

**Universidad Hispanoamericana**

**Facultad de Ciencias Económicas**

**Carrera de Contaduría Pública**

*Tesina para optar por el grado académico de  
Bachillerato en Contaduría Pública*

**Las implicaciones sobre la implementación del impuesto sobre las ganancias y sus efectos  
en la rentabilidad de un centro educativo privado de primaria ubicado en la provincia de  
Heredia (Costa Rica), durante el tercer cuatrimestre del 2023.**

**Aaron Barquero Sylvester**

**Marzo, 2024**

# INDICE DE CONTENIDOS

INDICE DE TABLAS.....	5
INDICE DE FIGURAS.....	6
INDICE DE DOCUMENTOS.....	7
DEDICATORIA.....	8
AGRADECIMIENTOS.....	9
RESUMEN.....	10
ABSTRACT.....	12
CAPITULO I: INTRODUCCION.....	14
1.1    PLANEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	14
1.1.1    Antecedentes nacionales e internacionales.....	14
1.1.2    Delimitación del problema.....	18
1.1.3    Justificación.....	18
1.2    PREGUNTA DE INVESTIGACION.....	20
1.3    OBJETIVOS.....	20
1.3.1    Objetivo general.....	20
1.3.2    Objetivos específicos.....	20
CAPITULO II: MARCO REFERENCIAL.....	21
2.1    MARCO TEORICO.....	22
2.1.1    Panorama socioeconómico.....	23
2.1.2    Obligación tributaria.....	25
2.1.3    Cultura tributaria.....	28
2.1.4    El impuesto a las ganancias en Costa Rica.....	30
2.1.5    Hacienda Digital.....	31
2.2    MARCO CONCEPTUAL.....	34
2.2.1    Código de normas y procedimientos tributarios Ley 4755.....	34
2.2.1.1    Alcance.....	34
2.2.1.2    La determinación.....	34
2.2.1.2.1    Determinación administrativa.....	34
2.2.1.3    Deberes formales.....	35
2.2.1.3.1    Sujeto activo.....	35
2.2.1.3.2    Sujeto pasivo.....	36
2.2.1.3.3    Hecho generador.....	36

2.2.1.3.4 Domicilio fiscal.....	36
2.2.1.3.5 Obligado tributario.....	36
2.2.1.4 El periodo fiscal .....	37
2.2.1.5 De las infracciones administrativas.....	37
2.2.1.5.1 Los delitos.....	38
2.2.1.6 Determinación de oficio.....	39
2.2.2 Ley 7092 Impuesto sobre la renta.....	39
2.2.2.1 La base imponible.....	39
2.2.2.2 Renta bruta.....	40
2.2.2.3 Renta neta.....	41
2.2.2.4 Ingresos gravables.....	41
2.2.2.5 Exclusiones de la renta bruta (ingresos no gravables) .....	41
2.2.2.6 Gastos deducibles.....	43
2.2.2.7 Gastos no deducibles.....	43
2.2.2.8 Beneficios fiscales.....	43
2.2.3 NIC 12- Impuesto a las ganancias.....	45
2.2.3.1 Alcance.....	45
2.2.3.2 Objetivo.....	45
2.2.3.3 Base fiscal .....	45
2.2.3.4 Partidas temporarias (temporales).....	46
2.2.3.5 Partidas permanentes.....	47
2.2.3.6 Conciliación Fiscal.....	47
2.2.3.7 Cálculo del impuesto corriente.....	48
2.2.3.7.1 Asientos de partidas diferidas .....	49
2.2.3.7.2 Activo por impuestos diferidos .....	49
2.2.3.7.3 Pasivo por impuestos diferidos .....	50
2.2.3.8 Estado de resultados Integral .....	50
2.2.3.9 Estado de resultados fiscal .....	50
2.3 MARCO CONTEXTUAL.....	51
2.3.1 Aspectos históricos.....	51
2.3.2 Características demográficas.....	51
2.3.3 Características geográficas.....	51
CAPITULO III: MARCO METODOLOGICO .....	52

3.1 ENFOQUE.....	52
3.2 ALCANCE.....	52
3.3 DISEÑO.....	53
3.4 UNIDADES DE ANALISIS U OBJETO DE ESTUDIO.....	53
3.5 POBLACION.....	54
3.6 TIPO DE MUESTRA.....	54
3.7 CRITERIOS DE INCLUSION Y EXCLUSION.....	54
3.8 CONSIDERACIONES ETICAS.....	55
3.9 INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE INFORMACION.....	56
3.10 VARIABLES O CATEGORIAS.....	56
3.10.1 Variable independiente.....	57
3.10.2 Variable dependiente.....	57
3.11 ESTRATEGIA DE ANALISIS DE LOS DATOS.....	58
CAPITULO IV: RESULTADOS.....	59
CAPITULO V: DISCUSIÓN.....	70
Condición 1:.....	70
Condición 2:.....	70
Condición 3:.....	70
Condición 4:.....	72
Condición 5:.....	74
CAPITULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	75
6.1 CONCLUSIONES.....	75
6.1.1 Conclusión general.....	75
6.1.2 Conclusiones específicas.....	75
6.2 RECOMENDACIONES.....	77
REFERENCIAS.....	78
ANEXOS.....	81

## INDICE DE TABLAS

Tabla 1: Criterios de inclusión y exclusión.....	<b>Error! Bookmark not defined.</b>
Tabla 2: Cuadro de operacionalización de las variables .....	57
Tabla 3: Tramos de renta.....	59
Tabla 4: Conciliación fiscal .....	60
Tabla 5: Declaración - 101 .....	62
Tabla 6: conciliación fiscal completa.....	62
Tabla 7 Determinación del impuesto diferido.....	64
Tabla 8: Revelación de la tasa efectiva .....	64
Tabla 9: Aspectos básicos de los activos/ pasivos por impuesto diferido.....	68

# INDICE DE FIGURAS

Figura 1: Método de mapeo para construir el marco referencial ..... **Error! Bookmark not defined.**

Figura 2: Asiento del impuesto sobre la renta.....**Error! Bookmark not defined.**

Figura 3: Asientos de ajuste .....**Error! Bookmark not defined.**

Figura 4: Filtración de la renta neta .....**Error! Bookmark not defined.**

# INDICE DE DOCUMENTOS

Documento 1: Estado de Situacion Financiera .....	<b>Error! Bookmark not defined.</b>
Documento 2: Estado de Resultados Integral .....	<b>Error! Bookmark not defined.</b>

## **DEDICATORIA**

Este trabajo de investigación va dedicado a mis hijos Ayden y Kiara que han sido mi mayor fuente de inspiración, mi amada madre quien no se ha separado de mí y me brindo su apoyo a través de todo este proceso. A Dios Todopoderoso, a todos los profesores y compañeros que me acompañaron durante años. A mi familia y amigos, a mi padre que me mira desde arriba y a todos los futuros profesionales del mundo.

## **AGRADECIMIENTOS**

Deseo agradecer a mi madre por darme fuerzas cuando me sentía débil, a mi esposa y mis hijos que son la razón de mis sacrificios, a mi familia y amigos que aún son pocos, siempre creyeron en mí.

Quiero también agradecer a mis profesores por todo el conocimiento transmitido a través de los años, a los miembros facultad de ciencias económicas de la Universidad Hispanoamericana por darme la oportunidad de integrarme a la carrera de Contaduría y enriquecer mi formación en el proceso educativo y el conocimiento adquirido que trascenderá de por vida.

Finalmente quiero agradecer a mi tutora Liz Acuña por todo el tiempo y las enseñanzas brindadas y a todas las personas que se involucraron para ayudarme a construir este trabajo. Jamás olvidare sus esfuerzos.

## RESUMEN

El órgano tributario representa un mecanismo indispensable para garantizar economías estables a los países alrededor del mundo. Para Costa Rica, la recaudación de ingresos mediante impuestos y la gestión del gasto público son de suma importancia y se mantienen gracias una rigurosa estructura tributaria.

Los contribuyentes deben crear una cultura fiscal donde entienden la relevancia que viene de cumplir con el tributo, ya que mediante estos se mantiene la infraestructura para obtener los beneficios que disfrutan los ciudadanos.

Hoy día, la mayor parte de la población adulta está sometida a algún impuesto, incluyendo el impuesto sobre la renta. La economía costarricense, igual que al resto del mundo, sufrió percances a raíz de eventos inesperados como la pandemia del COVID 19, el conflicto en Ucrania y más reciente, la guerra contra Hamas. Pero el pueblo tico es resiliente y no se dio por vencido y poco a poco se ha logrado recuperar aun con más fuerza que antes.

Aun así, el país se encuentra repetidamente desafiado en el intento de solventar la deuda externa. El déficit fiscal que para el 2023 fue estimado en 1.7 billones de colones, implica que para compensar por el faltante de ingresos se debe recurrir a más deuda. Solo para cubrir intereses, el gobierno necesita 2.4 billones de colones. Por este motivo ha implementado una agresiva campaña fiscal donde estado pretende aumentar los ingresos, reducir el gasto público y mejorar la gestión de la deuda exterior.

Los 12.3 billones de colones presupuestados para el gasto público para ese año están proyectados para ser financiados mediante 40.9% deuda y 59.1% por impuestos. De los 7.3 billones de colones que se debe de recaudar en tributo, el impuesto sobre la renta representa 2.3

billones, un 32% de los ingresos proyectados. Se ha estimado que para el 2023, la mayoría de la población captando algún tipo de ingreso ya está declarando impuestos sobre las ganancias.

Para el contador público y privado, esto significa que la demanda por trabajos de naturaleza fiscal seguirá creciendo. Para el estudiante significa que el campo de contabilidad fiscal es de suma importancia y un elemento indispensable para la formación académica.

El trabajo presente cubre un vasto abanico de temas educativos donde el usuario puede aprender sobre cómo como presentar sus declaraciones de impuestos, como mantenerse actualizado sobre las normas internacionales y la ley fiscal, como desarrollar una conducta responsable en materia de contabilidad fiscal y como promover la educación tributaria entre los estudiantes universitarios.

La contabilización y revelación apropiada al fin de un ciclo fiscal y el cumplimiento tributario abarca más allá de lo establecido ya por la ley del impuesto sobre la renta, también se debe de tomar en cuenta lo que dictan las normas internacionales de información financiera, específicamente la NIC 12 del impuesto sobre las ganancias en cuanto a acciones que deben ser consideradas al cierre de los estados financieros y tener siempre en cuenta que existen partidas que pueden tener efectos futuros en los resultados de una entidad.

En esencia, es de suma importancia reportar las dificultades que en la práctica enfrentan las empresas y adquirir conocimiento para aportar soluciones a la problemática producida de la necesidad de demostrar la presentación correcta de los estados financieros y a la vez cumplir exitosamente con la determinación del impuesto sobre la renta.

## ABSTRACT

The Taxation Franchise represents a required mechanism that guarantees stable economies to the countries worldwide. For Costa Rica, the gathering of income through taxes and the managing of the public spence are of grave importance and are maintained thank to a rigorous taxation structure.

Taxpayers must create a tax culture where they understand the relevance that comes from paying taxes, since it is through them that the infrastructure is maintained to acquire the benefits that citizens enjoy.

Today, most of the general adult population is committed to some kind of taxation, including Income Tax. The Costa Rican economy, as in the rest of the world, suffered setbacks rooted from unexpected events like the COVID 19 pandemics, the Conflict in Ukraine and most recently, the War Against Hamas. But the Tico people are resilient and did not give up and little by little have been able to recuperate and come back even stronger than before.

Even so, the country finds itself repeatedly challenged in the attempt to cover the external debt. The Tax Deficit which was estimated to be 1.7 billion colones for 2023 suggests that to compensate for the missing income, the country must go further into debt. Just to cover interests, the government needs 2.4 billion colones. For this reason, it has implemented an aggressive tax campaign where the state officials pretend to raise their income, reduce public spending and improve management of the foreign debt.

The 12.3 billion colones budgeted for public expenditure for that year are destined to be financed by 40.9% debt and 59.1% taxes. Out of the 7.3 billion colones that must be charged by taxation, Income Tax represents 2.3 billion, which is 32% of the projected income. It is estimated

that for 2023, the great majority of people generating some type of income are already declaring Income Tax.

For the Public and Private Accountant, this means the demand for work related to taxes procedures will continue growing. For the student it means that the field of Taxation Accounting is very important and a much-needed element in the academic formation.

The presented piece of work covers a broad range of educational topics where the user can learn about how to present their tax declarations, how to keep updated on the International Financial Report Standards (IFRS) and the tax laws, how to develop a responsible conduct in terms of taxes accounting and how to promote education on taxation amongst college students.

The topic of properly registering accounting and revealing at the end of a tax cycle and the tax commitment cover beyond what's established by the income tax law, it also has to take into consideration what's dictated in the IFRS specifically the International Accounting Standard 12 for Income Tax in regards of the actions that must take place at the closing of the financial statements and always keep in mind that there are registries that could have effects in the results of a company in the future.

In essence, it is of grave importance to report the difficulties that companies deal with in the practice and acquiring knowledge to issue solutions to the problem facing the necessity to display proper presentation of the financial statements while at the same time successfully answering to the responsibilities of taxation.

# **CAPITULO I: INTRODUCCION**

## **1.1 PLANEAMIENTO DEL PROBLEMA**

### **1.1.1 Antecedentes nacionales e internacionales**

Para el primer antecedente, se analizó las Resolución 0002 del 25 de mayo de 2012 con el título de Normas Internacionales de Contabilidad Para el Sector Público No 12 (NIC 12) Impuesto Sobre las Ganancias, emitido por la Contabilidad Nacional para resolver, adaptar e implementar las nueva versión de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Publico donde se mencionaba la NIC 12 revisada, publicada en 1996.

La introducción de la resolución dice lo siguiente sobre la NIC 12:

Esta norma (NIC 12 Revisada) sustituye a la NIC 12, Contabilización del Impuesto Sobre las Ganancias (NIC 12 original). La NIC 12(revisada) tendría vigencia para los ejercicios comenzando del 1 de enero de 1998. Los principales cambios que contiene con respecto a la NIC 12 (original) son los siguientes:

La NIC 12 original exigía a las empresas que contabilizaran los impuestos diferidos utilizando el método de diferimiento o método de pasivo conocido como método de pasivo basado en el resultado. La NIC 12 (revisada) prohíbe el método de diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método de pasivo, conocido como método de pasivo basado en el balance.

El método de pasivo basado en las cuentas de resultados se centraba en las diferencias temporarias de ingresos y gastos, mientras que le método basado en el balance contempla también la diferencias temporarias que surgían de los activos y de los pasivos exigibles. Las diferencias temporales en las cuentas de resultados son diferencias entre la ganancia fiscal y el resultado

contable, que se originan dentro de un ejercicio y revierten en otro u otros posteriores. Las diferencias temporales en el balance son las que existen entre la base fiscal de un activo o un pasivo y su importe en libros, dentro del balance. La base fiscal de un activo o pasivo es el valor atribuido a los mismos para efectos fiscales.

Todas las diferencias temporarias son también diferencias temporales (Sistema Costarricense de Información Jurídica, 2012).

Para el segundo antecedente, se cuenta con la Circular 06- 2014 que entro en función el 13 de octubre de 2014 de acuerdo a las conformidades estipuladas dentro el Artículo 14 de la Ley de Regulación de la Profesión de Contadores Públicos y Creación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica No 1038, donde se acordó ratificar la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera, antes conocidas como Normas Internacionales de Contabilidad, la cual fue realizada el 27 de agosto del 2001 en la Sesión 27- 2001 y publicada en la Gaceta No 167 del 31 de agosto del 2001 el cual dice así:

1º- Ratificar que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica ha adoptado, de forma plena, desde el 31 de agosto del año 2001, todo el conjunto de Normas Internacionales de Información Financiera ( NIIF) y sus interpretaciones respectivas, como principios de contabilidad generalmente aceptados en el país, al reconocerse que dichas normas contables establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación y de información a revelar, que se refieren a las transacciones y eventos económicos importantes para los Estados Financieros con propósitos generales y sectores específicos ( Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, 2001).

Para el tercer antecedente se encontró el Decreto Ejecutivo No 43198- H del Reglamento de Ley del Impuesto Sobre la Renta del 27 de julio del 2021 donde se estableció el procedimiento

de fiscalización de acuerdo con las Normas de Información Financiera, dentro del artículo 100 que dice así:

Registro de las operaciones. El sistema contable del declarante debe de ajustarse a las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y a las que ese colegio llegase a aprobar y adaptar en el futuro. La diferencia entre los ingresos totales y los costos y gastos totales se denomina utilidad neta del periodo. Para obtener la renta imponible del periodo, se debe formar una conciliación, restando de la utilidad neta del periodo el total de los ingresos no gravables y sumando todos los costos y gastos no deducibles. Dichos ajustes se registrarán aplicando la Norma Internacional de Contabilidad 12 relativa al impuesto sobre renta diferido (Sistema Costarricense de Información Jurídica, 2021).

Como cuarto antecedente, se observa que posterior al Decreto Ejecutivo No 43198- H, se aclaró mediante Circular No 06- 2022- R del (Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, 2022) con el documento nombrado Adopción Plena de las Normas Internacionales de Información Financiera, aprobado el siete de junio de 2022 que nombro dentro de los puntos a considerar, en la página 5 de 11, el séptimo punto dice así:

Que para todo obligado tributario- de conformidad con el artículo 100 del Reglamento de la Ley al Impuesto Sobre la Renta, según el Decreto No 43198- H (anterior artículo 57 del RLISR), y de acuerdo con la reforma efectuada el 10 de setiembre de 2012 al artículo 128 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios- la llevanza de la contabilidad debe hacerse con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera.

Durante el quinto antecedente, se logró extraer información del artículo de la reportera (Keissy Lobo Días 2022) para el Periódico Guanacaste a la Altura acerca del impacto que tuvo la Ley 9635 del Fortalecimiento de las Finanzas Públicas sobre los contribuyentes en Costa Rica.

Esta ley entro en vigor el 1 de julio del 2019 con el objetivo de responder a la problemática que amenazaba al territorio nacional por la gran insostenibilidad de los últimos años debido al déficit fiscal ya que el país ha estado gastando más de lo que ha podido producir. La ley contaba con cuatro componentes que representaban reformas para la ley del impuesto sobre la renta y se creaba el impuesto al valor agregado, además de ajustar salarios y beneficios para los funcionarios del sector público. Para finalizar el artículo, la reportera concluye que, sin la implementación de esta ley, Costa Rica hubiera pasado por momentos muy difíciles donde hubieran subido al máximo las tasas de los intereses y el gasto corriente lo que se traducía a niveles elevados de pobreza y desempleo. Evidentemente, la ley 9635 vino con sus pros y contras y desde la perspectiva de la autora, era necesario que nuestros gobernantes pudieran analizar y desarrollar valoraciones sobre los retos y las mejoras que esta implementación de ley logro ofrecer a los costarricenses.

The last background check comes from an article written by (Paul Krugman 2023) titled “Israel, the IRS and the Big Gritt”. The correspondent writes for the New York Times, describing The Big Gritts, a policy proposal so corrupt and intentionally designed to benefit an undeserving few, at the expense of the people, to the point where countless voters were repulsed by the notion that many who were considered respectable politicians advocated for such campaigns.

One of the aspects in question was the demand by House Republicans to have fundings for Israel at that time of crisis be tied to budget cuts that would undermine the capacity of the Internal Revenue Service to crack down on Wealthy Tax Evasions. This should have been a major scandal

but what Krugman found in his study was that many voters simply didn't accept the idea that G.O.P leaders would be so shamelessly unfair as to operate under such villainous standards.

The reporter from the New York Times argued that the idea of cutting I.R.S budgets could help pay for aid to Israel is completely inaccurate. America at the time was facing a huge Tax Gap because of all the taxes that were owed but not paid. It was estimated that a great part of this Tax Gap belonged to wealthy Americans that under reported their income, and this was possible since the I.R.S was lacking the resources to fully enforce the law.

As a result, cutting I.R.S budgets increased the deficit by enabling more Tax Evasion, a conclusion that had been confirmed by the Congressional Budget Office.

### **1.1.2 Delimitación del problema**

Delimitación geográfica: la entidad investigada está situada en la provincia de Heredia, cantón de Heredia, distrito Mercedes, Costa Rica.

Delimitación temporal: la información financiera refleja el periodo fiscal correspondiente al año 2022.

### **1.1.3 Justificación**

El motivo por que se considera importante estudiar el tema, radica en la necesidad que la entidad tiene de buscar estrategias para mejorar los rendimientos con base a los mecanismos contables aceptados por el Estado con el fin de cubrir las obligaciones tributarias de la manera más favorable y además sirve para confirmar el cumplimiento de los reglamentos durante la declaración de impuestos sobre la renta de acuerdo a la ley N° 9635 la cual reforma la Ley N° 7092 y establece los nuevos procedimientos para el cálculo del impuesto a las utilidades y la información

a revelar en los Estados Financieros de una institución educativa privada de primaria en Heredia(Costa Rica) en el año 2022.

Conducir un estudio dirigido a la información contable de índole fiscal promueve una cultura tributaria y expone los procedimientos fiscales con el mayor impacto sobre las utilidades, como son las declaraciones de impuestos. Abordar el tema también ayuda a verificar el cumplimiento de los procesos fiscales de acuerdo la ley y demuestra cómo se ve afectada la base imponible para una entidad de educación de primaria privada en Heredia (Costa Rica) durante el periodo fiscal 2022.

La información financiera eficazmente confeccionada ayuda a cumplir con la metas de la empresa, procesar tributos y además logra identificar oportunidades para desarrollar estrategias que ayuden a maximizar el rendimiento en términos económicos. La disciplina en síntesis se beneficia mediante la información producida en el estudio al ilustrar procedimientos fiscales que pueden lograr impactos relevantes para el crecimiento, análisis y especialización de la ciencia.

La investigación presente pretende proporcionar al lector con información detallada sobre los procesos de contabilidad tributaria y su importancia con relación a la ley fiscal incluyendo la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la NIC 12, los reglamentos implementados y como esta información se podría aplicar a un plan estratégico que vaya de acuerdo con la dirección y los objetivos de una entidad de educación privada de primaria en Heredia (Costa Rica) y de otras personas físicas y jurídicas, en especial jóvenes profesionales buscando demostrar una especialidad en el campo de la contabilidad fiscal.

Existen miles de empresas registradas en el territorio nacional que están comprometidas a satisfacer sus obligaciones tributarias. La contabilidad fiscal representa un mercado creciente de

gran interés para la población en general. La motivación proviene a partir de la necesidad de fomentar una cultura tributaria más avanzada y atender a la demanda en un mercado abundante y de alto interés.

## **1.2 PREGUNTA DE INVESTIGACION**

¿Qué beneficios fiscales se producen mediante la aplicación de la Ley Fiscal con relación a la estrategia contable que se puedan reflejar en la rentabilidad para un centro educativo privado de primaria en la provincia de Heredia durante el tercer cuatrimestre del 2023?

## **1.3 OBJETIVOS**

### **1.3.1 Objetivo general**

Desarrollar un estudio sobre los procesos aplicados a la implementación de la NIC 12 en conjunto con el cumplimiento de la ley del Impuesto Sobre la Renta que demuestre los efectos que dichos reglamentos tienen sobre la rentabilidad de una institución educativa privada de primaria en la provincia de Heredia (Costa Rica) durante el tercer cuatrimestre del 2023.

### **1.3.2 Objetivos específicos**

1.3.2.1 Evaluar los aspectos legales y normativos en cuanto al cumplimiento fiscal de una institución educativa privada de primaria en la provincia de Heredia, Costa Rica.

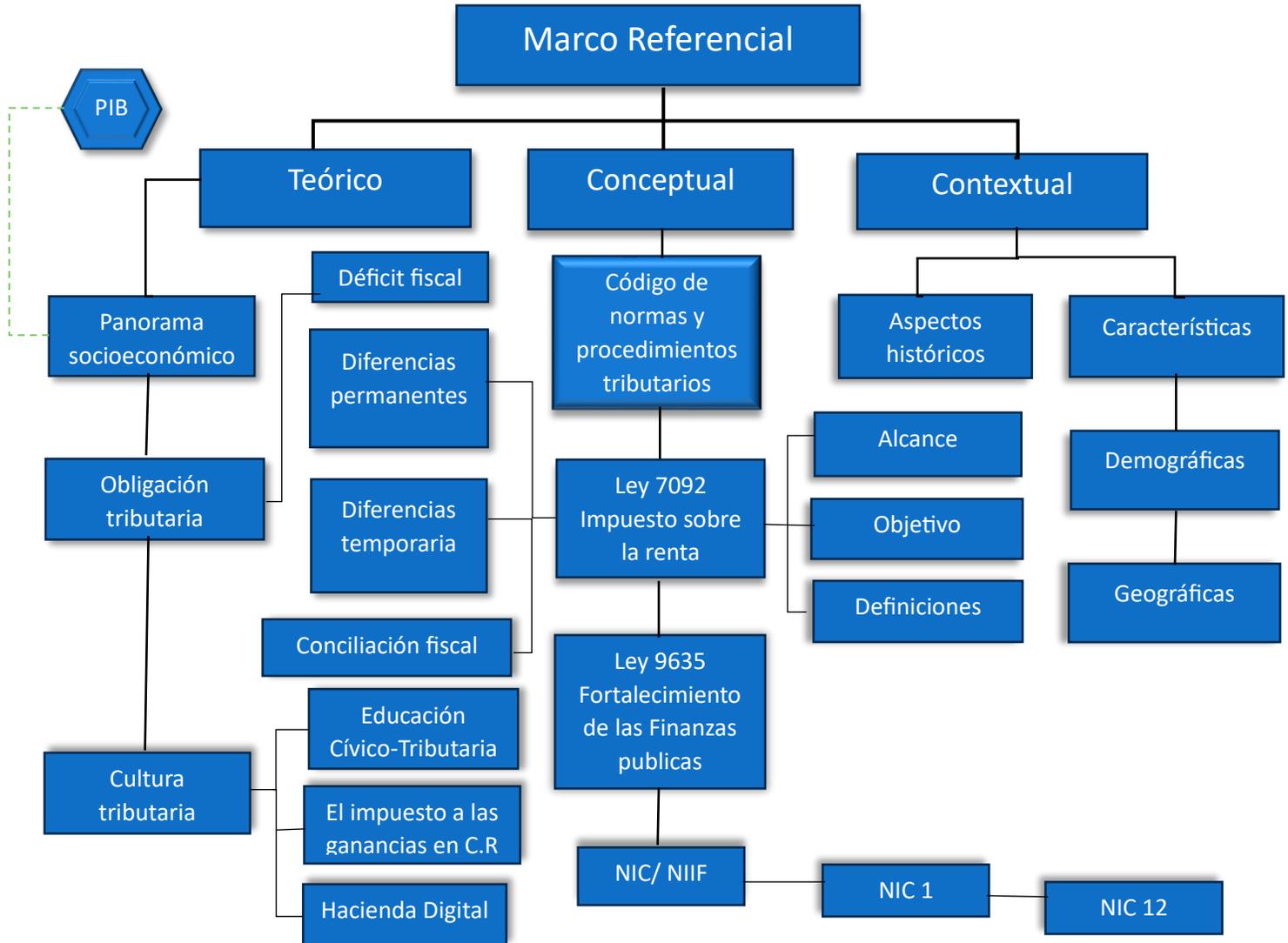
1.3.2.2 Recopilar información importante sobre el Modus Operandi de la institución con relación a los aspectos que mejor se alinean a los valores principales relacionados a la cultura tributaria.

1.3.2.3 Proponer un mecanismo de análisis fiscal que sea útil para la implementación de cualquier actividad contable afectada por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la NIC 12.

# CAPITULO II: MARCO REFERENCIAL

**Figura 1**

*Método de mapeo para construir el marco referencial*



*Nota: Elaboración propia, 2024*

## 2.1 MARCO TEORICO

El marco teórico representa una parte esencial de todo estudio de investigación. Ayuda a definir con claridad el objeto de interés por lo que debe ser apropiadamente diseñado con relación a la teoría que se desea mostrar. El marco teórico compone el análisis de antecedentes y contemplaciones teóricas sobre el tema y el marco referencial.

El desarrollo de la perspectiva teórica es un proceso y un producto. Un proceso de inmersión en el conocimiento existente y disponible que podría estar vinculado con nuestro planteamiento del problema, y un producto (marco teórico) que a su vez es parte de un producto mayor: el reporte de investigación (Yedigis y Weinbach 2005)

El Dr. Roberto Hernández Sampieri, director del Centro de Investigación y del Doctorado en Administración de la Universidad de Celaya, nos menciona en su libro de Metodología de la Investigación (2017) lo siguiente:

Al construir el marco teórico, debemos centrarnos en el problema de investigación que nos ocupa sin divagar con otros temas ajenos al estudio. Un buen marco teórico no es aquel que contiene muchas páginas, sino el que trata con profundidad únicamente los aspectos relacionados al problema, 7 que vincula de manera lógica y coherente los conceptos y las proposiciones existentes en estudios anteriores. Este es otro aspecto importante que a veces se nos olvida: construir el marco teórico no significa solo reunir información, sino también ligarla e interpretarla (en ello la redacción y la narrativa son importantes, porque las partes que lo integran deben de estar entrelazadas y no se debe brincar de una idea a otra) pág. 75

De esta forma, se determina que en el marco teórico se organizan las ideas principales, citas de autores que aportan información relevante, la hipótesis que se pretende aplicar y se comparan

variables que podrían afirmar o contradecir una teoría, así como contextualizar el objeto pertinente al estudio.

Para mayor comprensión, a lo largo de la investigación se hará mención y definición a diferentes términos de interés.

### **2.1.1 Panorama socioeconómico**

Costa Rica ha logrado recuperarse de la crisis provocada por la pandemia del COVID 19. El persistente y arduo esfuerzo de mantener las exportaciones continúan a fomentar el crecimiento, mientras que el consumo se ve afectado por la inflación y el desempleo. El panorama socioeconómico ha mejorado, pero aún existen amenazas, por lo que se requieren estrategias sostenibles para controlar el gasto y fortalecer la eficiencia del sector público durante muchos años más.

Mantener el compromiso hacia la inversión externa y comercio han sido elementos clave para diversificar las exportaciones y mejorar las condiciones para que las empresas nacionales puedan prosperar lo cual aumenta los niveles de vida y la creación de trabajos formales.

Para adaptarse a los constantes cambios demográficos y obtener mayor igualdad sobre las oportunidades, el país desea introducir más competidores en mercados clave, continuar los esfuerzos de sostenibilidad y preservación ambiental, apoyar una mayor participación de la población femenina en el campo laboral y fortalecer la protección social.

El país se ha logrado recuperar lentamente gracias a una respuesta fiscal oportuna, amplio acceso a apoyo monetario, una campaña de vacunación exitosa y el constante esfuerzo para mantener la cadena de exportación en movimiento. Costa Rica, la primera democracia en

Latinoamérica, ha demostrado significativa estabilidad política a través del tiempo gracias a la solidaridad de sus instituciones y un profundo compromiso con la protección ambiental. No obstante, surgen condiciones que comprometen la integridad de los beneficios obtenidos y el proceso de ofrecer mejores condiciones de vida. Una profunda convicción social ha logrado grandes resultados. Aún más interesante, ha sido el hecho que la expectativa de vida llego a alinearse con los estándares propuestos por la OCDE y representan en la actualidad los niveles más altos del hemisferio Latinoamericano.

La economía del país continúa creciendo, pero a un ritmo más lento que en el 2021. La actividad comercial en zonas francas aumento rápidamente después de la pandemia mientras que otros mercados clave como el turismo se recuperan lentamente. Una canasta de exportación cada vez más diversificada contribuye a reactivar la economía y es producto en parte del fuerte crecimiento en los Estados Unidos, nuestro principal exportador. Comercio con China es mínimo y su política de Cero COVID impacta a Costa Rica indirectamente a partir de disminuido crecimiento del comercio global. Al ser una economía sumamente abierta, esta se ve afectada en términos de producción mediante eventos de magnitud global.

Un resumen de la Nota de la OCDE sobre el Plan Fiscal del 2021 dice así:

En pocas palabras...

La situación fiscal en Costa Rica antes de la pandemia era delicada y la recesión aumento aún más el déficit y la deuda pública. La reforma fiscal que fue aprobada en 2018 ayudo a dar respuesta a los retos desencadenados por la pandemia, facilitando canalizar más gastos hacia la salud políticas sociales. A pesar de los esfuerzos de reasignación del gasto, el déficit público, como en el resto de las economías de la OCDE, se incrementó durante el 2020 ya que la recesión supuso

una caída brusca y significativa de los ingresos. El nuevo plan fiscal es un paso decisivo y también necesario. Las simulaciones de deuda indican que el plan fiscal, junto al cumplimiento de la regla fiscal, es crucial para poner la deuda en una senda decreciente, restaurar la sostenibilidad fiscal y asegurar la estabilidad macroeconómica. Varios elementos en el plan fiscal, en concreto la reforma del empleo público, ayudaran también a que la recuperación sea más inclusiva. Para sentar las bases para una recuperación económica sólida y duradera es fundamental seguir avanzando en la agenda de reformas estructurales. Reformas clave para fortalecer el crecimiento potencial, como el fortalecimiento del marco de competencia, reducir la burocracia y los procedimientos excesivos o la extensión de la red de educación de primera infancia, fueron iniciadas durante el proceso de acceso de a la OCDE. Continuar con su puesta en marcha fortalecería la recuperación y ayudaría también a mejorar la sostenibilidad fiscal (Aida Caldera, 2021).

### **2.1.2 Obligación tributaria**

Es notable el interés de las organizaciones internacionales en asistir a Costa Rica a cumplir con las expectativas de incrementar los ingresos recaudados. La obligación tributaria representa el vínculo directo entre el gobierno y los contribuyentes a los que se les exige el pago de tributos que ayudan a cubrir los gastos generados por las instituciones del Sector Público. El incumplimiento de obligaciones tributarias implica sanciones (Fondo Monetario Internacional, 2023).

### **El Déficit Fiscal**

En el 2022, el Déficit Fiscal cerró con un equivalente del 2.5% del PIB, el más bajo que se ha reportado en 14 años, seguido por el del 2009 donde el faltante llegó a ser de 3.3% del PIB.

El gobierno calcula el Balance Financiero al restar los gastos corrientes y los intereses sobre la deuda adquirida a los ingresos recaudados. Puesto en términos simples, el país gasta más de lo que produce.

Para el 2022, el Déficit Fiscal se registró en 1,116,751 millones de colones y durante el 2021 se registraron 2,013,023 millones lo que implica una disminución de 896,272 millones de colones, a pesar de que la deuda del 2022 alcanzó 2,044,143 millones (4.6% del PIB) en pagos por intereses, resultando ser este el mayor monto anunciado en los últimos 17 años. Durante una conferencia de prensa de ese mismo año, el ministro de Hacienda Nogui Acosta celebró esta disminución como una gran victoria, señalando que su éxito fue debido a varios aspectos incluyendo el incremento de los ingresos recaudados, en especial los que se generan por medio del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Acosta reiteró también, que la Reforma Fiscal aprobada el 2018 presentó un factor clave para los resultados obtenidos (Ley de presupuesto nacional 2022).

En mayo del 2023, el Poder Judicial presentó una serie de proyectos nuevos que aplican reformas al Impuesto Sobre la Renta, Impuesto a la Propiedad de Vehículos y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Proyecto de Ley de Presupuesto Nacional, 2023).

Para el estado, los cinco proyectos de reforma fiscal que se describen en el denominado plan “Hacienda en Acción: trazando la sostenibilidad fiscal” significan progreso y una excelente iniciativa para la estrategia de la Administración Chaves Robles sobre el manejo de las finanzas públicas. El proyecto ha trabajado hasta el momento en función de tres principios fundamentales:

- La eficiencia del sistema tributario.
- Un plan de financiamiento a largo plazo.

- La contención y reducción del gasto público.

El ministro de Hacienda menciono al respecto:

*“Es un ejercicio resultado de la madurez social y política de muchos actores que depositaron sus miradas en un horizonte lejano y en la prosperidad de futuras generaciones de costarricenses. Espero que cuando se escriba la historia de esta generación política, nos vean como individuos con una visión integral, como personas que no se dejaron tentar por los cantos de sirena del cortoplacismo y el populismo, sino por ser costarricenses que tomaron las decisiones que colocaron a Costa Rica en la dirección correcta”.*

La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Publicas (Ley 9635) y en especial la Regla Fiscal demostraron ser eficaces en la contención del gasto público y el Ministerio de Hacienda asegura que continuaran impulsando el proyecto que ayudo a disminuir las exclusiones de la Regla Fiscal.

A los esfuerzos importantes de enriquecer la iniciativa planeada se incorporan el proyecto de Hacienda Digital y el acuerdo con el Fondo Monetario Internacional (FMI).

En cuanto al financiamiento a largo plazo, el gobierno coincide con el FMI en cuanto a los beneficios que se obtienen mediante créditos internacionales. La capitalización de la Corporación Andina de Fomento da acceso a 4,650 millones de dólares máximo y el Préstamo de Servicio de Resiliencia y Sostenibilidad es de 710 millones de dólares.

La estrategia agresiva del gobierno llevo a Costa Rica a abordar numerosos planes que se especula ayudaran a lidiar con las presiones y también a cumplir con los procesos establecidos en la gestión de la deuda pública.

### **2.1.3 Cultura tributaria**

La cultura tributaria se refiere al conocimiento actualizado, fundamental para la ciudadanía actual en materia de impuestos y deberes impositivos. Se define como el desarrollo de la conciencia clara y responsable de cada contribuyente en el momento de pagar los impuestos y en ver el tributo como un proceso indispensable para el bienestar social. Es razonable que las personas no estén interesadas en gastar su dinero, especialmente si sienten que no es por una razón importante y a nivel mundial se pueden analizar diferentes formas en que los ciudadanos reaccionan al pago de impuestos. Existen países donde los ciudadanos se comprometen a sostener una amplia cultura tributaria y saludables relaciones con sus gobiernos. Sienten gran satisfacción al informarse correctamente y al recibir bienes y servicios provenientes de programas sociales de gran eficiencia (Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía, 2021).

En el caso de Costa Rica, se percibe una cultura tributaria débil en la ciudadanía, en parte por altos niveles de corrupción y la inapropiada gestión de las finanzas públicas. Se observa entonces, que, en gran parte una cultura tributaria débil refleja la calidad, eficacia y transparencia de la ética fiscal que los ciudadanos perciben de sus gobiernos. El pésimo estado de la infraestructura, la inseguridad, numerosos casos de fraude y preocupantes niveles de evasión fiscal constituyen algunos de los aspectos que provocan que el país caiga bajo la influencia de una débil cultura tributaria.

Diferentes estudios conducidos reconocieron un gran volumen de incumplimiento tributario.

En el país se presenta un esquema fiscal caracterizado por la concentración de dos impuestos: el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado. Se maneja un sistema de

diferentes tasas impositivas para un solo impuesto y existe una cierta complejidad en cuanto a los procesos de pago.

El aumento constante del gasto público coloca aún más presión al Ministerio de Hacienda para maximizar los fondos recaudados.

Tanto personas físicas como jurídicas pueden fácilmente involucrarse en un caso de evasión de impuestos por varias razones:

- No existe una educación fiscal previa.
- Se percibe un bajo riesgo de ser detectado.
- Falta de disciplina e información.
- Trabajo informal.
- Falta de confianza hacia el gobierno.
- Existe una presión económica que no se puede solventar de otra manera.

El incumplimiento tributario compromete las funciones del estado y perjudica la integridad del sistema fiscal del país.

El Libro Blanco (2002) menciona lo siguiente: “Existe indiferencia sobre el manejo y el destino de los recursos, que se traduce en mayor propensión y tolerancias a la evasión, los individuos muy poco interesados en el destino de los recursos, y asume la forma de cierta hostilidad hacia los impuestos. Existe una mayor preocupación por el uso socialmente distribuido, sobre todo en el financiamiento de programas sociales para grupos vulnerables”.

#### **2.1.4 El impuesto a las ganancias en Costa Rica**

El impuesto sobre la renta se basa en la idea de la renta producto, lo que indica que las únicas rentas gravables provienen de los elementos productivos que son el trabajo la tierra y el capital. La idea que las ganancias de capital no son gravables en Costa Rica es parcialmente errónea y existen vacíos en la jurisprudencia al respecto. Las ganancias de capital se producen por condiciones ajenas al contribuyente y por lo tanto no se consideran gravables.

De acuerdo con la ley, se identifican dos excepciones específicas:

La renta gravable proviene de las operaciones normales de cada contribuyente, por lo tanto, si se vende un edificio, los ingresos se consideran gravables si esta acción es parte de las actividades normales de la empresa como podría ser en el caso de una inmobiliaria. Existía una definición dentro la ley para lo que se considera una actividad habitual, la cual fue declarada inconstitucional por lo que el concepto puede ser subjetivo a diferentes juicios y condiciones.

Cuando se vende un activo de propiedad, planta y equipo el cual ha sido sujeto a un gasto por depreciación a través de los años, entonces la diferencia entre el valor histórico y el precio de venta se registra como una renta gravable. A pesar de lo que se estipula por ley, la Administración Tributaria en un intento de flexibilizar el termino de habitualidad, ha desarrollado una tesis a partir de la idea que la renta es gravable siempre que exista un interés mercantil, este presente o no un elemento de habitualidad. Esto, en síntesis, quiere decir que la renta de un contribuyente es gravable por el simple hecho de buscar lucro, aun ante la ausencia de habitualidad y sin importar la naturaleza del negocio o de la actividad lucrativa. Este enfoque contractivo requiere de una reforma legal y es desfavorable y controversial la interpretación literal de su contenido.

### 2.1.5 Hacienda Digital

A como pasa el tiempo se vuelve cada vez más indispensable el uso de nuevas tecnologías que ayuden a aumentar el rango de influencia del gobierno para llegar así a un mayor número de sujetos pasivos y optimizar los recursos del Estado.

Para el gobierno costarricense, el Proyecto de Hacienda Digital (PHD) surge como respuesta a los problemas derivados de una compleja situación tributaria. El crecimiento económico y las sensibles circunstancias sobre la deuda sufrieron por años. Ante los obstáculos que surgieron, se presentaron numerosas propuestas por parte de la Contraloría, las cuales coincidían siempre con la misma observación: el Ministerio de Hacienda debía de realizar mejoras a los sistemas de información disponibles a la población.

Para lograr un cambio radical en su modelo operativo era necesario impulsar la idea de que, a partir un enfoque holístico, El Ministerio de Hacienda aproveche las tecnologías digitales lo que haría más eficiente la interacción con los contribuyentes y se esperaba agregar así un verdadero valor público (Ministerio de Hacienda, 2022).

El proyecto fue impulsado teniendo en cuenta la enorme transformación que se requiere en la institución no solo en la introducción de tecnologías de punta sino también en cambios estructurales, en los modelos de operación y las competencias del talento humano para poder garantizar la promesa del valor público, incorporando servicios donde el enfoque principal es la ciudadanía, pero atendiendo simultáneamente a la demanda por eficiencia e innovación mediante la optimización de la calidad de los datos ambientalmente sostenibles, proactivos y confiables.

El mes de noviembre del 2020 marca el inicio de una optimista campaña al aprobarse la Ley No 9922 Contrato de Préstamo No 9075- CR dirigida a financiar el proyecto Fiscal

Management Improvement (PHD), basado en la modernización y digitalización de los sistemas de información del Ministerio de Hacienda.

Un avance importante al sistema integrado de tributación en línea fue la incorporación de COTS (Comercial Off The Shelf), un software informático usado en la actualidad en varios países y cuyos parámetros se ajustan a las necesidades y condiciones específicas de cada territorio. El sistema cuenta con modernas herramientas que permiten garantizar el pago correcto de los impuestos, evita la evasión y el fraude, además aumenta la eficiencia operativa del Ministerio de Hacienda. Es útil mencionar que las primeras transacciones no se recibieron hasta agosto del 2021 y, a partir de ese momento se da el inicio de contratación de los COTS principales y se conformó la Unidad Coordinadora del Proyecto.

Para financiar el proyecto, el Banco Mundial le ha concedido el préstamo al gobierno por un monto de \$156.6 millones de dólares que va honorado en etapas, durante un lapso de seis años.

El préstamo del Banco Mundial equivale al 0.26% en razón de deuda sobre el PIB. Se estima que el proyecto producirá beneficios para el país de al menos \$ 5,681.85 millones en los próximos 10 años, lo que representa un 9.5% del PIB y una tasa en Retorno (ROI) de 142%.

El ambicioso proyecto se ha popularizado rápidamente y no fue sin adquirir críticas negativas de varios sectores donde los contribuyentes desearon expresar su desacuerdo, indicando que la probabilidad de obtener los resultados especulados es baja. La oposición argumentó que para obtener los objetivos establecidos se requiere de un sistema que logre producir datos suficientes y esto tardaría varias décadas, cuestionando también la transparencia con que se determinaron los cálculos que llegaron a una cifra tan alta para financiar el proyecto, así como información sobre las estimaciones para el cálculo del ROI y los sumados \$47 millones destinados

a servicios de consultoría. El gobierno costarricense insiste en seguir las tendencias tecnológicas globales y coincide con las entidades internacionales en que el PHD atiende a las necesidades fiscales, incluyendo la importancia de simplificar el sistema para pagar impuestos, mejorar el monitoreo y gestión del gasto público, la deuda, la evasión fiscal y promueve una transformación en la cultura tributaria y la responsabilidad institucional de los órganos principales involucrados en la legislación fiscal de Costa Rica (Decreto Legislativo No 9922, Expediente No 22.016, 2020).

El préstamo del Banco Mundial tiene un plazo de amortización de 33.5 años, con 6 años de vigencia y una tasa actual de 2.78% (Patricia Leitón, 2020).

El Ministerio de Hacienda continúa elaborando una imagen enfocada a tratar la atención del contribuyente como un cliente. Para conmemorar la semana de educación y cultura fiscal, el Ministerio de Hacienda extiende del 18 de setiembre al 13 de octubre, una serie de programas de charla en línea abarcando un número de temas de interés fiscal que incluyen:

- Como completar correctamente el formulario de inscripción, des inscripción y modificación de datos dente la DGT.
- Requisitos para aplicar al régimen simplificado.
- Beneficios y requisitos del régimen especial agropecuario.
- El IVA y su aplicación al sector turístico.
- Sanciones por incumplimiento tributario y como evitarlas.
- Como confeccionar un comprobante electrónico.
- Deberes tributarios para anfitriones de estancias transitorias.
- Como presentar una queja ante el Ministerio de Hacienda.

El Proyecto de Hacienda Digital para el Bicentenario pretende transformar al Ministerio de Hacienda en una institución modernizada e innovadora en actualización digital que garantiza un mejorado desempeño en la gestión de administración pública para que Costa Rica progrese en dirección a un futuro sostenible y la protección del bien social.

## **2.2 MARCO CONCEPTUAL**

### **2.2.1 Código de normas y procedimientos tributarios Ley 4755**

#### **2.2.1.1 Alcance**

El Código de las normas y procedimientos tributarios fue decretado en 1971 para brindar mejoras a la gestión fiscal del estado y asegurar que se cumplieran las obligaciones tributarias de los contribuyentes, sometiéndolos a reglamentos y disposiciones para dichos propósitos y estableciendo ciertas multas y penalizaciones a las que se ven expuestos los sujetos pasivos ante el incumplimiento de un deber formal o material en cuanto al fisco.

#### **2.2.1.2 La determinación**

De acuerdo con el artículo 120 del (Código Tributario, 1971) se requiere de un grado de responsabilidad y determinación por parte del contribuyente para cumplir con los procesos establecidos con el fin de pagar tributo ante el Ministerio de Hacienda. Por esta razón la determinación se reconoce como un deber de iniciativa cuando no proceda la intervención de la Administración Tributaria.

##### **2.2.1.2.1 Determinación administrativa**

La determinación administrativa se define como el hecho de reconocer por parte de la administración Tributaria la existencia y cuantía de un crédito fiscal que ha sido declarado.

### **2.2.1.3 Deberes formales**

Los deberes formales de los contribuyentes y de los responsables que se deben de cumplir con el fin de facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación por parte de la Administración Tributaria se describen como Obligaciones de los Particulares en el artículo 128 del Código de Normas y Procesos Tributarios.

El Ministerio de Hacienda indica que los deberes formales de mayor importancia que se deben de tomar en cuenta por parte de los contribuyentes son los siguientes:

- Declarar y pagar los impuestos.
- Efectuar pagos parciales en efecto de impuestos sobre la renta.
- Emitir facturas y comprobantes que respalden los ingresos y los gastos declarados por las personas físicas y jurídicas.
- Producir información de trascendencia tributaria (declaraciones informativas).
- Mantener los registros contables aplicando medios que permitan analizar fácilmente la naturaleza y el giro de los sujetos pasivos durante sus actividades comerciales.
- Actualizar constantemente la información del contribuyente en el Registro Único Tributario (Código Tributario, 1971).

#### **2.2.1.3.1 Sujeto activo**

El sujeto activo es el acreedor del tributo. Se refiere a la persona jurídica y de condición pública que tiene como objetivo exigir el cumplimiento y recaudación del tributo. Los ingresos que se obtienen son de beneficio indirecto al sujeto pasivo a través de la contribución del pago de los gastos públicos.

#### **2.2.1.3.2 Sujeto pasivo**

Es el deudor del tributo. Contribuyente o sustituto. El sujeto pasivo no necesita ser la persona que realiza el acto imponible de la cual surge la obligación fiscal, sino que su función se limita a cumplir con el pago de los tributos. El sujeto pasivo puede ser una persona física o jurídica.

#### **2.2.1.3.3 Hecho generador**

Es el hecho generador el cual da origen a la obligación tributaria. La persona física o jurídica realiza actividades comerciales que producen ganancias económicas. Estas actividades comerciales se encuentran sujetas a distintos impuestos dependiendo en las condiciones de cada caso. Se da a cabo el hecho generador de la obligación tributaria desde el momento en que se dan las circunstancias materiales que se requieren para hacer surgir los efectos correspondientes y dentro de las situaciones jurídicas a partir del momento en que se constituyen con relación al derecho aplicable.

#### **2.2.1.3.4 Domicilio fiscal**

El domicilio fiscal es la ubicación registrada por los sujetos pasivos ante la Administración tributaria que sirven en la función de comunicar notificaciones y actuaciones administrativas relevantes para los contribuyentes.

#### **2.2.1.3.5 Obligado tributario**

El obligado tributario u obligado por deuda propia es aquella persona física o jurídica a la cual se le puede atribuir un hecho generador de la obligación tributaria.

#### **2.2.1.4 El periodo fiscal**

En la actualidad, el periodo fiscal en Costa Rica abarca desde el 1ro de enero hasta el 31 de diciembre, por lo que se da una fecha límite para presentar las declaraciones y liquidar impuestos que vence el 15 de marzo de cada año. Es importante para el contribuyente tener al día los registros contables y que cuenta también con la documentación que respalda los gastos incurridos durante el ciclo fiscal.

En el pasado, antes que entrara en vigor la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Publicas (Ley 9635, 2018), las personas aplicaban un periodo fiscal marcado por cosechas de café empezando el 1ro de octubre y terminando el 31 de setiembre de cada año.

#### **2.2.1.5 De las infracciones administrativas**

Los contribuyentes que no cumplen con sus deberes formales y materiales son sometidos a sanciones como parte de la gestión fiscal por parte del Ministerio de Hacienda.

Surgen inconvenientes por el incumplimiento de la ley tributaria que representan pérdidas para el sujeto activo y los cuales resultan en procesos dirigidos al contribuyente para sancionar a los responsables. Estos procesos se califican como infracciones administrativas y delito tributario.

El artículo 71 del (Código Tributario, 1971) determina que “las infracciones administrativas son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que se ha de observar en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios”.

De acuerdo con la ley costarricense, estas sanciones no pueden ser presentadas ante la Administración Tributaria como gastos deducibles. Fuertes sanciones causan impactos relevantes a las finanzas de una empresa. El Código Tributario claramente menciona (art 78 al 87) las multas

respectivas aplicadas a los incumplimientos causados por la omisión de declaraciones, fracasar a emitir facturas, inexactitud en los datos y resistencia a la intervención administrativa.

#### **2.2.1.5.1 Los delitos**

El delito tributario se define como el hecho intencional de eludir el pago de impuestos, no declarar tributos, obtener créditos que no corresponden o disfrutar de beneficios fiscales que no aplican a la empresa ni al giro del negocio. El delito tributario tiene como objetivo defraudar al fisco para así obtener una ventaja injusta en el mercado.

En el artículo 92 del Código Tributario se declara lo siguiente:

El que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública con el propósito de obtener, para si o para un tercero, algún beneficio patrimonial, evadiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que hayan debido retener, o ingresos a cuentas de retribuciones en especie u obteniendo indebidamente evoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o los ingresos a cuenta o de las devoluciones o los beneficios fiscales indebidamente disfrutados u obtenidos exceda de quinientos salarios base, será castigado con la pena de prisión de cinco a diez años.

Se considera excusa legal absoluta el hecho de que el sujeto repare su incumplimiento, sin que medie requerimiento ni actuación por parte de la Administración Tributaria para obtener la reparación.

El contador público también es sujeto a una respuesta penal en el evento de una acción u omisión dolosa. De acuerdo con el Código Tributario, el servidor público puede ser sancionado con una sentencia carcelaria de 3 a 10 años y una inhabilitación de entre 10 a 15 años para el ejercicio de cargos y empleos públicos. Por una acción u omisión culposa, el funcionario público

puede recibir sentencias de uno a tres años en prisión con inhabilitación del 10 a 20 años para ejercer cargos y oficios públicos (Ley 4755, 1971).

#### **2.2.1.6 Determinación de oficio**

Si la Administración Tributaria solicita el cumplimiento de la obligación fiscal y el sujeto pasivo no responde o no cumple con lo requerido, se procederá a realizar la determinación de oficio en conformidad con lo establecido por la ley fiscal. Si no se han presentado declaraciones juradas o si las presentadas son rechazadas por considerarse falsas, incompletas o ilegales, la Administración Tributaria podría declarar de oficio la obligación del contribuyente.

Los efectos de las liquidaciones o determinaciones tributarias de oficio pueden ser previas o definitivas. El artículo 126 del Código Tributario (Efectos de las liquidaciones o determinaciones tributarias de oficio) dice así:

Tendrán consideración de definitivas todas las practicas mediante la comprobación por parte de los órganos de la fiscalización, de los hechos imponible y su valoración, exista sí o no liquidación previa. Todas las demás tendría carácter de determinación o liquidaciones previas( Ley 4755, 1971).

### **2.2.2 Ley 7092 Impuesto sobre la renta**

#### **2.2.2.1 La base imponible**

Para el Ministerio de Hacienda, la base imponible se considera como la cuantía por la cual se determina un impuesto. Para obtener una cuota monetaria es indispensable primero establecer la base imponible correspondiente. Sobre esta cuantía se aplica el tipo de gravamen correspondiente a cada contribuyente.

El proceso para obtener la base imponible es establecido a través de la ley de cada impuesto. Sin embargo, existen tres métodos aplicados en general para todos los impuestos:

- Método de estimación directa: se determina en función a los beneficios de la empresa. La base imponible se obtiene mediante los datos reales del contribuyente.
- Método de estimación objetiva: se trata de obtener la base imponible mediante una serie de módulos, ratios y magnitudes que permiten una cuantía de manera objetiva.
- Método de estimación indirecta: bajo este método, la base imponible es calculada por la Administración Tributaria utilizando informes periciales adecuadamente razonados.

En el caso del impuesto sobre la renta, se aplica el método directo y la base imponible es determinada con relación a todas las utilidades captadas por una persona física o jurídica. A esta base imponible se le pueden aplicar ciertas deducciones y beneficios que permite la legislación para así obtener la base imponible definitiva.

La institución educativa privada estudiada en la investigación presente es sujeta al impuesto sobre la renta debido a su giro habitual de negocio donde se producen ingresos gastos y costos, por lo que la convierte en contribuyente obligado a declarar sus utilidades en cada periodo fiscal.

#### **2.2.2.2 Renta bruta**

La renta bruta representa todos los ingresos de un contribuyente antes de cualquier deducción. En términos simples, la renta bruta se refiere a los ingresos brutos antes de impuestos y descuentos.

El artículo 5 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta dice así:

La renta bruta es el conjunto de ingresos o beneficios percibidos en el periodo del impuesto por el sujeto pasivo (Ley 7092, 1988).

En Costa Rica, el concepto de renta bruta es esencial para comprender como se calcula el impuesto sobre la renta de acuerdo con los reglamentos y leyes vigentes en el país.

### **2.2.2.3 Renta neta**

La renta neta se calcula al restar al monto registrado de la renta bruta todos los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir una utilidad o beneficio para el sujeto pasivo. La base imponible es definida a partir de la renta neta.

En síntesis, la renta neta es el resultado al restar todos los gastos deducibles a la renta bruta.

### **2.2.2.4 Ingresos gravables**

Los ingresos que representan materia gravada son todos esos que surgen como ingresos regulares como son ingresos por ventas de bienes y servicios. Se calcula al restar a los ingresos netos percibidos todos los gastos permitidos por la ley antes de las deducciones fiscales (Ley 7092, 1988).

### **2.2.2.5 Exclusiones de la renta bruta (ingresos no gravables)**

De acuerdo con el artículo 6 de la ley del impuesto sobre la renta, no forman parte de la renta bruta los siguientes ingresos:

- a) Los aportes del capital social de dinero o especie.
- b) Las revaluaciones de activo fijo.

- c) Las utilidades, dividendos, participaciones sociales y cualquier otra forma de distribución de beneficios, pagados o acreditados a los contribuyentes a que se refiere el art. 2 de esta ley.
- C2) Las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negocios sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieran celebrado o ejecutado totalmente o parcialmente en el país.
- d) Las ganancias de capital gravable en capítulo XI, rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, salvo las derivadas de los bienes o derechos afectos a las actividades del contribuyente o cuando constituyan una actividad habitual, en tal caso deben tributar de acuerdo con las disposiciones de este título I, Impuesto a las Utilidades. Estarán exentas las ganancias de capital obtenidas por sociedades mercantiles que desarrollan una actividad lucrativa en virtud de la enajenación de acciones y de otros títulos de participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad afectos a su propia actividad lucrativa, en la parte correspondiente a utilidades no distribuidas.
- e) Para efecto del impuesto que grava los ingresos percibidos o puestos a disposición de las personas físicas domiciliadas en el país, no se consideraran ingresos afectos a este impuesto, las herencias, los legados y los bienes gananciales.
- f) Los premios de la lotería nacional
- g) Las donaciones de acuerdo a lo establecido en el inciso q) del art.8
- h) La distribución de dividendos cuando el socio sea otra sociedad de capital domiciliada en nuestro país, en el tanto esta última desarrolle una actividad económica y esté sujeta a este impuesto (Ley 7092, 1988).

#### **2.2.2.6 Gastos deducibles**

Los gastos deducibles están relacionados directamente a la generación de ingresos de una persona. Estos gastos se les restan a los ingresos brutos para obtener el beneficio sujeto a la base imponible con respecto al impuesto sobre la renta. Los gastos deducibles no pueden ser dirigidos a cubrir cuentas privadas de los socios ni cualquiera de los empleados de la empresa. De esta manera se reconoce un gasto útil, necesario y pertinente para producir una utilidad o beneficio al registrar disminuciones en los activos y otros recursos de la entidad como resultado por ejemplo de un arrendamiento pagado por adelantado que se deba de ajustar porque ha transcurrido cierto tiempo o con el incremento de un pasivo producto de la acumulación de gastos.

#### **2.2.2.7 Gastos no deducibles**

Estos son gastos que no pueden ser restados a la renta bruta pues no se consideran directamente relacionados con la producción de los beneficios y el giro habitual de la empresa. Es de gran importancia para los contribuyentes reconocer cuales son los gastos no deducibles para evitar infracciones pecuniarias por deducir gastos que no aplican. En el artículo 8 y 9 de la ley del impuesto sobre la renta se ilustra una lista detallada de los gastos deducibles y no deducibles aceptados por el Ministerio de Hacienda (Ley 7092, 1998).

#### **2.2.2.8 Beneficios fiscales**

El beneficio fiscal se refiere a cualquier ahorro o mejora patrimonial de una persona física o jurídica que da como resultado una rebaja en el pago de un impuesto. Estas exenciones, reducciones o beneficios se ven contempladas en la legislación correspondiente de acuerdo con los diferentes impuestos aplicables. Estas exoneraciones se otorgan como incentivos a los

contribuyentes por cumplir con ciertas acciones y prácticas de interés social, laboral y medioambiental.

El beneficio fiscal también se aplica para describir una administración pública que obtiene mayores ingresos provenientes de impuestos los cuales superan los gastos necesarios para operar eficientemente, en función de un superávit en la administración.

La Administración Tributaria permite varios tipos de beneficios fiscales:

- Exención: son rentas completamente exentas del pago de un impuesto, ya sea por su importancia social o porque debido a las condiciones así lo determine el procedimiento de las normas y leyes vigentes.
- Reducción: se la disminución a los ingresos de la renta bruta que están sujetos a impuestos.
- Deducción: son reducciones aplicadas a la base imponible de un impuesto que se obtienen al cumplir con ciertas condiciones establecidas por ley.
- Subvención: algunas subvenciones se consideran beneficios al no ser reintegrables.

El hecho que un contribuyente disfrute de un beneficio fiscal no lo exime del cumplimiento tributario adecuado. El Ministerio de Hacienda tiene el interés legítimo y cuenta con los mecanismos necesarios para fiscalizar el cumplimiento de las personas físicas o jurídicas que se benefician de alguna exoneración para comprobar que se obtuvo de forma correcta. Cualquier ley dentro de la legislación costarricense que otorgue beneficios fiscales debe de establecer las condiciones y requisitos específicos para que sean reconocidos. Todos los contribuyentes deben de estar al día con sus obligaciones tributarias para poder obtener algún tipo de beneficio fiscal.

En el contexto del impuesto sobre la renta y con relación a la entidad privada educativa sujeta al presente estudio se reconoce como un beneficio fiscal los gastos por salarios a personas

con discapacidades que deben de laborar en posiciones competitivas. La legislación permite reducir dos veces la cantidad pagada a los empleados bajo estas condiciones.

## **2.2.3 NIC 12- Impuesto a las ganancias**

### **2.2.3.1 Alcance**

La NIC 12 fue diseñada en función del tratamiento contable de los impuestos a las ganancias para el registro apropiado de las transacciones y las revelaciones requeridas dentro de los Estados Financieros de una entidad. Normalmente, se dan casos donde las empresas registran ganancias dentro de la información financiera que no necesariamente coinciden con los montos presentados en la declaración del impuesto sobre las utilidades, esencialmente porque las empresas, en su afán de brindar relevancia al principio de negocio en marcha, siguen protocolos contables de naturaleza financiera, lo cual no siempre va de la mano con los objetivos de la Administración Tributaria.

### **2.2.3.2 Objetivo**

El objetivo principal de esta norma es ilustrar la manera correcta para obtener la conciliación entre la utilidad neta contable y la utilidad fiscal de una compañía.

### **2.2.3.3 Base fiscal**

La base fiscal de un activo se basa en el monto que será deducible en términos fiscales sobre los beneficios económicos que se puedan conseguir en el futuro cuando la entidad recupere el importe en libros.

La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que sea deducible respecto a dicho rubro en materia fiscal.

#### **2.2.3.4 Partidas temporarias (temporales)**

Se define como las divergencias que surgen entre el importe en libros de un activo o pasivo y el valor de la base fiscal de estos mismos. Se reconocen dos tipos de diferencias temporales:

- I. Diferencias temporales imponibles: estos producen un incremento en los importes imponibles cuando se reconoce un beneficio fiscal futuro, cuando el importe en libros de un activo se recupere o el pasivo sea liquidado. El sujeto pasivo tiene potestad para anticipar en el tiempo la aplicación de deducciones fiscales con el fin de definir el monto de las obligaciones tributarias en el periodo actual. Un ejemplo puede ser ingreso que se grava una vez que se ha cobrado.
- II. Diferencias temporarias deducibles: estos son los que dan origen a importes que se deducirán para determinar el beneficio fiscal de periodos en el futuro, cuando el importe en libros de un activo se recupere o el pasivo sea liquidado. Las diferencias temporales deducibles surgen a través de disposiciones fiscales que obligan al sujeto pasivo a diferir en el tiempo las transacciones que pueden deducirse a la base sobre la que se definen los impuestos del periodo actual. Un ejemplo puede ser una provisión no deducible en la declaración fiscal.

Tradicionalmente, mediante el uso de la NIC- 12 el termino aceptado ha sido de diferencias temporarias, pero más tarde, en la (NIIF para PYMES, 2017), dentro de la sección 29, estos mismos términos son mencionados como diferencias temporales.

### **2.2.3.5 Partidas permanentes**

Tanto partidas permanentes como las temporales son términos utilizados en la contabilidad en referencia a la duración de un activo o un pasivo. Mientras que las partidas temporales se planean cancelar en un año o menos, las partidas permanentes se pretenden mantener por más de un año. Las partidas temporales se ven involucradas directamente al giro operativo normal de cada empresa. No obstante, las partidas permanentes surgen por discrepancias entre procesos contables y el cumplimiento fiscal, por lo que pueden permanecer en los estados financieros indefinidamente.

Las contradicciones en los criterios contables y los procesos tributarios dan origen a todas las diferencias ya sean permanentes o temporales.

### **2.2.3.6 Conciliación Fiscal**

La conciliación fiscal representa un mecanismo para filtrar la utilidad contable de una entidad y convertirla una utilidad fiscal. La conciliación fiscal consiste en la operación numérica que se aplica al tomar la utilidad contable, restar los ingresos no gravables, sumar todos los gastos deducibles y finalmente restar los beneficios fiscales que una empresa pueda obtener de la Administración Tributaria. La utilidad contable o utilidad neta se convierte en la base imponible para determinar el impuesto corriente que se debe declarar ante el ministerio de hacienda.

Tanto la Ley del Impuesto Sobre la Renta (art. 57) como la (NIC 12, 1996) mencionan la conciliación fiscal y establecen que es un requisito necesario en el proceso del cumplimiento tributario.

### **2.2.3.7 Cálculo del impuesto corriente**

El impuesto corriente se define como el monto a pagar o reembolsar a partir del impuesto a las ganancias relacionado a la utilidad o pérdida fiscal del periodo contable actual o de periodos anteriores. El impuesto corriente se identifica mediante los importes imponibles y deducibles registrados en la declaración fiscal del año correspondiente.

Una empresa puede registrar un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto que se debe pagar por las ganancias fiscales del periodo actual y los anteriores. Si el importe pagado es superior al importe por pagar, el exceso debe registrarse como un activo por impuestos corrientes.

Para registrar activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos se requiere seguir los pasos siguientes:

- I. Identificar todos los activos y pasivos que puedan afectar las ganancias fiscales si se recuperan o se liquidan por su importe en libros.
- II. Determinar la base fiscal, en la fecha en que se informa sobre los activos, pasivos y otras partidas que tengan base fiscal.
- III. Calcular las partidas temporales, pérdidas y créditos fiscales que no se utilizaron.
- IV. Medir los activos y pasivos por impuestos diferidos calculando los efectos que puedan resultar por una investigación de la Administración tributaria, aplicando tasas impositivas que estén aprobadas al final del periodo del que se informa y que se especula serán aplicables una vez que se recupere el activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos.

- V. Identificar las correcciones a los activos por impuestos diferidos, de manera que sea igual el importe neto y el importe máximo que probablemente surja ante una ganancia fiscal.
- VI. Distribuir los impuestos diferidos entre los rubros pertinentes del resultado integral y el patrimonio.
- VII. Revelar la información requerida.

#### **2.2.3.7.1 Asientos de partidas diferidas**

Cuando se mide un activo o pasivo por impuestos diferidos se aplica la tasa impositiva establecida por la Administración Tributaria.

Para identificar los activos y pasivos por impuestos diferidos se debe de preparar un balance fiscal contemplando los siguientes puntos:

- Todos los activos y pasivos reconocidos en el balance contable valorados por su base fiscal.
- Todas las demás transacciones que no se reconocen como activos ni pasivos en el balance contable, pero están sujetos a una base fiscal.

Posteriormente se debe comparar el balance contable con el balance fiscal.

#### **2.2.3.7.2 Activo por impuestos diferidos**

Son los montos atribuidos al impuesto sobre las ganancias que se considera serán recuperados en el futuro. El activo por impuesto diferido se produce a raíz de las diferencias temporarias deducibles, la compensación por pérdidas registradas en periodos pasados que aún no han sido deducidas a nivel fiscal y el reconocimiento de créditos provenientes de periodos anteriores que no fueron usados.

### **2.2.3.7.3 Pasivo por impuestos diferidos**

Son los montos atribuidos al impuesto sobre las ganancias que se espera pagar en el futuro. Los pasivos por impuesto diferido surgen a raíz de las diferencias temporales imponibles.

### **2.2.3.8 Estado de resultados Integral**

El Estado de Resultados Integral es un informe donde se registran las partidas relacionadas a las ganancias y pérdidas en un periodo específico el cual incluye varias transacciones como ingresos de actividades ordinarias, costos de venta, gastos por impuestos etc. (NIC 1, 2001). También incluye movimientos por condiciones relacionadas a resultados no realizados, que influyen en el patrimonio y reflejan flujos proyectados de utilidades.

El estado de Resultados Integral responde a un orden de índole financiera lo que significa que al final de un periodo se produce una utilidad o pérdida contable, la cual se determina antes de los impuestos sobre la ganancia aplicando los principios estipulados por las NIIF.

### **2.2.3.9 Estado de resultados fiscal**

Los principales objetivos de la Administración Tributaria es recaudar más ingresos por medio de impuestos. Cuando la información financiera presenta partidas que incluyen activos, pasivos y otros movimientos que pueden ser sujetos a una base imponible, es necesario identificar todas las partidas que podrían afectar las ganancias fiscales en el caso que se recuperen o se liquiden los importes en libros.

La utilidad o pérdida fiscal se adjudica a un periodo contable en el que se calcula el impuesto a las ganancias siguiendo como base, los procedimientos establecidos por la Administración Tributaria.

## **2.3 MARCO CONTEXTUAL**

### **2.3.1 Aspectos históricos**

Fundada en 1987, la institución educativa privada de primaria estudiada abrió las puertas con el fin de formar jóvenes buscando su desarrollo integral, ofreciendo una educación de excelencia donde surjan personas competitivas listas para afrontar los desafíos contemporáneos de la sociedad.

### **2.3.2 Características demográficas**

La población estudiantil del centro educativo privado de primaria estudiado está compuesta de niños de 6 a 12 años residentes del distrito Mercedes Norte y sus alrededores.

### **2.3.3 Características geográficas**

La institución privada de primaria en el estudio se encuentra en el distrito de Mercedes Norte en el cantón de Heredia y la provincia de Heredia

## **CAPITULO III: MARCO METODOLOGICO**

### **3.1 ENFOQUE**

El enfoque es cualitativo en el caso de esta investigación de las Ciencias Contables porque se fundamenta en un proceso análisis que permite alcanzar resultados diferentes a los del método cuantitativo porque el objetivo fundamental de esta investigación es hallar la afectación de las normas del impuesto a las ganancias sobre partidas del estado de resultados integral.

Se ha registrado un gran número de interpretaciones diferentes acerca a este enfoque. Para Blasco y Pérez (2007) esta estudia la realidad en su contexto natural y tal como sucede, sacando e interpretando fenómenos de acuerdo con los objetos implicados. Por otro lado, bajo el criterio de Hernández, Fernández y Batista (2010) es un proceso que requiere de la recolección de datos sin medición numérica.

El investigador desarrolla diferentes etapas para poder conducir el estudio asignado. Cada etapa forma parte de una secuencia lógica que se desarrolla a raíz de hechos empíricos y sistémicos diseñados para obtener un resultado.

### **3.2 ALCANCE**

Existen tres tipos de investigación científica que cumplen diferentes criterios dependiendo del método aplicado y los objetivos establecidos. De acuerdo con Sabino (2000) la investigación se considera un esfuerzo que se emprende para resolver un problema, claro está, un problema de conocimiento (pág. 47).

El alcance es descriptivo, por ser el mejor método de recolección de información que demuestra las relaciones y describe el mundo tal cual es., siendo la contabilidad una abstracción de la realidad de las transacciones que realiza el sujeto pasivo objeto de estudio.

### **3.3 DISEÑO**

Según Arias (2006), el diseño es la estrategia general que adopta el investigados para responder al problema planteado.

El diseño del trabajo de investigación presente es no experimental basado en el análisis de las variables independientes en su forma natural sin ser manipuladas en la medición del objeto de estudio.

Para Sampieri (2003), el diseño señala al investigador lo que debe de hacer para poder alcanzar su objetivo de estudio, contestar los interrogantes que se ha planteado y analizar la certeza de la hipótesis formulada en un contexto en particular.

### **3.4 UNIDADES DE ANALISIS U OBJETO DE ESTUDIO**

El objeto de estudio en una investigación es una parte de la realidad de interés educativo para el investigador.

Para Bautista (2012) El objeto de estudio es aquello que queremos saber sobre algún tema o situación, también llamado fenómeno de interés. Surge de alguna inquietud o problemática, ya sea propia o ajena.

El objeto de estudio en una investigación es lo que se trata de comprender o averiguar, y que contempla el asunto que se estudia en una investigación.

### **3.5 POBLACION**

La población aplicada en el trabajo de investigación con relación a la munidad de análisis incluye la declaración jurada del impuesto sobre la renta junto con el estado de resultados integral de la institución educativa privada de primaria del año 2023.

### **3.6 TIPO DE MUESTRA**

Hernández Sampieri y Mendoza Torres (2018) sostienen que la muestra es el subgrupo de una población o universo que te interesa, sobre la cual s recolectan los datos pertinentes.

### **3.7 CRITERIOS DE INCLUSION Y EXCLUSION**

Según Arias Gómez, Villasis Kever, & Miranda Novales (2016) “los criterios que especifican las características que la población debe de tener son denominados criterios de elegibilidad o de selección. Tales criterios son los de inclusión, exclusión y eliminación, que delimitan la población elegible.”.

A continuación, se detallan los criterios de inclusión y exclusión de la muestra a analizar para el trabajo de investigación presente:

**Tabla 1***Criterios de inclusión y exclusión*

Criterios de inclusión	Criterios de exclusión
Partidas de ingresos	Partidas del estado de resultados integral que no se ven afectadas por la ley del impuesto sobre las ganancias
Partidas de gastos	
Beneficios fiscales	Partidas del balance general que no se ven afectadas por la ley del impuesto sobre las ganancias
Partidas de impuestos diferidos	
Impuesto corriente	Estado de flujo de efectivo
Cualquier otra partida en el estado de resultados que se vea afectada por la ley del impuesto a las ganancias	
Información a revelar pertinente a todas las partidas afectadas por la ley del impuesto a las ganancias	

*Nota: Elaboración propia, 2024*

### 3.8 CONSIDERACIONES ETICAS

Durante la investigación, se obtiene acceso a datos financieros sumamente importantes para el objeto de estudio, por lo tanto, el investigador debe operar respondiendo a los más altos niveles de ética posibles. Toda información recopilada es confidencial y será manejada con mucha discreción, garantizándole a la institución educativa privada de primaria que toda la información producida a través del estudio será de uso educativo e investigativo, llegando así a un acuerdo de mantener el anonimato en todo momento para la persona investigada.

La ética es un tipo de saber de los que pretenden orientar la acción humana en un sentido racional en el conjunto de nuestras vidas (Cortina 1994).

### **3.9 INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE INFORMACION**

Conformados por los procedimientos que le dan al investigador la capacidad de adquirir la información requerida para cumplir con los objetivos de una investigación. El instrumento de recolección de información se refiere a cualquier recurso disponible al investigador para abordar un fenómeno y adquirir del el datos y evidencias útiles para los fines de la investigación. Las técnicas implementadas para la recolección de datos en la investigación presente provienen de documentos y registros. Esta técnica implica estudiar los datos provenientes de la documentación disponible como actas, reportes, bases de datos, declaraciones, libros etc. Un aspecto esencial para aplicar este método radica en la capacidad de encontrar e identificar los datos apropiados.

La técnica de revisión documental, de acuerdo a Useche, Artigas y Queipo (2020) es la exploración exhaustiva de textos y documentos sobre un tema en particular. Se aplica esta técnica para seleccionar y extraer la información sobre la variable, desde diferentes ópticas abordadas, permitiendo así profundizar sus conocimientos sobre el tema y la variable en términos de integración, corroboración y de crítica.

### **3.10 VARIABLES O CATEGORIAS**

Arturo Rivas Tovar (2015) menciona que una variable es “algo” que, aunque resulte tautológico, “varía o cambia de valor”. Por lo general una variable contiene algún factor decisivo en la explicación de un fenómeno. Las variables presentan diferencias en términos de su magnitud por ello están asociadas a unidades concretas: dinero, tiempo, combustible, “puntos”, etcétera.

Dentro del trabajo de investigación presente, las variables son consideradas dependientes o independientes.

### 3.10.1 Variable independiente

Para fines del estudio investigativo, se identifica la ley nacional al impuesto sobre las ganancias como variable independiente(X).

### 3.10.2 Variable dependiente

Para fines del estudio investigativo, se identifican todas las transacciones registradas por la institución educativa privada de primaria que estén sujetas a alguna norma fiscal y de las cuales se requiere un manejo especial dentro de la información financiera para la declaración del impuesto sobre la renta como las variables dependientes(Y).

**Tabla 1**

*Cuadro de operacionalización de las variables*

<b>Objetivo general</b>	<b>Variable dependiente independiente</b>	<b>Definición conceptual</b>	<b>Indicadores</b>
Analizar las implicaciones del impuesto a las ganancias y sus efectos en la base imponible de un centro educativo privado de primaria ubicado en la provincia de Heredia (Costa Rica),	Dependiente(Y) Sistema contable interno	Es control y correcto registro de sus operaciones para cumplir con las necesidades de la gerencia para la toma de decisiones.	Comparación entre las transacciones reales de una empresa y su abstracción cuantitativa y cualitativa para registrarlas

	Independiente(X) Ley del impuesto a las ganancias	Es el conjunto de normas y procedimientos que establece el Estado, para exigir prestaciones pecuniarias de las personas jurídicas.	Comparación entre la regla contable y la norma fiscal que produce afectaciones en las partidas de resultados creando diferencias temporarias y permanentes

*Nota: Elaboración propia, 2024*

### **3.11 ESTRATEGIA DE ANALISIS DE LOS DATOS**

Se produce la estrategia de análisis de los datos a partir de los instrumentos implementados para recopilar información. De realizaron una serie de revisiones a los documentos contables y declaraciones de impuestos sobre la renta para reiterar que la información en es precisa y actualizada para conducir una conciliación fiscal conforme a las normas de información financiera y las leyes vigentes en el país sobre el tratamiento de las partidas afectadas por el impuesto sobre la renta.

La revisión documental se condujo analizando las partidas dentro el estado de resultados integral de la institución educativa de primaria privada, verificando así, los movimientos y montos relacionados a gastos deducibles y no deducibles, ingresos gravables y no gravables, créditos y beneficios fiscales para la correcta determinación para la base imponible del impuesto sobre las utilidades al 2023.

## CAPITULO IV: RESULTADOS

Cada año, el Ministerio de Hacienda actualiza los tramos que se aplican para determinar la base imponible al impuesto sobre la renta para asalariados, jubilados y pensionados, así como a personas físicas con actividades lucrativas y personas jurídicas. A continuación, se ilustran los tramos para el año 2023 que se aplican a las personas jurídicas cuya renta bruta no excede los 122,145,000 de colones:

**Tabla 2**  
*Tramos de renta*

Tramos de renta	Tasa imponible
Desde cero a cinco millones setecientos sesenta y un mil colones (0- 5,761,000) de renta anual.	<b>5%</b>
De cinco millones setecientos sesenta y un mil colones a ocho millones seiscientos cuarenta y tres mil colones (5,761,000- 8,643,000) de renta anual.	<b>10%</b>
De ocho millones seiscientos cuarenta y tres mil colones a once millones quinientos veinticuatro mil colones (8,643,000- 11,524,000) de renta anual.	<b>15%</b>
Sobre el exceso de once millones quinientos veinticuatro mil colones (11,524,000+)	<b>20%</b>

*Nota: Elaboración propia, 2024*

De acuerdo con la información divulgada por la Administración Tributaria, la institución educativa sujeto del presente estudio está sometida a una tasa impositiva del 20% al impuesto sobre la renta para el periodo del 2023.

**Tabla 3**  
*Conciliación fiscal*

<b>(a) Utilidad Contable</b>	<b>-10,357,127.55</b>
<u>Menos: Ingresos No Gravables</u>	
Ingresos por dividendos	
Ingresos por servicios profesionales en el exterior	
Intereses por inversiones en el exterior	
<b>(b) Total Ingresos No Gravables</b>	<b>2,068,015.28</b>
<u>Mas: Gastos No Deducibles</u>	
Impuesto sobre la renta	
Impuesto a la persona jurídica	
Inversiones de lujo	
Estimación por incobrable no aplicada	
Cesantía no aplicada	
Gastos en el exterior	
Gastos personales socios	
Remuneración sin cotizar en la C.C.S.S	
Intereses mayores del 30% de las UAIIDA	
Beneficios a empleados sin retención	
Multas y recargos	
<b>© Total Gastos No Deducibles</b>	<b>18,996,035.00</b>
<u>Menos: Beneficios fiscales</u>	
Salario persona con discapacidad	
Remodelaciones para persona con discapacidad	
Crédito por gastos preoperativos	
Determinación por pérdida diferida	
Beneficio PYMES	
<b>(d) Total Ajuste por Beneficios</b>	<b>1,053,003.40</b>
<b>Total Renta Líquida Gravable= a- b+ - c- d</b>	<b>5,517,888.77</b>
<b>Impuesto Sobre la Renta (5%)</b>	<b>275,894.44</b>

*Nota: Elaboración propia*

**Figura 2***Asiento del impuesto sobre la renta*

	Gasto por Impuesto de Renta	275,894.44	
	Impuesto de Renta Diferido		275,894.44
	Registro del impuesto corriente por pagar a la A.T		

*Nota: Elaboración propia 2024*

**Tabla 4**  
*Declaración – 101*

D 101 Declaracion Jurada del Impuesto Sobre le Renta		
02-	Periodo	2023
04-	Cedula	3-101-
04-I	Para el calculo correcto del impuesto de la renta, favor indicar su tipo de cedula	Juridico
Casilla		Monto
<b>I. Activos y pasivos</b>		
20-	Efectivo, bancos, inversiones transitorias, documentos y cuentas por cobrar	
21-	Acciones y aportes en sociedades	
22-	Inventario	
23-	Activo fijo	
24-	<b>Total activo neto</b>	
25-	Total pasivos	
26-	<b>Capital neto</b>	
<b>II. Ingresos</b>		
27-	Venta de bienes y servicios, excepto los servicios profesionales	
28-	Servicios profesionales y honorarios	
29-	Comisiones	
30-	Intereses y rendimientos financieros	
31-	Dividendos y participaciones	
32-	Alquileres	
33-	Otros ingresos diferents a los anteriores	
34-	Ingresos no gravables incluidos dentro de los anteriores	
35-	<b>Total renta bruta</b>	
<b>III. Costos, gastos y deducciones</b>		
36-	Inventario inicial	
37-	Compras	
38-	Inventario final	
39-	<b>Costo de ventas</b>	
40-	Intereses y gastos financieros	
41-	Gastos de venta y administrativos	
42-	Depreciaciones, amortizacion y agotamiento	
43-	Aporte regimenes voluntarios de pensiones complementarias( max 10% renta bruta)	
44-	Otros costos, gastos y deducciones permitidos por ley	
45-	<b>Total costos, gastos y deducciones permitidos por ley</b>	
<b>IV. Base imponible</b>		
46-	<b>Renta neta</b>	5,517,888.77
46(bis)	Monto no sujeto aplicado al impuesto al salario(acumulado anual)	
47-	<b>Impuesto sobre la renta</b>	275,894.44
51-	Exoneracion zona franca	
53-	Exoneracion otros conceptos	
54-	<b>Impuesto sobre la renta despues de exoneraciones</b>	
<b>V. Creditos</b>		
58-	Creditos familiares	
59-	Otros creditos	
60-	Impuesto del periodo	

Nota: Elaboración propia inspirado en la declaración de impuesto sobre la renta del Ministerio de Hacienda 2024.

**Tabla 5**  
*Conciliación fiscal completada*

(a) Utilidad Contable	-10,357,127.55	-10,633,021.99
Menos: Ingresos No Gravables		
Ingresos por dividendos		
Ingresos por servicios profesionales en el exterior		
Intereses por inversiones en el exterior		
(b) Total Ingresos No Gravables	2,068,015.28	2,068,015.28
Mas: Gastos No Deducibles		
Impuesto sobre la renta		275,894.44
Impuesto a la persona jurídica		
Inversiones de lujo		
Estimación por incobrable no aplicada		
Cesantía no aplicada		
Gastos en el exterior		
Gastos personales socios		
Remuneración sin cotizar en la C.C.S.S		
Intereses mayores del 30% de las UAIIDA		
Beneficios a empleados sin retención		
Multas y recargos		
© Total Gastos No Deducibles	18,996,035.00	19,271,929.44
Menos: Beneficios fiscales		
Salario persona con discapacidad		
Remodelaciones para persona con discapacidad		
Crédito por gastos preoperatorios		
Determinación por pérdida diferida		
Beneficio PYMES		
(d) Total Ajuste por Beneficios	1,053,003.40	1,053,003.40
Total Renta Líquida Gravable= a- b+ - c- d	<b>5,517,888.77</b>	<b>5,517,888.77</b>
Impuesto Sobre la Renta (5%)	275,894.44	275,894.44

*Nota: Elaboración propia, 2024.*

**Tabla 6**  
*Determinación del impuesto diferido*

DETERMINACION IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO						
Activo		NIIF	Fiscal	Diferencia	Efecto ISR	
Activo circulante						
Efectivo		11,990,000.00	9,921,984.72	2,068,015.28	103,400.76	PID
Cuentas por cobrar		8,555,000.00	27,551,035.00	18,996,035.00	949,801.75	AID
Inventarios		7,859,000.00	7,859,000.00			
Total activo circulante		28,404,000.00	45,332,019.72			

*Nota: Elaboración propia, 2024*

**Figura 3**  
*Asientos de ajuste*

Impuesto Sobre la Renta Diferido Activo	949,801.75		
Gasto por Impuesto Sobre la Renta		949,801.75	
Registro de activo por impuesto diferido del periodo			
<u>1</u>			
Gasto por Impuesto Sobre la Renta Pasivo	103,400.76		
Impuesto Sobre la Renta Diferido Pasivo		103,400.76	
Registro del pasivo por impuesto diferido del periodo			
<u>2</u>			

*Nota: Elaboración propia 2024*

**Tabla 7**  
*Revelación de la tasa efectiva*

	REVELACION TASA EFECTIVA		Notas NIC- 12, parrafo 81	
	D- 101	ERI	Valor Absoluto	Valor Relativo%
Utilidad Antes de ISR	100,000.00	100,000.00	30,000.00	30%
Impuesto Sobre la Renta				
(+)Diferencia permanentes	10,000.00	-		
(+)Diferencias temporarias	30,000.00	(9,000.00)	3,000.00	3%
Renta Liquida Gravable	140,000.00			
Tasa de Impuesto	30%			
Impuesto de Renta	42,000.00	33,000.00	33,000.00	33%
Utilidad Neta		67,000.00		

*Nota: Elaboración propia 2024*

Para el ciclo fiscal 2023, la institución educativa privada de primaria cuenta con el siguiente estado de situación financiera:

**Documento 1**

*Estado de Situación Financiera*

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX (nombre comercial protegido)	
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA (en colones)	
ENERO 1 A DICIEMBRE 31 2023	
<b>Activo</b>	
<b>Activo Corriente</b>	
Efectivo y Equivalentes	31,427,388.00
Inventarios	11,235,240.00
Inversiones Transitorias	5,660,334.00
Cuentas por Cobrar CP	2,331,563.00
Otros Activos Corrientes	357,300.00
<b>Total Activo Corriente</b>	<b>51,011,825.00</b>
<b>Activo Fijo</b>	
Propiedad de Inversion	69,576,539.00
Propiedad Planta y Equipo	870,932,660.00
Activos Intangibles	40,472,320.00
Cuentas por Cobrar LP	17,575,097.00
<b>Total Activo Fijo</b>	<b>998,556,616.00</b>
<b>Total Activo</b>	<b>1,049,568,441.00</b>
<b>Pasivo y Patrimonio</b>	
<b>Pasivo Corto Plazo</b>	
Gastos Acumulados por Pagar	8,315,989.00
Cuentas por Pagar Partes Relacionadas	7,480,933.00
Impuesto Sobre la Renta por Pagar	0.00
<b>Total Pasivo Corto Plazo</b>	<b>15,796,922.00</b>
<b>Pasivo Largo Plazo</b>	
Documentos por Pagar LP	134,956,618.00
Obligaciones por Cesantia	4,480,933.00
<b>Total Pasivo Largo Plazo</b>	<b>139,437,551.00</b>
<b>Total Pasivo</b>	<b>155,234,473.00</b>
<b>Patrimonio</b>	
Capital Social	100,000.00
Aporte Adicional de los Socios	303,059,365.00
Superavit por Revaluacion	159,067,953.00
Reserva de Capital	7,000.00
Utilidades no Distribuidas	432,099,650.00
<b>Total Patrimonio</b>	<b>894,333,968.00</b>
<b>Total pasivo y Patrimonio</b>	<b>1,049,568,441.00</b>

*Fuente: Institución Educativa Privada de Primaria 2024*

Para el ciclo fiscal 2023, la institución educativa privada de primaria presento en su estado de resultados integral, la información financiera a continuación:

## Documento 2

### Estado de Resultados Integral

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX( Nombre Comercial Protejido)					
ESTADO DE RESULTADOS INTEGRAL (en colones)					
ENERO 1 A DICIEMBRE 31 2023					
Ingresos Operacionales					
Servicios Complementarios Primaria					
Certificados, Cosntancias y Derechos a Grados				5,327,000.00	
Sistema General de Participacion				58,200,000.00	
Otros Servicios Escolares				6,758,000.00	
<b>Total Ingresos Operacionales</b>				<b>70,285,000.00</b>	
Gastos Operacionales					
Gastos Administrativos					
Gastos Generales					
Salarios				12,357,580.00	
Honorarios, Servicios y Comisiones				3,448,125.00	
Provision Cesantia				1,023,006.00	
Materiales y suministros				8,631,225.00	
Fotocopias y transcripciones				875,540.00	
Mantenimiento y Reparaciones				10,655,950.00	
Implementos Deportivos				350,110.00	
Refrigerio Doscentes				678,990.00	
Viaticos y Transporte				2,553,010.00	
Eventos Culturales				482,002.00	
Capacitaciones				859,604.00	
Sistematizacion de Notas				2,937,000.00	
Otros gastos variados				3,533,700.00	
<b>Total Gastos Generales</b>				<b>48,385,842.00</b>	
<b>Total Gastos Administrativos</b>				<b>48,385,842.00</b>	
Utilidad Operacional				<b>21,899,158.00</b>	
Otros Ingresos					
Arrendamiento Soda				1,050,000.00	
Dividendos				1,354,655.00	
<b>Total Otros Ingresos</b>				<b>2,404,655.00</b>	
Otros Gastos					
Otros Gastos Financieros				5,557,000.00	
Otros Gastos Extraordinarios				0	
<b>Total Otros Gastos</b>				<b>5,557,000.00</b>	
Utilidad Antes de Impuestos				<b>18,746,813.00</b>	
Impuesto Sobre la Renta				<b>3,749,362.60</b>	
Utilidad Neta				<b>14,997,450.40</b>	

Fuente: Institución Educativa Privada de Primaria 2024

Para efectos fiscales, se procede a filtrar la información en el estado de resultados

integral:

**Figura 4**  
*Filtración de la renta neta*

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX( Nombre Comercial Protejido)			
ESTADO DE RESULTADOS INTEGRAL INSTITUCION/ FISCAL (en colones)			
ENERO 1 A DICIEMBRE 31 2023			
	Institucion	Fiscal	Fundamento
<b>Ingresos Operacionales</b>			
Servicios Complementarios Primaria			
Certificados, Cosntancias y Derechos a Grados	5,327,000.00	5,327,000.00	
Sistema General de Participacion	58,200,000.00	58,200,000.00	
Otros Servicios Escolares	6,758,000.00	6,758,000.00	
<b>Total Ingresos Operacionales</b>	<b>70,285,000.00</b>	<b>70,285,000.00</b>	
<b>Gastos Operacionales</b>			
Gastos Administrativos			
Gastos Generales			
Salarios	12,357,580.00	12,357,580.00	
Honorarios, Servicios y Comisiones	3,448,125.00	0.00	Ley 7092 Impuesto sobre la renta Art. 9 insiso b)
Provision Cesantia	1,023,006.00	0.00	Ley 7092 Impuesto sobre la renta Art. 9 insiso h) 3o
Materiales y suministros	8,631,225.00	8631225.00	
Fotocopias y transcripciones	875,540.00	875540.00	
Mantenimiento y Reparaciones	10,655,950.00	10655950.00	
Implementos Deportivos	350,110.00	350110.00	
Refrigerio Doscentes	678,990.00	0.00	Ley 7092 Impuesto sobre la renta Art. 9 insiso j)
Viaticos y Transporte	2,553,010.00	2553010.00	
Eventos Culturales	482,002.00	0.00	Ley 7092 Impuesto sobre la renta Art. 9 insiso e)
Capacitaciones	859,604.00	859604.00	
Sistematizacion de Notas	2,937,000.00	2937000.00	
Otros gastos variados	3,533,700.00	0.00	Ley 4755 Codigo Tributarios Art. 81 insiso b)i
<b>Total Gastos Generales</b>	<b>48,385,842.00</b>	<b>39,220,019.00</b>	
<b>Total Gastos Administrativos</b>	<b>48,385,842.00</b>	<b>39,220,019.00</b>	
<b>Utilidad Operacional</b>	<b>21,899,158.00</b>	<b>31,064,981.00</b>	
<b>Otros Ingresos</b>			
Arrendamiento Soda	1,050,000.00	0.00	NIIF 16- Identificacion de un arrendamiento parrafo 9
Dividendos	1,354,655.00	0.00	Ley 7092 Impuesto sobre la renta. Art6- insiso h)
<b>Total Otros Ingresos</b>	<b>2,404,655.00</b>	<b>0.00</b>	
<b>Otros Gastos</b>			
Otros Gastos Financieros	5,557,000.00	5,557,000.00	
Otros Gastos Extraordinarios	0	0	
<b>Total Otros Gastos</b>	<b>5,557,000.00</b>	<b>5,557,000.00</b>	
<b>Utilidad Antes de Impuestos</b>	<b>18,746,813.00</b>	<b>25,507,981.00</b>	
<b>Impuesto Sobre la Renta</b>	<b>3,749,362.60</b>	<b>5,101,596.20</b>	
<b>Utilidad Neta</b>	<b>14,997,450.40</b>	<b>20,406,384.80</b>	

*Nota: Elaboración propia 2024*

Los aspectos básicos para tomar en cuenta sobre el activo/pasivo por impuestos diferidos son los siguientes:

**Tabla 8***Aspectos básicos de los activos/ pasivos por impuesto diferido*

Aspecto	Activo diferido	Pasivo diferido
<b>Condición</b>	Pendiente a cobrar	Pendiente a pagar
<b>Clase de diferencia temporal</b>	Es deducible o no se paga en el futuro	Es imponible o se paga en el futuro
<b>Tiene incidencia en activos cuando:</b>	El valor fiscal supera el valor contable	El valor contable supera el valor fiscal (sucede con mayor incidencia)
<b>Tiene incidencia en pasivos cuando:</b>	El valor contable supera el valor fiscal (sucede con mayor incidencia)	El valor fiscal supera el valor contable
<b>Ejemplos</b>	El valor contable de los pasivos que por diferentes razones no pueden ser deducidos y que se especula se recuperaran el futuro	Valor neto contable de activos de propiedad, planta y equipo superior al valor fiscal producto de métodos de depreciación acelerados

*Nota: Elaboración propia 2024*

Paso 1: el estudiante Aaron Barquero Sylvester de la Universidad Hispanoamericana establece contacto con la institución educativa privada ofreciendo su conocimiento como experto en el campo de contabilidad fiscal.

Paso 2: Se plantea una oferta importante donde la institución puede beneficiarse del estudio que forma parte de los requisitos académicos del estudiante

Paso 3: el estudiante diseña el plan donde se demuestra el proceso a seguir para el cierre fiscal de los estados financieros y se incluye el marco conceptual de los términos principales

reconocidos por la Administración Tributaria, se identifican las leyes y normas vigentes a seguir y se presenta un ejemplo del proceso de conciliación fiscal, la declaración 10, la determinación del impuesto diferido y la revelación de la tasa efectiva y se describe como todos estos procesos trabajan en conjunto.

Paso 4. Se reconoce que la institución no lleva registro de los activos y pasivos por impuesto diferidos provenientes de partidas temporarias

Paso 5: se explica la ecuación fiscal necesaria para obtener una utilidad fiscal partiendo de la utilidad contable de la institución y se da un ejemplo para determinar el impuesto corriente en la declaración- 101.

Paso 6: el estudiante obtiene acceso al estado de situación financiera y estado de resultados integral de la institución para el cierre fiscal del año 2023

Paso 7: se establece que la tasa imponible para el impuesto sobre la renta a la que está sujeta institución educativa primaria es del 20%.

Paso 8: el estudiante comienza el análisis fiscal analizando las diferentes partidas reflejadas en los estados financieros para así reiterar que están en línea con las Normas Internacionales de Información Financiera y el reglamento de leyes fiscal.

Paso 9: Se identifican varias cuentas que serán rechazadas por el Ministerio de Hacienda y provocarían cambios en la base imponible para determinar el impuesto sobre la renta y se fundamentan todas las partidas mediante el reglamento y leyes aplicables.

Paso 10: se obtienen los resultados de la investigación y se remiten a la institución educativa privada junto con una lista de conclusiones y recomendaciones.

## CAPITULO V: DISCUSIÓN

Durante el quinto capítulo, se destacan los resultados obtenidos, presentando a su vez el análisis e interpretación, después de aplicar los diferentes mecanismos que integran el análisis fiscal conducido. Se identificaron varias condiciones que se desarrollan a discusiones importantes:

### **Condición 1:**

Mediante el sistema en línea del Ministerio de Hacienda (ATV) de acceso público, se verifica información vital de la institución educativa incluyendo las obligaciones tributarias, estatus fiscal, actividad económica y domicilio fiscal.

Se comprueba también que la información de datos e inscripción de la D- 104 está respectivamente actualizada.

A partir de la información obtenida del sistema del ATV, se considera que la institución educativa está operando de acuerdo con los procesos establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y además cumple con todas sus obligaciones tributarias.

### **Condición 2:**

Los miembros de la administración de la institución están conscientes que la conciliación fiscal es requerida por ley junto con la información a revelar de la información financiera relacionada a todas las partidas que pueden causar diferencias entre la base contable y la base fiscal, aunque aparentemente no disponen de un conocimiento muy amplio sobre el tema.

### **Condición 3:**

A través del estado de situación financiera obtenido de la administración de la institución educativa, se nota que no existen registros de ningún activo o pasivo por impuesto sobre la renta diferido. Además, se identificaron varias cuentas tanto en el estado de situación financiera como en el resultado integral que por su naturaleza y tratamiento fiscal podrían eventualmente ser rechazadas por la Administración Tributaria, no cumplieron lo establecido por las NIIF o que bien podrían producir diferencias temporales y permanentes dentro del proceso de declaración del impuesto sobre la renta y el cierre oficial de los libros. Se analizó una lista indicando las cuentas en cuestión:

- Activos intangibles- falta información que describe la existencia de tales activos.
- Cuentas por pagar partes relacionadas- falta documentación que describe la estructura de las partes relacionadas y su función en las finanzas de la institución.
- Obligaciones por cesantía- se refiere a una especulación de un gasto que podría o no suceder. Se necesitaría producir registros del pago de la obligación una vez dado el desembolso.
- Superávit por revaluación: en espera de información pertinente a las revaluaciones de activos y sus precisos componentes.
- Utilidades no distribuidas- aparentemente la institución agrego a una sola cuenta el monto de las utilidades del periodo.
- Honorarios, servicios y comisiones: la institución ha colocado varias cuentas en una sola cuenta en vez de tenerlas todas por separado.
- Provisión cesantía – deducible a la renta bruta hasta que haya desembolsado el pago.
- Refrigerio docentes- por no considerarse un gasto necesario y pertinente a la generación de ganancias de la institución.

- Eventos culturales- no forma parte de los gastos relacionados al giro operativo de la institución.
- Otros gastos variados- no especifica cuales gastos vienen incluidos en la cuenta y falta información que respalde su necesidad ante el giro económico de la entidad educativa privada.
- Arrendamiento soda- el registro inicial no está apropiadamente documentado ni las partidas relacionadas a activos y pasivos por derecho de uso.
- Dividendos- ingresos por dividendos provenientes de entidades subsidiarias son clasificados como ingresos no gravables para la Administración Tributaria.

Se indican las leyes, normas y reglamentos que fundamentan los hallazgos y criterios del estudiante.

#### **Condición 4:**

Debido al gran número de cuentas que debieron ser revisadas, se produce un informe ante la administración indicando cuidadosamente todas las leyes, reglamentos y normativas que indican los procesos específicos aceptables en función del pago de obligaciones tributarias:

- NIC- 12- Impuesto a las ganancias. Reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferidos: Párrafo 15- Diferencias temporarias imponderables
- Párrafo 24- diferencias temporarias deducibles
- Párrafo 37- Reconsideración de los activos por impuesto diferidos no reconocidos
- Párrafo 38- inversión en subsidiarias, sucursales, asociadas y participaciones en acuerdos conjuntos
- Párrafo 46- medición

- Párrafo 57- Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos
- Párrafo 70- Información a revelar
- Ley 4755- Código de normas y procedimientos tributarios:
- Art. 83- Incumplimiento en el suministro de información
- Ley 7092- Ley del impuesto sobre la renta:
- Art. 2 Contribuyentes
- Art. 6- Exclusiones a la renta bruta
- Art. 8- Gastos deducibles
- Art. 9- Gastos no deducibles
- Capítulo VII- de las tarifas del impuesto
- Art. 23- Retención en la fuente
- Art. 24- Deducciones del impuesto
- Art. 27- Materia imponible
- Capítulo VIII-Tarifa del impuesto
- Art. 35- Ingresos no sujetos
- Capítulo XIX- De la retención y el pago del impuesto
- NIIF 16- Arrendamientos:
- Párrafo 9- Identificación de un arrendamiento
- Párrafo 12- Separación de los componentes de un contrato
- Párrafo 18- Plazo dl arrendamiento
- Párrafo 61- Arrendador, clasificación de los arrendamientos
- Párrafo 89 Información a revelar
- NIC-16- Propiedad, planta y equipo:

- Párrafo 29- Medición posterior al reconocimiento
- Párrafo 31- Modelo de revaluación
- Párrafo 43- Depreciación
- Párrafo 60- Método de depreciación
- Párrafo 73- Información a revelar
- NIC- 1- Presentación de los estados financieros
- Párrafo 54- Estado de situación financiera
- Párrafo 81. Estado de resultados del periodo y otro resultado integral
- Párrafo 97- Información a presentar en el estado de resultados del periodo y otro resultado integral o en las notas
- Párrafo 106- Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio
- Párrafo- 125-Causas de incertidumbre en las estimaciones

### **Condición 5:**

La administración de la institución responde a sus obligaciones tributarias eficazmente, pero no toman en cuenta los efectos que pueden tener a través del tiempo algunas partidas que causan diferencias temporales.

# **CAPITULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

## **6.1 CONCLUSIONES**

En el sexto capítulo se especifican las conclusiones y recomendaciones para atender las debilidades descubiertas donde existe espacio para mejoras y aplicar mecanismos para optimizar los procesos fiscales de a institución educativa privada sujeta a este estudio, partiendo de la aplicación de las herramientas diseñadas durante el estudio de investigación.

### **6.1.1 Conclusión general**

Durante el estudio, se logró analizar el proceso de gestión fiscal de la institución privada educativa durante el periodo del 2023 y se puede describir la extensión por la cual se han cumplido los aspectos establecidos por la ley del impuesto sobre la renta y la NIC 12.

Para lograr los objetivos del estudio, fue necesario demostrar un alto nivel de conocimiento informado en el campo de contabilidad fiscal para así obtener acceso a los estados de resultado integral y la situación financiera de la entidad. Se concluye que el estudio ha logrado cumplir con su función satisfactoriamente.

### **6.1.2 Conclusiones específicas**

1. Se ha logrado demostrar que la institución educativa privada si cumple con sus obligaciones tributarias ante la Administración Tributaria.
2. Se logro demostrar mediante la información del estado de situación financiera proporcionado por la administración que la empresa no tenía registrados los activos ni pasivos por impuesto sobre la renta diferidos pertinentes al ciclo fiscal 2023.

3. Se destacaron varias cuentas dentro de la información de los estados de situación financiera estado de resultados integral que no están expresadas en una forma de acuerdo con la NIC-12
4. Se detectaron varias partidas que pueden producir diferencias temporarias y permanentes que tienen relevancia en la determinación del impuesto corriente que se debe de pagar al Ministerio de Hacienda para el periodo 2023.
5. Se reconoce que la entidad no cumple en su totalidad con los procesos establecidos por la NIC- 12 sobre el tratamiento de las partidas temporales y permanentes que puedan surgir.
6. Se evidencia ante el estudio que la institución educativa no cuenta con el personal calificado para conducir operaciones relacionadas al tratamiento fiscal de la información contable.
7. Se revela mediante el estudio que existen varios aspectos dentro del proceso de contabilidad de la empresa dirigidos al cumplimiento del impuesto sobre la renta que pueden mejorar.
8. Se especula que existen otros aspectos dentro de la contabilidad de la empresa que también se pueden mejorar
9. Se concluye que se deben mantener abiertos los canales de comunicación con la institución educativa con el fin de producir futuros estudios y servicios de índole fiscal.
10. Se considera que los integrantes de la administración de la institución educativa están satisfechos con los resultados y que el estudio cubrió exitosamente todos los puntos clave para su defensa.

## 6.2 RECOMENDACIONES

Gracias al gran esfuerzo dedicado al estudio y el extensivo conocimiento proveniente de los miembros de la facultad de ciencias económicas de la Universidad Hispanoamericana, el estudio presente pudo exponer un documento informativo de calidad académica y al analizar las evidencias, criterios y mecanismos preparados y mediante el trabajo de investigación, se ofrecen las siguientes recomendaciones:

- 1) Desarrollar capacitaciones para elevar el nivel de conocimiento en materia fiscal de los los miembros del departamento de contabilidad y administrativo para la preparación del cierre fiscal y el pago del impuesto sobre la renta.
- 2) Se deben de implementar sistemas operativos y tecnología de punta para responder a las necesidades contables de la entidad y obtener mayores niveles de competitividad.
- 3) Establecer controles para le revisión periódica de la información financiera y detectar partidas que no estén de acuerdo con lo establecido por la NIC 12, la ley de impuesto sobre la renta o que produzcan diferencias entre los registros contables y la ley fiscal.
- 4) Se recomienda mantener la información que respalde la conciliación fiscal, la revelación de activos/ pasivos por impuesto diferido y el impuesto corriente y diferido.

## REFERENCIAS

Adela Cortina (1994) *La Ética Moral Como Parte de la Acción Humana*. Recuperado de: [Ética según Adela Cortina | Apuntes de Filosofía | Docsity](#)

Aida Caldera, Albert González Pandiella, Alessandro Maravalle (2021) *Nota de la OCDE sobre el nuevo plan fiscal en Costa Rica*. Full report at [Nota OCDE nuevo plan fiscal en Costa Rica 2021.pdf \(oecd.org\)](#)

Ángel Bautista (2019) *Metodología de la Investigación – El Objeto de Estudio*. Recuperado de: [Capítulo 1 metodología de la investigación-el objeto de estudio | PDF \(slideshare.net\)](#)

Bonnie L Yegilis, Robert W. Weinbach (2005) *Research Methods for Social Workers fifth edition*, USA. Pearson/ Allyn and Bacon.

Carlos A, Sabino (abril 2000) *El Proceso de Investigación (pág. 47)* Caracas, Venezuela- Editorial Panapo. Obtenido en: [Microsoft Word - proceso\\_investigacion \(ufm.edu\)](#)

Circular 06- 2014- *Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera* (Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, 2014) extraído de: [Circular06-2014.pdf \(ccpa.or.cr\)](#)

Circular 06- 2022- R- *Adopción Plena de las Normas Internacionales de Información Financiera* (Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, 2022) extraído de: [Circular 06-2022.pdf \(ccpa.or.cr\)](#)

Decreto Ejecutivo No 43198- H - *Reglamento de Ley del Impuesto Sobre la Renta* (El presidente de la Republica y el ministro de Hacienda, 2021) extraído de: [Sistema Costarricense de Información Jurídica \(pgrweb.go.cr\)](#)

Decreto Legislativo No 9922, Expediente No 22.016(23 de noviembre, 2020) *Aprobación del contrato de préstamo No 9075- CR para financiar el proyecto Fiscal Management Improvement Project, modernizar digitalizar los sistemas tecnológicos del Ministerio de Hacienda conocido como Hacienda Digital Para el Bicentenario, en el Gobierno de la Republica de Costa Rica y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento*. Poder Legislativo. Alcance No 310 a la gaceta No 278. San José, Costa Rica. Full PDF at: [ALCANCE N° 310 A LA GACETA N° 278 de la fecha 23 11 2020 \(hacienda.go.cr\)](#)

Dr. Roberto Hernández Sampieri (2014) *Metodología de la investigación- sexta edición (pág. 75)* México, McGraw Hill.

Fidias G. Arias- Odón (2006) *El Proyecto de Investigación: Introducción a la metodología científica 5ta edición*. Venezuela- Editorial Episteme.

Guía sobre educación tributaria en el mundo, segunda edición (December 21, 2021) *Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía*. Extraído de [Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía: Guía sobre educación tributaria en el mundo, segunda edición | es | OCDE | OECD](#)

Hernández Sampieri, R y Mendoza Torres, C (2018) *Metodología de la Investigación: las rutas cuantitativas, cualitativas y mixtas*. McGraw Hill.

Jesús Arias Gómez, Miguel Ángel Villasís- Keverer y María Guadalupe Miranda. Novales (2016) *El Protocolo de Investigación III: la población de estudio*. México. Recuperado de: [92b010acf9756ec0e800749bbe868c4e68f7.pdf \(semanticscholar.org\)](https://www.semanticscholar.org/paper/92b010acf9756ec0e800749bbe868c4e68f7)

Josefa Eugenia Blasco, José Antonio Pérez Tupín (2007) *Metodologías de investigación en las ciencias de la actividad física y el deporte: Ampliando horizontes-12.1 Naturaleza y enfoque de la investigación cualitativa (pág. 25)* Full report at: [B94C3776.tmp \(ua.es\)](https://www.ua.es/B94C3776.tmp)

José Luis de Haro (28 de abril, 2023) *El FMI llega a un acuerdo a nivel del personal técnico con Costa Rica sobre la cuarta revisión del Servicio Ampliado del FMI y la primera evaluación del acuerdo en el marco del Servicio de Resiliencia y Sostenibilidad*- San José, Costa Rica. Extraído de: [El FMI llega a un acuerdo a nivel del personal técnico con Costa Rica sobre la cuarta revisión del Servicio Ampliado del FMI y la primera evaluación del acuerdo en el marco del Servicio de Resiliencia y Sostenibilidad \(imf.org\)](https://www.imf.org/El-FMI-llega-a-un-acuerdo-a-nivel-del-personal-t%C3%A9cnico-con-Costa-Rica-sobre-la-cuarta-revisi%C3%B3n-del-Servicio-Ampliado-del-FMI-y-la-primera-evaluaci%C3%B3n-del-acuerdo-en-el-marco-del-Servicio-de-Resiliencia-y-Sostenibilidad)

Keissy Lobo Días (2022) *Impacto de la Ley 9635 de Fortalecimiento a las Finanzas Públicas*. Guanacaste a la Altura. Costa Rica. Extraído de: [Impacto de la Ley 9635 de Fortalecimiento a las Finanzas Públicas - Periódico Guanacaste a la Altura](https://www.guanacastea.laaltura.com/Impacto-de-la-Ley-9635-de-Fortalecimiento-a-las-Finanzas-P%C3%BAblicas)

Ley de Presupuesto Nacional (2022) *Presupuesto ciudadano*. San José, Costa Rica- Dirección General de Presupuesto Nacional. Full document at: [Folleto Ley Presupuesto Nacional.pdf \(hacienda.go.cr\)](https://www.hacienda.go.cr/Folleto-Ley-Presupuesto-Nacional.pdf)

Ley 4755 (1971) *Código de normas y procedimientos tributarios*. San José, Costa Rica Extraído del [Sistema Costarricense de Información Jurídica \(pgrweb.go.cr\)](https://www.pgrweb.go.cr/Sistema-Costarricense-de-Informaci%C3%B3n-Jur%C3%ADdica)

Ley 7092 (19/ 5 /1988) *Ley de Impuesto Sobre la Renta*. Costa Rica. Extraído de: [Sistema Costarricense de Información Jurídica \(pgrweb.go.cr\)](https://www.pgrweb.go.cr/Sistema-Costarricense-de-Informaci%C3%B3n-Jur%C3%ADdica)

Ley 9635 (1ro de julio, 2019) *Fortalecimiento de las finanzas públicas Costa Rica*. Full document at: [Sistema Costarricense de Información Jurídica \(pgrweb.go.cr\)](https://www.pgrweb.go.cr/Sistema-Costarricense-de-Informaci%C3%B3n-Jur%C3%ADdica)

Libro Blanco (2002) *Cultura Tributaria, capítulo 7*. Extraído de [Universidad Nacional Escuela de Economía Proyecto de Estudios Fiscales. Recaudación fiscal, cultura tributaria y evasión fiscal - KIPDF.COM](https://www.kipdf.com/Universidad-Nacional-Escuela-de-Econom%C3%ADa-Proyecto-de-Estudios-Fiscales-Recaudaci%C3%B3n-fiscal-cultura-tributaria-y-evasi%C3%B3n-fiscal)

Luis Arturo Rivas Tovar (2015) *¿Como hacer una tesis?* 3ra edición- capítulo 6. La definición de variables o categorías de análisis. México. Recuperado de : [Cómo hacer una tesis? - PDF Free Download \(docplayer.es\)](https://www.docplayer.es/C%C3%B3mo-hacer-una-tesis-?PDF-Free-Download)

María Cristina Useche, Wi- Leidis Artiga, Beatriz Quiapo (2020) *Técnicas e instrumentos de recolección de datos cuali- cuantitativos*. Full PDF at: [LIBROtecnicaseinstrumentosrecolecciondedatos-web-.pdf](https://www.librotecnicaseinstrumentosrecolecciondedatos-web-.pdf)

Ministerio de Hacienda (2022) *Manual de Gobernanza del Proyecto de Hacienda Digital Para el Bicentenario*- San José, Costa Rica. Full document at: [Manual de Gobernanza-Proyecto Hacienda Digital ACTUALIZADO Version 5 de abril 2022.pdf](https://www.hacienda.go.cr/Manual-de-Gobernanza-Proyecto-Hacienda-Digital-ACTUALIZADO-Version-5-de-abril-2022.pdf)

NIIF para PYMES (2017) *Norma NIIF para las PYMES- IFRS for SMEs*, Norma entera en: [NIIF® para las PYMES: Norma \(ifrs.org\)](https://www.ifrs.org/standards/other/ifrs-for-smes/)

NIC 1(2001) *Presentación de estados financieros*- Comité de Normas Internacionales de Contabilidad- Full PDF at: [NIC 1 \(deloitte.com\)](https://www.deloitte.com/latinamerica/es/sectores/normas-contables/normas-internacionales-de-contabilidad/nic-1)

NIC 12 (1996) *Impuesto a las Ganancias*. Comité de Normas Internacionales de Contabilidad- encontrado en: [NIC 12 \(deloitte.com\)](https://www.deloitte.com/latinamerica/es/sectores/normas-contables/normas-internacionales-de-contabilidad/nic-12)

Patricia Leiton (26 de marzo, 2020) *Banco Mundial aprobó préstamo a Costa Rica para digitalizar Hacienda*. La Nación- San Jose, Costa Rica. Full report at: [Banco Mundial aprobó préstamo a Costa Rica para digitalizar Hacienda | La Nación \(nacion.com\)](https://www.nacion.com/economia/banco-mundial-aprobo-prestamo-a-costa-rica-para-digitalizar-hacienda/nacion-com)

Paul Krugman (2023) *Israel, The I.R.S and The Grifts*. United Staes of America, The New York Times. Full report at: [Opinion | Israel, the I.R.S. and the Big Grift - The New York Times \(nytimes.com\)](https://www.nytimes.com/2023/03/27/opinion/israel-the-irs-and-the-big-grift/)

Proyecto de ley de presupuesto nacional (2023) *Presupuesto Ciudadano*. San José, Costa Rica- Dirección General de Presupuesto Nacional. Reporte en: [FolletoPresupuestoNacional2023.pdf \(hacienda.go.cr\)](https://www.hacienda.go.cr/PresupuestoNacional2023.pdf)

Resolución 0002- 2012- *Normas Internacionales de Contabilidad Para el Sector Público No 12(NIC 12) Impuestos Sobre las Ganancias* (Contabilidad Nacional 2012) full report at: [Sistema Costarricense de Información Jurídica \(pgrweb.go.cr\)](https://www.pgrweb.go.cr/SistemaCostarricensedeInformacionJuridica)

Roberto Hernández Sampieri (2003) *Método de la Investigación 3ra edición*. McGraw Hill.

Roberto Hernández Sampieri, Carlos Fernández Collado, Pilar Baptista Lucio (2010) *Metodología de la Investigación- 4ta edición*. McGraw Hill.

# ANEXOS

## Anexo1. Declaración jurada

### DECLARACIÓN JURADA

Yo Aaron Josue Barquero Sylvester, mayor de edad, portador de la cédula de identidad número 1 1073 0538 egresado de la carrera de Contaduría de la Universidad Hispanoamericana, hago constar por medio de éste acto y debidamente apercibido y entendido de las penas y consecuencias con las que se castiga en el Código Penal el delito de perjurio, ante quienes se constituyen en el Tribunal Examinador de mi trabajo de tesis para optar por el título de Bachillerato,

juro solemnemente que mi trabajo de investigación titulado:

Las implicaciones sobre la implementación del impuesto sobre las ganancias y sus efectos en la rentabilidad de un centro educativo privado de primaria ubicada en la provincia de Heredia (Costa Rica) durante el tercer

cuatrimestre del 2023

es una obra original que ha respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así como la Ley de Derecho de Autor y Derecho Conexos número 6683 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 70. Es permitido citar a un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que éstos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor de la obra original. Asimismo, quedo advertido que la Universidad se reserva el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público. en fe de lo anterior, firmo en la ciudad de San José, a los 18 días del mes de Marzo del año dos mil 24.



Firma del estudiante  
Cédula 110730538

## Anexo 2. Carta de Aprobación del Tutor/ de la Tutora

### CARTA DEL TUTOR

San José, 15 de Marzo de 2024

*Dirección de Carrera  
Contaduría Pública  
Universidad Hispanoamericana*

Estimado señor:

El estudiante Aarón Josué Barquero Sylvester, cédula de identidad número 1-1073-0538, me ha presentado, para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado Las implicaciones sobre la implementación del Impuesto a las ganancias y sus efectos en la rentabilidad de un Centro Educativo Privado de Primaria ubicado en la provincia de Heredia, Costa Rica, durante el tercer cuatrimestre del 2023, el cual ha elaborado para optar por el grado académico de Bachillerato en Contaduría Pública.

En mi calidad de tutor, he verificado que se han hecho las correcciones indicadas durante el proceso de tutoría y he evaluado los aspectos relativos a la elaboración del problema, objetivos, justificación; antecedentes, marco teórico, marco metodológico, tabulación, análisis de datos; conclusiones y recomendaciones.

De los resultados obtenidos por el postulante, se obtiene la siguiente calificación:

a)	ORIGINAL DEL TEMA	10%	10%
b)	CUMPLIMIENTO DE ENTREGA DE AVANCES	20%	16%
C)	COHERENCIA ENTRE LOS OBJETIVOS, LOS INSTRUMENTOS APLICADOS Y LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACION	30%	26%
d)	RELEVANCIA DE LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	20%	16%
e)	CALIDAD, DETALLE DEL MARCO TEORICO	20%	16%
	TOTAL		84%

En virtud de la calificación obtenida, se avala el traslado al proceso de lectura.

Atentamente,

*Liz Georgina Acuña Barboza  
Cédula identidad N° 2-0450-0330  
Carné Colegio Profesional Contadores Privados 21227  
Colegio de Abogados 20290*

## Anexo 3. Carta de Aprobación del Lector/ de la Lectora

### CONSTANCIA DE LECTOR

Heredia, 10 de mayo de 2024

Señores  
Departamento de Registro  
**Universidad Hispanoamericana**

Estimados Señores:

He leído la tesina del estudiante Aarón Josué Barquero Sylvester, con la cédula de identidad número 1-1073-0538 misma que presenta para optar por el Grado de Bachillerato en Contaduría Pública, titulada:

***“Las implicaciones sobre la implementación del impuesto sobre las ganancias y sus efectos en la rentabilidad de un centro educativo privado de primaria ubicado en la provincia de Heredia (Costa Rica), durante el tercer cuatrimestre del 2023”***

Asimismo, hago constar que he revisado y constatado los aspectos de contenido, estructura e interpretación de la misma que son necesarios para el cumplimiento de los requisitos solicitados por la Universidad.

Certificando mediante la presente la exactitud y calidad de la misma, se considera que el trabajo en cuestión, presenta el nivel requerido y es apto para su presentación y defensa pública, ante el tribunal examinador correspondiente y en la fecha que se establezca.

Atentamente,

YHORG  
ANTONIO PORRAS  
VEGA (FIRMA)

Firmado digitalmente  
por YHORG ANTONIO  
PORRAS VEGA (FIRMA)  
Fecha: 2024.05.10  
10:08:40 -06'00'

Lic. Yhorgo Porras Vega, MAP  
Carné Colegio Profesional N° 015913  
Lector de Tesina

## Anexo 4. Licencia y autorización al CENIT

UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA  
CENTRO DE INFORMACION TECNOLOGICO (CENIT)  
CARTA DE AUTORIZACIÓN DE LOS AUTORES PARA LA CONSULTA, LA  
REPRODUCCION PARCIAL O TOTAL Y PUBLICACIÓN ELECTRÓNICA  
DE LOS TRABAJOS FINALES DE GRADUACION

San José, Viernes 17 de Mayo, 2024

Señores:  
Universidad Hispanoamericana  
Centro de Información Tecnológico (CENIT)

Estimados Señores:

El suscrito (a) Aaron Barquera Sylvestre con número de identificación 110730538 autor (a) del trabajo de graduación titulado La implicación sobre la implementación presentado y aprobado en el año 2024 como requisito para optar por el título de Bachillerato;  SI  NO) autorizo al Centro de Información Tecnológico (CENIT) para que con fines académicos, muestre a la comunidad universitaria la producción intelectual contenida en este documento.

De conformidad con lo establecido en la Ley sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos N° 6683, Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica.

Cordialmente,

  
110730538  
Firma y Documento de Identidad