre las ventas	- ¢50.000
Impuesto por pagar	¢80.000

Fuente: Ministerio de Hacienda. (2020)

## Ajustes salariales de la Ley de Fortalecimiento a las Finanzas N° 9635.

Con la promulgación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635 se establece para el sector público costarricense una serie de modificaciones en materia de remuneraciones, las cuales tienen vigencia a partir del 04 de diciembre de 2018, mismas que se detallan:

**Tabla 5. Ejemplo de ajustes salariales.**

Beneficio	Observaciones
Cesantía: Se establece un tope máximo de 8 años para toda persona trabajadora que adquiera el derecho a pensión por cualquier causa.	Aquellos funcionarios que ya fueron sujeto del rubro antes del 4 de diciembre de 2018, mantiene el porcentaje del 65% con el que contaba, en el tanto ocupen un puesto objeto de esta prohibición.
Dedicación exclusiva: Se fija un porcentaje de un 25% para licenciados y 10% para bachilleres, para aquellos nuevos contratos.	Aquellos funcionarios que contaban con un contrato vigente antes del 04 de diciembre de 2018, mantienen los porcentajes del 55% para licenciados y 35% para bachilleres.
Topes salariales: Salarios mensuales ordinarios 30 días superiores a ₡4.000.000,00 no son sujeto de aumento salarial en los próximos 2 años, es decir, hasta el 04 de diciembre de 2020.	El monto de salario total a considerar debe excluir salarios que sean de carácter extraordinario.
Carrera profesional: Los nuevos reconocimientos de carrera profesional se ajustan a los que establece la Ley 9635.	Se mantiene la cantidad total de puntos de carrera profesional obtenidos por la persona trabajadora antes del 4 de diciembre del 2018. Actualmente, la institución se encuentra en proceso de elaboración de la normativa interna aplicable a este concepto.
Nominalización de pluses: Los pluses salariales calculados de forma porcentual se fijan en un monto absoluto normalizado con base en el salario del puesto del II semestre de 2018.	Se exceptúan de esta nominalización los rubros de dedicación exclusiva, retribución del no ejercicio liberal de la profesión y prohibición de funcionarios de auditoría. La ejecución en el sistema de pago institucional se realiza a partir del 11 de octubre del 2019
Anualidades: A partir del 04 de diciembre de 2018, las anualidades de cada puesto se convierten en un monto nominal fijo, resultado de la aplicación de un 2,54% para puestos no profesionales y 1.94% para puestos profesionales, sobre el salario base del II semestre de 2018.	Antes del 04 de diciembre de 2018, las anualidades de cada puesto se convierten en un monto nominal fijo, resultado de la aplicación del porcentaje que se devengaba conforme el salario base del II semestre de 2018.

Impuesto al salario: Nuevos tratos se aplican desde el 01 de julio del 2019 como lo dispone la circular No. DAGP-0592-2019.

---

Fuente: Ministerio de Hacienda. (2018)

### **Recuperación de eventuales sumas pagadas de más.**

Tras la aplicación de la Ley 9635 a partir del 04 de diciembre del 2018 y los ajustes en el sistema de pago institucional, que se materializan con el aumento general de salarios en el primer pago de octubre 2019, se genera una erogación adicional por concepto de antigüedad, pluses salariales y diferentes conceptos extraordinarios, suma que será comunicada a cada persona trabajadora para establecer su recuperación conforme la normativa institucional vigente.

### **Beneficios de los funcionarios públicos de la Ley de Fortalecimiento a las Finanzas N° 9635.**

La aprobación e implementación de la reforma fiscal, en relación con los extremos de empleo público, no se limitó a una discusión técnica o jurídica sobre sus alcances.

Ello es así, en virtud de que también se llevó a cabo un proceso en el que estuvo involucrada la participación política de grupos de presión, organizaciones sindicales y focos productivos. Al respecto, el informe del estado de la nación (2018) señalaba lo siguiente en cuanto al desarrollo del proyecto n° 20580 en la asamblea legislativa:

El avance de la reforma generó reacciones de distintos grupos de presión. El 10 de septiembre los sindicatos del sector público declararon una huelga general, que afectó los servicios de educación, salud y puertos. Este sector propuso solventar la situación fiscal con medidas como aumentar impuestos específicos sobre utilidades, transacciones financieras y zonas francas, entre otros, sin incluir algún planteamiento relacionado con la contención o reestructuración del gasto público.

Si bien el texto del proyecto fue divulgado y consultado a las bases institucionales respecto de las cuales se generaría un grado de impacto, lo cierto es que algunas de ellas no adelantaron

criterio en relación con los alcances que pudiera ocasionar tal reforma en el régimen de empleo de cada institución.

Un ejemplo de ello fue el tribunal supremo de elecciones, el cual dispuso desde el pleno de sus magistrados propietarios que se abstenía de rendir un criterio sobre el fondo del proyecto, en virtud de que “el proyecto de Ley en consulta contempla normas que atañen a la remuneración para quienes conforman el nivel superior jerárquico del sector público, nos abstenemos de emitir criterio en apego al principio de probidad” TSE, 2018.

No obstante, desde un extremo distinto, se trató del poder judicial debía dictaminar si el proyecto de Ley en consulta generaba algún impacto en la labor esencial y sustantiva de la función jurisdiccional. Lo anterior, debido a que ese criterio inclusive determinaba, por mandato constitucional, la cantidad de votos necesarios para la aprobación de la reforma.

Nótese que, si bien el proyecto fue consultado previamente a las instituciones respecto de las cuales se potenciaba algún efecto concerniente a su régimen de empleo, lo cierto es que tales entes se pronunciaron sobre los ajustes de implementación hasta el momento en que la reforma fue aprobada por el congreso.

### **Aspectos preliminares sobre el fondo de la reforma.**

Si bien la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas implicó una reforma al sistema tributario de nuestro país, lo cierto es que uno de sus componentes de modificación también se enfocó en los aspectos relativos al empleo público de las instituciones costarricenses. En tal sentido, la Ley n° 9635 estableció una serie de reformas y modificaciones a los regímenes salariales de la Administración Pública, relacionados con los tipos de pluses salariales que reciben los funcionarios y la forma de cálculo de tales incentivos.

Concretamente, esta norma tiene impacto en los siguientes componentes de retribución económica para los empleados públicos: a) dedicación exclusiva; b) prohibición; c) anualidad; d) cesantía; y, e) sobresueldos. La adición efectuada a la Ley de salarios de la administración pública, crea las siguientes disposiciones para cada uno de los diferentes componentes de retribución económica. Tómese en consideración que la reforma fiscal adiciona a la Ley de salarios de la

administración pública, mediante la creación de las disposiciones que fueron señaladas en la descripción anterior. Debido a que anteriormente este tema estaba regulado en normas reglamentarias, Leyes y directrices de manera diferente en todas las instituciones y de manera diferente para todos los funcionarios, es hasta la entrada en vigencia de la reforma fiscal, que existe un estado uniforme de reglas aplicables a los sistemas de remuneración salarial para todos los empleados públicos cubiertos por su ámbito de aplicación.

En síntesis, no es posible delimitar un “estado anterior” sobre el reconocimiento de pluses y componentes de remuneración salarial, pues ello se encontraba en una condición de dispersión, respecto de la cual existían diferentes pluses entre instituciones Públicas y entre funcionarios; todo ello, regulado por normas de inferior rango: directrices, reglamentos internos, acuerdos, etc. Sumado a lo anterior, es importante señalar que la reformada Ley de salarios de la administración pública, no establecía anteriormente un ámbito de aplicación respecto de las instituciones que debían estar sujetas a sus disposiciones. Por ello, un aspecto novedoso insertado por la reforma, es el hecho de que se adiciona un artículo específico para establecer a cuáles instituciones les aplican las regulaciones sobre el régimen de empleo público que inserta la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

En ese sentido, se insertó un texto que especifica el ámbito de aplicación de la Ley, por lo que ello determinó la voluntad de los legisladores para establecer las instituciones Públicas que están sujetas a las nuevas disposiciones.

La reforma incorporada, sobre el ámbito de aplicación de la Ley de salarios de la administración pública, señala lo siguiente: Artículo 26-. Aplicación

Las disposiciones del presente capítulo y de los siguientes se aplicarán a:

1. La administración central, entendida como el Poder Ejecutivo y sus dependencias, así como todos los órganos de desconcentración adscritos a los distintos ministerios, el Poder Legislativo, el Poder Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones, y las dependencias y los órganos auxiliares de estos.

2. La administración descentralizada: autónomas y semiautónomas, empresas Públicas del Estado y municipalidades.

Aunado a lo anterior, el régimen de empleo público de las instituciones no contaba anteriormente con una instancia que centralizará, por mandato de Ley, todos los aspectos relacionados con los funcionarios de las instituciones públicas. Es decir, cada entidad podía administrar sus aspectos de empleo público, conforme a lo que la normativa le permitiera y no existía una centralización entre instituciones que regulará tales aspectos.

Sin embargo, la reforma fiscal adiciona el artículo 46 a la Ley de salarios de la administración pública, en el cual se le otorga al ministerio de planificación nacional y política económica rectoría sobre todo lo correspondiente a la materia y regulación de empleo público políticas, remuneración, reglamentación y planificación.

Corresponde señalar que, si bien el ministerio de planificación nacional y política económica es una entidad competente por la materia para conocer sobre este tipo de temas y que ahora le ha sido designada esa labor por voluntad de los congresistas; lo cierto es que esa cartera pertenece al Poder Ejecutivo y, consecuentemente, uno de los conflictos jurídico-políticos que se ha generado a partir de la reforma fiscal, es la discusión sobre el alcance de ese ministerio en instituciones autónomas, descentralizadas y otros poderes de la república.

### **Implementación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.**

Desde la entrada en vigencia de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, las instituciones han efectuado un proceso de análisis, estudio y valoración para poder implementar las disposiciones relacionadas con el régimen de empleo público. Sin embargo, la diversidad normativa en la que se sustenta cada uno de esos aspectos para cada entidad pública, implica un esfuerzo de acciones administrativas para implementar lo señalado en la Ley n° 9635.

Una de esas diferencias entre instituciones, se concentra en el órgano encargado y responsable de tomar decisiones en cuanto a la implementación de las nuevas disposiciones. En algunos casos, esa facultad recae en una instancia política o un órgano colegiado, un pleno de

magistrados, pero en otros esa es una función que le corresponde a una autoridad estrictamente administrativa, una dirección de recursos humanos.

Asimismo, es posible que, previo a implementar las medidas relacionadas con el empleo público, algunas instituciones consulten a sus dependencias técnicas de recursos humanos para validar las decisiones y contar con mejores insumos o criterios en la toma de decisiones.

Por ese motivo, se procedió a analizar el procedimiento interno aplicado por las instituciones públicas que fueron objeto de este estudio, en cuanto a la implementación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas sobre los aspectos del régimen de empleo público.

### **Sobre las divergencias para implementar la Ley N° 9635.**

El proceso de aprobación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas implicó la consulta a las instituciones públicas que serían potencialmente afectadas por las disposiciones del texto del proyecto. No obstante, debe estimarse que existe la posibilidad material de que, aún y cuando las instituciones pudieron haber sido consultadas previamente, lo cierto es que al entrar en vigencia la Ley, su implementación podría diferir con respecto al criterio que rindieron anteriormente. Ello es así, en virtud de que el criterio o dictamen que una institución rinde cuando el proyecto de Ley se encuentra en periodo de consulta, no tiene un carácter vinculante para esa misma institución respecto de la entrada en vigencia de la Ley.

Conforme a lo expuesto anteriormente, existen instituciones que manifiestan divergencias en cuanto a la aplicación de la Ley, posterior a la entrada en vigencia, según los acuerdos, circulares y decretos emanados sobre este tema y que sirvieron de base para la presente investigación.

### **Tribunal supremo de elecciones.**

Esta institución solicitó el criterio técnico de su dirección jurídica, ante lo cual acordó, en el seno del pleno de magistrados propietarios, las disposiciones en cuanto a la forma de remuneración para sus funcionarios y la prestación de los servicios con respecto a las medidas de contención del gasto que pretende la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

Un hallazgo extraído del acuerdo que tomó el tribunal supremo de elecciones, es el hecho de que se indica expresamente la comprensión de la coyuntura en la que se aprueba la Ley n° 9635.

No obstante, esa institución señala que, a pesar de tal análisis, procederá a disponer de la forma en que resulte necesaria, las partidas y nombramientos que permitan desarrollar la actividad esencial que desempeña.

Por otra parte, pese a entender de las situaciones que se presentan en los Departamentos, relacionados con la operatividad de los nombramientos y pagos a fin de cumplir los mandatos de la Ley n.º 9635, este Tribunal continuará disponiendo las designaciones de las personas funcionarias que sean necesarias para atender debidamente el servicio público ordinario que estamos llamados a prestar, principalmente de cara a las próximas elecciones municipales, en razón de lo cual no acoge la recomendación 9.1 (Tribunal Supremo de Elecciones, 2019).

La recomendación 9.1. a la cual no se acogió el tribunal y que se indica en la cita anterior, se refería a la modalidad de salario único global a los funcionarios de servicios especiales que son contratados únicamente durante el periodo de elecciones para cubrir las necesidades de estos procesos. En síntesis, ese órgano rechazó la posibilidad de aplicar esa modalidad de remuneración, por lo que se mantiene un sistema salarial que contempla el reconocimiento de pluses e incentivos para este tipo de funcionarios.

Es importante tomar en cuenta que, conforme se expondrá en las conclusiones de esta investigación, la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas no tiene un mecanismo de control y fiscalización relacionado con su cumplimiento e implementación. Por ello, aún y cuando el TSE haya acordado que dispondrá de los recursos que sean necesarios para cumplir su labor esencial, lo cierto es que no existe un instrumento ni instancia que determine la proporcionalidad del gasto ni la verificación de algún incumplimiento.

En lo concerniente a la implementación de otros aspectos propios del régimen de empleo del tribunal, se acogió la recomendación de realizar las consultas a la procuraduría general de la república y al MIDEPLAN, a fin de analizar la implementación de las medidas que, según el criterio del TSE, podrían afectar la condición de sus empleados.

Asimismo, la institución consultó a la PGR si, en el caso de que las nuevas reglas se apliquen a los funcionarios actuales, con respecto a los movimientos de personal por ascenso, traslado, permuta, reclasificación y recargo, entre otros, esa aplicación implicaría la posibilidad de que perciban un salario bruto inferior al que se venía disfrutando. Sobre este extremo, esa institución argumenta que: la consulta resulta del mismo modo pertinente porque, a juicio del tribunal, el monto bruto del salario anterior constituye un límite infranqueable en la aplicación de la nueva normativa, a la luz del principio constitucional de irretroactividad” tribunal supremo de elecciones, 2019.

Finalmente, se aclara que, a la fecha de la presente investigación, el tribunal supremo de elecciones no ha recibido el dictamen de las consultas efectuadas a la procuraduría general de la república y al ministerio de planificación nacional y política económica. Por ello, la implementación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas no se ha consolidado de manera completa en esa institución jurisdiccional.

### **Poder judicial.**

En la sesión de corte plena efectuada el 18 de marzo del año en curso, ese órgano conoció el dictamen requerido a la dirección jurídica de la institución. Al respecto, por medio de acuerdo tomado por 14 miembros de la Corte, se estableció una aplicación diferenciada con respecto a la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. En esa votación, los magistrados de la sala constitucional se abstuvieron, para no ser susceptibles de adelantar criterio en una eventual acción de inconstitucionalidad.

El poder judicial es una institución que cuenta con normas especiales de rango legal, cuyo objeto son los componentes salariales de manera específica. En ese sentido, si bien otras instituciones también cuentan con normas especiales para regular estos aspectos, lo cierto es que tales prácticas usualmente se efectúan a través de reglamentos como es el caso del tribunal supremo de elecciones.

No obstante, en el caso del poder judicial este aspecto ha sido promulgado por medio de Leyes específicas y, según la jerarquía de las normas, tal situación genera la posibilidad de que esas

disposiciones puedan prevalecer sobre reglas generales. Ese es el criterio rendido por la dirección jurídica de la institución y validado por la corte plena de magistrados.

Al existir una disposición legal y específica sobre la materia, el criterio de la dirección jurídica acogido por la corte plena y el voto 19511-2018 de la sala constitucional, coinciden en el hecho de que la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas no resulta estrictamente aplicable a su régimen salarial, en el tanto se presenta la existencia de normas específicas que limitan su implementación para este poder de la república.

### **Universidad de Costa Rica.**

En el caso de esta Institución, las medidas inmediatas a la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas fueron tomadas de manera unilateral por la rectoría en su condición de instancia superior administrativa.

Resulta importante señalar que, en el marco de la defensa ante los recortes presupuestarios del fondo estatal para la educación superior, se emitió una resolución en meses anteriores a la aprobación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, relacionada con su régimen de empleo, como medida de contención del gasto.

Concretamente, esta institución dictó las resoluciones R-5254-2018 (31 de julio de 2018) y R-55-2019 (1 de marzo de 2019). En esas ocasiones, la Rectoría estableció las nuevas reglas aplicables sobre el régimen de empleo en la universidad. Una vez aprobada la Ley n° 9635, se restringieron aún más las medidas adoptadas previamente con la resolución R-55-2019.

En cuanto a la implementación concreta de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, el criterio de la oficina jurídica de la universidad de Costa Rica (UCR, 2019), fue rendido por medio del dictamen OJ-58-2019, en el cual se estableció lo siguiente:

La Universidad de Costa Rica no fue incluida dentro del ámbito de aplicación de esta Ley, ya que la Institución no pertenece a la Administración Descentralizada ni mucho menos a la

Administración Central. Dicho de forma más sencilla, el legislador no incluyó a las Universidades Estatales dentro del ámbito de aplicación del artículo 26.

Con motivo de lo anterior y por el reglamento a la Ley n° 9635 publicado por el poder ejecutivo, las universidades son las únicas instituciones públicas que han judicializado la implementación de la Ley para el Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

Específicamente, la UCR, UNA, UTN, UNED y el TEC interpusieron una gestión ante el Tribunal Contencioso Administrativo para impugnar el reglamento dictado por el Poder Ejecutivo en cuanto a la implementación de la reforma fiscal. Uno de los argumentos planteados por estas instituciones, a través de la oficina jurídica de la UCR en el dictamen OJ-58-2019, señala lo siguiente:

En cuanto tales, dichas disposiciones no pueden aplicarse a las Universidades estatales por cuanto la Ley de Salarios de la Administración Pública no es aplicable y nunca ha sido aplicada a las Universidades estatales. En otras palabras, no pueden aplicarse a las Universidades Públicas una Ley que modifica un cuerpo legal que desde su origen no se concibió para las Universidades.

Por ese motivo, a la fecha no consta que se haya efectuado una implementación en sentido estricto de la Ley para el Fortalecimiento de las Finanzas Públicas; sino que, con motivo de los ajustes presupuestarios al fondo especial para la educación superior (FEES), las universidades han llevado a cabo medidas de contención del gasto que involucra el impacto en el régimen salarial de los funcionarios.

Existen rubros específicos, como la anualidad, que no se calculan según los montos y métodos nominales establecidos por la Ley, sino que su reconocimiento y remuneración continúa siendo porcentual sin distinguir entre funcionarios activos de nuevo ingreso.

Nótese que estas instituciones figuran como los actores públicos en manifestar una interpretación absolutamente divergente del ámbito de aplicación de la Ley n° 9635 y que han llevado sus argumentos ante los tribunales de justicia. El principal componente alegado es el de la

“autonomía constitucional” que deriva desde su creación; sin embargo, la resolución de esta disputa está sujeta a lo que disponga el tribunal contencioso administrativo.

En el caso de la caja costarricense de seguro social (CCSS), la Junta Directiva de esa institución aún no ha acordado disposiciones específicas en cuanto a la implementación de la Ley para el Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

Ello es así, en virtud de que hasta el momento se encuentra en proceso de elaboración una propuesta encomendada a la dirección jurídica y a la dirección de recursos humanos de la CCSS.

La CCSS procedió a realizar la debida consulta ante las instancias competentes y a analizar en sus dependencias internas la necesidad de excepcionar a la institución del pago mensual con adelanto quincenal establecido en el artículo 52 que se adiciona a la Ley de salarios de la administración pública.

Lo anterior se debe a que en la CCSS existe un régimen de remuneración bajo la modalidad de pago bisemanal; ello es así, en virtud de las particularidades de jornada que se aplican a diferentes estratos de los empleados que laboran para la institución.

El otro punto respecto del cual se ha iniciado un proceso de estudio, es la determinación de “puestos esenciales” en los cuales no resulte aplicable el congelamiento de plazas como medida para la contención del gasto. El motivo de este análisis se debe a que existen una serie de puestos en los que, en caso de jubilación o renuncia del servidor, el congelamiento de la plaza podría afectar de manera directa la prestación de servicios esenciales y, consecuentemente, la lesión a derechos fundamentales (acceso a la salud) para la población receptora del servicio.

Según se expuso en una de las entrevistas efectuadas para los efectos de esta investigación y a manera de ejemplo, el congelamiento de plazas de profesionales en salud, podría implicar una reducción en la capacidad institucional para atender y garantizar el acceso a la salud de quienes acuden a los servicios que presta la CCSS.

En síntesis, si bien la medida podría ser beneficiosa para la reducción del gasto, un médico especialista que labora en un centro de salud determinado y cuya plaza sea indisponible a futuro con motivo de su retiro, podría ocasionar una lesión a los derechos fundamentales de la población; en el sentido de que, sumado al déficit de especialistas que enfrenta la institución, se reduciría la capacidad presupuestaria para hacer frente a las necesidades de quienes requieren ese servicio.

Con motivo de lo anterior, la CCSS actualmente realiza un proceso de estudio para determinar las plazas profesionales que podrían ser susceptibles de congelamiento y aquellas que no podrían ser parte de la medida por comprometer de manera esencial la prestación del servicio de salud.

Esta circunstancia no se presenta en las demás instituciones analizadas en la presente investigación y resulta ser un aspecto importante; pues se ha situado para decisión por parte de las autoridades del ente público, el procedimiento de contención del gasto de frente con la garantía de acceso a la salud para la población costarricense.

### **Componentes salariales no contemplados en la Ley n° 9635.**

Según se detalló en los aspectos preliminares de este informe, la Ley para el Fortalecimiento de las Finanzas Públicas regula un conjunto común de pluses y componentes salariales para el régimen de empleo público en las instituciones contempladas para su ámbito de aplicación.

No obstante, los pluses salariales que fueron incluidos para contener el gasto, no son los únicos componentes que reciben los funcionarios en las instituciones. Es decir, si bien la Ley n° 9635 uniforma y regula los incentivos establecidos en la Ley de salarios de la administración pública, lo cierto es que existen otros componentes que reconocen económicamente beneficios para empleados públicos y que no se encuentran expresamente en esa Ley.

Según se mencionó anteriormente, los ejemplos de pluses salariales indicados en el cuadro n° 6, continúan siendo reconocidos y remunerados según las reglas en que fueron establecidos por la norma que los habilitó; sin embargo, las instituciones Públicas que los otorgan, no se han

pronunciado ni referido sobre la procedencia o inaplicación del artículo 54 de la Ley de salarios de la administración pública, adicionado por la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

Sobre este aspecto, el hallazgo relevante se enfoca en que la Ley n° 9635 no estableció en sus reformas y adiciones, ningún mecanismo o autoridad de control para la implementación en los regímenes de empleo público de las instituciones. La norma omite un mecanismo de fiscalización con respecto al desarrollo de sus alcances, ni dispone algún régimen sancionatorio en relación con el eventual incumplimiento por parte de las instituciones públicas involucradas a las que cubre la reforma fiscal.

### **Adición a la Ley de Salarios de la Administración Pública.**

La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas modificó el régimen de empleo público, por medio de la inserción de aspectos relacionados con remuneraciones y operación del servicio público. Con el fin de establecer las instituciones a las cuales resultan aplicables estas disposiciones, se indicó de manera expresa un ámbito de aplicación que abarca al sector centralizado, descentralizado, autónomo y empresas públicas. Todo lo anterior, se llevó a cabo por medio de la inclusión de un artículo específico en la Ley de salarios de la administración pública, relacionado con su ámbito de aplicación.

### **Manifestaciones de implementación diferenciada.**

Según se indicó en la aclaración metodológica, las instituciones públicas que fueron analizadas en esta investigación, son aquellas que han expresado formalmente una aplicación diferenciada para aplicar la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas en sus regímenes salariales.

En ese sentido, los mecanismos para establecer esa divergencia en la aplicación varían en 3 sentidos: por la forma, pues los órganos que toman las decisiones son políticos, administrativos o de naturaleza mixta (político-administrativa). Reforma del empleo público en la Ley 9635: Fortalecimiento de las Finanzas Públicas: discusión y conflictos de interpretación, por el fondo, pues los argumentos que cada institución alega para la aplicación diferenciada son distintos entre sí y

tienen un fundamento especial sobre las soluciones de implementación, pues las diferentes Administraciones han canalizado su interpretación por medio de acuerdos y opciones institucionales divergentes, según sus posibilidades.

### **Divergencias se relacionan con remuneraciones salariales.**

Las principales diferencias entre instituciones para implementar la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, se enfocan en los aspectos de componentes salariales que son reconocidos y otorgados a los funcionarios en ese sentido, las posiciones varían desde su aplicación en el tiempo (retroactividad), la forma en que se calcula el incentivo (nominal o porcentual) y los funcionarios que son susceptibles de afectación (de nuevo ingreso o activos).

### **No existe un mecanismo de control de cumplimiento.**

Si bien se establece al MIDEPLAN como ente rector de la materia de empleo público, a través de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas; lo cierto es que la Ley no cuenta con mecanismos específicos de control, fiscalización y cumplimiento para implementar las medidas de empleo público señaladas en la norma. asimismo, tampoco se resuelve el hecho de que, al ser el MIDEPLAN una instancia del poder ejecutivo, no cuenta con las facultades legales necesarias para disponer sobre aspectos de instituciones autónomas y otros poderes de la república.

### **Omisión de otros componentes salariales.**

En el caso de algunas instituciones públicas, como el poder judicial, la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas no regula específicos del régimen de empleo público de esa institución. por ello, a raíz de la sentencia de la sala constitucional n° 19511-2018, se mantiene la posibilidad de continuar la vigencia de algunos componentes del sector público, cuya reforma no fue introducida en la Ley n° 9635 y que, por tratarse de pluses creados de manera especial, no fueron contemplado en esa Ley.

### **Aplicación según el tipo de plaza del funcionario.**

Según se detalló, las instituciones también varían la implementación de la Ley según el tipo de plazas en las que son nombrados los empleados públicos: a) en el caso del TSE, ese órgano rechazó la recomendación de aplicar un sistema de remuneración global a quienes son contratados en las plazas de servicios especiales para un proceso electoral; y, b) en el caso de la CCSS, esa institución se encuentra en reforma del empleo público en la Ley 9635: Fortalecimiento de las Finanzas Públicas: discusión y conflictos de interpretación un proceso de determinación técnica para conocer cuáles plazas son susceptibles de ser congeladas en el presupuesto y cuáles son imprescindibles para la prestación del servicio público de salud.

### **Propósitos u objetivos de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas n° 9635.**

El alcance de Fortalecimiento de las Finanzas denominado responsabilidad fiscal de la república tiene como propósito o objetivo establecer reglas de gestión de las Finanzas Públicas, con el fin de lograr que la política presupuestaria garantice la sostenibilidad fiscal.

Contexto fiscal: El 3 de diciembre de 2018 la Asamblea Legislativa de Costa Rica aprobó la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas n.º 9635, la cual incluye, en el título IV, una regla fiscal de gasto, que cubre al sector público no financiero. La aplicación de la regla fiscal rige a partir del año 2020. Ante el creciente deterioro que han venido experimentado las Finanzas Públicas del país desde el año 2008, la nueva Ley, y en particular la regla fiscal, pretende apoyar la consolidación fiscal y lograr la sostenibilidad de la deuda pública en el mediano plazo.

El artículo 10 del título IV de la Ley n.º 9635, respecto a la regla fiscal, establece que el crecimiento del gasto corriente de las entidades del sector público no financiero estará determinado por dos variables: a) el nivel de deuda del gobierno central como porcentaje del producto interno bruto y; b) el crecimiento promedio del PIB nominal de los cuatro años anteriores al año de formulación del presupuesto nacional. El artículo 11 del título IV de la Ley n.º 9635 determina los siguientes rangos de deuda que deben considerarse para calcular el crecimiento del gasto corriente.

La normativa también señala que, si la deuda pública supera el 60 % de la producción nacional, la regla fiscal se aplica al incremento del gasto total, no solo al gasto corriente. Incluye también los gastos de capital, limitando las posibilidades de promover la inversión pública, justo en momentos en que el país cuenta con un rezago significativo en esta área.

Respecto a la verificación del cumplimiento de la regla fiscal, ha surgido una diferencia de criterio entre el MH y la CGR. El ministerio considera que implementar y verificar la regla fiscal debe realizarse con base en el *presupuesto formulado*, mientras que la Contraloría sostiene que debe utilizarse como base de comparación el *presupuesto ejecutado* o liquidado de cada una de las entidades.

### **Ingresos para asegurar la continuidad del estado social costarricense.**

El Ministerio de Hacienda sostiene que la verificación del cumplimiento de la regla fiscal en cada una de las entidades del sector público no financiero debe realizarse con base en el presupuesto formulado. Considera que la regla fiscal establecida en la Ley n° 9635 es una regla de gasto corriente de los presupuestos, así redactado en el artículo 11 de la norma; de manera que su cálculo y verificación deben realizarse con base en el presupuesto formulado, y no sobre la base del presupuesto ejecutado. Además, resalta que si se utiliza el presupuesto ejecutado podría llevar a un estancamiento en el gasto corriente, y que ese no es el espíritu de la Ley.

También señala dicho Ministerio que la dirección general de presupuesto nacional utilizará como variables para verificar el cumplimiento de la regla fiscal en el 2020, según el artículo 21 del título IV de la referida Ley, el gasto corriente presupuestario inicial del periodo previo, el gasto corriente presupuestario inicial y definitivo del periodo en que se aplica la regla, así como la tasa de crecimiento máxima autorizada para dicho gasto.

Por otro lado, cabe resaltar que el reglamento al título IV de la Ley n° 9635, en su artículo 3 indica lo siguiente: “para la aplicación de la regla fiscal, las entidades deberán tomar como referencia el gasto corriente incorporado en el presupuesto ordinario aprobado del año en que se realiza la formulación del presupuesto del siguiente periodo”. (Asamblea Legislativa, 2018, pág. 5).

Es decir, el reglamento señala que para aplicarse la regla fiscal se debe tomar como referencia el presupuesto formulado, aspecto que no es compartido por la CGR.

### **Contenido de la iniciativa.**

La regla fiscal es un instrumento que busca ayudar a las economías a equilibrar las Finanzas Públicas y dar sostenibilidad a la deuda pública. Constituye una herramienta que favorece el logro de la consolidación fiscal, al limitar la posibilidad de que los gobiernos incurran en grandes desequilibrios fiscales, que se acumulan como una creciente deuda pública, la cual limita el desempeño económico del país.

Sin embargo, para lograr ese cometido la regla fiscal debe definirse con claridad y ser de fácil aplicación. Una regla confusa, con espacios para interpretación, o muy estricta, podría deteriorar, en vez de mejorar, la situación fiscal del país.

El objetivo es resaltar el riesgo de que al ser aplicada la regla fiscal se genere un efecto adverso en la economía nacional, debido a la poca claridad respecto a la forma de evaluar su cumplimiento. Esta incertidumbre generó puntos de vista contrarios entre el Ministerio de hacienda, entidad encargada de formular y presentar el presupuesto nacional a la asamblea legislativa para ser aprobado, y la contraloría general de la república, instancia encargada de velar por el adecuado uso de los recursos que administran las diferentes instancias del sector público costarricense.

El trabajo consistió en identificar los aspectos principales de la regla fiscal respecto a su definición y cumplimiento, resaltar las posiciones del Ministerio de Hacienda y de la contraloría general, la definición y aplicación de un modelo básico de simulación lineal para proyectar la posible tendencia que seguirá el gasto corriente del sector público, al aplicar ambos criterios para la evaluación del cumplimiento de la regla fiscal. Se concluye que una aplicación muy restrictiva de esta podría llevar a resultados opuestos a los buscados, que en vez de mejorar más bien tiende a empeorar la consolidación de las Finanzas Públicas del país en el mediano plazo.

### **Aplicación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas n° 9635.**

Se aplica a la enajenación de bienes, prestaciones de servicios independientes, importaciones de bienes y servicios y al uso temporal de bienes.

### **Ubicación general de las Finanzas Públicas.**

Las Finanzas Públicas de Costa Rica muestran un deterioro significativo desde la crisis del 2008. A partir de ese año la tasa de crecimiento de los ingresos fiscales se empezó a deteriorar y el gasto público empezó a crecer a un mayor ritmo, ya para el año 2016 el país tenía un déficit fiscal revelador, que siguió creciendo. El déficit financiero del gobierno central pasó de un 5,2 % del PIB en el año 2016 a 7,0 % en el 2019. Este déficit se ha venido acumulando en forma de deuda pública la cual ha mostrado una tendencia creciente en los últimos años. La deuda del gobierno central como porcentaje del PIB pasó de 45,08 % en el 2016 a 58,48 % en el 2019 y se proyecta que superará el 60 % en el año 2020.

El gasto corriente del gobierno central también mostró un crecimiento significativo en el periodo indicado, al pasar de un 18,1 % del PIB en el año 2016 a un 19,5 % en el año 2019, lo cual influye en el aumento del déficit fiscal y el endeudamiento público. Por otra parte, la producción nacional experimentó una desaceleración en los últimos años, ya que la tasa de crecimiento del PIB real pasó de 4,2% en el 2016 a 2,1 % en el 2019, lo que afectó la recaudación y la consolidación fiscal del país.

Este deterioro en las Finanzas Públicas motivó a la administración de Luis Guillermo Solís (2014-2018) a impulsar una reforma fiscal integral, la cual no fue aprobada en ese periodo de gobierno, pero al final de su gestión quedó presentado en la Asamblea Legislativa un proyecto de reforma fiscal, el cual fue aprobado en diciembre de 2018, cuando ya había asumido la presidencia el señor Carlos Alvarado, quien se había comprometido en la campaña electoral a trabajar por la mejora de las Finanzas Públicas.

### **Posición del Ministerio de Hacienda.**

La Contraloría General de la República (CGR. 2020) señala que la verificación del cumplimiento de la regla fiscal debe realizarse con base en el presupuesto ejecutado. La CGR resalta que existen tres momentos diferentes para la verificación del cumplimiento: la formulación presupuestaria (art. 19), el monitoreo trimestral de la ejecución presupuestaria (art. 20) y la comprobación final, el cual se realizará con base en los datos de la liquidación presupuestaria, (art. 21). La CGR sostiene que el proceso presupuestario pleno y efectivo se da con la liquidación presupuestaria, y que por tanto la variable que se debe utilizar para la verificación del cumplimiento de la regla fiscal es el presupuesto ejecutado y no el presupuesto formulado. Además, resalta que, si se utiliza el presupuesto formulado, se extendería de manera significativa el periodo de tiempo para poder estabilizar la deuda pública, que es uno de los principales objetivos buscados con la aplicación de la regla fiscal.

### **Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas- N° 9635- capítulo III- Exenciones y Tasa de Impuesto.**

Origen de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635- capítulo III- Exenciones y Tasas del Impuesto.

La Ley de Fortalecimiento de la Finanzas N° 9635 capítulo III Exenciones y Tasas del Impuesto nos indica que se que se originan bienes y servicios exento de impuestos diferenciados que son regulados por ente del gobierno recolector de impuestos, en el caso de Costa Rica el Ministerio de Hacienda.

1. Exentos: si se vende un producto o un servicio a un comprador exento del pago de impuesto sobre el valor agregado, no se puede aplicar como crédito fiscal el impuesto pagado en la adquisición de bienes o insumos, el cual pasará a formar parte del costo o gasto de la mercadería o servicio vendido. Los productos o servicios vendidos o comprados tienen que pagar impuestos de renta o su crédito fiscal puede ser utilizado en esta declaración anual.

2. Impuestos sobre el valor agregado: es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo o venta de bien o servicio, lo que significa que cuando una persona realiza la compra de un bien o servicio, está pagando este impuesto a una tarifa del 13% o en alguna de las tarifas reducidas del 4%, 2% o 1%, también se encuentran los impuestos transitorios.

Importancia de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635- capítulo III- Exenciones y Tasas del Impuesto.

La recolección de los impuestos genera recursos que significan un 1.33% del PIB, lo cual vendrá a aliviar en gran medida el déficit fiscal, lo cual en conjunto con las demás medidas y proyectos que se proponen provocarán que el país tenga Finanzas más sanas.

Objetivo de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635- capítulo III- Exenciones y Tasas del Impuesto.

Ampliar la gama de actividades que tributen, reducir las exoneraciones y gravar el valor que cada productor añade a un bien o servicio, hace necesario que las y los productores soliciten facturas electrónicas a sus proveedores para acreditar el impuesto pagado y poder deducirlo en sus ventas.

- a. Hacer el sistema más progresivo.
- b. Modernizar la legislación tributaria de recolección de impuestos.
- c. Introducir mecanismos automáticos de control.
- d. Cerrar portillos de evasión y elusión.
- e. Recuperar la capacidad financiera del gobierno central.
- f. Garantizar sostenibilidad a largo plazo.

Propósito de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635- capítulo III- Exenciones y Tasas del Impuesto.

El propósito de este capítulo de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas es buscar la equidad en el pago del tributo, es decir, quienes tengan mayor capacidad económica paguen un mayor impuestos por sus bienes, dicho impuesto varía según los productos y servicios.

Las ventajas y desventajas de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635- .capítulo III- Exenciones y Tasas del Impuesto.

***Ventajas:***

- a) Permitirá que el gobierno tenga más recursos para fortalecer la educación pública, dar mejores servicios a toda la población, pagar deudas y hacer más obras públicas como construir carreteras, brindar seguridad ciudadana y combatir la pobreza.
- b) Su propuesta es sumamente innovadora en el tanto incorpora un sistema de devolución de los impuestos pagados a las personas que se encuentran en condición de pobreza y vulnerabilidad.
- c) Al contar con factura electrónica se tratará de evitar que menos contribuyentes sean emisores de impuestos.

***Desventajas:***

1. Pérdida de poder adquisitivo, ya que es un tributo que se aplica a todos los productos y servicios de consumo.
2. Menos consumo se deja de comprar ciertos bienes o servicios que los consumidores no ven tan necesarios.
3. Más paros y menos inversión, en un ciclo económico depresivo, una subida de impuestos se afronta con una postura defensiva por parte de los ciudadanos que están muy volcados en gastar lo justo, por lo que pueda generar el aumento de impuestos para los consumidores.

**Capítulo III. Exenciones y Tasa del Impuesto.**

Etapa de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635- capítulo III- Exenciones y Tasas del Impuesto.

**Artículo 8- Exenciones. Están exentos del pago de este impuesto:**

1. Las exportaciones de bienes, así como las operaciones relacionadas con estas; la introducción de bienes en depósitos aduaneros o su colocación al amparo de regímenes aduaneros y la reimportación de bienes nacionales que ocurren dentro de los tres años siguientes a su

exportación. Igualmente, estarán exentos la compra de bienes y la prestación de los servicios que sean destinados a ser utilizados para la producción de bienes y servicios destinados a la exportación.

2. Asimismo, estarán exentos los servicios prestados por contribuyentes de este impuesto, cuando se utilicen fuera del ámbito territorial del impuesto. Las ventas de bienes o servicios para la exportación y entre beneficiarios del régimen de zona franca. Igualmente, estarán exentos la compra de bienes y la prestación de los servicios que sean destinados a ser utilizados por los beneficiarios del régimen de zona franca o prestados entre beneficiarios de dicho régimen.
3. Los intereses y las comisiones derivados de todos los préstamos y créditos.
4. Los créditos para descuento de facturas, los arrendamientos financieros y los arrendamientos operativos en función financiera.
5. Las transferencias realizadas por medio de las entidades financieras fiscalizadas por la Superintendencia General de Entidades Financieras, así como los servicios de captación de depósitos del público, los retiros de efectivo, independientemente del medio que se utilice para ello, la utilización de servicios de entidades financieras para el pago de servicios e impuestos, las operaciones de compra, venta o cambio y los servicios análogos que tengan por objeto divisas. Las comisiones de tarjetas de crédito y débito.
6. Los avales y las garantías de participación y de cumplimiento, que otorguen las entidades bancarias.
7. Las comisiones pagadas a las operadoras de pensiones, de conformidad con la Ley N.º 7983, Ley de Protección al Trabajador, de 16 de febrero de 2000.
8. Las primas de seguros de sobrevivencia con rentas vitalicias y rentas de otros tipos.
9. Los arrendamientos de inmuebles destinados exclusivamente a viviendas, así como los garajes y anexos accesorios a las viviendas y el menaje de casa, arrendado conjuntamente con aquellos, siempre y cuando el monto de la renta mensual sea igual o inferior al uno coma cinco (1,5) del salario base. Cuando el monto de la renta mensual exceda del uno coma cinco (1,5) del salario base, el impuesto se aplicará al total de la renta. También estarán exentos los pagos que realicen las organizaciones religiosas, cualquiera que sea su credo, por los alquileres en los locales o establecimientos en los que desarrollen su culto.

10. La denominación salario base utilizada en este inciso debe entenderse como la contenida en el artículo 2 de la Ley N.º 7337, Crea Concepto Salario Base para Delitos Especiales del Código Penal, de 5 de mayo de 1993.
11. Los arrendamientos utilizados por las microempresas y pequeñas empresas inscritas en el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), así como las micro y pequeñas empresas agrícolas registradas ante el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG). Cuando el monto de la renta mensual exceda del uno coma cinco (1,5) del salario base, el impuesto se aplicará al total de la renta.
12. El suministro de energía eléctrica residencial, siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 280 kW/h; cuando el consumo mensual exceda de los 280 kW/h, el impuesto se aplicará al total de kW/h consumido.
13. La venta o la entrega de agua residencial, siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 30 metros cúbicos; cuando el consumo mensual exceda de los 30 metros cúbicos, el impuesto se aplicará al total de metros cúbicos consumidos.
14. No gozará de esta exención el agua envasada en recipientes de cualquier material.
15. El autoconsumo de bienes, siempre que no se haya reconocido al sujeto pasivo un crédito total o parcial con ocasión de la adquisición o la importación de los bienes o de sus elementos componentes, o por la recepción del servicio que sea objeto de dicha operación.
16. La venta o la importación de sillas de ruedas y similares, equipo ortopédico, prótesis en general, así como toda clase de equipos usados por personas con problemas auditivos, el equipo que se emplee en programas de rehabilitación y educación especial, incluidas las ayudas técnicas y los servicios de apoyo para personas con discapacidad, destinados a mejorar la funcionalidad y garantizar la autonomía de las personas con discapacidad, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2 de la Ley N.º 7600, Igualdad de Oportunidades para las Personas con Discapacidad, de 2 de mayo de 1996.
17. Los bienes y los servicios que venda, preste o adquiera la Cruz Roja Costarricense, siempre y cuando sean necesarios para el cumplimiento de sus funciones.
18. Los aranceles por matrícula y los créditos de los cursos brindados en las universidades públicas, en cualquiera de sus áreas sustantivas.
19. Los bienes y los servicios que venda, preste o adquiera el Benemérito Cuerpo de Bomberos de Costa Rica, siempre y cuando sean necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

20. La adquisición de bienes y servicios realizada por la Fundación Ayúdenos a Ayudar y la Asociación Pro-Hospital Nacional de Niños, de conformidad con la Ley N.º 8095, Exoneración para la Fundación para el Rescate y Protección del Patrimonio de la Casa Presidencial, la Fundación Ayúdenos para Ayudar y la Asociación Pro-Hospital Nacional de Niños, de 15 de marzo de 2001, la Asociación Obras del Espíritu Santo, cédula de persona jurídica número tres-cero cero dos trescientos cuarenta y cuatro mil quinientos sesenta y dos (N.º 3-002-344 562).
21. Estarán igualmente exentas la venta de bienes y la prestación de servicios que hagan dichas entidades, así como las adquisiciones y las ventas de bienes y servicios que realice la Federación Cruzada Nacional de Protección al Anciano (Fecrunapa).
22. La adquisición de bienes y servicios que haga la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda (EARTH), según lo dispuesto en la Ley N.º 3011, Convenio de la Alianza para el Progreso con los Estados Unidos (AID), de 18 de julio de 1962, y el Instituto Centroamericano de Administración de Empresas (Incae) según lo dispuesto en la Ley N.º 6743, Convenio entre el Gobierno de Costa Rica y el Instituto Centroamericano de Administración de Empresas (Incae), de 29 de abril de 1982, y la Ley N.º 8088, Interpretación Auténtica del Artículo 2 de la Ley Reguladora de las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, N.º 7293, de 13 de febrero de 2001.
23. El uso de espacio publicitario o promocional exclusivo para fines propios, realizado por las televisoras y las emisoras de radio.
24. El autoconsumo de energía eléctrica generada por medio de la utilización de paneles solares, así como otras fuentes renovables, tales como el viento, el sol y la biomasa.
25. La importación de bienes o servicios, cuya adquisición se encuentra exenta, de conformidad con lo dispuesto en este artículo.
26. Las loterías nacionales, las rifas, los juegos y los demás productos de azar que venda, distribuya o comercialice en territorio nacional la Junta de Protección Social (JPS).
27. Los servicios de transporte terrestre de pasajeros y los servicios de cabotaje de personas, siempre y cuando cuenten con permiso o concesión otorgada por el Estado, y cuya tarifa sea regulada por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (Aresep), cualquiera que sea su naturaleza o el medio de transporte utilizado. Asimismo, la importación de autobuses y las embarcaciones utilizadas para la prestación de estos servicios de transporte colectivo de personas. Esta exoneración también será aplicable a la compraventa local, el arrendamiento

y el *leasing* de estos bienes, en el tanto los titulares sean concesionarios o permisionarios. El alquiler y el *leasing* comprenderán los bienes muebles, así como también los planteles y las terminales utilizadas para su operación.

28. Los libros con independencia de su formato. Esta exoneración no será aplicable a los medios electrónicos que permiten el acceso y la lectura de libros en soporte diferente del papel.
29. Los servicios prestados por las emisoras de radio culturales, así calificadas de conformidad con lo establecido en la Ley N.º 8642, Ley General de Telecomunicaciones, de 4 de junio de 2008.
30. Las cuotas de afiliación y las mensualidades pagadas a los colegios profesionales, las organizaciones sindicales y las cámaras empresariales.
31. Las primas de riesgos del trabajo, agropecuarios y de viviendas de interés social.
32. Las comisiones por el servicio de subasta ganadera y agrícola, así como las transacciones de animales vivos que se realicen en dichas subastas autorizadas.
33. Las redes de cuidado y los centros de atención para adultos mayores.
34. Los servicios de educación privada, preescolar, primaria, secundaria, universitaria, parauniversitaria y técnica.
35. La adquisición de bienes y servicios que hagan las asociaciones de desarrollo comunal, amparadas en la Ley N.º 3859, Ley sobre el Desarrollo de la Comunidad, de 7 de abril de 1967, siempre y cuando sean necesarios para el cumplimiento de sus fines.
36. La adquisición y la venta de bienes y servicios que hagan las juntas de educación y administrativas de las instituciones públicas de enseñanza del Ministerio de Educación Pública (MEP), siempre y cuando sean necesarios para la realización de sus fines y en beneficio de los centros educativos públicos que les corresponda atender.
37. Los servicios y los bienes comprados o adquiridos por las asociaciones administradoras de los sistemas de acueductos y alcantarillados comunales en Costa Rica, también conocidas como Asadas, siempre y cuando sean necesarios para la realización de sus fines y en beneficio de las comunidades o zonas que les corresponda atender.
38. La venta, la comercialización y la matanza de animales vivos (semovientes) dentro de la cadena de producción e industria pecuaria.

Nota de Sinalevi: Mediante resolución N° DGT-R-035-2019 del 27 de junio del 2019 se establece lo siguiente: " se entenderán exoneradas del Impuesto al Valor Agregado las siguientes operaciones relacionadas con las exportaciones:

1. Servicios portuarios o aeroportuarios en general.
2. Servicios de transporte de bienes destinados a la exportación, hacia los puertos, aeropuertos y fronteras terrestres, siempre que el transportista esté debidamente inscrito ante la Dirección General de Tributación y emita el comprobante electrónico correspondiente, aún en aquellos supuestos en que no se encuentre registrado como auxiliar de la función pública, en el tanto dichos servicios sean respaldados por un Documento Único Aduanero (DUA), para lo cual deberán el número de DUA en el comprobante electrónico, en el campo establecido para tales efectos, requisito para poder facturar exento el servicio.

Nota de Sinalevi: Mediante resolución N° DGT-R-038-2019 del 5 de julio del 2019 se decreta las siguientes exoneraciones: "se entenderán exoneradas del Impuesto al Valor Agregado las siguientes operaciones:

1. Los servicios de atención a la nave, entre los que se incluyen entre otros, las ayudas a la navegación para la operación, servicios de remolcaje, pilotaje, lancha, amarre, desamarre de la nave, estadía de naves, movimiento de tapas de los barcos, manejo de bloqueos de giro o "twistlocks", limpieza de muelle, tiempo adicional en muelle y tiempos de espera de la cuadrilla.
2. Servicios brindados para la atención de contenedores vacíos de exportación o importación acogidos al régimen de importación temporal. Estos servicios incluyen entre otros, la carga y descarga de los contenedores, así como los servicios de transporte terrestre de los contenedores vacíos, incluyendo el trayecto de puerto al domicilio donde se encuentre ubicada la carga y viceversa.")

Artículo 9- No sujeción. No estarán sujetas al impuesto:

1. Los bienes y servicios que venda, preste o adquiera la Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS).
2. Los bienes y servicios que venda, preste o adquiera las corporaciones municipales.
3. Los traspasos de bienes inmuebles y muebles registrables gravados con el impuesto a la transferencia (Ley N.º 6999, Ley del Impuesto de Traspaso de Bienes Inmuebles, de 3 de setiembre de 1985, y sus reformas y la Ley N.º 7088, Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano, de 30 de noviembre de 1987).
4. La transmisión de la totalidad del patrimonio o una o varias líneas de negocio del contribuyente, en casos de reorganización empresarial por distintos medios, como la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés, aportes no dinerarios o en activos, fusiones, compra del establecimiento mercantil, compra total o parcial de activos y/o pasivos y otros, cuando el adquirente continúe en el ejercicio de las mismas actividades del transmitente.
5. El crédito de impuesto no prescrito, si lo hubiera, será aplicado por el adquirente a efectos de que lo impute a futuros débitos de impuesto, o bien, le será devuelto a este, aunque lo haya solicitado el transmitente.
6. El suministro de muestras gratuitas de bienes sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades.
7. Se entenderá por muestras de bienes los artículos representativos de una categoría de tales bienes que, por su modo de presentación o cantidad, sólo pueda utilizarse con fines de promoción.
8. Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades.
9. El suministro de impresos u objetos de carácter publicitario, sin que medie contraprestación.
10. Se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne, de forma indeleble, la mención publicitaria.
11. Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia, derivados de relaciones administrativas o laborales, o de carácter cooperativo por sus asociados de trabajo.
12. El suministro de bienes y prestaciones de servicios realizados directamente por los entes públicos, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.
13. El suministro de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito que sean obligatorios para el sujeto en virtud de las normas jurídicas y los convenios colectivos. Tampoco estará

sujeto al impuesto la prestación de servicios de medios de comunicación colectiva, a título gratuito y con fines de interés social, en cualquiera de sus modalidades, conferidas al Estado, a las instituciones autónomas y semiautónomas, a las corporaciones municipales, a las universidades estatales, a la Junta de Protección Social (JPS), a las juntas de educación, a las instituciones docentes del Estado, a la Cruz Roja Costarricense y a otras asociaciones o fundaciones para obras de bien social, científico o cultural.

14. La entrega de dinero a título de contraprestación o pago.
15. La venta de combustibles a los que se les aplica el capítulo I de la Ley N.º 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, de 4 de julio de 2001; las materias primas e insumos utilizados en los procesos de refinación y fabricación, incluso la mezcla y el combustible consumido en el proceso productivo para la obtención de los productos listos para la venta que expende la Refinadora Costarricense de Petróleo (Recope).

Artículo 10- Tarifa del impuesto. La tarifa del impuesto es del trece por ciento (13%) para todas las operaciones sujetas al pago del impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de esta Ley.

Artículo 11- Tarifa reducida. Se establecen las siguientes tarifas reducidas:

1. Del cuatro por ciento (4%) para los siguientes bienes o servicios:
  - a. La compra de boletos o pasajes aéreos, cuyo origen o destino sea el territorio nacional, para cualquier clase de viaje. Tratándose del transporte aéreo internacional, el impuesto se cobrará sobre la base del diez por ciento (10%) del valor del boleto.
  - b. Los servicios de salud privados prestados por centros de salud autorizados, o profesionales en ciencias de la salud autorizados. Los profesionales en ciencias de la salud deberán, además, encontrarse incorporados en el colegio profesional respectivo.
2. Del dos por ciento (2%) para los siguientes bienes o servicios:
  - a. Los medicamentos, las materias primas, los insumos, la maquinaria, el equipo y los reactivos necesarios para su producción, autorizados por el Ministerio de Hacienda.
  - b. Los servicios de educación privada.
  - c. Las primas de seguros personales.
  - d. La compra y la venta de bienes y servicios que hagan las instituciones estatales de educación superior, sus fundaciones, las instituciones estatales, el Consejo Nacional

de Rectores (Conare) y el Sistema Nacional de Acreditación de la Educación Superior (Sinaes), siempre y cuando sean necesarios para la realización de sus fines.

3. Del uno por ciento (1%) para los siguientes bienes o servicios:

a. Las ventas, así como las importaciones o internaciones, de los bienes agropecuarios incluidos en la canasta básica definida en el inciso anterior, incluyendo las transacciones de semovientes vivos, la maquinaria, el equipo, las materias primas, los servicios e insumos necesarios, en toda la cadena de producción, y hasta su puesta a disposición del consumidor final.

b. Las ventas, así como las importaciones o internaciones, de los artículos definidos en la canasta básica, incluyendo la maquinaria, el equipo, los servicios e insumos necesarios para su producción, y hasta su puesta a disposición del consumidor final. Para todos los efectos, la canasta básica será establecida mediante decreto ejecutivo emitido por el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), y será revisada y actualizada cada vez que se publiquen los resultados de una nueva encuesta nacional de ingresos y gastos de los hogares. Esta canasta se definirá con base en el consumo efectivo de bienes y servicios de primera necesidad de los hogares que se encuentren en los dos primeros deciles de ingresos, de acuerdo con los estudios efectuados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

c. La importación o la compra local de las siguientes materias primas e insumos:

i. Trigo, así como sus derivados para producir alimentos para animales.

ii. Frijol de soya, así como sus derivados para producir alimentos para animales.

iii. Sorgo.

iv. Fruta y almendra de palma aceitera, así como sus derivados para producir alimento para animales.

v. Maíz, así como sus derivados para producir alimentos para animales.

d. Los productos veterinarios y los insumos agropecuarios y de pesca, a excepción de los de pesca deportiva, que definan, de común acuerdo, el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG) y el Ministerio de Hacienda.

### **CAPÍTULO III. MARCO METODOLÓGICO.**

Según Palella y Martins (2010) el marco metodológico es una investigación, que permite descubrir los supuestos del estudio para reconstruir datos, a partir de conceptos teóricos habitualmente operacionalizados.

Significa detallar cada aspecto seleccionado para desarrollar dentro del proyecto de investigación que debe ser justificado por el investigador. Respaldo por el criterio de expertos en la temática, sirviendo para responder al “cómo” de la investigación. Se expone el tipo de datos que se requiere buscar para dar respuesta a los objetivos, así como la debida descripción de los diferentes métodos y técnicas que se emplearán para obtener la información necesaria.

Se ubica dentro del tipo documental con un diseño bibliográfico fundamentado en la revisión sistemática del material documental. Al elegir este tipo de estudio, estos autores mencionan que el investigador utiliza documentos, recopila, selecciona, analiza y presenta resultados coherentes.

El proceso investigativo tiene como propósito final generar conocimiento a través de la resolución del problema establecido al inicio del estudio, dicho problema viene expresado normalmente, en las preguntas y objetivos de la investigación, de modo que el investigador se ve en la necesidad de tomar una serie de decisiones para enfocar el problema de investigación y buscar soluciones al mismo (Taylor y Bogdan, 1998). La poca claridad de los enfoques del pensamiento o de la generación de teorías, deforman completamente los procesos investigativos ya que se convierten en un collage de diversos métodos que no definen su dimensión teleológica. El respecto, señala Rodríguez (2019), que:

En el devenir de la filosofía y ciencia, se ha construido diversos conocimientos en disímiles áreas del saber, constituyéndose esto en uno de los medios para la resolución de los problemas propios de la humanidad. Sin embargo, el afán desmedido del hombre por generar nuevos conocimientos a partir de los existentes o inéditos con el mismo propósito, han ocasionado algunos excesos al momento de realizar la investigación, a saber, hacen uso simultáneo de manera inconscientemente de algunos enfoques epistemológicos en el proceso investigativo, perdiendo de esta forma secuencia, claridad y concreción en los resultados del

hecho investigado, además, carencia en la delimitación del enfoque filosófico y epistémico propio de la investigación.

En este sentido, la metodología de la investigación proporciona tanto al estudiante como a los profesionales una serie de herramientas teórico-prácticas para la solución de problemas mediante el método científico. Estos conocimientos representan una actividad de racionalización del entorno académico y profesional fomentando el desarrollo intelectual a través de la investigación sistemática de la realidad. Así pues, bajo la etiqueta de “metodología de investigación” se hace referencia a todas las decisiones que el investigador toma para alcanzar sus objetivos, las cuales se enfocan en aspectos tales como el diseño de la investigación, la estrategia a utilizar, la muestra a estudiar, los métodos empleados para recoger los datos, las técnicas seleccionadas para el análisis de la información y los criterios para incrementar la calidad del trabajo.

En conclusión, el marco metodológico dentro del proyecto de investigación señala o expresa que debe hacerse para obtener la información deseada y este proceso de diseño es imprescindible tanto en el caso de abordajes cuantitativos, cualitativos o mixtos y debe establecerse al inicio de la investigación.

A continuación, se presenta el sistema metodológico empleado en la ejecución de la presente investigación:

### **Enfoque de investigación.**

Debido a la naturaleza de la investigación de este trabajo el enfoque utilizado es mixto porque implica la recolección de datos cualitativos y cuantitativos para su integración y discusión conjunta.

El proceso de investigación mixto implica una recolección, análisis e interpretación de datos cualitativos y cuantitativos que el investigador haya considerado necesarios para su estudio. Este método representa un proceso sistemático, empírico y crítico de la investigación, en donde la visión objetiva de la investigación cuantitativa y la visión subjetiva de la investigación cualitativa pueden fusionarse para dar respuesta a problemas humanos.

Según Taylor y Bogdan (1987), la investigación cualitativa es “aquella que produce datos descriptivos, las propias palabras de las personas, habladas o escritas, y la conducta observable”. (p.20).

Este enfoque también se guía por temas o aspectos importantes en la indagación, en vez de establecer preguntas o de plantear hipótesis antes de recoger los datos, los estudios cualitativos pueden hacer interpelaciones antes, entre o después de la recolección y el análisis de los datos obtenidos, esto sirve para descubrir las cuestiones de investigación, para afinarlas y responderlas.

Según Fidias (2012), la investigación cuantitativa es “describir ciertas características de un grupo mediante la aplicación de un cuestionario y el análisis estadístico más elemental”. (p.136).

Este enfoque implica el uso de herramientas estadísticas, y matemáticas para obtener resultados, y concluir en su propósito al cuantificar el problema y entender qué tan generalizado está mediante la búsqueda de resultados proyectados.

### **Tipos de investigación.**

En la etapa de obtención de datos, se debe el tipo de estudio que se realizará, dicho en otras palabras, persigue los diferentes tipos de investigación que se va a llevar a cabo en el presente proyecto, por otro lado, es importante mencionar los métodos que se seguirán con la finalidad de obtener las respuestas que se buscan para llevar a cabo la investigación y recolección de los datos.

En la siguiente tabla define los diferentes métodos de investigación con sus características para brindar un mejor entendimiento previo a determinar los que serán utilizados en este proyecto.

**Tabla 6.** Tipos de investigación.

<b>Tipo</b>	<b>Definición</b>	<b>Método</b>
Exploratoria	Se encarga de investigar problemas poco estudiados indagando desde una perspectiva innovadora, esto lo que lleva a tener un terreno firme para nuevos estudios.	Identifican conceptos o variables promisorias a estudiar en otra investigación.
Descriptiva	Describe fenómenos especificando sus propiedades, características y rasgos sobresalientes o importantes.	Identifica un fenómeno objeto o sujeto involucrado, definiendo las variables que se van a medir. también recolecta datos para medirlas y llevar a conclusiones.
Correlacional	Busca asociar variables para con ello conocer la relación que existen entre dos o más conceptos, categorías o variables de un contexto en particular.	Identifica y mide variables, establece hipótesis, analiza la vinculación entre uno o más variables probando cada hipótesis.
Explicativa	Establece causas de los eventos, sucesos o fenómenos que se estudian. Explica por qué ocurre cada fenómeno y las condiciones en las que se manifiestan y por qué se relacionan entre dos o más variables.	Desarrolla múltiples variables y explica por qué se relacionan dichas variables.

Fuente: Sampieri. (2017, p.88)

A continuación, se mencionará y detalla dos tipos de investigación elegidos para este proyecto.

### **Investigación descriptiva.**

Se encarga de puntualizar las características de la población que está estudiando. Para Mario Tamayo y Tamayo (1994) define la investigación científica como “registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual y la composición o procesos de los fenómenos. El enfoque se hace sobre conclusiones dominantes o sobre cómo una persona, grupo o cosa se conduce o funciona en el presente” (Martínez, 2018). Carlos Sabino define a la investigación descriptiva en su obra. el proceso de investigación (1992) como “el tipo de investigación que tiene como objetivo describir algunas características fundamentales de conjuntos homogéneos de fenómenos, utilizando criterios

sistemáticos que permiten establecer la estructura o el comportamiento de los fenómenos en estudio, proporcionando información sistemática y comparable con la de otras fuentes” (Martínez, 2018).

### **Características.**

La información suministrada por la investigación descriptiva debe ser verídica, precisa y sistemática. Se debe evitar hacer inferencias en torno al fenómeno. Lo fundamental son las características observables y verificables. La pregunta de investigación debe ser original y creativa.

Los métodos de recolección de datos empleados son la observación, encuesta y estudio de casos. A partir de la observación, se suelen extraer datos cualitativos, mientras que la encuesta suele proporcionar datos cuantitativos (Gross, 2010).

Como no existen variables, el investigador no tiene control sobre el fenómeno estudiado. Simplemente se limita a recoger la información que suministran los instrumentos de recolección de datos.

No basta con presentar las características del fenómeno que se obtuvieron a través de los métodos de recolección de datos. También es necesario que estas sean organizadas y analizadas a la luz de un marco teórico apropiado, el cual servirá de sustento a la investigación. No se hacen comparaciones entre el fenómeno estudiado y otros fenómenos. Ese es el objeto de la investigación comparativa. Se pueden establecer relaciones entre los datos obtenidos, con el fin de clasificarlos en categorías (denominadas categorías descriptivas). Sin embargo, estas relaciones no pueden ser de causa y efecto, ya que sería imposible obtener este tipo de información al no disponer de variables.

### **Métodos de investigación descriptiva.**

Existen 3 métodos distintos para llevar a cabo la investigación descriptiva:

1. *Método de observación:* es el más eficaz para llevar a cabo la investigación descriptiva. Se utilizan tanto la observación cuantitativa como la observación cualitativa.

2. *Observación cuantitativa*: es la recopilación objetiva de datos que se centran principalmente en números y valores. Los resultados de la observación cuantitativa se obtienen utilizando métodos de análisis estadísticos y numéricos como la edad, la forma, el peso, el volumen, la escala, etc.
3. *Observación cualitativa*: este método sólo mide características de los elementos a investigar. El investigador observa a los encuestados a distancia. Dado que se encuentran en un ambiente cómodo, las características observadas son naturales y efectivas.

El tipo de investigación descriptiva se ajusta perfectamente al proyecto por que su principal objetivo es analizar e identificar el comportamiento de Exenciones y tasas del Impuesto de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas.

### **Investigación exploratoria.**

El segundo tipo de investigación a utilizar hace referencia Jimenez (1998), a lo siguiente;

En los estudios exploratorios se abordan campos poco conocidos donde el problema, que sólo se vislumbra, necesita ser aclarado y delimitado. Esto último constituye precisamente el objetivo de una investigación de tipo exploratorio. Las investigaciones exploratorias suelen incluir amplias revisiones de literatura y consultas con especialistas. Los resultados de estos estudios incluyen generalmente la delimitación de uno o varios problemas científicos en el área que se investiga y que requieren de estudio posterior. (p.12)

El estudio exploratorio permitirá que se entre en contacto con el tema a desarrollar y posteriormente se obtendrá los datos suficientes y necesarios para poder tener una investigación a mayor profundidad, teniendo como objetivo principal abordar y conocer las Exenciones y tasas del Impuesto de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas, conociendo desde amplias revisiones los resultados que contengan y así por medio de cuestionarios consultar Tomando en cuenta la definición presente en la Enciclopedia Económica (2018), podemos definir que la población corresponde a la “recolección de un conjunto de elementos o sujetos que gozan de características comunes, con el fin de estudiarlos y sacar conclusiones específicas para determinar resultados”. (párr. 1)

En este caso se cataloga como una población infinita ya que esta puede variar con el tiempo, agregando o reduciendo su cantidad de asociados.

En último término, según lo menciona Mahora (1997), la investigación exploratoria es conocida por, “el diseño de investigación que tiene como objetivo primario facilitar una mayor penetración y comprensión del problema que enfrenta el investigador”. (p.87)

Este proyecto de estudio inicia desde la investigación exploratoria hasta la investigación descriptiva.

**Tabla 7. Método de Investigación.**

Método	Descripción del método
Analítico	<p>El método analítico es el conocimiento general de una distinción, conocimiento y clasificación de los distintos elementos esenciales que forman parte de ella y de las interrelaciones que mantienen entre sí.</p> <p>Se fundamenta en la premisa de que a partir del todo absoluto se puede conocer y explicar las características de una de sus partes y las relaciones entre ellas.</p> <p>El método analítico permite aplicar posteriormente el método comparativo, permitiendo establecer las principales relaciones de causalidad que existen entre las variables o factores de la realidad estudiada. Es un método fundamental para toda investigación científica o académica y es necesario para realizar operaciones teóricas como son la conceptualización y la clasificación.</p>
Deductivo	<p>El método deductivo permite determinar las características de una realidad particular que se estudia por derivación o resultado de los atributos o enunciados contenidos en proposiciones o leyes científicas de carácter general formuladas con anterioridad. Mediante la deducción se derivan las consecuencias particulares o individuales de las inferencias o conclusiones generales aceptadas.</p> <p>En resumen, el método inductivo permite generalizar a partir de casos particulares y ayuda a progresar en el conocimiento de las realidades estudiadas. En este sentido, los futuros objetos de estudio, parecidos a los recopilados en la formulación científica general que se ha inducido, podrán ser entendidos, explicados y pronosticados sin que aún ocurran, y además, serán susceptibles de ser estudiados analíticamente o comparativamente.</p>
Histórico sintético	<p>o Behar (2008) explica que el método histórico lógico de investigación se aplica a la disciplina denominada historia, y además, se emplea para asegurar el significado y confiabilidad de hechos pasados en las ciencias en forma general y en cualquier disciplina científica. El método histórico ayuda a establecer las relaciones presentes en los hechos acontecidos en el desarrollo de las ciencias.</p> <p>Este método se establece una forma de evaluación y síntesis de pruebas sistematizadas con el objeto de determinar hechos, aspectos históricos y antecedentes gnoseológicos que muestran la relación que existe entre las ciencias desde sus inicios y, para de esta forma formular conclusiones sobre hechos pasados que expliquen vínculos y que conduzcan a hallar y comprender las evidencias que respaldan el estado presente.</p>

Fuente: Behar. (2008, p.210,211)

En este proyecto de estudio el método de investigación que se utilizará es el método analítico porque lo que se va es analizar todo entre partes del proyecto de investigación.

**Tabla 8.** Diseño de la Investigación.

Tipo	Definición	Descripción del diseño
Experimental	<p>La investigación experimental se caracteriza por la manipulación intencionada de la variable independiente y el análisis de su impacto sobre una variable dependiente.</p> <p>El diseño de la investigación experimental se utiliza para establecer una relación entre la causa y el efecto de una situación. Es un diseño de investigación donde se observa el efecto causado por la variable independiente sobre la variable dependiente.</p>	<p>Diseño Pre-Experimental: En este sub-diseño de la investigación experimental la variable independiente cuenta con un solo nivel: grupo de experimentación, el cual recibe la intervención que el investigador aplique.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Diseño de investigación de una instancia.</li> <li>2. Diseño de investigación de un grupo</li> <li>3. Comparación de dos grupos estáticos.</li> </ol> <p>Diseño experimental verdadero: Este diseño es la forma más precisa de diseño de investigación experimental, ya que se basa en el análisis estadístico para probar o refutar una hipótesis. Es el único tipo de diseño experimental que puede establecer una relación de causa y efecto dentro de uno o varios grupos.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Grupos: Grupo de control y grupo experimental</li> <li>2. Variable: la cual puede ser manipulada por el investigador</li> <li>3. Distribución aleatoria: Este método de investigación experimental se implementa comúnmente en las ciencias físicas.</li> </ol> <p>Diseño Cuasi-Experimental: En este sub-diseño de la investigación experimental se cuenta con dos sub-niveles de la variable independiente: intervención realizada en un grupo experimental y un grupo control sin intervención. La característica de este tipo de investigación es la asignación no aleatoria en los grupos de intervención.</p>
No experimental	<p>Es aquel que se realiza sin manipular deliberadamente variables. Se basa fundamentalmente en la observación de fenómenos tal y como se dan en su contexto natural para después analizarlos</p>	<p>Diseño transeccional: es cuando la investigación se centra en analizar cuál es el nivel o estado de una o diversas variables en un momento dado o bien en cuál es la relación entre un conjunto de variables en un punto en el tiempo, se utiliza el diseño transeccional.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Descriptiva: Recolectan datos sobre cada una de las categorías, conceptos, variables, contextos y reportan los datos que obtienen.</li> <li>2. Causal: Describen vinculaciones y asociaciones entre categorías, conceptos o</li> </ol>

variables y establecen procesos de causalidad entre esos términos.

3. Exploratorio: Recolectan datos sobre una nueva área sin ideas prefijadas y con apertura

Diseño longitudinal: Se emplea cuando el interés del investigador es analizar cambios a través del tiempo en determinadas variables o en las relaciones entre estas. Recolectan datos a través del tiempo en puntos o períodos especificados, para hacer inferencias respecto al cambio, sus determinantes y consecuencias.

1. Tendencia: Son aquellos que analizan cambios a través del tiempo dentro de alguna población en general. Su característica distintiva es que la atención se centra en una población

2. Análisis Evolutivo: Examinan cambios a través del tiempo en subpoblaciones o grupos específicos. Su atención son los grupos de individuos vinculados de alguna manera.

3. De panel: Estudia el mismo grupo específico de sujetos es medido en todos los tiempos o momentos.

---

Fuente: Galarza. (2021, pp.5-7)

En este proyecto de estudio el diseño de investigación que se utilizará es el diseño no experimental de investigación transeccional dirigida a la investigación descriptiva y exploratoria.

### **Sujetos y fuentes de información.**

Para Barrantes (2005) los sujetos son “las personas objeto de estudio. Su escogimiento depende del problema por resolver, los objetos o hipótesis planteados y las variables por estudiar”. (p. 135).

Lo anterior es la base para definir la población de interés previo a desarrollar el estudio, ya que serán los beneficiados con las recomendaciones que finalmente se emitirán, por otro lado, las fuentes de información según Raffino (2020) permiten rastrear “origen de una información determinada” (párr. 1).

Según el tipo de fuente se clasifican en primarias, secundarias y terciarias, las cuales en conjunto con los sujetos se convierten en un parámetro fundamental para determinar la confiabilidad del estudio a realizar.

### **Población de interés.**

Tomando en cuenta la definición presente en la Enciclopedia Económica (2018), podemos definir que la población corresponde a la “recolección de un conjunto de elementos o sujetos que gozan de características comunes, con el fin de estudiarlos y sacar conclusiones específicas para determinar resultados”. (párr. 1).

Dado lo antes mencionado para el presente proyecto se determina como población a que se estudiará la cual está compuesta por los encargados, colaboradores y clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales.

En este caso se cataloga como una población infinita ya que esta puede variar con el tiempo, agregando o reduciendo su cantidad encargados, colaboradores y clientes.

### **Tipo de muestreo.**

Para la elección de la muestra de estudio se eligió utilizar el muestreo por conveniencia, el cual, según Tamayo (2001) indica que es “el cual se seleccionan las unidades muestrales de acuerdo con la conveniencia o accesibilidad del investigador”. (p. 13)

Esto implica la elección estratégica de la muestra de estudio para dar un resultado acertado en cuanto a la opinión a mostrar.

### **Tamaño de la muestra.**

Para calcular el tamaño de la muestra según Canal (2006) “se deben considerar diferentes situaciones, en función del objetivo de nuestro estudio: determinación de parámetros y contraste de hipótesis”. (p. 124) En este caso la muestra de estudio se compone por:

1. Los encargados los cuales son cuatro (padre, madre y dos hijos) de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales.
2. Los siete colaboradores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales.
3. Quince clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales.

### **Selección y distribución de la muestra.**

La población que se eligió para su respectivo estudio como bien se mencionó anteriormente está compuesta por los encargados de dos CPA, Lic. en Administración y Lic. en Recursos Humanos, colaboradores cinco Auxiliares Contables y quince clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales inscritos en diferentes actividades, ya que son los involucrados en la implementación de la Ley 9635 por parte del Ministerio de Hacienda.

### **Fuentes de información.**

Para Silvestrini y Vargas (2008), las fuentes de información dentro de un estudio corresponden a “todos los recursos que contienen datos” (p.1), los cuales se pueden obtener por distintos medios, clasificándose como primarias, secundarias y terciarias.

Para el presente estudio se utilizarán los tres tipos de fuentes según Zamora (2019, citando a Zara 2019).

1. *Fuentes primarias:* Las fuentes de información primarias según, contemplan “libros, artículos de publicaciones periódicas, artículos de revistas científicas y ponencias, trabajos presentados en congresos o simposios, monografías, tesis académicas y disertaciones”. (p. 11) Reconociendo lo anterior, las fuentes de esta tipología utilizadas en esta investigación son las siguientes: libros enfocados en la temática contable y financiera, tesis académicas y artículos relacionados a dicha temática.
2. *Fuentes secundarias:* Asimismo, define como fuentes secundarias los “comentarios de libros, tesis, disertaciones y otros documentos especializados, índices que incluyen los datos de las referencias y un breve resumen de cada una”. (p. 11) Dentro de este campo las fuentes

utilizadas en este proyecto comprenden: comentarios de libros, tesis y otros documentos especializados.

3. *Fuentes terciarias*: Como fuentes terciarias según, se encuentran “directorios de empresas, títulos de reportes con información gubernamental., catálogos de libros, revistas, etc., directorios y guías de índices”. (p. 11) Algunas de las fuentes terciarias utilizadas contemplan el plan estratégico de la asociación, información obtenida de revistas contables e información entregada por parte de la asociación.

Para la elaboración del presente proyecto se utilizaron los tres tipos de fuentes, en primer lugar, las secundarias en la construcción de los antecedentes de la investigación, en segundo lugar, se utilizaron las fuentes primarias para la construcción del marco conceptual y en tercer lugar si utilizaron fuentes terciarias para la obtención de la información a analizar.

### **Instrumento y técnica de recolección de datos.**

Para poder alcanzar una recolección exitosa de la información, fue preciso diseñar instrumentos y técnicas por medio de la cual se capturase detalle a detalle la información pertinente a cada partida contable, estos generan información que permiten concluir sobre el estado de las partidas contables analizadas.

Para el presente estudio se utilizarán los instrumentos y técnicas de recolección de datos los cuales define de la siguiente forma:

1. *Matriz de análisis*: es un análisis de tendencia para determinar comportamientos extraordinarios, movimientos atípicos, validar los movimientos de los ciclos contables, seleccionar movimientos específicos para mayor investigación y verificar el adecuado cumplimiento normativo, como resultado de esta se obtiene el análisis de contenido el cual Zamora (2019) lo define de la siguiente forma “es una técnica para estudiar cualquier tipo de investigación de manera objetiva y sistemática que cuantifica los mensajes o contenidos en categorías y subcategorías y los somete a análisis estadísticos”. (p. 15)

2. *Tabla de análisis y comportamientos*: compara dos o más objetos o ideas, para el caso del proyecto para comparar el adecuado registro de los saldos iniciales y finales de las partidas contables, así mismo para comparar las variables en los movimientos de los saldos contables.
3. *Entrevistas*: para obtener un entendimiento sobre la gestión y ejecución del sistema de control interno, según Zamora (2019, citando a Zara 2019) la entrevista permite información de primera mano, de manera íntima, flexible y abierta. Las entrevistas pueden ser estructuradas o no estructuradas se recomienda el uso de la marca en negrita, para este tipo se prepara un cuestionario en el cual se anotan las respuestas del entrevistado. (p.13).
4. *Observación*: esta técnica nos permite observar comportamientos atípicos o vicios en la inadecuada aplicación de la normativa, según Zamora (2019) esta permite obtener datos de la realidad mediante la percepción intencionada y selectiva de un objeto o fenómeno determinado. Es decir, implica adentrarnos profundamente en situaciones sociales y mantener un papel activo, así como una reflexión permanente. Estar atentos a los detalles, sucesos, eventos e interacciones. (p.13).
5. *Encuesta*: Según Tamayo y Silva esta técnica de recolección de datos da lugar a establecer contacto con las unidades de observación por medio de los cuestionarios previamente establecidos. Entre las modalidades de encuesta podemos destacar: encuestas por teléfono, por correo, personal u online.(p.4).

### **VARIABLES DE INVESTIGACIÓN.**

Las variables son todos aquellos parámetros que desde el punto de vista investigativo se revisten de interés pues se pueden medir y que cuentan con características importantes o requeridas para la investigación.

Complementando lo anterior, el autor Arias (2012), menciona que una “variable es una característica o cualidad; magnitud o cantidad, que puede sufrir cambios, y que es objeto de análisis, medición, manipulación o control en una investigación”. (p.57)

Según su naturaleza, Arias (2012, p.57), menciona que las variables pueden ser cuantitativas y cualitativas, descritas a continuación,

1. *Cuantitativas*: son aquellas que se expresan en valores o datos numéricos. Así mismo, las variables cuantitativas se clasifican en discretas y continuas.
  1. Discretas: son las que asumen valores o cifras enteras
  2. Continuas: son aquellas que adoptan números fraccionarios o decimales.
2. *Cualitativas*: también llamadas categóricas, son características o atributos que se expresan de forma verbal (no numérica), es decir, mediante palabras. Éstas pueden ser:
  1. Dicotómicas: se presentan en sólo dos clases o categorías.
  2. Policotómicas: se manifiestan en más de dos categorías.

Según el grado de complejidad, tanto las variables cuantitativas como las cualitativas pueden ser simples o complejas. Las variables simples son las que se manifiestan directamente a través de un indicador o unidad de medida. No se descomponen en dimensiones. (Arias, 2012. p.57)

Por otra parte, este mismo autor, Arias (2012, pp. 57-60) indica que, según su función en una relación causal, las variables se clasifican en:

1. *Independientes*: son las causas que generan y explican los cambios en la variable dependiente. En los diseños experimentales la variable independiente es el tratamiento que se aplica y manipula en el grupo experimental.
2. *Dependientes*: son aquellas que se modifican por acción de la variable independiente. Constituyen los efectos o consecuencias que se miden y que dan origen a los resultados de la investigación.
3. *Intervinientes*: son las que se interponen entre la variable independiente y la dependiente, pudiendo influir en la modificación de esta última. En un diseño experimental puro, este tipo de variable debe ser controlada con el fin de comprobar que el efecto es debido a la variable independiente y no a otros factores.
4. *Extrañas*: también llamadas ajenas, son factores que escapan del control del investigador y que pueden ejercer alguna influencia en los resultados.

Con base en la explicación anterior, y con el fin de responder a los objetivos específicos, se han identificado las siguientes variables.

**Variable 1. Información que manejan los contribuyentes y consumidores sobre las exenciones y tasas del impuesto.**

1. *Definición conceptual:* Son contribuyentes de este impuesto las personas físicas, jurídicas, las entidades públicas o privadas que realicen actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción, la distribución, la comercialización o la venta de bienes o prestación de servicios. (Ministerio de Hacienda, 2021).
2. *Definición operativa:* El crédito fiscal se establece sumando el impuesto realmente pagado por el contribuyente sobre las compras, importaciones o internaciones que realice durante el mes correspondiente; así como el impuesto pagado por la adquisición de materias primas; insumos, envases, materiales de empaque incluyendo sus materias primas, envasado, embalaje y etiquetaje; maquinaria, equipo y sus partes y repuestos; energía eléctrica; y otras mercancías que se utilicen dentro del proceso de producción, comercialización y distribución de los bienes que el contribuyente destine a la venta, sean gravados o exentos, o que se destinen a la exportación; en actividades comerciales, agrarias e industriales, principales y conexas; por concepto de primas de seguro que protegen bienes, maquinaria e insumos, y sobre equipo y materiales utilizados en las labores de tratamiento de desechos y control de calidad de sus productos. (Ministerio de Hacienda, 2021.3).
3. *Definición instrumental:* en esta variable se pretenden utilizar los siguientes instrumentos, encuesta a los clientes de la empresa y encuesta al equipo contable.

**Variable 2. Aplicación correcta de las exenciones y tasas de impuesto diferenciados por parte los contribuyentes.**

1. *Definición conceptual:* : El impuesto que debe pagarse al Fisco se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscal que estén debidamente respaldados por comprobantes y registrados en la contabilidad de los contribuyentes. El débito fiscal se determina aplicando la tarifa de impuesto sobre el precio neto del total de ventas gravadas del mes correspondiente, que incluye el impuesto selectivo de consumo o cualquier otro impuesto, cuando las mercancías de que se trate estén afectas a estos. (Ministerio de Hacienda, 2021).

2. *Definición operativa:* El crédito fiscal se establece sumando el impuesto realmente pagado por el contribuyente sobre las compras, importaciones o internaciones que realice durante el mes correspondiente; así como el impuesto pagado por la adquisición de materias primas; insumos, envases, materiales de empaque incluyendo sus materias primas, envasado, embalaje y etiquetaje; maquinaria, equipo y sus partes y repuestos; energía eléctrica; y otras mercancías que se utilicen dentro del proceso de producción, comercialización y distribución de los bienes que el contribuyente destine a la venta, sean gravados o exentos, o que se destinen a la exportación; en actividades comerciales, agrarias e industriales, principales y conexas; por concepto de primas de seguro que protegen bienes, maquinaria e insumos, y sobre equipo y materiales utilizados en las labores de tratamiento de desechos y control de calidad de sus productos. (Ministerio de Hacienda, 2021. 3).
3. *Definición instrumental:* en esta variable se pretenden utilizar los siguientes instrumentos, entrevista a los clientes de la empresa y entrevista al equipo contable.

**Variable 3. Reconocer los efectos positivos y negativos que genera a los contribuyentes la nueva Ley 9635.**

1. *Definición conceptual:* la idea de cobrar el impuesto de forma generalizada, con la menor cantidad de exoneraciones y devolver el impuesto a la población de menores ingresos: población en condición de pobreza y vulnerabilidad no paga impuesto o es menor el impuesto a pagar y la población de mayores ingresos no se beneficia de exoneraciones que no se diseñan para ese grupo. (Ministerio de Hacienda, 2021. Pp 10.13).
2. *Definición operativa:* El presente estudio se enfoca en las características que presentan las reglas fiscales, sus ventajas y desventajas además de conocer las funciones que cumplen en la formulación de política fiscal a mediano plazo. (Ministerio de Hacienda, 2018. 14).

**Tabla 9.** Ventajas y desventajas de la Ley 9635.

Ventajas	Desventajas
Relacionada directamente a la sostenibilidad de la deuda. Fácil de comunicar y monitorear.	No hay una guía operacional clara en el corto plazo, puesto que el impacto de la política en relación con la deuda no es inmediato y limitado. No tiene la característica de estabilizador económico. Podría cumplirse mediante medidas temporales. Susceptible a factores exógenos al gobierno
Orientación operacional clara. Estrecha relación con la sostenibilidad de la deuda. Fácil de comunicar y monitorear.	No tiene la característica de estabilizador económico. El resultado de la regla es susceptible a factores exógenos al gobierno.
Orientación operacional relativamente clara. Función de estabilización económica. Controla el tamaño del gobierno. Relativamente fácil de comunicar y monitorear.	No está directamente relacionado con la sostenibilidad de la deuda ya que no hay restricción de los ingresos. Podría generar cambios no deseados con la distribución de los gastos.
Controla el tamaño del gobierno. Puede mejorar la administración y la política de ingresos. Puede evitar el gasto procíclico con reglas que restringen el uso de los ingresos extraordinarios.	No está directamente relacionado con la sostenibilidad de la deuda ya que no hay restricción de los gastos. No tiene la característica de estabilizador económico.
Orientación operacional relativamente clara. Estrecha relación con la sostenibilidad de la deuda. Función de estabilización económica. Permite tomar en cuenta otros hechos puntuales y temporales	La corrección por ciclo es complicada, más si son países que están presentando cambios estructurales. Necesidad de predefinir los hechos o factores puntuales o temporales y evitar su uso discrecional. La complejidad dificulta la comunicación y el monitoreo.

Fuente: Tomado de Schaechter, Kinda, Budina y Weber (2012).

3. *Definición instrumental*: en esta variable se pretenden utilizar los siguientes instrumentos, encuesta a los clientes de la empresa y encuesta al equipo contable.

**Tabla 10.** Definición, operacionalización e instrumentalización de las variables de la investigación.

Objetivo específico	Variables de estudio	Definición conceptual	Indicadores	Definición instrumental
Analizar la información que manejan los contribuyentes y consumidores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. sobre las exenciones y tasas de impuesto diferenciados si son de calidad o reales.	Información que manejan los contribuyentes y consumidores sobre las exenciones y tasas del impuesto.	Identificar la veracidad y calidad de la información que manejan los contribuyentes y consumidores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.	Conocimiento de los consumidores sobre las exenciones y tasas de impuesto.  Conocimiento por parte de los consumidores de algunas ventajas que se determina en la Ley 9635. Impuesto de IVA devuelto.	Encuesta a los clientes de la empresa. (Véase anexo 1).  Encuesta al equipo contable. (Véase anexo 2).

---

<p>Verificar que las exenciones y tasas de impuesto diferenciados de la nueva Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas son aplicadas de manera correcta por parte de los contribuyentes.</p>	<p>Aplicación correcta de las exenciones y tasas de impuesto diferenciados por parte los contribuyentes.</p>	<p>Esta variable se valora por medio del cumplimiento de las disposiciones establecidas por el Ministerio de Hacienda a los contribuyentes.</p>	<p>Adaptación por parte de los contribuyentes en la aplicación y recolección de manera mensual por medio de la presentación de declaración y pago de impuestos correspondientes.</p>	<p>Entrevista a los clientes de la empresa. (Véase anexo 3). Entrevista al equipo contable. (Véase anexo 4).</p>
<p>Identificar los efectos positivos y negativos que genera a los contribuyentes la nueva Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas en el Capítulo III exenciones y tasas del impuesto.</p>	<p>Reconocer los efectos positivos y negativos que genera a los contribuyentes la nueva Ley 9635.</p>	<p>El proyecto de Ley 9635 se esfuerza en progresividad y sostenibilidad de precios para los consumidores pero amenaza.</p>	<p>Establecer si conoce los pro y contras de la Ley 9635. Distinguir los diferentes tipos de impuestos y su aumento progresivo para terminar en un impuesto único del 13%.</p>	<p>Encuesta a los clientes de la empresa. (Véase anexo 5). Encuesta al equipo contable. (Véase anexo 6).</p>

---

Fuente: Elaboración propia. (2022).

## **CAPÍTULO IV. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS.**

En este capítulo se analizará los resultado de la investigación, se plasmará de acuerdo con las evidencias obtenidas por medio de las distintas técnicas e instrumentos utilizados, en este caso entrevistas, cuestionarios o encuestas dirigidas asuntos tributarios específicamente en la nueva reforma fiscal que se aplica por medio de la nueva Ley de Fortalecimientos de las Finanzas 9635. A continuación, se señala la manera en que se llevó a cabo el proceso de recolección de datos:

Para iniciar, se aplicó la entrevistas, cuestionarios o encuestas a los clientes y colaboradores de la en empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A con el fin de conocer elementos tales como ventajas y desventajas de la Ley 9635, esto con el objetivo de identificar el manejo adecuado de los procedimientos o prácticas que se llevan a cabo por parte de los clientes y colaboradores a la hora de aplicar la nueva Ley 9635 por medio del Impuesto sobre el Valor Agregado, los impuestos diferenciados y las exenciones, se contó con la disponibilidad de tiempo y apoyo de los clientes integrantes mencionados anteriormente, se tomó alrededor de 20 a 30 minutos para que con cada uno de los entrevistados respondieron, quienes brindaron fluidez en las respuestas y seguridad.

Seguidamente, los instrumentos aplicados fueron preguntas cerradas y abiertas con el fin de identificar las similitudes de las respuestas tantos de los clientes como los colaboradores en cada objetivo de investigación sobre la Ley 9635, y la opinión existente acerca de los impuestos en el país, así como la seriedad con la cual los contribuyentes mira las ventajas o desventajas de la nueva Ley en vigencia.

Por último, se analizó los resultados obtenidos por medio de una muestra de las respuestas similares por parte de los entrevistados, por medio de esta instrumentalización se pretende obtener veracidad, efectividad y eficacia en la información requerida para luego determinar las recomendaciones y conclusiones necesarias.

## **Entrevista.**

Se realizaron seis entrevistas por medio de encuesta con carácter abierto y cerrado. Los parámetros establecidos para designar a las personas que participaron es que fuera personas que se identificaran o relacionarán de manera constante con la aplicación de los impuestos tanto como contribuyente y personas encargadas de elaborar las declaraciones correspondiente mediante las excepciones y las tasas de impuestos diferenciados.

Analizar la información que manejan los contribuyentes y consumidores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. sobre las exenciones y tasas de impuesto diferenciados si son de calidad o reales. Los cuales son las siguientes:

### **Analizar la información que manejan los contribuyentes y consumidores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. sobre las exenciones y tasas de impuesto diferenciados si son de calidad o reales.**

En este objetivo se busca conceptualizar la información que manejan los clientes con el objetivo de comprender las dimensiones y funcionamiento en el plano tributario costarricense. Si bien en la investigación se ha mencionado ampliamente lo que significa la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas, se toma como necesario que las personas entrevistadas expresan su punto de vista para comprender cómo varía o se transversa la información brindada por los entes responsables de la información correcta de los impuestos en esta caso el Ministerio de Hacienda.

En términos generales, el sistema tributario costarricense es el que grava los bienes y servicios que se brindan en el país. Las personas físicas y jurídicas que producen o venden algún bien o servicio está en la obligación de ser un ente recolector de tributos o de lo contrario se verán sujetos a las condiciones legales establecidas.

Para el caso de Costa Rica, se interpreta que se utiliza un sistema de tributo territorial, según la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas 9635, establece que cualquier fuente de ingresos por parte de los contribuyentes nacionales o extranjeros que realicen alguna actividad dentro del país deben de cumplir con el reglamento tributario establecido.

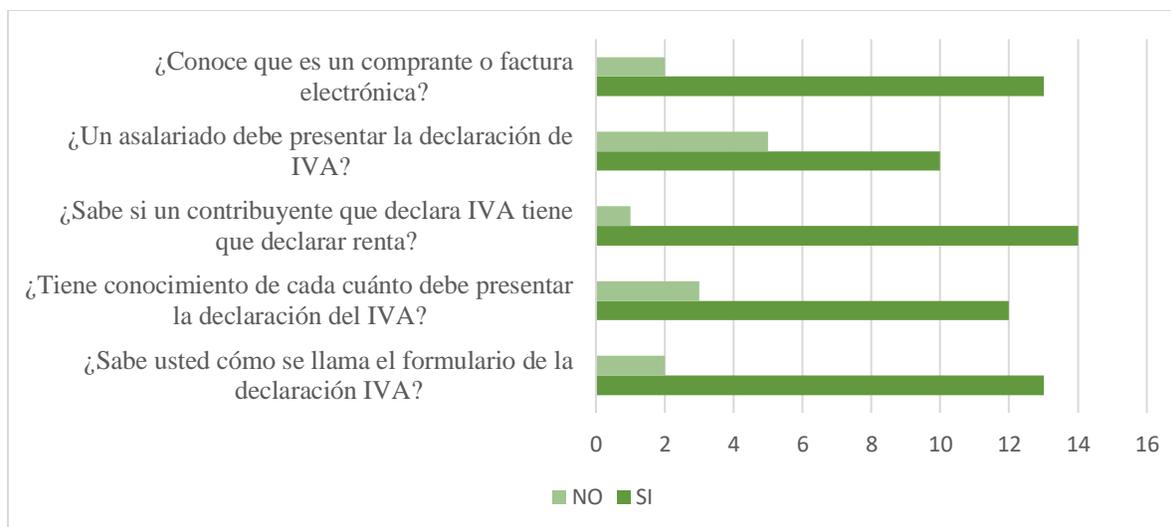
En el caso en caso de las exenciones de impuestos diferenciados, su ámbito de aplicación trasciende la fuente y aplica generalmente el criterio de consumo, por lo que, indistintamente del lugar en que se genera dentro del territorio nacional, la persona física o jurídica estará sujeta a las Ley 9635 mientras esté vigente dentro del territorio nacional. En otras palabras, el país grava a los contribuyentes que operen y produzcan en el territorio, pero también a aquellos residentes con actividades lucrativas.

***Cuestionario cerrado aplicado a los clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.***

Se consultaron a 15 personas mediante el uso del muestreo no probabilístico por conveniencia. Debido al tamaño de la población en estudio. Calcular una muestra mediante fórmula estadística provocaría que el resultado estuviera fuera de alcance, por lo cual, se optó por una técnica no probabilística, en el entendido de que el resultado no será un comportamiento representativo de la población, pero sí podría ser utilizada para darle respuesta a la hipótesis planteada.

Para alcanzar el total de personas consultadas, se dispuso de un formulario cerrado aplicado de manera presencial como vía telefónica y se distribuyó a personas anteriormente elegidas, durante tres días. El contenido incluye preguntas relacionadas directamente con el Impuesto sobre el Valor Agregado, las exenciones y los impuestos diferenciados. Con respecto a la investigación, los resultados obtenidos sirven como base para facilitar la toma de decisiones o en el caso de un proyecto de reforma tributaria, verificar elementos en él mencionados por las personas consultadas.

**Gráfico 1.** Analizar la información que manejan los contribuyentes y consumidores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. sobre las exenciones y tasas de impuestos diferenciados si es información de calidad y real.



Fuente: Elaboración propia. (2022, basado en la información de algunos contribuyentes).

Nota: conocer la información que manejan o identifican los contribuyentes de la empresa y analizar si es correcta para mejorar la calidad con que la interpretan.

Primeramente, a los clientes se le realizaron cinco preguntas cerradas para este objetivos las cuales fueron las siguientes: ¿Sabe usted cómo se llama el formulario de la declaración IVA?, ¿Tiene conocimiento de cada cuánto debe presentar la declaración del IVA?, ¿Sabe si un contribuyente que declara IVA tiene que declarar renta?, ¿Un asalariado debe presentar la declaración de IVA?, ¿Conoce qué es un comprobante o factura electrónica?

De las preguntas realizadas mediante de la encuesta, según las opciones para dar su contestación sí o no, los clientes consultados se realizó el gráfico que se encuentra anteriormente se obtuvo las siguientes respuesta.

Los entrevistados conocen las preguntas realizadas, lo que representa la suma de 15 personas. El sistema del Impuesto del Valor Agregado tiene que ser aplicado en su totalidad en el territorio nacional, por lo cual es entendible que la mayoría de las personas consultadas hayan conocido este concepto y conozcan información sobre la Ley 9635.

La propuesta es un nuevo ordenamiento tributario costarricense que nace en el seno del Ministerio de Hacienda para combatir el déficit fiscal impulsada en la corriente legislativa, es decir, la propuesta y el concepto como tal no sale a la opinión popular y queda principalmente en el discurso de actores organizados. Para el caso de Costa Rica, la reforma se introdujo en un contexto de déficit fiscal elevado y con un gobierno enfrentando restricciones de liquidez graves al momento de su aprobación. Sin embargo, la crisis fiscal que motivó la reforma no coincidió con una recesión económica, permitiendo evitar amplificar los efectos negativos que típicamente acarrearán las reformas fiscales cuando se introducen en el peor de los tiempos.

***Cuestionario abierto aplicado a los clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.***

En esta cuestionario se aplicó en forma general cinco preguntas abiertas, los clientes podían contestar de manera abierta lo que pensaban era mejor respuesta ante las preguntas planteadas, de lo cual se analiza las respuestas iguales o similares dentro de los consultados y nos arrojan las siguientes respuestas:

**Tabla 11.** Preguntas generales a contribuyentes.

Pregunta	Respuesta
¿Sabe desde cuándo rige el IVA?	La respuesta general que mencionas la mayoría de los clientes es que tienen el conocimiento de que la vigencia de la nueva Ley 9635 empezó a regir el 01 de julio del 2019, lo cual es un dato correcto.
¿Sabe cómo se calcula el IVA que va a cobrar a sus clientes?	La mayoría de las clientes comentan que a la fecha tanto ellos como sus colaboradores conocen del impuesto correspondiente que les toca cobrar por el bien o servicio que brindan, al principio esto fue confuso ya que anteriormente el bien o servicio se encontraba exento o contaba con el impuesto de ventas que era un impuesto fijo del 13% a los productos que estaban gravados.
¿Conoce usted si un contribuyente del régimen simplificado está obligado a emitir comprobantes electrónicos?	Al no preguntar a contribuyentes en el régimen simplificado, la respuesta brindada por los clientes es creo que no, porque cuando he solicitado comprobantes electrónicos en ciertos negocios me indican que son simplificados y no los dan.
¿Sabe si un contribuyente del régimen simplificado debe de cobrar el IVA?	Indican que como pregunta anterior desconocen en su totalidad si no deben cobrar pero que creen que no

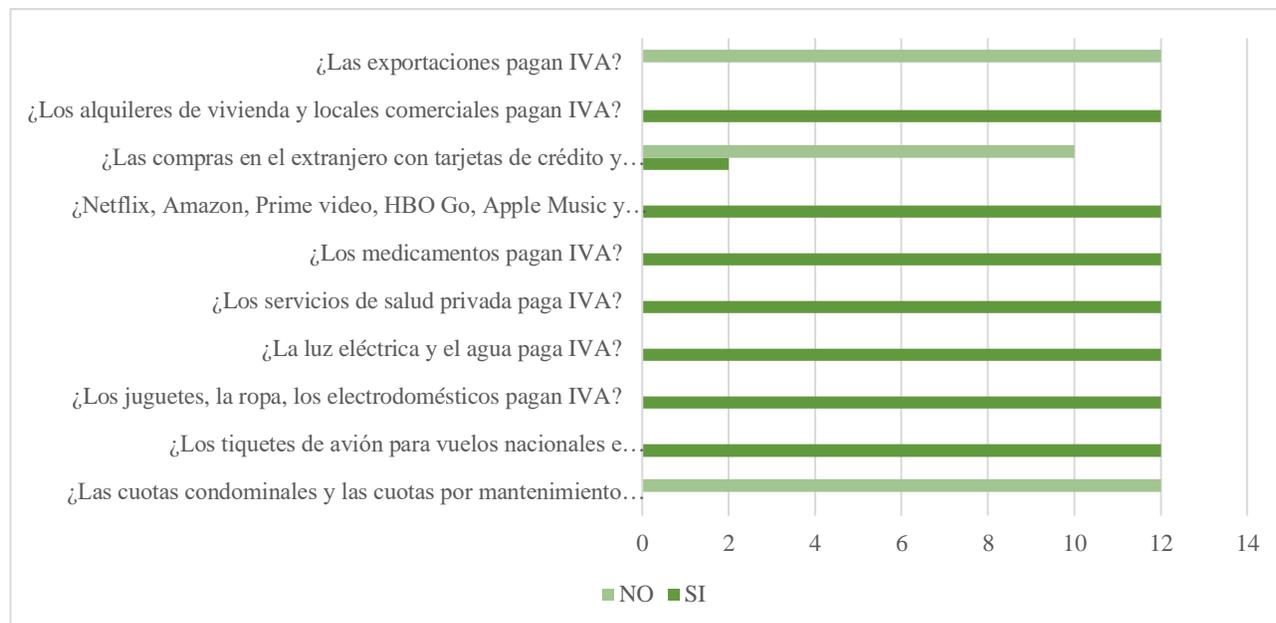
Fuente: Elaboración propia. (2022, con ayuda de algunos contribuyentes)

De lo que cabe mencionar que la mayoría de las personas conocen información de primera mano ya sea por información obtenida por fuentes confiables o por terceros a lo que alegan no están seguro que sea información en su totalidad verdadera.

***Cuestionario cerrado aplicado a los colaboradores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.***

Primeramente, a los colaboradores se le realizaron diez preguntas cerradas para este objetivo las cuales fueron las siguientes: ¿Las cuotas condominales y las cuotas por mantenimiento de clubes privados pagan IVA?, ¿Los tiquetes de avión para vuelos nacionales e internacionales pagan IVA?, ¿Los juguetes, la ropa, los electrodomésticos pagan IVA?, ¿La luz eléctrica y el agua paga IVA?, ¿Los servicios de salud privada paga IVA?, ¿Los medicamentos pagan IVA?, ¿Netflix, Amazon, Prime video, HBO Go, Apple Music y Spotify pagan IVA?, ¿Las compras en el extranjero con tarjetas de crédito y débito nacionales pagan IVA?, ¿Los alquileres de vivienda y locales comerciales pagan IVA?, ¿Las exportaciones pagan IVA?, cabe mencionar que los colaboradores de la empresa se encuentran en constantes capacitaciones, por este motivo las doce personas contestaron en el cuestionario de respuesta cerrada sí o no, si ya que trabajan de manera diaria en materia tributaria y si una duda surge se trata de dar respuesta o seguridad ante lo planteado.

**Gráfico 2.** Analizar la información que manejan los contribuyentes y consumidores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. sobre las exenciones y tasas de impuestos diferenciados si es información de calidad y real.



Fuente: Elaboración propia. (2022, basado en la información de los colaboradores).

Nota: conocer la información que manejan o identifican los colaboradores de la empresa y analizar si es correcta para mejorar la calidad con que la interpretan.

Lo anterior se toma como partida, una leve ventaja ya que las personas consultadas son conocedoras del tema lo cual fue difícil tener una respuesta negativa ante la población encuestada. Al conocer sobre el tema, se considera que la información brindada por los entes correspondientes en este caso Ministerio de Hacienda ha brindado información no tan clara por medio de capacitaciones gratuitas virtuales y por diferentes medios de comunicación para que las personas que presenten duda las puedan consultar, en el tiempo que lleva vigente la nueva Ley 9635.

**Verificar que las exenciones y tasas de impuesto diferenciados de la nueva Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas son aplicadas de manera correcta por parte de los contribuyentes.**

La verificación que se aplique de manera correcta las exenciones y tasas de impuestos en un sistema tributario hace referencias, en pocas palabras, a quien gane más, pague más, para que en

Costa Rica no se paguen impuestos injustamente por los contribuyentes que cumplen con los requisitos tributarios en el país.

Por su parte, el principio de la equidad recae en la aplicación de la Ley para todas las personas por igual, y la obligación que tiene cada una en el financiamiento del gasto público, como reza el artículo 18 de la Constitución Política de Costa Rica. Este comportamiento es más llamativo que el anterior, porque si bien, la búsqueda de justicia tributaria es abstracta y sometida al juicio personal sobre lo que se piensa del concepto justicia, la equidad no debería ser un juicio de valor.

La Ley debe aplicarse a todas las personas por igual, cada una desde su capacidad económica; en el caso del Impuesto Sobre el Valor Agregado. Esto no significa que efectivamente el sistema tributario costarricense sea desigual, este está en constante transformación para que su aplicación sea realmente equitativa y verdadera por parte de los contribuyentes.

Se interpreta que los esfuerzos de la Administración Tributaria por construir un sistema apegado a los principios tributarios más bien parecen apartarse de lo que debería ser. La Ley 9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, propiamente en el capítulo referente al Impuesto al Valor Agregado, dejaron eco en la opinión popular sobre la regresividad que representaría incluir un impuesto a los artículos que integran la canasta básica, por ejemplo.

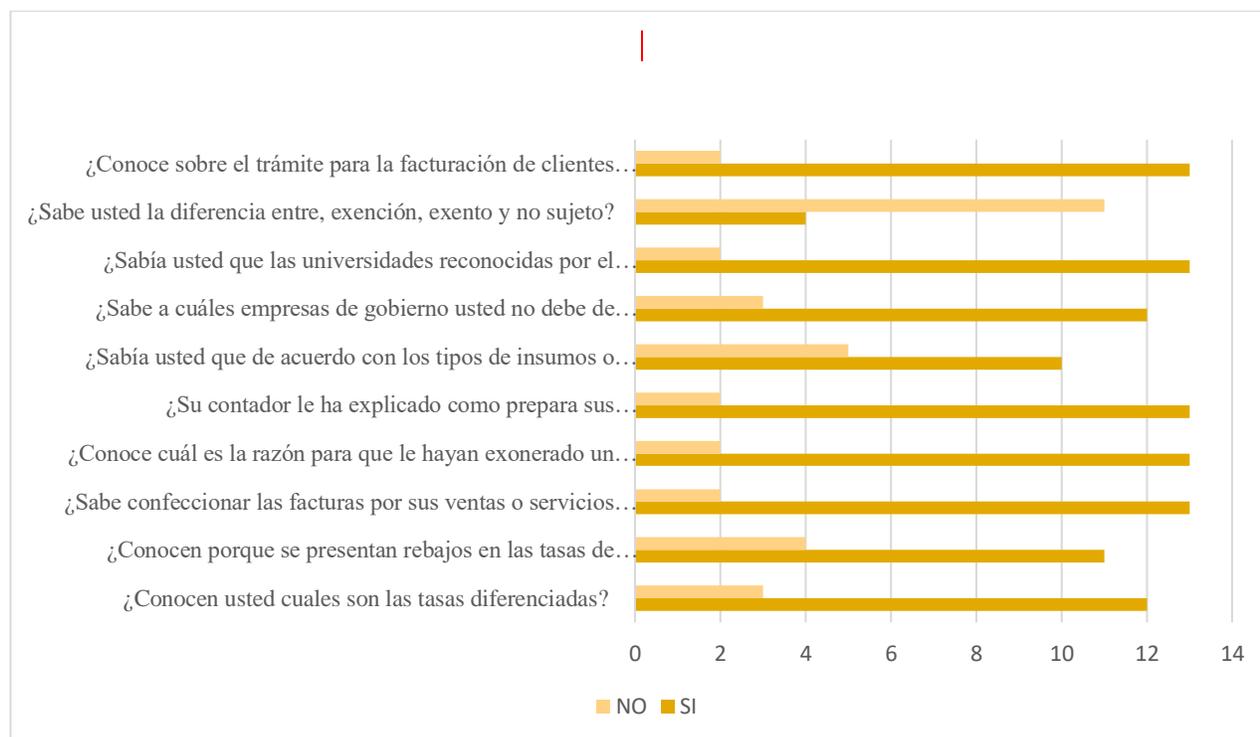
Por esta razón la verificación constante de la persona elegida por parte de los contribuyentes para que lleve a cargo la presentación de su declaración ante el Ministerio de Hacienda, tenga conocimientos de las diferentes actividades que cuenten con exenciones de impuestos diferenciados e identifiquen cualquier error que se presente a la hora de realizar la facturación electrónica incluyendo los impuestos correctos a la hora de su emisión, de caso contrario hacerle ver a la persona física o jurídica que está emitiendo de manera errónea su factura.

### ***Cuestionario cerrado aplicado a los clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.***

Primeramente, a los clientes se le realizaron diez preguntas cerradas para este objetivos las cuales fueron las siguientes: ¿Conoce usted cuales son las tasas diferenciadas?, ¿Conocen porque se

presentan rebajes en las tasas de impuestos y porque no se aplica la tasa base del 13%?, ¿Sabe confeccionar las facturas por sus ventas y servicios con el porcentaje de impuesto correspondiente?, ¿Conoce cuál es la razón para que le hayan exonerado un porcentaje de la tasa base del impuesto?, ¿Su contador le ha explicado cómo prepara sus declaraciones?, ¿Sabía usted que de acuerdo con los tipos de insumos o productos que su empresa comercializa depende los impuestos que debe de cobrar a sus clientes?, ¿Sabe a cuáles empresas de gobierno usted no debe de aplicar ninguna tasa impositiva en el momento de su facturación?, ¿Sabe a cuáles empresas de gobierno usted no debe de aplicar ninguna tasa impositiva en el momento de su facturación?, ¿Sabe usted la diferencia entre, exención, exento y no sujeto?, ¿Conoce sobre el trámite para la facturación de clientes que mantienen exención por medio de EXONET?

**Gráfico 3.** Verificar que las exenciones y tasas de impuestos diferenciados de la nueva Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas son aplicadas de manera correcta por parte de los contribuyentes



Fuente: Elaboración propia. (2022, basado en la información de algunos contribuyentes).

Nota: serciorarse si los clientes de la empresa aplican de manera correcta las exenciones y tasas de impuestos en su facturación

De las preguntas realizadas mediante de la encuesta, según las opciones para dar su contestación 1, 2, 3, 4, los clientes consultados se realizó el gráfico que se encuentra anteriormente se obtuvo las siguientes respuesta.

Los entrevistados conocen las preguntas realizadas. Indican que ellos tratan de aplicar al 100% de manera correcta el impuesto que les deben de cobrar sus clientes, cuando se les ha presentado alguna duda sobre las preguntas realizadas indican que se tratan de comunicar con su contador en el mismo momento que se le presenta la duda para su facturación.

El cambio que se realizó para el 01 de julio del 2019 fue un cambio drástico para ellos ya que de venir dando facturas realizadas por imprenta de manera manual a facturar de manera electrónica donde casi no saben utilizar un dispositivo inteligente o una computadora fue un caos y tomando en cuenta de que no solo el cambio de facturación se presentó si no que también la tasa de impuestos diferenciados para el bien o servicios en el cual está inscrito y anteriormente no se le cobraban o ha que instituciones de gobierno no se les cobraba IVA o hasta que tiempo se le debía cobrar, al inicio fue gran cambio a las cuales se presentaban muchas dudas a primera mano se le consultaba al contador de cabecera que le ayudará y le informará cómo debía proceder en caso de que se les presentara alguna preguntas de las anteriormente realizadas.

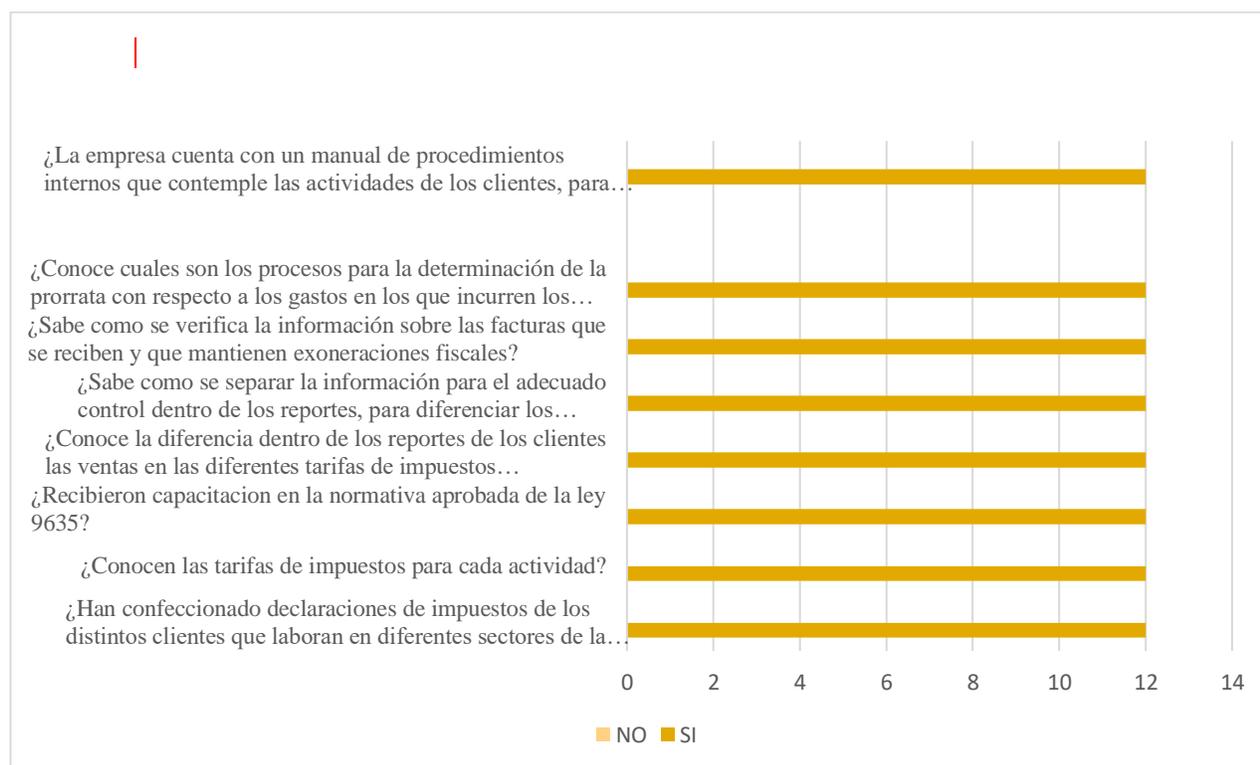
Indican que a la fecha las dudas que se presentan son menores pero si surgen se comunican con su contador en este caso con el equipo de Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.

### ***Cuestionario cerrado aplicado a los colaboradores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.***

Primeramente, a los colaboradores se le realizaron diez preguntas cerradas para este objetivo, las cuales fueron las siguientes: ¿Han confeccionado declaraciones de impuestos de los distintos clientes que laboran en diferentes sectores de la economía?, ¿Conocen las tarifas de impuestos para cada actividad?, ¿Recibieron capacitación en la normativa aprobada de la ley 9635?, ¿Conoce la diferencia dentro de los reportes de los clientes las ventas en las diferentes tarifas de impuestos diferenciados?, ¿Sabe como se separar la información para el adecuado control dentro de los reportes, para diferenciar los movimientos que son activos, contra las compras y gastos?, ¿Sabe

como se verifica la información sobre las facturas que se reciben y que mantienen exoneraciones fiscales?, ¿Conoce cuales son los procesos para la determinación de la prorrata con respecto a los gastos en los que incurren los clientes?, ¿Conoce cuales son los procesos para la determinación de la prorrata con respecto a los gastos en los que incurren los clientes?, ¿La empresa cuenta con un manual de procedimientos internos que contemple las actividades de los clientes, para realizar la verificación de que los mismos realizan las actividades económicas con respecto a las que se mantienen inscritos?

**Gráfico 4.** Verificar que las exenciones y tasas de impuestos diferenciados de la nueva Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas son aplicadas de manera correcta por parte de los contribuyentes.



Fuente: Elaboración propia. (2022, basado en la información de los colaboradores)

Nota: identificar las fallas o dificultades que presentan los clientes de la empresa para indicarles las correcciones inmediatas que deben realizar en la facturación de sus negocios.

Las preguntas consultadas a los colaboradores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A., todas fueron positivas ya que indican que hasta en la actualidad si cambia algún artículo de la Ley 9635 los encargados buscan la forma de capacitar lo más antes posible al equipo de trabajo, para que los mismos puedan ayudar con las dudas presentadas a los clientes de la

empresa. Al inicio de la Ley en vigencia les tocó capacitarse bastante como grupo de trabajo ya que era una de las reforma fiscal más grande que a sufrido el país y el trabajo de ellos es tratar de tener la información más actualizada posible ya que nuestro trabajo depende de dar atención y evacuar dudas a nuestros clientes no solo la presentación se sus declaraciones.

### **Identificar los efectos positivos y negativos que genera a los contribuyentes la nueva Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas en el Capítulo III exenciones y tasas del impuesto.**

La reforma fiscal de la Ley 9635, vino a cambiar el punto de vista fiscal del país ya que se presentaron diferentes opiniones de los sectores económicos, por que Costa Rica tendría que embarcarse en reformas fiscales ambiciosas para restaurar la sostenibilidad de la deuda extranjera y retomar crecimiento fiscal en el territorio nacional.

La reforma aprobada consta de tres grandes elementos:

1. Por el lado de los ingresos, la transformación del impuesto sobre las ventas en un impuesto al valor agregado aumentando su base gradualmente y la introducción de dos nuevos tramos en el impuesto de renta a las personas físicas introduciendo mayor progresividad.
2. Por el lado del gasto, se introdujeron medidas de consolidación graduales en rubros como los salarios y las transferencias corrientes.
3. A nivel institucional, se introdujo una regla fiscal para limitar el crecimiento del gasto público en función del crecimiento económico y el nivel de deuda.

La reforma fiscal de Costa Rica no se diseñó de la noche a la mañana sino que fue el resultado de un proceso de diálogo amplio a nivel político y social, que incorporó propuestas de reforma por parte de gobiernos anteriores.

Pero el contexto fiscal no es la única variable de entorno relevante. Las experiencias de la región con procesos de ajuste del pasado sugieren una correlación fuerte y positiva entre el grado de deterioro de las condiciones económicas subyacentes y la ocurrencia de reformas fiscales orientadas a consolidar las finanzas públicas. Todo este cambio que se generó al entrar en vigencia la Ley 9635 produjo diferentes efectos positivos y negativos no solo para los contribuyentes ante el Ministerio de Hacienda sino que también ante todos los costarricenses en general.

### **Efectos positivos y negativos de la nueva regla fiscal.**

Existen varios argumentos a favor y en contra de reglas fiscales, según “Fiscal Rules: Anchoring Expectations for Sustainable Public Finances (IFM, 2009)”. En general, un punto a favor es que las reglas fiscales pueden corregir incentivos distorsionados al momento de crear políticas públicas, las distorsiones y el sesgo del déficit resultante se pueden explicar por dos razones:

1. La falta de visión de los gobiernos que se enfocan en aspectos electorales, incurriendo en prácticas que los favorezcan para una futura reelección; para el caso anterior, los gobiernos tienden a un incremento en el gasto público o una disminución de impuestos, dejando de lado los posibles requerimientos a largo plazo, acumulando déficits y aumentando el nivel de deuda, complicando la estabilidad económica.
2. El “problema de fondo común”, en el que cada estado o región no interioriza la parte presupuestaria que le corresponde. Según García (2004), dependiendo de la estructura que tiene el país, las reglas que se imponen en muchas ocasiones sólo se centran en niveles superiores del gobierno, por cuanto los niveles inferiores no se identifican con el acatamiento de la restricción, condicionando el cumplimiento de la regla en el nivel de gobierno superior.

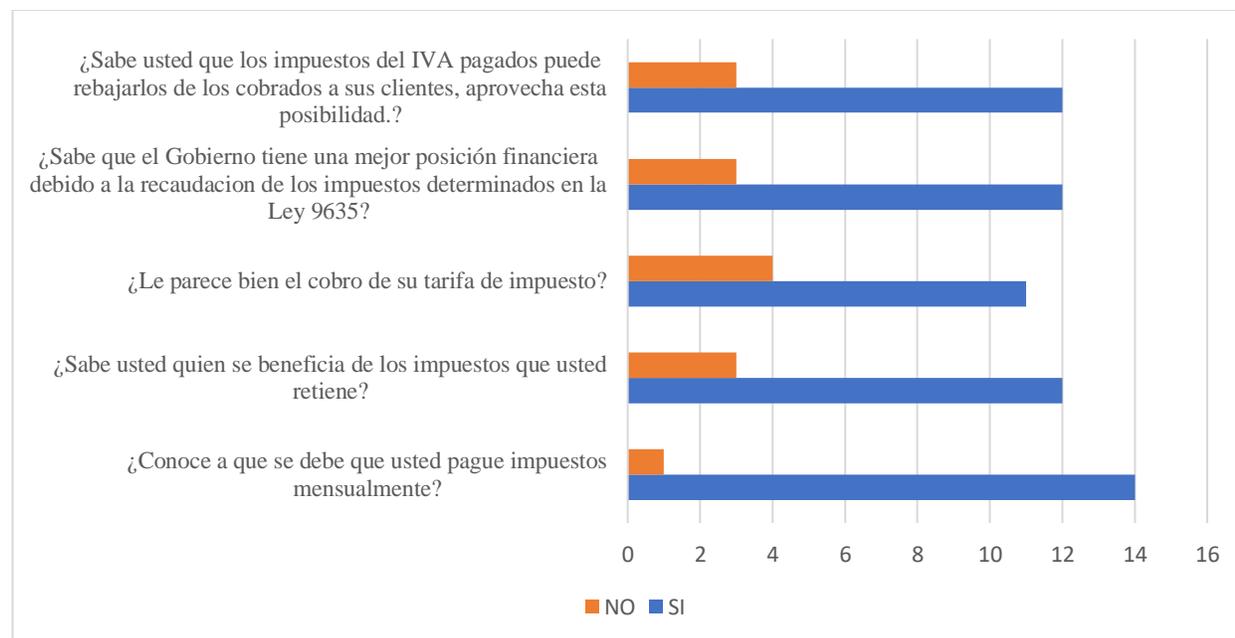
Entre los puntos en contra se encuentran:

1. La credibilidad de las políticas públicas se ven afectadas en el caso que no exista un compromiso político para aplicar una política disciplinada o no cumpla los requisitos necesarios para que ésta sea sostenible.
2. Las reglas numéricas especialmente las que limitan el déficit y la deuda pueden dificultar el desarrollo de políticas contracíclicas y dependiendo del periodo que atraviese la economía pueden no ser vinculantes.
3. La calidad de la política fiscal se puede ver socavada en los casos en que se requiera realizar un ajuste fiscal, omitiendo la composición de éste y sin tomar en cuenta las consecuencias en las perspectivas de crecimiento a largo plazo.
4. Las reglas fiscales pueden estimular a la contabilidad “creativa”, para cumplir con la regla y restar transparencia a la política fiscal. Ministerio de Hacienda.

***Cuestionario cerrado aplicado a los clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.***

Se le aplicaron cinco preguntas cerradas a los clientes de la empresa con el fin de conocer la su opinión sobre la Ley 9635, realizando las siguientes preguntas: ¿Conoce a qué se debe que usted pague impuestos mensualmente?, ¿Sabe usted quién se beneficia de los impuestos que usted retiene?, ¿Le parece bien el cobro de su tarifa de impuesto?, ¿Sabe que el Gobierno tiene una mejor posición financiera debido a la recaudación de los impuestos determinados en la Ley 9635?, ¿Sabe usted que los impuestos del IVA pagados puede bajarlos de los cobrados a sus clientes, aprovecha esta posibilidad.?

**Gráfico 5.** Identificar los efectos positivos y negativos que genera a los contribuyente la nueva Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas en el capítulo III exenciones y tasas del impuestos



Fuente: Elaboración propia. (2022, basado en la información de algunos contribuyentes).

Nota: conocer las opiniones que tienen los clientes, ante la nueva normativa de Ley si identifican o no algún tipo de beneficio que les puede traer la misma al país.

Los entrevistados alegan que se conocen el fin de la recaudación de los impuestos de la nueva reforma fiscal pero que no están del todo seguro que los tributos se utilicen de la manera correcta ya que por los medios de comunicación han visto y escuchado que la deuda fiscal no disminuye según lo entendido por ellos entonces de que vale por parte de ellos ser recolectores de impuestos para el

Gobierno si los enriquecimientos ilícitos o fraudes al estados se presentan por personas con puestos altos que ejercen al Estado.

***Cuestionario abierto aplicado a los clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.***

En esta cuestionario se aplicó en forma general cinco preguntas abiertas, los clientes podían contestar de manera abierta lo que pensaban era mejor respuesta ante las preguntas planteadas, de lo cual se analiza las respuestas iguales o similares dentro de los consultados y nos arrojan las siguientes resultados.

**Tabla 12.** Preguntas generales a contribuyentes.

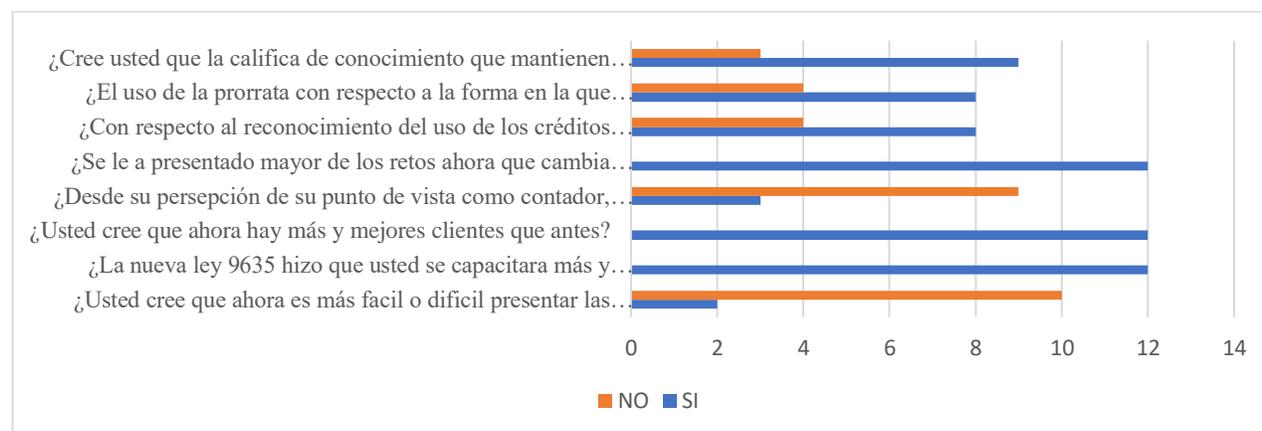
<b>Pregunta</b>	<b>Respuesta</b>
¿Sabía usted que, a diferencia de la antigua ley del impuesto de ventas, con la ley de fortalecimiento, ahora los IVA cancelados por concepto de gastos generan créditos fiscales?	Lo que se sabía era que la antigua Ley no cobra IVA a todo lo que se consume como ahora y lo de los créditos fiscales el contador me ha indicado que todos los gastos de operación me sirven para la declaración de IVA en el mes correspondiente.
¿Sabía que ahora, con el IVA se da una trazabilidad sobre los componentes de la liquidación del impuesto, lo que permite generar de manera inmediata el uso de los saldos generados por débitos fiscales y la aplicación directa en el impuesto con el que se mantenga deuda?	Lo que se entiende en la pregunta son los saldos a favor que se genera cuando gastos más de IVA que lo que cobro, si tengo conocimiento.
¿Sabía qué con la entrada de la ley, se gravan actividades económicas que antes no tenían IVA, como por ejemplo los servicios profesionales y el alquiler?	Si lo sabía ya que fueron unas de las dudas que se me presentaron por tener que pagar alquiler para poder realizar mi actividad e igual con los servicios me empezaron a cobrar y antes no los hacían como el contador.
¿Sabía qué en el caso de los alquileres para uso personal hay un límite sobre el cual no se tienen que pagar impuestos, y que ese mismo tope mediante una exoneración, si fuera para uso comercial tampoco genera IVA?	La exoneración si me lo comentó el contador de que si cumplía con ciertos requisitos se podía solicitar la exoneración y vivienda no la verdad que no pago alquiler por mi casa.
¿Sabía qué para los efectos del IVA, se generan más controles sobre los movimientos de los impuestos a nivel nacional, y que desde que se pone en marcha este programa adicional de impuestos el déficit fiscal se redujo a casi la mitad?	De hecho, no lo sabía ya que en los medios de comunicación presentan la noticia no sé si la mal interpreto, pero entiendo todo lo contrario

Fuente: Elaboración propia. (2022, con ayuda de algunos contribuyentes)

***Cuestionario cerrado aplicado a los colaboradores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.***

Primeramente, a los colaboradores se le realizaron ocho preguntas cerradas para este objetivo, las cuales fueron las siguientes: ¿Usted cree que ahora es más fácil o difícil presentar las declaraciones de impuestos?, ¿La nueva ley 9635 hizo que usted se capacite más y mejor?, ¿Usted cree que ahora hay más y mejores clientes que antes?, ¿Cuál es su percepción desde el punto de vista como contador, del acompañamiento de la Dirección General de Tributación a sido buena y constante?, ¿Se le a presentado mayor de los retos ahora que cambia por completo el formato de presentación de los impuestos con respecto a la antigua D-104-1 y ahora la nueva D-104-2?, ¿Con respecto al reconocimiento del uso de los créditos fiscales de acuerdo a la posibilidad o no de usarlos al contribuyente al que se le realice las ventas, tiene seguridad genera la determinación de los mismos?, ¿El uso de la prorrata con respecto a la forma en la que establece el ente recaudador, es clara y viable con respecto a la información que de manera general suministran los cliente?, ¿Cómo califica usted la cantidad de conocimiento que mantienen los gestores de materia tributaria en la Dirección General de Tributación, así como la forma de atención para la evacuación de consultas, con respecto a las dudas que generan el uso de los impuestos?

**Gráfico 6.** Identificar los efectos positivos y negativos que genera a los contribuyente la nueva Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas en el capítulo III exenciones y tasas del impuestos



Fuente: Elaboración propia. (2022, basado en la información de los colaboradores)

Nota: conocer las opiniones de los colaboradores, ante la nueva normativa de Ley si identifican o no algún tipo de beneficio que les puede traer la misma al país.

Las preguntas realizadas a los colaboradores de la empresa estuvieron un poco dividida ya que para la mayoría de ellos el cambio de de la antigua D-104-1 a la nueva D-104-2 si se produjo cambios significativos y con ellos aumentó la dificultad a la hora de presentar las declaraciones, con referencia a las capacitaciones indican que son constate pero no específicamente por el Ministerio de Hacienda ya que los encargados del despacho a buscado también opciones privadas para capacitar el personal de trabajo, con referencia a los clientes si se noto un cambio por parte de ellos ya que anteriormente la mayoría solo se presentaban a dejar documentos al cierre fiscal pero al empezar a regir la nueva Ley se vio un cambio positivo por conocer ser más por su contabilidad por parte de los clientes, el uso de la prorrata al principio fue dudoso pero con el paso del tiempo se realiza su aplicación con más seguridad, los canales de tiene Hacienda para la resolución de dudas o problemas en ocasiones son muy eficientes pero se han presentado casos en despacho que dificultan la resolución necesaria.

## **CAPÍTULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.**

Posteriormente a la aplicación de instrumentos de recolección de información, donde se determinaron posibles ventajas y desventajas que genera la inclusión de un sistema de recaudación de impuestos en el ordenamiento tributario costarricense la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas 9635 y de esta manera contrarrestar el endeudamiento fiscal o déficit que enfrenta el país entrando en vigencia a partir del 01 julio del 2019, se expone una serie de conclusiones y recomendaciones.

### **Conclusiones.**

1. La inclusión del Impuestos sobre el Valor Agregado ayudó a mejorar la trazabilidad del impuesto que se aplica en la cadena de valor de los bienes de consumo básico, si ese efecto positivo es compensado negativamente por las dificultades de gestión del tributo, que introdujo una aplicación con una tarifa diferenciada y reglas particulares para la acreditación de los impuestos pagados en las fases previas de generación de valor. Esta dificultad, igualmente, se presenta con los bienes y servicios que están gravados con tarifas reducidas.
2. Se ha evidenciado que en el país que la aplicación de las tasas diferenciadas ha provocado en cada uno de los contribuyentes haya tomado conciencia sobre la importancia de conocer el tipo de impuestos que experimentan cada uno de los bienes y servicios que se comercializa en el territorio nacional para ser comercializado al consumidor final.
3. La recolección de impuestos que deben hacer frente los contribuyentes por sus ingresos, el Ministerio de Hacienda es parte determinante en velar para que dichos impuestos sean cancelados. La Dirección General de Tributación requiere que la captación de los tributos se lleve oportunamente para solventar la deuda que posee actualmente el Gobierno de Costa Rica.
4. La asignación de las tasas de impuestos en cada una de las actividades económicas establecidas por el Ministerio de Hacienda, es un aspecto importante que el ente recaudador tiene responsabilidad de procurar por el cumplimiento de los pagos por parte de los contribuyentes. Ya que los impuestos generados del 1%, 2%, 4%, 8% y 13% constituyen una totalidad de tributos que el fisco requiere cobrar y asegurarse de que las actividades económicas inscritas sean las correctas. Es decir, solicitar la corrección del impuesto que

presentan en las declaraciones, con el objetivo de resguardarse de que lo recaudado es lo justo.

5. Se debe de tener en cuenta la normativa vigente, el contribuyente tiene que cumplir independientemente de cómo perciba los impuestos o sí provienen de actividades ocasionales o de actividades habituales. Así pues, cualquier rendimiento obtenido de una actividad desarrollada a través de una plataforma digital tiene que tributar según la establecido en la Ley 9635.
6. El Impuesto sobre el Valor Agregado se fundamenta en el principio al consumo interno. Con la recaudación que se hace con este impuesto el gobierno financia la obra social del país; es por ello que últimamente se han mejorado los controles para que no se evada este tributo.
7. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Valor Agregado para las personas físicas y jurídicas están obligadas a declarar el impuesto de sus operaciones de manera mensual y que estén gravados con el impuesto correspondiente. Si la declaración no es presentada dentro del plazo establecido, sin necesidad de resolución administrativa previa, la sanción es una multa para el contribuyente.
8. El problema fiscal que presenta el país, ha estado inmersa en una espiral sin salida y sin punto de avance. Cada Gobierno de turno ha intentado impregnar un estilo fiscal pero no lo ha alcanzado, como bien se determinó en el análisis del déficit fiscal para solventar la carencia de recursos económicos que presenta el país. Desde ese punto de partida se implementó una nueva reforma tributaria para implementar un sistema de recaudación no solo progresiva, sino que eficaz en el cobro y sancionar para quienes evaden sus pagos.
9. Con respecto a la evolución del déficit fiscal, se debe a que los gobiernos no han sido proactivos en la toma de decisiones en tiempo. El desfase que se generó entre los ingresos, los cuales se descuidaron antes exoneraciones permisivas, el débil ataques a las evasión y las escasas herramientas para enfrentar esta debilidad, hizo que el Estado principalmente el Ministerio de Hacienda poner en marcha un plan para la recolección de impuestos en bienes y servicios que anteriormente no los tenían.
10. La cultura costarricense se ha visto afectada por la falta de saber y de valores, que se evidencian en los comerciantes informales y en el consumidor final, puesto que carecen de conocimientos en el Impuesto sobre el Valor Agregado, afectando así la facturación por

ende la recaudación de los impuestos necesarios para darle frente a las necesidades que enfrenta en país.

### **Recomendaciones.**

1. Se sugiere que se siga fomentando una conciencia tributaria en todos los costarricenses, que al final de cuentas somos retribuidos con obras, mejores servicios públicos, calidad en la educación y sobre todo calidad de vida para la clase social menos favorecida.
2. Se propone seguir mejorando los controles cruzando información en el sistema financiero para evitar las evasiones de impuestos, que generalmente la hacen los contribuyentes dueños de poderosas empresas, que maquillan su contabilidad para reportar pérdidas y no ganancias en el cierre de sus ejercicios económicos.
3. Concienciar a las personas de lo importante que es la recaudación del IVA, para de esta manera disminuir la evasión de impuestos, ya que estos ingresos son destinados para la educación, salud, obras sociales, entre otras, y aplicar mayor control en la evasión del IVA por parte de las grandes organizaciones, ya que son las primeras en evitar el pago de los tributos; brindando capacitaciones constantes tanto a los comerciantes como a los consumidores finales.
4. Conseguir una buena cultura tributaria es preciso considerar la realidad nacional respecto a estudio y trabajo, por las complejas relaciones que existen con los contribuyentes del IVA, y se debe fomentar los principios de eficiencia, equidad y transparencia, para que los comerciantes informales tomen conciencia y tengan conocimiento con el fundamento hacia donde se destina el recaudo de este impuesto.
5. El gobierno debería buscar la mejora en la recaudación de los impuestos, ya que es una medida que favorece a los consumidores finales de este impuesto, para que no se sienten tan afectados, pues es evidente que el cambio en el porcentaje de este tributo genera dudas para los contribuyentes sobre si es bueno o no la Ley en vigencia.
6. Educar a las personas desde su infancia y juventud en cuanto al pago de impuestos, no solamente con charlas, sino incluyendo en su materias de estudio un espacio dedicado a la tributación del país, con el fin de enseñarles la importancia de tributar, y no vean al impuesto como un gastos que tienen que evadir, sino más bien como un beneficio que se verá reflejado dentro de la sociedad.

7. Implementar exenciones mediante una nueva política fiscal a los productores que conforman la canasta familiar básica, para que los consumidores finales de bajos recursos económicos puedan tener un fácil acceso a ella, y de esta manera su economía no se vea afectada.
8. Promover el cambio de mentalidad en los contribuyentes sobre la evasión de impuestos y mantenerse al día en sus obligaciones tributarias; el desconocimiento de una Ley no exime la responsabilidad de cumplir con las obligaciones indicadas en la misma, esto evitará sorpresas futuras y multas innecesarias.
9. La Administración Tributaria debe buscar mecanismos de difusión para la capacitación sobre los distintos impuestos, el uso de técnicas que permitan mejorar los procesos internos de la institución, complementarán el servicio entregado a los contribuyentes. Consecuencia de esto, una mejor aplicación de impuestos reduciría los impactos y efectos en el bolsillo de los rectores de más bajos recursos.
10. Implementar un sistema de tributación para determinar las ventajas tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente.

## **CAPÍTULO VI. PROPUESTA DE MEJORAMIENTO.**

El desarrollo de este trabajo permitió conocer a fondo las ventajas y desventajas de cómo conocen o como interpretan la información los clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A., de la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas 9635, así como la administración y la aplicación de las exenciones y los impuestos diferenciados en sus negocios como contribuyentes ante el ente recaudador en Ministerio de Hacienda. La propuesta que se desarrolla en este capítulo pretende mejorar la condición encontrada en la organización.

### ***Objetivo general.***

Generar una propuesta para el mejoramiento en el conocimiento de la información por parte de los clientes de la empresa, sobre todo en la aplicación del Impuesto sobre el Valor Agregado en las exenciones y tarifas de impuestos diferenciados de manera correcta en los negocios de la clientela que necesita de los servicios que brinda la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.

### ***Objetivos específicos.***

1. Elaborar un desarrollo de medios digitales, para que los clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A., puedan evacuar las dudas que presentan sobre la aplicación correcta en las extensiones y tasas de impuestos diferenciados. Entre estos es importante el desarrollo de un sistema contable que permita una mejor contabilización de los registros, ahora acompañando a eso un sistema web, que permita a los clientes una consulta directa sobre los registros, estados financieros e información sobre reglamentos y directrices.
2. Identificar fortalezas y debilidades en esta materia de sus colaboradores y capacitarlos para que puedan brindar la atención correcta de los clientes de la empresa en caso de que los empleadores no se encuentren en el momento en que un cliente lo solicite o necesite.
3. Promover a los clientes que cumplan con su deber de contribuyente y evitar la confusión de que todos los gastos que presente a nombre físico o jurídico pueden ser utilizados como crédito a su favor, de acuerdo a la norma establecida.
4. Elaborar una planteamiento para la determinación de los mejores tiempos con los que se puede realizar una agenda de capacitaciones grupales por sector económico de los clientes,

para que de esa manera se logre en sitio una propuesta de preguntas y respuestas entre los participantes con la finalidad de generar la conciencia sobre la necesidad de incrementar el conocimiento general sobre las tasa de impuestos y las exoneraciones permitidas.

**Tabla 13.** Análisis FODA.

<b>Fortalezas</b>	<b>Oportunidades</b>
Medios físicos, telefónicos y digitales para la evacuación de dudas a los clientes. Capacitación constante y agendada para los colaboradores.	La capacitación del personal, se vuelve una herramienta que la compañía podría explotar para realizar una evacuación más alta de consulta por parte de clientes. Incrementar los valores de los medios digitales para aumentar la atención a través de estas plataformas.
<b>Debilidades</b>	<b>Amenazas</b>
Los sistemas digitales son muy personalizados, lo cuál limita los tiempos y la cantidad de clientes por atender. Las jefaturas asumen directamente la atención de consultas, y el tiempo profesional se ve altamente limitado.	La falta de educación al respecto podría ocasionar errores en la determinación de los impuestos, lo cual se traduce en multas y sanciones para los clientes. La falta de atención y capacitación en el personal podría incrementar los errores de la contabilización de la información, la cual podría ser sujeto de ajuste en una eventual auditoría tributaria.

Fuente: Elaboración propia (2022).

### **Propuesta.**

Después de analizar los resultados que arrojaron las diferentes herramientas aplicadas a los clientes y colaboradores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. y el proceso de investigación de la información referente a la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, es importante y necesario un incremento oportuno del uso de las herramientas digitales, con esto primeramente realizar un cambio sustancial en los sistemas informáticos contables, realizando una oportuna aplicación de los registros contables, pues en la revisión de los movimientos y los balance pudimos observar fallos en las estructuras de la forma en la que muestra algunos estados financieros, una mejora en la forma en la que realiza la determinación de la información aseguraría un mayor éxito con respecto a la información evaluada por el cliente, ahora para la verificación de la información por parte del cliente es importante realizar una página web que con

las adecuadas medidas de seguridad le permita una revisión y descarga de información al cliente, para que mantenga a la mano la información sobre sus datos, dentro de la información que creemos oportuno que el mismo cliente mantenga el control, estarían, reportes auxiliares de ingresos y egresos, declaraciones de impuestos, estados financieros básicos, reglamentos tributarios, proyecciones sobre los cierres de impuestos, y la utilización de los datos, información auxiliar sobre la manera de la determinación de las prorratas, entre otros.

### **Recursos necesarios para la propuesta de mejoramiento.**

Sobre la necesidad, hemos realizado una verificación entre las personas con la capacidad de llevar a cabo las tareas informáticas, esta persona incrementa el presupuesto de la planilla en 650.000 colones por mes, más las cargas sociales, aguinaldos, contemplar los tiempos de vacaciones, y una posible cesantía en el momento de la finalización de las tareas específicas. El desarrollo de esta idea puede ser llevada a cabo en conjunto con las necesidades señaladas por los colaboradores, el conocimiento de las necesidades brindado por las jefaturas y el expertise aportado por el informático, por otro lado hay que realizar una inversión en el alquiler de un servidor que guarde de manera adecuada la información en la nube para que pueda ser de consulta por parte de los clientes, el estimado del costo es de 175 dólares al año, además de una agilización de interacción entre clientes y colaboradores con un correo para cada uno, con lo cual puedan agilizar la forma en la que reciben y responden, que tiene un valor aproximado de 45 dólares mensuales. Cabe mencionar que la empresa cuenta con un experto interno en legislación tributaria, por ende especialista en materia tributaria de la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, para lo que se le sugiere que utilice como medio de consultas o dudas presentadas la herramienta Impositos la cual brinda es un bufete de abogados que brinda asesoría fiscal en caso de que algún artículo de la Ley se modifique.

### **Cronograma de la propuesta de mejoramiento.**

Plazos, en el 1 mes se tienen que crear los correos de los colaboradores, la compra de los espacios en servidores y la creación de la versión preliminar de la página web, que es más de apertura que de información, se le incluiría información general, acceso a leyes y reglamentos, así como escritos por parte de la compañía. En el 2 mes, se realizaría la base de datos que sería la de consulta para los clientes, así como el inicio y determinación del lenguaje y plataforma del nuevo sistema de

contabilidad. Para el 3 mes, se deben de realizar pruebas con los accesos de información a los clientes, en donde ya se comienza a compartir la información “personal” de cada uno de los clientes y la determinación de la cantidad y forma en la que se muestra la misma. En el 4 mes se reparten los accesos a los clientes, para que los mismos tengan el acceso directo a la información. Para el 5, 6 y 7 mes, se concentra en la construcción del sistema contable y los auxiliares que debe de tener el mismo. Para el 8 y 9 mes, se realizan pruebas con contabilidades de baja cantidad de registros contables, para verificar la información que puede y mantiene el sistema, así como la adecuada determinación de saldos. Para el mes 10 y 11 se realizan pruebas con contabilidades con una mayor cantidad de registros contables, y pruebas sobre la calidad de la información final. Para el mes 12 se concentra en las etapas finales, que son la estética del sistema y la forma en la que de manera automática el mismo genera la información dentro de las contabilidades por cliente.

Tabla 14. Cronograma.

Fase	Información general y actividades	Línea de tiempo				Rubro	Costo Total mensual
		Mes 1	Mes 2	Mes 3	Mes 4		
<b>Planificación preliminar</b>	En el mes 1 se tienen que crear los correos de los colaboradores, la compra de los espacios en servidores y la creación de la versión preliminar de la página web, que es más de apertura que de información, se le incluiría información general, acceso a leyes y reglamentos, así como escritos por parte de la compañía					Encargado T.I.	876.417
						Espacio en servidores	9.500
						Correos electrónicos	29.250
						Consultas Fiscales	13.000
<b>Trabajo de campo</b>	En el mes 2, se realizaría la base de datos que sería la de consulta para los clientes, así como el inicio y determinación del lenguaje y plataforma del nuevo sistema de contabilidad.					Encargado T.I.	876.417
						Espacio en servidores	9.500
						Correos electrónicos	29.250
						Consultas Fiscales	13.000
<b>Trabajo de campo</b>	Para el mes 3, se deben de realizar pruebas con los accesos de información a los clientes, en donde ya se comienza a compartir la información “personal” de cada uno de los clientes y la determinación de la cantidad y forma en la que se muestra la misma					Encargado T.I.	876.417
						Espacio en servidores	9.500

<b>Trabajo de campo</b>	En el mes 4 se reparten los accesos a los clientes, para que los mismos tengan el acceso directo a la información.				Correos electrónicos	29.250
					Consultas Fiscales	13.000
					Encargado T.I.	876.417
					Espacio en servidores	9.500
					Correos electrónicos	29.250
					Consultas Fiscales	13.000

Fase	Información general y actividades	Línea de tiempo					
		Mes 5	Mes 6	Mes 7	Mes 8		
<b>Trabajo de campo</b>	Para el mes 5, 6, 7quinto, se concentra en la construcción del sistema contable y los auxiliares que debe de tener el mismo.					Encargado T.I.	876.417
						Espacio en servidores	9.500
						Correos electrónicos	29.250
						Consultas Fiscales	13.000

<b>Trabajo de campo</b>	Para el mes 8 y 9, se realizan pruebas con contabilidades de baja cantidad de registros contables, para verificar la información que puede y mantiene el sistema, así como la adecuada determinación de saldos.				Encargado T.I.	876.417
					Espacio en servidores	9.500
					Correos electrónicos	29.250
					Consultas Fiscales	13.000

Fase	Información general y actividades	Línea de tiempo					
		Mes 9	Mes 10	Mes 11	Mes 12		
<b>Coordinación de control de calidad</b>	Para el mes 8 y 9, se realizan pruebas con contabilidades de baja cantidad de registros contables, para verificar la información que puede y mantiene el sistema, así como la adecuada determinación de saldos.					Encargado T.I.	876.417
						Espacio en servidores	9.500
						Correos electrónicos	29.250
						Consultas Fiscales	13.000
<b>Coordinación de control de calidad</b>	Para el mes 10 y 11, se realizan pruebas con contabilidades con una mayor cantidad de registros contables, y pruebas sobre la calidad de la información final.					Encargado T.I.	876.417
						Espacio en servidores	9.500

<b>Entrega de resultados</b>	Para el mes 12 se concentra en las etapas finales, que son la estética del sistema y la forma en la que de manera automática el mismo genera la información dentro de las contabilidades por cliente.	Correos electrónicos	29.250
		Consultas Fiscales	13.000
		Encargado T.I.	876.417
		Espacio en servidores	9.500
		Correos electrónicos	29.250
		Consultas Fiscales	13.000
		<b>Total de presupuesto anual</b>	

Fuente: Elaboración propia (2022).

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alcance N° 202. *Poder legislativo Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas*. Imprenta Nacional. Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. Recuperado de: [https://www.hacienda.go.cr/docs/5c07dd2965e11\\_ALCA202\\_04\\_12\\_2018.pdf](https://www.hacienda.go.cr/docs/5c07dd2965e11_ALCA202_04_12_2018.pdf)
- Arce, B. (2020). *Determinar el impacto de la Ley 9635 en el sector agrícola de cacao de la zona Atlántica de Limón, para conocer la afectación de la misma al sector agrícola*. Universidad Latina de Costa Rica. Recuperado de: <https://repositorio.ulatina.ac.cr/handle/20.500.12411/217?mode=full>
- Ardanaz, M. Barreiro, A. Pineda E. *Una reforma fiscal posible: lecciones del caso de Costa Rica*. Artículo recuperado de: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/una-reforma-fiscal-posible-lecciones-del-caso-de-costa-rica/>
- Arias, F. *El proyecto de investigación, introducción a la metodología científica*. (6 ed). Caracas, República Bolivariana de Venezuela: Editorial Episteme, C.A.
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (2017). *Comisión especial investigadora, que se dedique a analizar la información hecha pública a partir de la investigación periodística internacional en torno al bufete panameño Mossack Fonseca, con el fin de identificar mecanismos o prácticas utilizadas para eludir o evadir tributos, así como las deficiencias, vacíos y omisiones que pueda tener la legislación costarricense para la adecuada fiscalización y recaudación tributarias* Recuperado de: <https://www.frenteamplo.org/wp-content/uploads/Informe-Comisi%C3%B3n-Panam%C3%A1-Papers-AL.pdf>
- Barrantes. R. (2005). *Investigación: un camino al conocimiento*. Costa Rica: EUNED.
- Brenes, K. Chaves, W. 2018 *Las reglas fiscales justificación, debilidades y fortalezas. El caso de Costa Rica*. Subdirección de estudios económicos división de política fiscal dirección general de hacienda. Recuperado de: [https://www.hacienda.go.cr/docs/5c1a7ff9b5d48\\_regla.pdf](https://www.hacienda.go.cr/docs/5c1a7ff9b5d48_regla.pdf)
- Canal, N. (2006). *Técnicas de muestreo. Sesgos más frecuentes*. Recuperado de: <https://www.revistaseden.org/files/9-CAP%209.pdf>

- Cisnero, M. 2020. *Costa Rica debe reducir el déficit fiscal a la mitad de aquí al 2020*. El Financiero. Recuperado de: <https://www.elfinancierocr.com/Finanzas/ocdecosta-rica-debe-reducir-el-deficit-fiscal-a/GMCMUDSRXZEOVP7NNCE2LOGQTY/story/>
- Contreras, L. 2021. *Evaluación de los aprendizajes de los estudiantes en la asignatura de derecho fiscal en materia impositiva de bien inmueble, una estrategia para la formación en competencias*. Maestría en docencia superior. Universidad de Panamá. Recueprado de: [http://up-rid.up.ac.pa/3429/1/leonel\\_contreras.pdf](http://up-rid.up.ac.pa/3429/1/leonel_contreras.pdf)
- Coronado, J. (2018). *Fraude tributario en América Latina ¿Cómo hacen las corporaciones transnacionales para no pagar impuestos?* Lima, Perú: LATINDADD. Recuperado de: [http://www.world-psi.org/sites/default/files/documents/research/fraude\\_fiscal\\_america\\_latina\\_-\\_espanol\\_y\\_portugues\\_003.pdf](http://www.world-psi.org/sites/default/files/documents/research/fraude_fiscal_america_latina_-_espanol_y_portugues_003.pdf)
- Díaz, S. 2017. *Política tributaria: ¿Qué grabar, cómo grabar, qué objetivos debe procurar el sistema tributario?* Recuperado de: [https://www.ciat.org/Biblioteca/%20DocumentosdeTrabajo/2017/DT\\_03\\_Sarralde.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/%20DocumentosdeTrabajo/2017/DT_03_Sarralde.pdf)
- Gil, O. 2019. “*El IVA en los juegos de suerte y azar en Colombia*”. *Para obtener el título de Magíster en Derecho del Estado con Énfasis en Derecho Tributario. Facultad de derecho. Departamento de Derecho fiscal*. Universidad Externado de Colombia, Bogotá D.C. Recuperado de: <https://bdigital.uexternado.edu.co/bitstream/handle/001/1877/GLAAA-spa-2019-El IVA en los juegos de suerte y azar en Colombia?sequence=1&isAllowed=y>
- González, M. (2019). *Convenios de doble imposición. Argentina y su inserción en el modelo OCDE*. (Trabajo final de posgrado, Universidad Nacional de Córdoba). Recuperado: de <https://rdu.unc.edu.ar/bitstream/handle/11086/14383/Gonz%C3%A1lez%2C%20Mar%C3%ADa%20Gabriela.%20Convenios%20de%20doble%20imposici%C3%B3n.%20Argentin a%20y%20su%20inserci%C3%B3n....pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- González, R. (2017). *Incorporación en el ordenamiento jurídico costarricense de una norma expresa que permita el levantamiento del velo corporativo ante el incumplimiento de la obligación fiscal de los sujetos*. (Trabajo de Tesis, Universidad de Costa Rica). Recuperado de <https://ij.ucr.ac.cr/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/2018/05/Tesis-Rita-4.pdf>
- Grant Thornton S.A. 2021. *Inicio de la Gradualidad del IVA en el sector construcción*. All rights reserved. Recuperado de: <https://cfia.or.cr/descargas/2021/charlas/gradualidad.pdf>

<https://www.hacienda.go.cr/contenido/13131-impuesto-general-sobre-las-ventas-regimen-tradicional>

León, M. 2021. *Sistema recaudatorio del impuesto sobre el Valor Agregado en las transacciones internacionales de tangibles y servicios dirigidos a consumidores finales (casó Ley 9635, Fortalecimiento de las Finanzas Públicas; Ley N° 6826 del impuesto al valor agregado: propuesta de lineamientos generales para su mejora)*. Sistema de estudios de posgrados. Universidad de Costa Rica. Recuperado de:

<https://www.kerwa.ucr.ac.cr/bitstream/handle/10669/83707/TFIA%20-%20MALT%20-%202003.06.2021.pdf?sequence=9&isAllowed=y>

Ministerio de Hacienda. 2018. *Marco Fiscal Presupuestario de Mediano Plazo 2018- 2022*. Recuperado de:

[https://www.hacienda.go.cr/docs/5b894e533d3b0\\_Marco\\_Fiscal\\_2019.pdf](https://www.hacienda.go.cr/docs/5b894e533d3b0_Marco_Fiscal_2019.pdf)

Ministerio de Hacienda. 2018. *Proyecto de Ley de Presupuesto Nacional en Costa Rica*. Recuperado de:

[https://www.hacienda.go.cr/docs/59a99d40622a1\\_Folleto\\_PN\\_2018.pdf](https://www.hacienda.go.cr/docs/59a99d40622a1_Folleto_PN_2018.pdf)

Ministerio de Hacienda. 2018. Tarifas del impuesto sobre el valor agregado (IVA). Ley N° 9635, denominada “*Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas*” . Recuperado de:

[https://www.hacienda.go.cr/docs/5cc377ac55747\\_Tarifa%20del%20impuesto%20al%20valor%20agregado%20IVA.pdf](https://www.hacienda.go.cr/docs/5cc377ac55747_Tarifa%20del%20impuesto%20al%20valor%20agregado%20IVA.pdf)

Ministerio de Hacienda. Costa Rica. Tarifas. *Fundamento legal: transitorio IX de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas; Ley del valor sobre el valor agregado*. Recuperado

de: <https://www.hacienda.go.cr/contenido/15188tarifas#:~:text=Los%20bienes%20que%20se%20encuentran,11%20Ley%20N%C2%B0%209635>).

Ministerio de Hacienda. Derechos y obligaciones de los contribuyentes. Actualizado marzo 2022. Recuperado de:

<https://www.hacienda.go.cr/contenido/13380-derechos-y-obligaciones-de-los-contribuyentes>

Ministerio de Hacienda. Impuesto general sobre las ventas en régimen tradicional. Actualizado 2021. Recuperado de:

<https://www.hacienda.go.cr/contenido/13131-impuesto-general-sobre-las-ventas-regimen-tradicional#:~:text=Impuesto%20General%20sobre%20las%20Ventas%20R%C3%A9gim>

[en%20tradicional&text=El%20impuesto%20general%20sobre%20las,de%201982%20y%20sus%20reformas.](#)

Ministerio de Hacienda. *Las reglas fiscales: justificación, debilidades y fortalezas*. El caso de Costa Rica. Recuperado de:

[https://www.hacienda.go.cr/docs/5c1a7ff9b5d48\\_regla.pdf](https://www.hacienda.go.cr/docs/5c1a7ff9b5d48_regla.pdf)

Ministerio de Hacienda. *Tarifas*. República de Costa Rica. Recuperado de :

<https://www.hacienda.go.cr/contenido/15188-tarifas>

Montero, D. 2019. *Sustentabilidad social de la deuda pública del gobierno central de Costa Rica. Evaluación del ajuste fiscal con enfoque dinámico endógeno y costo social*. Escuela de economía. Universidad Nacional de Costa Rica. Recupero de:

<https://repositorio.una.ac.cr/bitstream/handle/11056/16478/Sustentabilidad%20Social%20de%20la%20Deuda%20Publica%20del%20Gobierno%20Central%20de%20Costa%20Rica.pdf?sequence=2&isAllowed=y>

Romero, J. (2019). *Constitución Política y Derecho Tributario Principios constitucionales tributarios*. *Ciencias Jurídicas*, N0 150 (145-170). Recuperado de

<https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/article/view/40666/41310>

Segura, R. (2019). *Las reformas fiscales en Costa Rica: análisis del período 1990-2014*. ISBN: 978-9977-20-138-2. 1-Reforma fiscal. 2-Fiscalidad. 3-Economía. Recupero de:

<https://www.hacienda.go.cr/Sidovih/uploads//Archivos/Articulo/Las%20Reformas%20Fiscales%20en%20Costa%20Rica-Roger.pdf>

Terán, S. 2017. *Análisis y perspectiva del régimen tributario ecuatoriano en materia de operaciones electrónicas con relación al impuesto a la renta de sociedades*. Programa de maestría en planificación tributaria y fiscal internacional. Universidad Andina Simón Bolívar. Recuperado de:

<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/5834/1/T2400-MPTFI-Teran-Analisis.pdf>

Vidal, M. *¿Cómo elaborar un marco conceptual?*. Pontificia Universidad Católica de Chile. Recuperado

de: [http://comunicacionacademica.uc.cl/images/recursos/espanol/escritura/recurso\\_en\\_pdf\\_abreviado/15\\_Como\\_elaborar\\_un\\_marco\\_conceptual.pdf](http://comunicacionacademica.uc.cl/images/recursos/espanol/escritura/recurso_en_pdf_abreviado/15_Como_elaborar_un_marco_conceptual.pdf)

## ANEXOS.

### **Anexo 1. Encuesta a los clientes de la empresa.**

Universidad San Marcos

Licenciatura en Contaduría Pública

Instrumento #1. Encuesta a clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.

Fecha: ____/____/____	Hora: _____
Título del proyecto	Comportamiento de las exenciones y tasas del impuesto diferenciados de la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas- n° 9635- capítulo III- Exenciones y Tasas del Impuesto en los Servicios prestados por la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. 2019-2021.
Objetivo del instrumento	Analizar la información que manejan los contribuyentes y consumidores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. sobre las exenciones y tasas de impuesto diferenciados si son de calidad o reales.
Instrucciones	Rellene el círculo, de la alternativa que más se parece a lo que usted piensa o según su opinión/experiencia

### **Datos personales.**

<b>Muestra:</b>	<b>15 personas</b>
<b>Departamento</b>	Clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.

### **Parte 1. Preguntas personales.**

Pregunta	Respuesta				
	¿Qué edad tiene?	18 a 28	29 a 39	40 a 50	50 a 60
¿Qué categoría de negocio tiene?	Alquiler	Ventas	Comisiones	Servicios	Intereses
¿Cuántas actividades tiene?	1	2	3	4	5 años o más
¿Cuenta con colaboradores?	1	2 a 5	6 a 10	10 a 15	15 a más

### **Parte 2. Preguntas generales a contribuyentes.**

Pregunta	Respuesta	
¿Sabe usted cómo se llama el formulario de la declaración IVA?	SI	NO
¿Tiene conocimiento de cada cuánto debe presentar la declaración del IVA?	SI	NO
¿Sabe si un contribuyente que declara IVA tiene que declarar renta?	SI	NO
¿Un asalariado debe presentar la declaración de IVA?	SI	NO
¿Conoce qué es un comprobante o factura electrónica?	SI	NO

### Parte 3. Preguntas generales a contribuyentes.

Pregunta	Respuesta
¿Sabe desde cuándo entró a regir el IVA?	
¿Sabe cómo se calcula el IVA que va a cobrar a sus clientes?	
¿Conoce usted si un contribuyente del régimen simplificado está obligado a emitir comprobantes electrónicos?	
¿Sabe si un contribuyente del régimen simplificado debe de cobrar el IVA?	
¿Sabe si un inquilino de un local comercial debe pagar IVA?	

### Anexo 2. Encuesta al equipo contable.

Universidad San Marcos

Licenciatura en Contaduría Pública

Instrumento #1. Encuesta a clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.

<b>Fecha:</b> ____/____/____	<b>Hora:</b> _____
<b>Título del proyecto</b>	Comportamiento de las exenciones y tasas del impuesto diferenciados de la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas- N° 9635- capítulo iii- Exenciones y Tasas del Impuesto en los Servicios prestados por la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. 2019-2021.
<b>Objetivo del instrumento</b>	Analizar la información que manejan los contribuyentes y consumidores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. sobre las exenciones y tasas de impuesto diferenciados si son de calidad o reales.
<b>Instrucciones</b>	Rellene el círculo, de la alternativa que más se parece a lo que usted piensa o según su opinión/experiencia

**Datos personales.**

<b>Muestra:</b>	<b>12 personas</b>
<b>Departamento</b>	Colaboradores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.

**Parte 1. Preguntas personales.**

<b>Pregunta</b>	<b>Respuesta</b>				
¿Qué edad tiene?	18 a 28	29 a 39	40 a 50	50 a 60	61 años o más
¿Cuántos años de experiencia tiene en materia contable?	1 a 5	6 a 10	11 a 15	16 a 20	21 años o más
¿Brinda servicios contables privados?		Tal vez	SI	NO	Omito la pregunta
¿Es asalariado y también se encuentra inscrito ante el Ministerio de Hacienda?	Soy asalariado	Las dos	SI	NO	Omito la pregunta

**Parte 2. Preguntas generales a colaboradores**

<b>Pregunta</b>	<b>Respuesta</b>	
¿Las cuotas condominales y las cuotas por mantenimiento de clubes privados pagan IVA?	SI	NO
¿Los tiquetes de avión para vuelos nacionales e internacionales pagan IVA?	SI	NO
¿Los juguetes, la ropa, los electrodomésticos pagan IVA?	SI	NO
¿La luz eléctrica y el agua pagan IVA?	SI	NO
¿Los servicios de salud privada pagan IVA?	SI	NO
¿Los medicamentos pagan IVA?	SI	NO
¿Netflix, Amazon, Prime video, HBO Go, Apple Music y Spotify pagan IVA?	SI	NO
¿Las compras en el extranjero con tarjetas de crédito y débito nacionales pagan IVA?	SI	NO
¿Los alquileres de vivienda y locales comerciales pagan IVA?	SI	NO
¿Las exportaciones pagan IVA?	SI	NO

### Anexo 3. Entrevista a los clientes de la empresa.

Universidad San Marcos

Licenciatura en Contaduría Pública

Instrumento #2. Entrevista a clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.

<b>Fecha:</b> ____/____/____	<b>Hora:</b> _____
<b>Título del proyecto</b>	Comportamiento de las exenciones y tasas del impuesto diferenciados de la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas- N° 9635- capítulo iii- Exenciones y Tasas del Impuesto en los Servicios prestados por la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. 2019-2021.
<b>Objetivo del instrumento</b>	Verificar que las exenciones y tasas de impuesto diferenciados de la nueva Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas son aplicadas de manera correcta por parte de los contribuyentes.
<b>Instrucciones</b>	A continuación, encontrará una serie de preguntas destinadas a conocer su opinión sobre diversos aspectos sobre el Ministerio de Hacienda y su Ley 9635. El cuestionario cuenta con distintas secciones. Por favor lea cuidadosamente las instrucciones al inicio de cada sección y conteste la alternativa que más se acerca a lo que usted piensa. Sus respuestas son confidenciales y serán reunidas junto a las respuestas de otras personas que están contestando este instrumento. Muchas gracias.

### Datos personales

<b>Actividad inscrita:</b>	
<b>Lugar que la ejerce:</b>	

### Sección: verificación de los impuestos.

Pregunta	Respuesta	
¿Conocen usted que son las tasas diferenciadas?	SI	NO
¿Conocen porque hay rebajos en las tasas que cobran de impuestos y no se aplica la tasa base del 13%?	SI	NO
¿Sabe confeccionar las facturas por sus ventas y servicios con el porcentaje de impuesto correcto?	SI	NO
¿Conoce cuál es la razón para que le hayan exonerado un porcentaje de la tasa base del impuesto?	SI	NO
¿Su contador le ha explicado cómo prepara sus declaraciones?	SI	NO

¿Sabía usted que de acuerdo con los tipos de insumos o productos que su empresa comercializa depende los impuestos que debe de cobrar a sus clientes?	SI	NO
¿Sabe a cuáles empresas de gobierno usted no debe de aplicar ninguna tasa impositiva en el momento de su facturación?	SI	NO
¿Sabía usted que las universidades reconocidas por el CONESUP tienen una tasa diferenciada de compra, la cual se debe de aplicar sin importar el tipo de servicio o producto que se comercialice?	SI	NO
¿Sabe usted la diferencia entre, exención, exento y no sujeto?	SI	NO
¿Conoce sobre el trámite para la facturación de clientes que mantienen exención por medio de EXONET?	SI	NO

#### Anexo 4. Entrevista a los colaboradores de la empresa.

Universidad San Marcos

Licenciatura en Contaduría Pública

Instrumento #1. Encuesta a clientes de la empresa Cantón Y Cantón Servicios Empresariales S.A.

<b>Fecha:</b> ____/____/____	<b>Hora:</b> _____
<b>Título del proyecto</b>	Comportamiento de las exenciones y tasas del impuesto diferenciados de la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas- N° 9635- capítulo iii- Exenciones y Tasas del Impuesto en los Servicios prestados por la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. 2019-2021.
<b>Objetivo del instrumento</b>	Verificar que las exenciones y tasas de impuesto diferenciados de la nueva Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas son aplicadas de manera correcta por parte de los contribuyentes.
<b>Instrucciones</b>	A continuación, encontrará una serie de preguntas destinadas a conocer su opinión sobre diversos aspectos sobre el Ministerio de Hacienda y su Ley 9635. El cuestionario cuenta con distintas secciones. Por favor lea cuidadosamente las instrucciones al inicio de cada sección y conteste la alternativa que más se acerca a lo que usted piensa. Sus respuestas son confidenciales y serán reunidas junto a las respuestas de otras personas que están contestando este instrumento. Muchas gracias.

**Datos personales**

<b>Puesto que ejerce:</b>	
<b>Lugar en que ejerce:</b>	

**Sección: verificación de los impuestos.**

<b>Preguntas</b>	<b>Preguntas</b>	
¿Han confeccionado declaraciones de impuestos de los distintos clientes que laboran en diferentes sectores de la economía?	SI	NO
¿Conocen las tarifas de impuestos para cada actividad?	SI	NO
¿Recibieron capacitación en la normativa aprobada de la ley 9635?	SI	NO
¿Conoce la diferencia entre los reportes de los clientes y las ventas en las diferentes tarifas de impuestos diferenciados?	SI	NO
¿Sabe cómo se separa la información para el adecuado control dentro de los reportes, para diferenciar los movimientos que son activos, contra las compras y gastos?	SI	NO
¿Sabe cómo se verifica la información sobre las facturas que se reciben y que mantienen exoneraciones fiscales?	SI	NO
¿Conoce cuales son los procesos para la determinación de la prorrata con respecto a los gastos en los que incurren los clientes?	SI	NO
¿La empresa cuenta con un manual de procedimientos internos que contemple las actividades de los clientes, para realizar la verificación de que los mismos realizan las actividades económicas con respecto a las que se mantienen inscritos?	SI	NO

**Anexo 5. Encuesta a los clientes de la empresa.**

Universidad San Marcos

Licenciatura en Contaduría Pública

Instrumento #1. Encuesta a clientes de la empresa Cantón Y Cantón Servicios Empresariales S.A.

<b>Fecha:</b> ____/____/____	<b>Hora:</b> _____
------------------------------	--------------------

<b>Título del proyecto</b>	Comportamiento de las exenciones y tasas del impuesto diferenciados de la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas- N° 9635- capítulo iii- Exenciones y Tasas del Impuesto en los Servicios prestados por la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. 2019-2021.
<b>Objetivo del instrumento</b>	Identificar los efectos positivos y negativos que genera a los contribuyentes la nueva Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas en el Capítulo III exenciones y tasas del impuesto.
<b>Instrucciones</b>	Rellene el círculo, de la alternativa que más se parece a lo que usted piensa o según su opinión/experiencia

#### Datos personales.

<b>Muestra:</b>	<b>15 personas</b>
<b>Departamento</b>	Cientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.

#### Parte 1. Preguntas personales.

<b>Pregunta</b>	<b>Respuesta</b>				
¿Qué edad tiene?	18 a 28	29 a 39	40 a 50	50 a 60	50 años o más
¿Qué categoría de negocio tiene?	Alquiler	Comercio	Comisiones	Servicios	Intereses
¿Cuántas actividades tiene?	1	2	3	4	5 años o más
¿Cuenta con colaboradores?	1	2 a 5	6 a 10	10 a 15	15 a más

#### Parte 2. Preguntas generales a contribuyentes.

<b>Pregunta</b>	<b>Respuesta</b>	
¿Conoce a qué se debe que usted pague impuestos mensualmente?	SI	NO
¿Sabe usted quién se beneficia de los impuestos que usted retiene?	SI	NO
¿Le parece bien el cobro de su tarifa de impuesto?	SI	NO

¿Sabe que el Gobierno tiene una mejor posición financiera debido a la recaudación de los impuestos determinados en la Ley 9635?	SI	NO
¿Sabe usted que los impuestos del IVA pagados puede bajarlos de los cobrados a sus clientes, aprovecha esta posibilidad.?	SI	NO

### Parte 3. Preguntas generales a contribuyentes.

Pregunta	Respuesta
¿Sabía usted que, a diferencia de la antigua ley del impuesto de ventas, con la ley de fortalecimiento, ahora los IVA cancelados por concepto de gastos generan créditos fiscales?	
¿Sabía que ahora, con el IVA se da una trazabilidad sobre los componentes de la liquidación del impuesto, lo que permite generar de manera inmediata el uso de los saldos generados por débitos fiscales y la aplicación directa en el impuesto con el que se mantenga deuda?	
¿Sabía que, con la entrada de la ley, se gravan actividades económicas que antes no tenían IVA, como por ejemplo los servicios profesionales y el alquiler?	
¿Sabía que en el caso de los alquileres para uso personal hay un límite sobre el cual no se tienen que pagar impuestos, y que ese mismo tope mediante una exoneración, si fuera para uso comercial tampoco genera IVA?	
¿Sabía que, para los efectos del IVA, se generan más controles sobre los movimientos de los impuestos a nivel nacional, y que desde que se pone en marcha este programa adicional de impuestos el déficit fiscal se redujo a casi la mitad?	

## Anexo 6. Encuesta al equipo contable.

Universidad San Marcos

Licenciatura en Contaduría Pública

Instrumento #1. Encuesta a clientes de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.

<b>Fecha:</b> ____/____/____	<b>Hora:</b> _____
<b>Título del proyecto</b>	Comportamiento de las exenciones y tasas del impuesto diferenciados de la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas- N° 9635- capítulo iii- Exenciones y Tasas del Impuesto en los Servicios prestados por la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A. 2019-2021.
<b>Objetivo del instrumento</b>	Identificar los efectos positivos y negativos que genera a los contribuyentes la nueva Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas en el Capítulo III exenciones y tasas del impuesto.
<b>Instrucciones</b>	Rellene el circulo, de la alternativa que más se parece a lo que usted piensa o según su opinión/experiencia

### Datos personales.

<b>Muestra:</b>	<b>12 personas</b>
<b>Departamento</b>	Colaboradores de la empresa Cantón y Cantón Servicios Empresariales S.A.

### Parte 1. Preguntas personales.

Pregunta	Respuesta				
¿Qué edad tiene?	18 a 28	29 a 39	40 a 50	50 a 60	61 años o más
¿Cuántos años de experiencia tiene en materia contable?	1 a 5	6 a 10	11 a 15	16 a 20	21 años o más
¿Brinda servicios contables privados?		Tal vez	SI	NO	Omito la pregunta
¿Es asalariado y también se encuentra inscrito ante el Ministerio de Hacienda?	Soy asalariado	Las dos	SI	NO	Omito la pregunta

## Parte 2. Preguntas generales a colaboradores

Pregunta	Respuesta	
¿Usted cree que ahora es más fácil o difícil presentar las declaraciones de impuestos?	SI	NO
¿La nueva ley 9635 hizo que usted se capacite más y mejor?	SI	NO
¿Usted cree que ahora hay más y mejores clientes que antes?	SI	NO
¿Desde su punto de vista como contador, el acompañamiento de la Dirección General de Tributación ha sido bueno y constante?	SI	NO
¿Se le ha presentado mayor de los retos ahora que cambia por completo el formato de presentación de los impuestos con respecto a la antigua D-104-1 y ahora la nueva D-104-2?	SI	NO
¿Con respecto al reconocimiento del uso de los créditos fiscales de acuerdo a la posibilidad o no de usarlos al contribuyente al que se le realice las ventas, tiene seguridad genera la determinación de los mismos?	SI	NO
¿El uso de la prorrata con respecto a la forma en la que establece el ente recaudador, es clara y viable con respecto a la información que de manera general suministran los clientes?	SI	NO
¿Cree usted que la calificación de conocimiento que mantienen los gestores de materia tributaria en la Dirección General de Tributación, así como la forma de atención para la evacuación de consultas, con respecto a las dudas que generan el uso de los impuestos?	SI	NO