



Universidad de Costa Rica

Facultad de Ciencias Económicas

Escuela de Administración Pública

**Trabajo final de graduación para optar por el grado de Licenciatura en
Administración Pública**

Tema:

Análisis del proceso de la gestión pública para la recaudación:

Caso ley 9024 Impuesto a Personas Jurídicas En Costa Rica

Elaborado por:

Mayra Camacho Méndez 920768

Jessica Soto Carvajal 973342

Gabriela Elizondo Segura 991419

Ciudad Universitaria Rodrigo Facio

San José, Costa Rica

Noviembre, 2019

Acta #147-2019
Tribunal de Trabajo Final de Graduación
Escuela de Administración Pública

Acta de la Sesión 147-2019 del Tribunal de Trabajo Final de Graduación de la Escuela de Administración Pública, celebrada el 25 de noviembre de 2019, con el fin de proceder a la Defensa del Trabajo Final de Graduación de Mayra Camacho Méndez 920768, Jessica Elena Soto Carvajal 973342 y Gabriela Elizondo Segura 991419 quienes optaron por la modalidad: Seminario de Graduación.

Presentes:

Dr. Leonardo Castellón quien presidió, Dr. Diego Mora Valverde como tutor, M.Sc. Victor Garro Martínez como lector, Dr. Edgar Briceño Rosales como lector y Lic. Rodrigo Rivera Fournier quien actuó como representante del profesorado.

Artículo 1

El Presidente del tribunal informa que el expediente de las personas postulantes contiene todos los documentos que el Reglamento exige. Declara que han cumplido con todos los requisitos del Programa de la Carrera de Licenciatura en Administración Pública.

Artículo 2

Las personas postulantes realizaron la exposición del Trabajo Final titulado "Análisis del proceso de la gestión pública para la recaudación: caso ley 9024 Impuesto a personas Jurídicas en Costa Rica."

Artículo 3

Terminada la disertación, los miembros del Tribunal, interrogaron a las personas postulantes el tiempo reglamentario. Las respuestas fueron satisfactorias, en opinión del Comité.
(satisfactorias/insatisfactorias)

Artículo 4

Concluido el interrogatorio, el Tribunal procedió a deliberar.

Artículo 5

Efectuada la votación, el Tribunal consideró el Trabajo Final de Graduación satisfactorio, y lo declaró aprobado.
(Satisfactorio/insatisfactorio)
(aprobado/no aprobado)





Artículo 6

La Presidenta del Tribunal comunicó en público a las personas aspirantes el resultado de la deliberación y los declaró Licenciadas en Administración Pública.

Se les indicó la obligación de presentarse al Acto Público de Juramentación. Luego se dio lectura al acta que firmaron los miembros del Tribunal y los estudiantes a las 18 horas.

Leonardo Castellón Rodríguez
Dr. Leonardo Castellón Rodríguez
Director

Mayra Camacho Soto
Mayra Camacho Soto
Carné 920798

Psc. Diego Mora Valverde
Psc. Diego Mora Valverde
Tutor del Trabajo

Gabriela Elizondo Segura
Gabriela Elizondo Segura
Carné 991449

M.Sc. Víctor Garro Martínez
M.Sc. Víctor Garro Martínez
Lector

Jessica Elena Soto Carvajal
Jessica Elena Soto Carvajal
Carné 973342

Dr. Edgar Bidoño Rosales
Dr. Edgar Bidoño Rosales
Lector

Lic. Rodrigo Rivera Fournier
Lic. Rodrigo Rivera Fournier
Representante de los profesores



Según lo establecido en el Reglamento de Trabajos Finales de Graduación, artículo 39 "... En caso de trabajos sobresalientes; si así lo acuerdan por lo menos cuatro de los cinco miembros del Comité, se podrá conceder una aprobación con distinción".

Se aprueba con Distinción

Observaciones:

Original: Estudiantes, copia: Esc. Adm. Pública



DECLARACIÓN JURADA

Derechos de Propiedad Intelectual

El presente trabajo, realizado bajo la modalidad de Seminario de Graduación y titulado *Análisis del proceso de la gestión pública para la recaudación: Caso ley 9024 Impuesto a Personas Jurídicas En Costa Rica*. Es propiedad de sus autores Mayra Camacho Méndez, Jessica Soto Carvajal y Gabriela Elizondo Segura.

Según lo establece la Ley n.º 6683 sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos, las expresiones sujetas a esta ley y contenidas en este documento, no pueden ser reproducidas, de manera total o parcial sin previo permiso de los autores. La violación a esta normativa, por parte de cualquier persona física o jurídica, será denunciada para su respectiva sanción.

CARTA DEL FILÓLOGO

Cartago, 31 de octubre de 2019

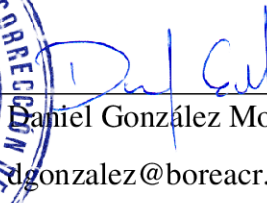
Los suscritos, Elena Redondo Camacho, mayor, casada, filóloga, cédula de identidad número 3 0447 0799 y Daniel González Monge, mayor, casado, filólogo, cédula de identidad número 1 1345 0416, vecinos de Quebradilla de Cartago, en calidad de filólogos revisamos y corregimos el trabajo final de graduación que se titula: *Análisis del proceso de la gestión pública para la recaudación: Caso ley 9024 Impuesto a Personas Jurídicas En Costa Rica*, sustentado por Mayra Camacho Méndez, Jessica Soto Carvajal y Gabriela Elizondo Segura.

Hacemos constar que se corrigieron aspectos de forma, redacción, estilo y otros vicios del lenguaje que se pudieron trasladar al texto. La originalidad y la validez del contenido son responsabilidad exclusiva del autor y de sus asesores.

Esperamos que nuestra participación satisfaga los requerimientos de la Universidad de Costa Rica.



Elena Redondo Camacho
eredondo@boreacr.com
Filóloga
Carné Acfil 0247



Daniel González Monge
dgonzalez@boreacr.com
Filólogo
Carné Acfil 0245

DEDICATORIA

Quiero dedicar este trabajo final de graduación a Dios, por darme salud y fortaleza para lograr mis sueños. A mi mamá Margoth, por creer en mí y hacerme entender que todo esfuerzo tiene su recompensa. A mi esposo Walter y a mis hijas Marisol y Kristel, por estar conmigo en cada momento, apoyándome y por ser mi mayor motivación para seguir adelante con este proyecto y que hoy vemos ya concluido con gran satisfacción.

A mis compañeras Gabriela y Jessica, agradecerles por la dedicación y entrega en este proyecto finalizado, pues fueron muchos años compartidos y experiencias vividas, las cuales atesoraré y les deseo muchos éxitos en su vida personal y profesional.

Mayra Camacho Méndez

En primer lugar, deseo dedicar este trabajo final de graduación a mi Dios y Padre Celestial, quien es el que ha estado a mi lado todos estos años, renovando mis fuerzas para sacar adelante tan ardua labor y que en los momentos difíciles ha sido mi ayuda y mi sostén, sin Él no hubiera podido alcanzar esta meta. Al único y sabio Dios sea honor y gloria por siempre. Amén.

A mi papá Jorge Soto Álvarez y a mi abuelita Emilce Mora Agüero, que ya partieron con el Señor y que, aunque no lograron verme finalizar este trabajo, sé que desde el cielo celebran y se sentirían orgullosos por este logro.

A mi mamá María Elena Carvajal Mora y a mi hermana Karen Rebeca Soto Carvajal, por haber sido mi apoyo incondicional durante todos estos años, que fueron de sacrificio y de entrega total para sacar adelante este trabajo.

A mis tíos, primos y amigos más cercanos, que fueron testigos de todo el esfuerzo dedicado para hacer de la mejor manera este trabajo, gracias por sus palabras de aliento y motivación en todos estos años.

A mis compañeras Mayra y Gabriela, por todo el apoyo brindado durante todos estos años, sin ustedes no hubiese sido posible concluir este trabajo de investigación.

Jessica Soto Carvajal

Le dedico este Trabajo Final de Graduación primeramente a Dios, por ser mi guía, mi fortaleza y quien me da la sabiduría necesaria para llevar hasta el final este proceso profesional con éxito.

A mi padre Miguel Elizondo Blanco, quien desde el cielo me acompaña en cada uno de mis pasos y a mi madre Teresa Segura Ortega, porque es mi soporte, mi apoyo, mi ejemplo a seguir y la persona más importante en mi vida.

A mis hermanos, familiares y amigos, que me han apoyado incondicionalmente en todo este largo proceso que hoy culmina de una manera exitosa.

A Mayra y Jessica, por ser las mejores compañeras, buenas amigas y aliadas en la conclusión de esta etapa profesional.

Gabriela Elizondo Segura

AGRADECIMIENTO

Agradecemos al profesor Dr. Diego Mora Valverde, tutor de nuestro trabajo final de graduación, por asesorarnos, ser nuestro guía y apoyarnos en cada fase de nuestra investigación con gran entrega y profesionalismo.

Agradecer a nuestros lectores, el profesor M. Sc. Víctor Garro Martínez y el profesor Dr. Edgar Briceño Rosales, por revisar nuestro trabajo final de graduación y hacer de nosotras profesionales objetivas y emprendedoras.

Reconocer a todos los entrevistados de los diferentes departamentos del Ministerio de Hacienda, Ministerio de Seguridad Pública, Registro Nacional y Banco de Costa Rica Sede Registro Nacional, sus aportes fueron muy valiosos para el desarrollo de nuestra investigación y enriquecieron nuestro trabajo.

Ficha Bibliográfica

Camacho Méndez, Mayra; Elizondo Segura, Gabriela; Soto Carvajal, Jessica. **Análisis del proceso de la gestión pública para la recaudación: Caso ley 9024 Impuesto a Personas Jurídicas en Costa Rica.** Seminario de graduación para optar por el grado académico de Licenciatura en Administración Pública. Escuela de Administración Pública. Facultad de Ciencias Económicas. Sede Rodrigo Facio. Universidad de Costa Rica, San José, 2019.

Tutor:

Dr. Diego Mora Valverde

Palabras claves: impuesto, recaudación, evasión, elusión fiscal, persona jurídica, representante legal, contribuyente, administración, políticas públicas, cobro.

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo de investigación consistió en analizar el proceso que se lleva a cabo en la recaudación del impuesto a personas jurídicas en Costa Rica de conformidad con la Ley 9024.

El propósito fue comprobar si la implementación de esta ley logró el cometido para el cual se creó, es decir, si los recursos generados realmente se destinaron a financiar a las entidades beneficiadas, como el Ministerio de Seguridad Pública con el 95 % de lo recaudado, así como el Ministerio de Justicia y Paz con el 5 % restante y, a la vez, determinar si fue eficiente la gestión en la Administración Pública, en cuanto a la recaudación de este tributo.

Al parecer, el planteamiento de la Ley 9024 presentó una serie de inconsistencias, las cuales hicieron que la Sala Cuarta la declarara inconstitucional y fuera sustituida por una nueva ley. No obstante, resulta conveniente para la Administración Pública examinar en profundidad qué fue lo que aconteció, cuáles fueron los beneficios e implicaciones de su puesta en vigor, así como su derogatoria, tanto para la ciudadanía como para el Estado.

Como resultado del presente análisis sobre el proceso de recaudación del impuesto a personas

jurídicas en Costa Rica de conformidad con la Ley 9024, se pudo concluir que al revisar diversos trabajos de investigación y graduación de otros autores relacionados con este tema, no existe evidencia de estudios desarrollados que indaguen minuciosamente cuál ha sido el proceso a seguir con la gestión recaudatoria del impuesto a sociedades, excepto por lo recopilado en una publicación de tesis en derecho de la Universidad de Costa Rica, que hace una breve mención sobre las repercusiones de la Ley 9024 desde el punto de vista jurídico, pero no administrativo, pues se enfoca en la disolución y liquidación de sociedades. Debido a esto, la importancia de traer a colación este tema, que de cierto modo tiene un alto nivel de incidencia en materia fiscal en la economía costarricense.

El primer capítulo del presente trabajo abarca los aspectos generales de la investigación, en el que se menciona el contexto que se ha presentado en Costa Rica en materia fiscal durante los últimos años, ya que el país viene arrastrando la problemática en otorgar fondos a diversos programas, para satisfacer las necesidades que demanda la población, por la insuficiencia de recursos. Por esto, se hizo el planteamiento sobre si realmente fue eficiente y eficaz la gestión pública en cuanto a la de recaudación del impuesto de la ley 9024 en el país. Como objetivo general se planteó analizar el proceso de gestión pública para la recaudación del Impuesto a Personas Jurídicas Ley 9024 en Costa Rica.

En el capítulo dos se desarrolló el marco teórico de la investigación, con el fin de conocer con detalle el sustento en cuanto a doctrina se refiere, así como el marco conceptual para enriquecer los conocimientos en esta materia y, finalmente, se expuso el marco contextual, el cual compara el comportamiento del tributo en Costa Rica con otros países de la región. En cuanto a la metodología utilizada en el trabajo, en el capítulo tercero se explican los diferentes estudios que se emplearon, así como los métodos, el enfoque, la triangulación (la

cual enriquece considerablemente la investigación), población de estudio, entre otros aspectos importantes.

El capítulo cuarto hace una descripción minuciosa acerca de la Ley 9024, sobre cómo está formulada en cada artículo. A la vez, se detalla el proceso de recaudación y se examina el rol de cada parte involucrada en el proceso. Por otro lado, se profundiza en analizar los factores que puede afectar de cierta forma la recaudación del impuesto a sociedades Ley 9024, con el afán de determinar las causas que se relacionan directamente en cuanto a su gestión y organización, esto en el capítulo quinto. En este punto cabe destacar el papel preponderante de la Contraloría General de la República en el proceso de recaudación del tributo.

En el capítulo sexto se narran las diversas repercusiones que implica todo el proceso de recaudación del impuesto a sociedades Ley 9024, aspectos cualitativos (como las sanciones) y cuantitativos (en términos monetarios), que afectan tanto a la ciudadanía (contribuyente) como a la Administración Pública. Es importante destacar lo mencionado en el capítulo séptimo, en el cual se formula una propuesta integral de mejora para la recaudación del impuesto a sociedades Ley 9024, con el propósito de convertir el proceso de recaudación en forma más ágil, completa, eficaz y eficiente, a beneficio del contribuyente y la Administración Pública.

Por último, el capítulo octavo contiene una amplia gama de conclusiones a las que se llegó con la investigación efectuada, así como una serie de recomendaciones, que se sugieren con el objetivo de subsanar las inconsistencias detectadas y, a la vez, mejorar la gestión propia de la Administración Pública con la recaudación de este impuesto en Costa Rica.

CONTENIDO

Declaración jurada	i
Dedicatoria.....	iii
Agradecimiento.....	v
Resumen ejecutivo.....	vi
Contenido.....	ix
Índice de cuadros	xx
Índice de gráficos.....	xxiii
Índice de figuras.....	xxv
Lista de abreviaturas	xxvi
Capítulo I. Aspectos generales de la investigación.....	1
1.1. Introducción	1
1.2. Justificación del tema.....	2
1.3. Planteamiento del problema.....	6
1.4. Pregunta del problema.....	8
1.5. Objetivos	9

1.5.1. Objetivo general	9
1.5.2. Objetivos específicos.....	9
Capítulo II. Marco teórico, conceptual y contextual	10
2.1. Marco teórico	10
2.1.1. Ministerio de Justicia y Paz.....	10
2.1.2. Ministerio de Hacienda	14
2.1.3. Ministerio de Seguridad Pública	19
2.1.4. Banco de Costa Rica.....	19
2.2. Marco conceptual	20
2.2.1. Administración Tributaria	20
2.2.2. Enfoque sistémico	20
2.2.3. Definición de Impuesto	22
2.2.4. Persona física.....	29
2.2.5. Persona jurídica	29
2.2.6. Tipos de Sociedades	30
2.2.7. Definición de pymes.....	31
2.2.8. Estatus de la Sociedad, según naturaleza del negocio.....	32

2.2.9. Sociedades mercantiles.....	32
2.2.10. Elusión fiscal	33
2.2.11. Evasión fiscal	34
2.2.12. Disolución y liquidación de Sociedades.....	35
2.2.13. Cobro.....	36
2.2.14. Recaudación	37
2.2.15. Salario base.....	38
2.2.16. Flujograma.....	39
2.3. Marco contextual: Impuestos a las sociedades en otros países	39
2.3.1. Caso de Costa Rica.....	39
2.3.2. Caso de Panamá.....	41
2.3.3. Caso de Nicaragua.....	42
2.3.4. Caso de España.....	43
Capítulo III. Marco metodológico	47
3.1. Tipos de estudios.....	47
3.1.1. Estudio exploratorio	47
3.1.2. Estudio descriptivo	47

3.1.3. Estudio explicativo	48
3.1.4. Justificación	48
3.2. Métodos.....	49
3.2.1. Método Mixto de Estudio.....	49
3.2.2. Método Transversal de Estudio.....	49
3.3. Análisis de Tendencia	50
3.4. Triangulación	50
3.5. Fuentes de investigación	51
3.5.1. Fuentes primarias	52
3.5.2. Fuentes secundarias	52
3.6. Enfoque	52
3.7. Diseño	54
3.8. Población.....	55
3.9. Diseño muestral.....	56
3.10. Métodos y técnicas de análisis de la información.....	59
3.11. Validación de la información.....	61

Capítulo IV. Descripción del proceso administrativo de la Ley 9024 Impuesto a las

Sociedades en materia de recaudación y su entorno	62
4.1. Descripción del proceso administrativo de la ley 9024	62
4.1.1. Descripción de la Ley 9024.....	62
4.1.2. Hecho Generador.....	62
4.1.3. Tarifa	63
4.1.4. Modalidad de pago	64
4.1.5. Responsabilidad solidaria.....	64
4.1.6. Sanciones.....	65
4.1.7. Disolución y Cancelación de la Inscripción	66
4.1.8. Deducibilidad del Impuesto.....	67
4.1.9. Exención del Impuesto	67
4.1.10. Administración	68
4.1.11. Reporte del Ingreso	69
4.1.12. Destino del Impuesto.....	69
4.1.13. Consecuencias por dolo o negligencia	70
4.1.14. Informe de Ingresos.....	70
4.1.15. Otros aspectos.....	71

4.1.16. Declaratoria de Inconstitucionalidad.....	72
4.1.17. Normativa adicional Ley 9024	73
4.2. Descripción sobre el proceso de Recaudación vs. Cobro de sociedades	74
4.2.1. Participación del Registro Nacional	74
4.2.2. Participación del Banco de Costa Rica.....	76
4.2.3. Participación del Ministerio de Hacienda	76
4.2.4. Proceso de recaudación	78
 Capítulo V. Análisis de los factores que inciden en la recaudación tributaria, gestión y organización de la Ley 9024 Impuesto a las Sociedades	 91
5.1. Causas que determinan que la recaudación pase del Registro al Ministerio de Hacienda.....	91
5.1.1. Coordinación interinstitucional	91
5.1.2. Intervención de la Procuraduría General	92
5.1.3. Resolución de la Procuraduría General	94
5.1.4. Criterio de la Procuraduría en materia de sanciones	96
5.1.5. Posición del Ministerio de Hacienda.....	97
5.1.6. Traslado de información del Registro Nacional al Ministerio de Hacienda	98

5.1.7. Posición del presidente de la República	99
5.1.8. Proceso actual de recaudación.....	100
5.1.9. Proceso de Gestión de Cobro	100
5.2. Otros factores determinantes en el procedimiento de recaudación	102
5.2.1. Divulgación de la Ley 9024	102
5.2.2. Naturaleza de las sociedades	110
5.2.3. Forma de pago	114
5.2.4. La gestión del Proceso de Cobro, según Reglamento de Cuentas por Cobrar de la Junta Administrativa del Registro Nacional.....	117
5.2.5. Medio de pago	119
5.2.6. Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales	121
5.2.7. Recursos para llevar a cabo la recaudación Ley 9024.....	122
Capítulo VI. Efectos del proceso de recaudación de la Ley 9024 Impuesto a las Sociedades	125
6.1. Repercusiones para la ciudadanía	125
6.1.1. Sanciones administrativas	125
6.1.2. No emisiones de certificaciones de personería jurídica	126

6.1.3. No inscripción de documentos en el Registro Nacional.....	127
6.1.4. No contratación con el Estado u otra institución autónoma o semiautónoma.	128
6.1.5. Disolución y cancelación de la inscripción	129
6.1.6. Otros efectos colaterales.....	133
6.1.7. Participación de los diferentes actores en las sanciones.....	133
6.1.8. Ley Lázaro.....	135
6.2. Repercusiones para la Administración Pública.....	140
6.2.1. Ingresos que percibe el Estado	140
6.2.2. Ingresos tributarios: Ley 9024.....	141
6.2.3. Recaudación por impuesto a sociedades Ley 9024	144
6.2.4. Ingresos presupuestados, recaudados y ejecutados	146
6.2.5. Ingresos por estatus de sociedad y sus efectos	151
6.2.6. Cantidad de sociedades por estatus y sus efectos.....	154
6.2.7. Cantidad de sociedades, según el Registro Nacional vs. Ministerio de Hacienda.....	156
6.2.8. Cantidad de sociedades que pagaron vs. morosas	158
6.2.9. Cantidad de sociedades por clase y sus efectos.....	161

6.2.10. Ley 9024 vs. Ley 9428	163
6.3. Destino del Impuesto a Personas Jurídicas Ley 9024	177
6.3.1. Ministerio de Seguridad Pública	179
6.3.2. Ministerio de Justicia y Paz.....	194
6.4. Implicaciones para la Administración Pública.....	202
Capítulo VII. Propuesta de mejora para la recaudación del impuesto a las sociedades en Costa Rica	205
7.1. Diferentes perspectivas de los actores involucrados	205
7.1.1. Posición del Registro Nacional	205
7.1.2. Posición del Ministerio de Justicia y Adaptación Social	206
7.1.3. Posición del Ministerio de Hacienda.....	207
7.1.4. Posición del Ministerio de Seguridad.....	208
7.2. Propuesta de mejora del proceso de recaudación.....	209
7.2.1. Amnistía	209
7.2.2. No otorgar diversos servicios	209
7.2.3. Congelar cuentas bancarias	210
7.2.4. Estandarización del proceso de recaudación	210

7.2.5. Elaboración de Flujogramas	214
Capítulo VIII. Conclusiones y recomendaciones	221
8.1. Conclusiones	221
8.2. Recomendaciones.....	231
Lista de referencias	240
Bibliografía	243
Anexos	251
Ley 9024: Impuesto a las Sociedades Anónimas	251
Entrevista al director de Personas Jurídicas en el Registro Nacional	260
Entrevista al subdirector de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras, de la Dirección de Recaudación del Ministerio de Hacienda	262
Entrevista Agencia del Banco de Costa Rica en el Registro Nacional	264
Entrevista al director financiero del Ministerio de Seguridad Pública	266
Entrevista a la representante del Ministerio de Justicia, del Departamento Financiero del Registro Nacional.....	269
Entrevista al jefe administrativo de la Dirección de Adaptación Social	271
Entrevista al jefe del Departamento Financiero del Patronato de Construcciones	273

Cuestionario de preguntas aplicado a representantes de personas jurídicas	274
Criterio de la Procuraduría	277
Ejemplo de un Edicto	288

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 6.1. Sociedades Disueltas que Revivieron con la Ley Lázaro (en enero del 2018)	138
Cuadro 6.2. Comparativo en Años por Recaudación Ley 9024 con respecto a los Ingresos Tributarios de Abril 2012 a Setiembre 2017 (en colones corrientes)	142
Cuadro 6.3. Comportamiento de la Recaudación del Impuesto a las Sociedades Ley 9024 (cifras en miles de millones de colones)	144
Cuadro 6.4. Comparativo de lo Presupuestado, Recaudado y Ejecutado según Impuesto de Personas Jurídicas Ley 9024 de Abril 2012 a Setiembre 2017 (en colones corrientes)	147
Cuadro 6.5. Cantidad de Ingresos por Estatus de Sociedad: según Ley 9024, de Abril 2012 a Diciembre 2015 (en colones corrientes)	152
Cuadro 6.6. Cantidad de Sociedades según Estatus que Pagaron el Impuesto a Sociedades Ley 9024 vs. las que no de Abril 2012 a Diciembre 2015 (montos absolutos no incluyen multas e intereses por mora)	154
Cuadro 6.7. Cantidad de Sociedades Morosas según Ministerio de Hacienda Vs. según Registro Nacional (2012 - 2015)	156
Cuadro 6.8. Cantidad de Sociedades Activas e Inactivas que Cancelaron el Impuesto Ley 9024 (años 2012 al 2015).....	160
Cuadro 6.9. Clasificación de Sociedades según el Sector al que Pertenecen que Pagaron Impuesto según Ley 9024 (de Abril 2012 a diciembre 2015)	162

Cuadro 6.10. Cantidad de Sociedades Activas e Inactivas que Cancelaron el Impuesto Ley 9024 para el Periodo 2012 al 2015 (montos absolutos y porcentuales).....	169
Cuadro 6.11. Cantidad de Sociedades que Pagaron el Impuesto con y sin Ley Lázaro (2012 a 2015)	169
Cuadro 6.12. Proyección de la Recaudación del Impuesto Si no se Hubiera Derogado Ley 9024 vs. Proyección de Recursos con la Nueva Ley 9428 para el Periodo 2016-2019 (colones corrientes).....	170
Cuadro 6.13. Monto Presupuestado y Recaudado en Impuesto a las Sociedades Leyes 9024 y 9428, Periodo 2017-2018 (colones corrientes)	174
Cuadro 6.14. Comparativo del Impuesto a Personas Jurídicas Ley 9024 Vs. 9428 (años 2012 al 1. ^{er} Semestre 2019)	175
Cuadro 6.15. Destino del Impuesto a las Sociedades Ley 9024 de Abril 2012 a Setiembre 2017 (colones corrientes).....	178
Cuadro 6.16. Cantidad Recursos Asignados, Presupuestados y Ejecutados por el Ministerio de Seguridad Provenientes de la Ley 9024 Años 2012-2017 (colones corrientes)	180
Cuadro 6.17. Recursos Ejecutados por el Ministerio de Seguridad Provenientes de la Ley 9024 Años 2015-2017 (colones corrientes).....	187
Cuadro 6.18. Distribución del 5 % Destino Específico de Ley 9024 para Comisión Registro Nacional y DGAS (Patronato) Basado en Datos del Registro Periodo 2012-2015 (colones corrientes)	195
Cuadro 6.19. Distribución del 5 % Destino Específico de Ley 9024 para Comisión Registro	

Nacional y DGAS (Patronato) Basado en Datos del Ministerio de Hacienda Periodo 2012-
2015 (colones corrientes)..... 198

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 6.1. Sociedades Disueltas con y sin Bienes, en el Registro de Personas Jurídicas según Ley 9024 (al 31 de Agosto del 2017)	130
Gráfico 6.2. Sociedades Disueltas que Revivieron con la Ley Lázaro (en enero del 2018)	139
Gráfico 6.3. Proporción Porcentual de Ingresos Tributarios, con relación a los Ingresos Totales del Estado Costarricense (de abril 2012 a setiembre 2017)	141
Gráfico 6.4. Proporción Porcentual de Ingresos por Ley 9024, con relación al Total de Ingresos Tributarios (de abril 2012 a setiembre 2017)	143
Gráfico 6.5. Recaudación del Impuesto a las Sociedades del Año 2013-2015 (cifras en miles de millones de colones)	145
Gráfico 6.6. Comparativo de lo Presupuestado, Recaudado y Ejecutado según Impuesto de Personas Jurídicas Ley 9024 de Abril 2012 a Setiembre 2017 (en millones de colones corrientes)	148
Gráfico 6.7. Cantidad de Ingresos por Estatus de Sociedad: según Ley 9024, de Abril 2012 a Diciembre 2015 (en colones corrientes)	152
Gráfico 6.8. Cantidad de Sociedades Morosas según Ministerio de Hacienda vs. Registro Nacional (2012 - 2015)	157
Gráfico 6.9. Impuesto según Ley 9024 Comparativo de Sociedades según Estatus al Día Vs. Morosas de Abril 2012 a Diciembre 2015 (montos absolutos no incluyen multas e intereses	

por mora).....	159
Gráfico 6.10. Cantidad de Sociedades Activas e Inactivas: según Ley 9024 (de abril 2012 a diciembre 2015)	161
Gráfico 6.11. Cantidad de Entidades Activas e Inactivas por Clasificación de que Pagaron el Impuesto a las Sociedades Ley 9024 (años 2012-2015).....	163
Gráfico 6.12. Proyección de la Recaudación del Impuesto Si no se Hubiera Derogado Ley 9024 vs. Proyección de Recursos con la Nueva Ley 9428 para el Periodo 2016-2019 (colones corrientes).....	171
Gráfico 6.13 Comparativo de Recaudación del Impuesto a Personas Jurídicas Ley 9024 y 9428 del Periodo 2012 al Primer Semestre 2019 (en millones colones)	176
Gráfico 6.14. Destino del Impuesto a las Sociedades Ley 9024 de Abril 2012 a Setiembre 2017 (colones corrientes).....	179
Gráfico 6.15. Cantidad Recursos Asignados, Presupuestados y Ejecutados por el Ministerio de Seguridad Provenientes de la Ley 9024 Años 2012-2017 (colones corrientes)	183
Gráfico 6.16. Distribución del 5 % Destino Específico de Ley 9024 para Comisión Registro Nacional y DGAS (Patronato) Basado en Datos del Registro Periodo 2012-2015 (colones corrientes)	196
Gráfico 6.17. Distribución del 5 % Destino Específico de Ley 9024 para Comisión Registro Nacional y DGAS (Patronato) Basado en Datos del Ministerio de Hacienda Periodo 2012-2015 (colones corrientes).....	199

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1. Esquema de un sistema o proceso	21
Figura 4.1. Depósito de Fondos del Impuesto a las Personas Jurídicas Ley 9024 por parte del BCR (a junio 2018).....	79
Figura 4.2. Proceso de Recaudación de Impuestos a las Sociedades Dentro del Ministerio de Hacienda (abril 2019).....	80
Figura 6.1. Destino del Total de los Recursos según Ley 9024.....	178
Figura 7.1. Esquema integral del proceso de recaudación.....	212
Figura 7.2. Flujograma del Proceso de Sanciones, según Ley 9024	215
Figura 7.3. Flujograma del Proceso Arreglos de Pago, según Ley 9024.....	217

LISTA DE ABREVIATURAS

AL: Asamblea Legislativa.

ATV: Administración Tributaria Virtual.

BCR: Banco de Costa Rica.

CGR: Contraloría General de la República.

CR: Costa Rica

DGAS: Dirección General de Adaptación Social.

DGT: Dirección General de Tributación.

MAG: Ministerio de Agricultura y Ganadería.

MEIC: Ministerio de Economía, Industria y Comercio.

Mideplan: Ministerio de Planificación.

MH. Ministerio de Hacienda.

MJP: Ministerio de Justicia y Paz.

MSP: Ministerio de Seguridad Pública.

PCIAB: Patronato de Construcciones, Instalaciones y Adquisición de Bienes.

PGR: Procuraduría General de la República.

PJSFL: Personas Jurídicas sin Fines de Lucro.

Pymes: Pequeña y Mediana Empresa.

PYMPAS: Pequeñas y Medianas Productoras Agrícolas.

RN: Registro Nacional.

RPJ: Registro de Personas Jurídicas.

RUT: Registro Único Tributario.

SIAT: Sistema Integrado de Información Tributaria.

SIGAF: Sistema Integrado de Gestión de Administración Financiera.

TGS: Teoría General de Sistemas.

Capítulo I. Aspectos generales de la investigación

1.1. Introducción

La Ley del Impuesto a Personas Jurídicas en Costa Rica n.º 9024 original se aprobó en el contexto del apremio fiscal que ha vivido el país en los últimos años, caracterizado por una insuficiencia de recursos para atender las necesidades de los programas más primordiales. La administración Chinchilla Miranda envió un paquete de leyes entre las cuales estaba la primera versión de la Ley 9024, la cual crea el Impuesto a las Personas Jurídicas aprobada por la Asamblea Legislativa el 22 de diciembre del 2011, que entró en vigor el 01 de abril del 2012 y, después de un tiempo de aplicación desde abril 2012 a diciembre 2015, fue declarada parcialmente inconstitucional, ya que se incumplió con el principio de publicidad, que en materia tributaria, es todavía más necesario ya que se trata de cargas impositivas que afectan de forma directa a los ciudadanos.

Los artículos señalados inconstitucionales corresponden al 1º, 3º y 5º, que se refieren a la ampliación del sujeto pasivo del impuesto, a la variación de la tarifa del tributo, que originalmente se había propuesto 300 dólares o su equivalente en colones, pero en el texto sustitutivo no publicado, se propuso otra diferente, y además distingue entre sociedades activas e inactivas, así como diversos tipos de sanciones a las sociedades (crhoy.com, 2015, s. p.).

Como consecuencia de esto, el vacío que dejó su derogatoria se sintió expresamente en los siguientes meses por los programas de seguridad ciudadana, según lo indicado por el Ministerio de la Presidencia (2016), a través de su página *web*:

Dada la declaratoria de inconstitucionalidad de la Ley que estuvo vigente hasta este año se deja de recibir una importante suma de dinero para Seguridad y por esto resulta necesario este esfuerzo para mantener estos recursos, que se traducen en una mejor seguridad para la ciudadanía (s. p.).

En particular, una buena parte de los planes de mejora de los cuerpos policiales y la presencia de oficiales en las calles perdieron su financiamiento específico. Esto motivó a la administración Solís Rivera a que presentara una nueva versión de la Ley del impuesto a las personas jurídicas para recuperar las fuentes de recursos que sustenten estos programas. El proyecto de ley correspondiente se presentó al orden del día de la Asamblea el 17 de enero del 2017 y fue aprobada y publicada en la Gaceta el 22 de marzo del 2017 mediante la Ley n.º 9428, la cual empezó a regir el cobro respectivo a partir del 01 de setiembre del 2017. El poco tiempo en que estuvo en vigor la ley anterior no fue suficiente para evaluar la eficiencia y la eficacia en su aplicación, desde el punto de vista de la administración tributaria.

En virtud de lo anterior y debido a la importancia que reviste este tributo con la presente investigación se llevará a cabo el análisis relacionado con la gestión recaudatoria de esta ley, ya que no se ha encontrado evidencia de estudios que valoren la gestión de las regulaciones tributarias a personas jurídicas en Costa Rica. Por lo tanto, se quiere identificar, describir y analizar la gestión administrativa de este apartado, para tener bases y sugerir mejoras en este tema novedoso y de gran relevancia para la ciudadanía, la Administración Pública y la Academia.

En virtud de lo señalado, los alcances del estudio en el contexto por analizarse corresponden a las relaciones de la administración pública con las sociedades y casas extranjeras con poder generalísimo que están inscritas en el Registro de Personas Jurídicas y que se encuentran sujetas al pago del impuesto, según la Ley 9024.

1.2. Justificación del tema

En la Administración Pública los responsables de velar por la aplicación de las leyes

deben tomar decisiones respecto a elementos del diseño de gestión administrativa, para que esta cumpla con los requisitos de eficacia, eficiencia y sostenibilidad, en la recaudación y uso de los recursos conferidos por la Ley 9024 Impuesto a Personas Jurídicas.

La administración Chinchilla Miranda (periodo de gobierno 2010-2014) no consiguió la aprobación del Plan Fiscal, conocido como *Solidaridad Tributaria*, que pretendía estabilizar las finanzas públicas en Costa Rica. Como uno de los pocos avances en materia de recaudación, este impuesto se creó mediante ley de la República, el Impuesto a las Personas Jurídicas en Costa Rica. Este tributo lo aprobó la Asamblea Legislativa el 23 de diciembre del 2011 y la ley correspondiente se publicó en la Gaceta No 249 del 27 de diciembre del mismo año. Este impuesto entró en vigor a partir del 01 de abril del 2012.

Por otra parte, en lo referente al uso específico de los recursos que se derivan de la aplicación de la ley, debe destacarse que la recaudación de este impuesto se dedicó a financiar programas de seguridad social y de combate a la delincuencia en momentos de austeridad del gasto público. Con el fracaso del plan fiscal, esta fuente de recursos se volvió crucial para atender un problema de atención inmediata durante la administración Chinchilla Miranda.

Además, de conformidad con lo establecido en el Reglamento para la aplicación del Impuesto a las Personas Jurídicas, la administración, fiscalización y cobro del tributo creado corresponde al Ministerio de Justicia y Paz, por medio del Registro Nacional. Sin embargo, los resultados durante el periodo en que se mantuvo vigente, demuestran que al parecer el método de recaudación influyó en un bajo desempeño, ya que el único ente recaudador que tuvieron los contribuyentes para cancelar el impuesto a las sociedades fue el Banco de Costa Rica.

La situación anterior podría asociarse con el hecho de que para mayo del 2013, solamente un tercio del total de contribuyentes había cancelado el tributo, mientras que al 31 de diciembre del 2014, la recaudación fue de 38,81 % y para el 09 de setiembre de 2015 solo el 31 % del total de sociedades sujetas al impuesto había hecho el pago.

Por otra parte, desde que se implementó la Ley de Impuesto a las Sociedades, existe la posibilidad de que aumenten las desinscripciones de sociedades en la Dirección General de Tributación Directa. Es decir, que los miembros de las sociedades hayan procurado llevar a cabo un cambio de estatus de sociedad activa a inactiva, con lo que se reduce el monto por pagar y disminuye, quizás aproximadamente a la mitad, el monto total de recursos provenientes de pagos hechos por parte de los contribuyentes.

Según el análisis preliminar, si se ejecutan los procesos de gestión cobratoria para aquellos contribuyentes morosos de tres o más periodos consecutivos de no pago del tributo, esta situación podría generar una disolución inmediata de muchas sociedades en cumplimiento de la ley, así como para aquellas sociedades que tengan bienes inscritos. Esto se debe a la anotación del gravamen a los bienes inmuebles inscritos con una hipoteca preferente y a los bienes muebles inscritos con una prenda preferente.

En virtud de lo anterior, resulta de interés investigar sobre las regulaciones tributarias a las entidades que se inscriban en Costa Rica, con el propósito de contar con información que contribuya a mejorar la toma de decisiones en la gestión pública. Esto tanto a nivel de Tributación Directa en cuanto a su recaudación, en el Ministerio de Hacienda en la elaboración del presupuesto nacional, para el Banco de Costa Rica como único ente recolector del tributo, así como del Ministerio de Justicia y Paz, por medio del Registro Nacional; en cuanto a la administración y fiscalización del tributo, ya que es el responsable

porque esta recaudación del impuesto llegue al destino por el cual se creó.

La presente investigación se encarga de describir el proceso administrativo de la Ley 9024, así como identificar los factores que afectan la recaudación, diagnosticar los requerimientos y estimar los efectos que implica, para proponer finalmente una mejora en la gestión pública que permita una efectiva y eficiente recaudación tributaria a las personas jurídicas.

Para guiar el estudio se utilizaron instrumentos como entrevistas a expertos y análisis estadísticos sobre el proceso de la recaudación para determinar la eficacia del impuesto. Lo anterior contribuye con una mejor coordinación entre las instituciones del Estado involucradas en el proceso de recaudación y con esto sea más ágil y eficiente.

Una vez analizada toda esta información se proponen las recomendaciones pertinentes, dirigidas a quienes se encargan de la toma de decisiones para el logro de una recaudación tributaria efectiva y eficaz para un futuro proyecto de ley a las sociedades inscritas en el Registro Nacional en Costa Rica, las cuales deben acatar estas regulaciones.

Como menciona la página del Ministerio de Planificación (Mideplan), esta institución promueve la implementación de la gestión por resultados en procesos de planificación, en coordinación con el Ministerio de Hacienda, para elaborar instrumentos que faciliten la gestión institucional abierta, tendiente a garantizar la eficacia de los bienes y servicios públicos para la satisfacción de la ciudadanía. Debido a esto, el presupuesto nacional debe estar orientado a mejorar los resultados y satisfacción de las necesidades de los usuarios.

Por lo tanto, este trabajo es importante ya que si se mejora la gestión de recaudación de impuestos a las sociedades, mediante un proceso ordenado y efectivo, ese dinero se

utilizará para labores operativas del Ministerio de Seguridad Pública y generará valor público, para refinanciar tareas que inciden en disminuir los índices de delincuencia. Por otra parte, en el caso del Ministerio de Justicia, estos recursos están destinados para contribuir con Adaptación y Social, en específico para construir más cárceles y eliminar el hacinamiento que viven actualmente las personas privadas de libertad, así como para financiar su alimentación. Por último, debe mencionarse que estos fondos también los ha utilizado el Registro Nacional para publicación de edictos en el diario oficial La Gaceta, de aquellas sociedades que están morosas por tres o más periodos consecutivos de no pago y en proceso de disolución (Mideplan, 2018).

1.3. Planteamiento del problema

Pareciera que la ejecución de la ley 9024, al menos en su proceso de recaudación, no fue planteada en una forma correcta desde que entró a regir en abril 2012, esto ya que el plazo que se dio para el pago del impuesto fue del 01 al 31 de enero de cada año y el no acatar esta disposición de la ley podría tener efectos en las sociedades. Algunas de estas afectaciones serían generar intereses moratorios, aplicar el embargo sobre los bienes inmuebles y muebles a nombre de la sociedad y de los miembros de la junta directiva con representación judicial y extrajudicial, el no permitir la participación en licitaciones públicas de las sociedades morosas y, por último, no llevar a cabo ningún tipo de trámite registral con respecto a los bienes a nombre de estos.

Lo anterior se ve refleja en lo que externa el sitio *web* oficial de la Presidencia de la República de Costa Rica (2016), en el que se menciona que:

Los magistrados anularon aspectos de la ley 9024, que creó el impuesto, por considerar que tuvo defectos en el trámite legislativo. Sin embargo, dispusieron

graduar en el tiempo la declaratoria de inconstitucionalidad, de manera que tuviera un efecto prospectivo, a partir del periodo fiscal 2016 (s. p.).

El fallo de los Magistrados, al declarar inconstitucional los artículos 1, 3 y 5 de la Ley 9024, demuestra que la Asamblea Legislativa incumplió con el principio de publicidad, lo cual es delicado, ya que se trata de cargas impositivas que afectan al ciudadano. Al respecto, la Sala Constitucional se refirió de la siguiente manera:

La inconstitucionalidad deriva de la infracción al principio básico del Estado Constitucional de Derecho, cometida por la Asamblea Legislativa durante la tramitación del proyecto de ley, ya que se publicó un proyecto y luego, a través de uno sustitutivo que nunca fue publicado, se variaron cuestiones esenciales del impuesto, relativas a los sujetos pasivos (obligados) y tarifa, asimismo, en ese texto sustitutivo, nunca publicado, se introdujeron sanciones no previstas en el proyecto de ley original (crhoy.com, s. f., s. p.).

Aunado a lo anterior y según lo dispone la Ley 9024 en su artículo ocho, se exonera del pago de impuesto a los contribuyentes que lleven a cabo actividades productivas de carácter permanente y que estén clasificadas como micro o pequeñas empresas inscritas en el Ministerio de Economía, Industria y Comercio, además de inscritas como contribuyentes en el Ministerio de Hacienda. Por lo tanto, es posible que muchos obligados tributarios disminuyan el personal de su compañía y se ajusten a los requisitos para convertirse en micro o pequeña empresa, o bien, que de una mediana sociedad se transforme en dos sociedades pequeñas para inscribirse como micro o pequeña empresa y exonerarse del pago anual de impuestos a las sociedades. Este comportamiento de los contribuyentes abre un portillo legal para que las compañías cometan elusión fiscal y, de esa forma, disminuirían las estimaciones de recaudación propuestas por el Estado.

Asimismo, se considera que otra posible causa de que lo recaudado por este impuesto no sea lo que el Gobierno espera, es que muchos socios de empresas están desinscribiendo

su sociedad como activa y cambiando su estatus a inactiva en la Dirección General de Tributación Directa, lo que provoca que paguen únicamente un 25 % sobre el salario base de un oficinista y no un 50 % conforme la normativa.

Otras posibles causas que inciden en la gestión de recaudación de este tributo, es la capacidad del recurso humano designado para ejecutarlo, ya que el Registro Nacional (como ente administrador y fiscalizador del tributo) no cuenta con el personal suficiente para llevar a cabo esta gestión de recaudación. Además, se encuentra el costo operativo que implica el cobro por el gasto en el que incurre esta institución en publicar en el diario oficial La Gaceta la notificación del cobro del impuesto. Por último, otro aspecto que podría afectar la recaudación es la poca comunicación entre los diferentes actores que participan del proceso, como el Registro Nacional, Tributación Directa y el Banco de Costa Rica.

Finalmente, la principal afectación identificada de una gestión inadecuada de cobro de este tributo se refiere a que, al no haber una recaudación adecuada, no se lograría el objeto de financiar el programa de adaptación social y combate a la delincuencia, destinos específicos del uso de los recursos estipulados por esta ley. Por ende, al no haber suficiente recaudación, esto aumentaría la evasión fiscal cada vez más, lo que compromete los planes del gobierno y de los ciudadanos.

1.4. Pregunta del problema

¿Fue eficiente y eficaz la gestión pública en materia de recaudación del impuesto de la ley 9024: Impuesto a las sociedades en Costa Rica?

1.5. Objetivos

1.5.1. Objetivo general

Analizar el proceso de gestión pública para la recaudación del Impuesto a Personas Jurídicas en Costa Rica, Ley 9024.

1.5.2. Objetivos específicos

1. Describir el proceso administrativo de la Ley No. 9024 Impuesto a las Sociedades en materia de recaudación y sus implicaciones para la Hacienda Pública costarricense.
2. Identificar los factores que inciden en la recaudación tributaria, su gestión y organización, con el fin de que se diagnostiquen los requerimientos de la Ley No. 9024.
3. Estimar los posibles efectos del proceso de recaudación de la Ley No. 9024 Impuesto a las Personas Jurídicas.
4. Proponer la estrategia de gestión pública, por medio de posibles acciones de mejora, que permitan una recaudación efectiva y eficiente para la Ley No. 9024.

Capítulo II. Marco teórico, conceptual y contextual

2.1. Marco teórico

2.1.1. Ministerio de Justicia y Paz

Este ministerio se creó el 20 de junio de 1870, mediante el decreto n.º 29, el cual en el artículo 6 menciona que “le correspondía a la Cartera de Justicia lo relativo a la administración judicial, codificaciones, magistraturas y ministerio fiscal, presidios y cárceles, administración de presos, cumplimientos de condenas, rebajas y conmutaciones de penas y rehabilitación de los delincuentes” (Ministerio de Justicia y Paz, 2016, s. p.).

El 28 de abril de 1982, mediante la Ley Orgánica del Ministerio de Justicia, n.º 6739, en donde se define como función primordial representar al Estado en los litigios de interés público, registrar todos los actos y contratos que la ley determine, proponer y ejecutar políticas y programas penitenciarios, inscribir bienes muebles e inmuebles, derechos sobre propiedad intelectual e industrial, personerías jurídicas y otros (Ministerio de Justicia y Paz, 2016, s. p.).

Actualmente, tiene entre sus principales funciones impulsar y coordinar planes y programas dirigidos a la promoción de la paz en el ámbito nacional desde la perspectiva de prevención de la violencia, apoyar al Ministerio de Seguridad Pública en materia del control de las armas de fuego en el país, promocionar la resolución alternativa de conflictos como una forma de desarrollar una cultura de paz, entre otros. Como misión debe contribuir al respeto integral de todas las manifestaciones de los derechos humanos de la población y promover la paz e inserción social de los sectores más excluidos (Ministerio de Justicia y Paz, 2016).

Por otra parte, el Ministerio de Justicia y Paz se divide, a la vez, en direcciones, departamentos, unidades e incluye instituciones adscritas, que para efectos de la presente

investigación, se mencionan las que desempeñan un papel importante, entre las cuales se encuentran el Registro Nacional, la Procuraduría General de la República y la Dirección General de Adaptación Social.

2.1.1.1. Dirección General de Adaptación Social

En el Ministerio de Justicia y Paz se ubica la Dirección General de Adaptación Social, la cual surgió mediante la Ley 4762, como dependencia de este ministerio. A la vez, los fines y funciones de esta institución se encauzan directamente hacia la Administración del Sistema Penitenciario Nacional y con esto a la custodia y el tratamiento de las personas procesadas y sentenciadas por comisión o presunta comisión de delitos; la investigación de las causas y factores que inciden en la génesis del fenómeno de criminalidad; la tramitación y formulación de recomendaciones a diversas instituciones que como componentes del control social, tienen facultades legales para el otorgamiento de gracias y beneficios a favor de las personas privadas de libertad, entre otros.

Por tales razones, la Dirección General de Adaptación Social es una Institución Pública a la que permanentemente recurren una gran gama de usuarios que solicitan sus servicios tales como privados de libertad y sus familiares, jueces, fiscales, policías y otros operadores de la administración de justicia; miembros de diversas instituciones y poderes públicos de la República, entre otros (Ministerio de Justicia y Paz, 2016, s. p.).

2.1.1.2. Patronato de Construcciones, Instalaciones y Adquisición de Bienes

Esta institución es adscrita al Ministerio de Justicia y surgió mediante la Ley n.º 4762 del 08-05-1971, creación de la Dirección General de Adaptación Social, modificada por la Ley n.º 5388, Ley de Creación del Patronato de Construcciones Instalaciones y Adquisición de Bienes del 19-10-1973.5. Decreto Ejecutivo No. 22198-J del 01-06-1993, Reglamento

Orgánico y Operativo Dirección General. Su función es coadyuvar en el desarrollo y mejoramiento de la infraestructura penitenciaria, así como de las condiciones de vida de las personas privadas de libertad (Ministerio de Hacienda, 2017).

De acuerdo con lo manifestado por la señora Flora Bogantes, jefa del Departamento Financiero del PCIAB, esta institución es un área estratégica en el desarrollo y gestión del Ministerio de Justicia y Paz, debido a su competencia respecto a ser una instancia coadyuvante en los procesos de financiamiento para el mantenimiento y obra en infraestructura, así como para las actividades productivas, sean agrícolas, pecuarias e industriales (comunicación vía correo, 09 de agosto de 2019).

2.1.1.3. Registro Nacional

El Registro Nacional de Costa Rica se creó en 1975 mediante la Ley n.º 5695 (Ley de Creación del Registro Nacional) dirigido por una Junta Administrativa con personalidad jurídica. Según lo indica esta institución en su página *web* su misión es “ser una institución pública, rectora y responsable de la actividad registral y geoespacial; así como proteger los derechos inscritos de personas físicas y jurídicas, ofreciendo servicios de calidad y seguridad jurídica a los usuarios” (Registro Nacional, s. f., s. p.).

Asimismo, en el Registro Nacional se derivan, a la vez, las direcciones por áreas de acuerdo con el tipo de clasificación por ley, entre las cuales se encuentra el Registro de Personas Jurídicas (Registro Nacional, s. f., s. p.).

2.1.1.3.1. Registro de Personas Jurídicas

El Registro de Personas Jurídicas se creó como un Registro independiente y distinto

al Registro Público de la Propiedad, con el objetivo de inscribir las sociedades anónimas, individuales de responsabilidad limitada, fundaciones, entre otras, así como asignar cédula jurídica a las casas extranjeras que vienen a crear sucursales en Costa Rica, Asociaciones de Desarrollo, Cultural, Deportiva, Solidarista y más. Tiene como función inscribir poderes a personas físicas o jurídicas, albaceazgos, insania, curadores, etc.; el fin de estos registros es darles publicidad registral ante terceros.

En 1997, la Junta Administrativa del Registro Nacional emitió un acuerdo administrativo en la sesión extraordinaria n.º 58-97, celebrada el 30 de octubre de ese mismo año, en la que estableció formalmente la creación de la Dirección de Personas Jurídicas, con lo que fortaleció la tesis planteada en el documento final de reestructuración del Registro Nacional. Esta propuesta fue avalada por el Ministerio de Planificación en el oficio DM-133-98, del 05 de marzo de 1998 y oficializada con la promulgación del Decreto n.º 26771-J del Reglamento del Registro Público, el día 18 de marzo de ese mismo año y que en lo referente a la composición del Registro en el artículo tercero, inciso b, define la creación de esta dirección y su estructura organizativa, según oficio de Mideplan DM007-01 del 06 de febrero del 2001 (Registro Nacional, 2010).

2.1.1.4. Procuraduría General de la República

Por otra parte, el Ministerio de Justicia y Paz cuenta con la Procuraduría General de la República, la cual fue adscrita como institución mediante la Ley n.º 6815 del 27 de setiembre de 1982 y cuya misión es ser el órgano superior consultivo técnico-jurídico de la Administración Pública, así como ser el representante judicial del Estado, asesorar a la Administración Pública a través de la atención de consultas, elaborar informes a la Sala

Constitucional en las acciones de inconstitucionalidad, preparar las escrituras y certificaciones de interés de la administración pública, ofrecer un sistema de información para el servicio de la ciudadanía, con los dictámenes, pronunciamientos y la normativa vigente, entre otros (Procuraduría General de la República de Costa Rica, s. f.).

2.1.2. Ministerio de Hacienda

El Ministerio de Hacienda se creó mediante el Decreto Ejecutivo LV el 14 de octubre de 1825, con el nombre de Tesorería General de Hacienda del Estado, con el propósito de que se administre la hacienda pública estatal con la mayor economía, sencillez y seguridad para el país. Después, en 1829, por medio del Decreto 191, se emitió la Ley Orgánica de Administración de Hacienda Pública y con la Constitución de 1949, vigente hasta hoy, tomó el nombre de Ministerio de Hacienda.

Posee como misión ser la responsable de la recaudación de impuestos, la rectoría de la Administración Financiera, de la asignación de los recursos financieros a las entidades públicas y la administración de la deuda pública del país. Asimismo, este ministerio se divide en dos áreas principales, las cuales son el Viceministerio de Ingresos y el Viceministerio de Egresos.

2.1.2.1. Viceministerio de Ingresos

Para la parte de ingresos se encuentran, a la vez, de acuerdo con el organigrama oficial del Ministerio de Hacienda, las siguientes direcciones: Policía de Control Fiscal, Aduanas, Hacienda y Tributación. Esta última se toma como referencia para la investigación del presente trabajo.

2.1.2.1.1. Dirección General de Tributación Directa

La Dirección General de Tributación Directa se creó originalmente como la Oficina de la Tributación Directa mediante el Acuerdo de Gobierno n.º 160 del 30 de junio de 1917. Posteriormente, pasó a ser la Dirección General de Tributación Directa, según se dispone en el Decreto Ejecutivo n.º 10 del 15 de noviembre de 1917, reformado y adicionado por el Decreto Ejecutivo n.º 13 del 24 de enero de 1918. En sus inicios, estuvo conformada por dos secciones: Contribución Territorial e Impuesto sobre la Renta. Mediante el Decreto 21427-H, del 7 de agosto de 1992 se regula la organización, objetivos y funciones de la Dirección General de Tributación Directa y se reestructura la organización vigente hasta entonces, por medio de resoluciones emitidas entre 1993 y 1994 se crearon diez administraciones tributarias.

Cabe mencionar que, según el Ministerio de Hacienda, la Dirección General de Tributación tiene como propósito brindar el servicio de recaudación de impuestos internos que el Estado demanda, mediante la gestión efectiva que controle y facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias en los sujetos pasivos y población en general. Esto en el marco de aplicación de las leyes y normas establecidas, lo que favorece el desarrollo económico del país.

Gracias a la labor del exdirector general de la Dirección General Tributación del Ministerio de Hacienda en Costa Rica, el doctor Torrealba (2017), es necesario tener presente el prefacio del libro Derecho Tributario Iberoamericano, el cual destaca que en gran parte “la sistematización de los procedimientos tributarios en el ordenamiento costarricense, son inspirados en buena medida en la Ley General Tributaria española” (s. p.).

Asimismo, la Dirección General de Tributación es una dependencia del Área de Ingresos del Ministerio de Hacienda que depende directa y, jerárquicamente, del viceministro de Ingresos. De igual manera, de la Dirección General de Tributación se derivan, a la vez, otras direcciones, entre las cuales se encuentran la Dirección de Recaudación, que se compone de subdirecciones, entre las que se encuentran la Subdirección de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras (Ministerio de Hacienda, 2015).

2.1.2.2. Viceministerio de Egresos

En el sector de egresos se localizan las siguientes direcciones: Dirección General de Contabilidad Nacional, la Dirección General de Presupuesto Nacional y la Tesorería Nacional, que en conjunto se encargan de llevar en orden los pagos que hace el Estado.

2.1.2.2.1. Dirección General de Contabilidad Nacional

Parte del Ministerio de Hacienda lo conforma la Dirección General de Contabilidad, la cual surgió con la Ley 8131, Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, así como los decretos ejecutivos que la reglamentan en parte. Tiene la misión de ejercer la rectoría del subsistema de contabilidad del sector público costarricense, así como la emisión de estados financieros, mediante la generación de información financiera oportuna y confiable para la toma de decisiones de las autoridades públicas y la ciudadanía en general.

2.1.2.2.2. Dirección General de Presupuesto Nacional

Otra dependencia del Ministerio de Hacienda es la Dirección General de Presupuesto Nacional, la cual se originó con el artículo 177 de la Constitución Política 1949, en el que se

indica que este departamento se encargaría de la preparación del proyecto ordinario y extraordinario del presupuesto, otorgándole la autoridad para reducir o suprimir cualquiera de las partidas que figuren en los anteproyectos formulados por las dependencias del Gobierno Central. Después, en 1951 con la Ley de Administración Financiera, se identificó la Oficina de Presupuesto como un órgano técnico especializado en la preparación, tramitación y ejecución de la Ley de Presupuesto y en 1974 con la Ley 5525, Ley de Planificación Nacional, se estableció que dentro de la Oficina de Planificación Nacional y Política Económica se creara un departamento encargado de preparar los proyectos de presupuesto bajo la forma de presupuesto por programas.

Posteriormente, para 1982 con la Ley de Creación de la Autoridad Presupuestaria, se le asignaron funciones como autoridad presupuestaria a la Oficina de Presupuesto Nacional, lo cual le permite tener competencia para todo el sector público, a excepción de las disposiciones de la Autoridad Presupuestaria, que está compuesta por el ministro de Hacienda, entre otros representantes. A continuación, con la Ley para el Equilibrio Financiero del Sector Público de 1984, se establecieron entre sus funciones la preparación del Proyecto de Presupuesto de Ingresos y Egresos y del Presupuesto de la República por Programas bajo los lineamientos que determine el Ministerio de Hacienda.

El propósito principal de esta dependencia es administrar la programación, formulación, ejecución, control y evaluación del Gobierno de la República, además de elaborar y dar seguimiento a la normativa en el ámbito presupuestario del sector público. Entre sus principales funciones están coordinar las etapas del proceso presupuestario, presentar propuestas al ministro de Hacienda con la política presupuestaria de la Administración Central, para un uso más racional y eficiente de los recursos públicos,

elaborar anteproyectos de presupuesto ordinario y extraordinario, así como sus modificaciones, ejercer el control jurídico-contable, económico y financiero del presupuesto, entre otros.

2.1.2.2.3. Tesorería Nacional

Por otra parte, se encuentra el Departamento de Tesorería Nacional, que surgió desde 1825 con el Decreto n.º 60, cuyo primer artículo establece la Tesorería General de Hacienda del Estado. Asimismo, en el artículo 185 de la Constitución Política se creó una la Tesorería Nacional, como centro de operaciones de todas las oficinas de rentas nacionales y posee la facultad legal para pagar a nombre del Estado y recibir las cantidades que a títulos de rentas o por cualquier otro motivo deban ingresar a las arcas nacionales.

A la vez, señala en el artículo 140 que es un deber y una atribución del presidente y respectivo ministro de Gobierno, disponer la recaudación e inversión de las rentas nacionales de acuerdo con las leyes. Adicionalmente, con la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, Ley 8131 del 2001, se define la Tesorería Nacional como un Subsistema del Sistema de Administración Financiera del Sector Público, que enmarca su accionar en dos grandes procesos, el lograr la liquidez necesaria y el llevar a cabo los pagos correspondientes. Esto sin dejar de lado sus funciones principales como elaborar en conjunto con la Dirección de Presupuesto Nacional la programación financiera de la ejecución del presupuesto nacional y procurar el rendimiento óptimo de los recursos financieros del tesoro público.

Por lo tanto, la Tesorería Nacional es el órgano responsable de llevar a cabo los pagos de todas las obligaciones adquiridas por el Estado.

2.1.3. Ministerio de Seguridad Pública

El Ministerio de Seguridad Pública se creó el 24 de diciembre de 1973 mediante la Ley n.º 5482 (Ley Orgánica del Ministerio de Seguridad Pública) con el propósito de vigilar, conservar el orden público, prevenir las manifestaciones de delincuencia y cooperar para reprimirlas, preservar y mantener la soberanía nacional, así como coadyuvar en el fortalecimiento del principio de legalidad, de conformidad con la Ley General de Policía, n.º 7410. Según lo menciona en su página *web* la misión de esta entidad “es servir y proteger a todo ser humano para el goce de sus derechos y libertades en el territorio nacional en alianza con la comunidad” (Ministerio de Seguridad Pública, 2019, s. p.).

2.1.4. Banco de Costa Rica

El Banco de Costa Rica fue fundado el 20 de abril de 1877 con el nombre de Banco de la Unión, el cual mantuvo hasta 1890, cuando lo varió por el actual. Nació con el propósito de ser una nueva opción bancaria entre las ya existentes y tuvo como funciones iniciales el prestar dinero, llevar cuentas corrientes, recibir depósitos y efectuar cobranzas, entre otras. A sólo siete años de su fundación el Banco de Costa Rica se convirtió en el único emisor de dinero y el primer administrador de las rentas públicas, mediante un contrato que se denominó Soto-Ortuño y que tuvo vigencia hasta el año 1896.

En 1948 la Junta Fundadora de la Segunda República decretó la nacionalización de la banca, por lo que el Banco de Costa Rica se integró a ella hasta la fecha. Se define como institución autónoma, de acuerdo con el Artículo 189 de la Constitución Política de la República de Costa Rica, de 1949 (Banco de Costa Rica, s. f., s. p.).

De acuerdo con su página *web*, la misión es “impulsar el desarrollo social y económico, la competitividad y la sostenibilidad de Costa Rica, ofreciendo a sus clientes un conglomerado financiero público, innovador y seguro, así como un portafolio de excelencia en todos sus servicios” (Banco de Costa Rica, s. f., s. p.).

2.2. Marco conceptual

2.2.1. Administración Tributaria

Torrealba y Villalobos (2003) indican que la misión la administración tributaria costarricense es: “aumentar en forma sostenida la recaudación tributaria, por vía de un control eficiente en los impuestos administrados” (p. 17).

Para lograr ese objetivo, se promoverá la simplificación de los trámites y se mejorarán los canales de comunicación con el contribuyente, para fortalecer el cumplimiento voluntario.

Asimismo, la visión es que:

La administración tributaria es una organización de servicio, que está orientada hacia la satisfacción de las necesidades de sus clientes: Los contribuyentes por una parte, que aportan sus impuestos, y el resto del sector público, por otra parte, que requiere de esos ingresos para cubrirla a cabalidad, los objetivos del gobierno (Quesada Niño, 2012, p. 143).

2.2.2. Enfoque sistémico

La TGS tiene fundamento en 3 principales argumentos y manifiesta que “los sistemas existen dentro de otros sistemas, es decir las partes están compuestas de sub-partes; en segundo lugar son abiertos, es decir cada sistema recibe y descarga algo en otros sistemas; y por ultimo sus funciones dependen de su estructura” (Chiavenato Idalberto, 1997, p. 725).

Por consiguiente, el sistema se define como “un conjunto de elementos dinámicamente relacionados entre sí y mantienen una interacción constante, realizando una actividad para alcanzar un objetivo, operando sobre insumos y proveyendo productos procesados” (Chiavenato Idalberto, 1997, p. 669). Esto significa que cualquier cosa que esté en movimiento o que cambie de estado en un proceso se puede considerar como un sistema

(Chiavenato Idalberto, 1997). Asimismo, es importante definir que cada sistema posee ciertas características, las cuales son:

1. Entradas o insumos (input): Es el punto de arranque del sistema que provee el material (recursos) para la operación de éste. También se le conoce como lo que el sistema importa desde el exterior.
2. Proceso o transformación: Es el mecanismo de conversión de insumos en resultados. Algunos le llaman la caja negra, que se refiere a un sistema (caja) en el que ingresan insumos que llevan movimientos en su interior y de donde surgen resultados.
3. Salidas o resultados (output): Es la finalidad para la cual se reunieron los elementos del sistema. Son los resultados de un proceso y deben ser congruentes con el objetivo del sistema.
4. Retroalimentación (*feedback*): Busca comparar la salida o resultado con un estándar previamente establecido y tiene como objetivo el control o bien monitoreo, esto para mantener y perfeccionar el desempeño del proceso. Su función es poner correcciones al sistema.
5. Ambiente: Es el medio que rodea externamente al sistema. Esto quiere decir que el sistema recibe insumos del ambiente, los procesa y los convierte en resultados que salen nuevamente al ambiente (Chiavenato Idalberto, 1997, pp. 678-733).

Con base en lo anterior, el sistema (proceso) se ejemplifica de la siguiente manera:

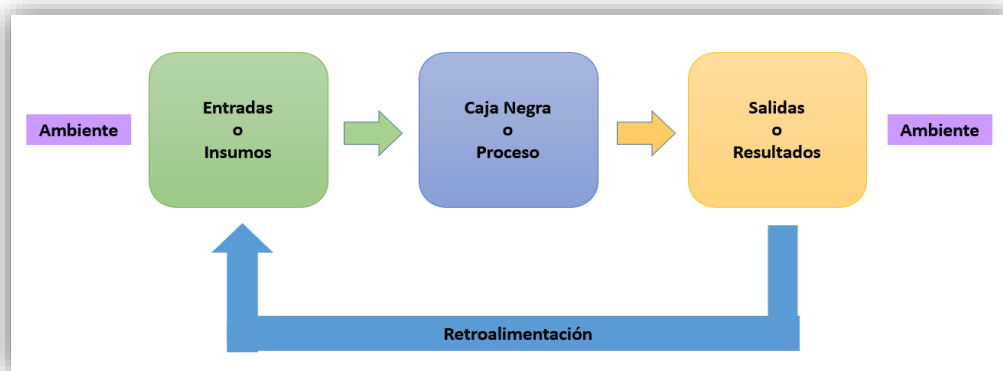


Figura 2.1. Esquema de un sistema o proceso

Fuente: elaboración propia.

Según lo representa la Figura 2.1, para cada proceso que existe (sistema) ingresan insumos del ambiente exterior, que entran en el proceso para transformarse y una vez desarrollados salen como los resultados de los objetivos que se plantearon inicialmente y, de

nuevo, regresan al ambiente exterior; sin dejar de lado el mecanismo de retroalimentación, en el que parte de las salidas del proceso retornan a sus entradas.

Con base en lo anterior y al enfocarlo desde la perspectiva del proceso de recaudación del impuesto a sociedades Ley 9024, el pago del tributo que proviene del ambiente externo (los ciudadanos contribuyentes), constituye el insumo (entrada) al proceso, el cual se transforma y se procesa dentro del MH (caja negra), para después salir del sistema de recaudación como resultado final (salida) en forma de recursos que se remiten a las instituciones beneficiadas, los cuales van de nuevo al ambiente externo (ciudadanía).

Lo anterior sin dejar por fuera la realimentación del proceso, en la que se monitorea y controla, función que debería estar a cargo de la Contraloría (como ente fiscalizador), así como la AL, el cual de acuerdo con la Ley 9024 en su artículo trece establece que los entes que reciben estos fondos deben presentar un informe semestral ante el Parlamento, en el que se especifique cómo se invirtieron estos recursos, con el fin de verificar la eficacia del proceso.

2.2.3. Definición de Impuesto

Según Quesada (2012) define el impuesto como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente” (Quesada Niño, 2012 p. 145). De acuerdo con Torrealba Navas (2017) los tributos son:

Las prestaciones pecuniarias, que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, al que esta vincula el deber de contribuir, con el objeto de satisfacer necesidades públicas (p. 47).

Por lo tanto, destaca la finalidad que poseen los impuestos, que “además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución” (Torrealba Navas, 2017, p. 49).

Por otra parte, según Badilla Quesada, Barquero Ruiz, Chanto Viquez y Ramírez Casalvolone (2009) se define *tributo* como “las prestaciones en dinero que el Estado exige, con el fin de obtener los recursos necesarios para financiar sus gastos y cumplir con sus objetivos” (p. 17).

El Código Tributario (Ley No. 4755), en su artículo 4, establece en torno al impuesto que: “son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines” (p. 3).

2.2.3.1. Clases de Tributos

2.2.3.1.1. Tasa

El Código Tributario (Ley No. 4755) en su artículo 4 indica qué es el tributo, cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario, en pago de servicios no inherentes al Estado. En cuanto a la cuantificación de las tasas, Torrealba (2017) menciona que:

Puede basarse en diferentes criterios y varía según el ordenamiento positivo. Es decir, se puede cuantificar en función del costo efectivo del servicio, o bien de su valor de

mercado (costo más una cierta utilidad) y que establezca estos montos ya sea como límites máximos o límites mínimos; por ello se habla que la tasa debe por lo menos cubrir el costo del servicio, o en otras palabras, no debe sobrepasar el costo del servicio. Aunado a lo anterior, el autor se refiere que para calcular las tasas no es procedente tomar elementos característicos de otros impuestos (p. 83).

2.2.3.1.2. Contribución especial

El Código Tributario (Ley No. 4755) en su artículo 4 indica el concepto de contribución especial:

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios de la realización de obras públicas, o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de la obligación.

2.2.3.1.3. Impuesto

El Código Tributario (Ley No. 4755) en su artículo 4 indica que impuesto es “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente” (Sistema Costarricense de Información Judicial, s. f.).

2.2.3.2. Tipos de Impuesto

En materia de impuestos existen diversas clases, como los progresivos y regresivos. Según la Enciclopedia Financiera (s. f.), una cualidad importante de los sistemas de impuestos es cómo varían a medida que aumenta la base imponible a la que se aplica el impuesto. Normalmente, esta base es algún valor relacionado con el ingreso total, renta o ganancia de un cierto individuo o agente económico. Según la variación de la cuantía porcentual del impuesto, estos se clasifican en:

2.2.3.2.1. *Impuesto progresivo*

El impuesto progresivo trata de: “a mayor ganancia o renta, mayor es el porcentaje de impuestos sobre la base”. (Enciclopedia Financiera, 2018, s. p.). Asimismo, Meigs Robert y Meigs Walter (1994) señalan que:

Un impuesto progresivo es aquel que cada vez representa una mayor parte de la base a medida que esta aumenta. El impuesto federal sobre la renta es progresivo con respecto al ingreso, puesto que a medida que aumenta la renta gravable se aplica una tarifa impositiva más alta (p. 560).

2.2.3.2.2. *Impuesto regresivo*

“Cuando a mayor ganancia o mayor renta, menor el porcentaje de impuestos que debe pagarse sobre el total de la base imponible” (Enciclopedia Financiera, 2018, s. p.). Asimismo, Meigs Robert *et al.* (1994) señalan que un impuesto regresivo es “aquel que se vuelve un porcentaje más pequeño de la base a medida que esta aumenta” (p. 560).

2.2.3.2.3. *Los indirectos*

Los indirectos corresponden a los tributos pagados en la obtención de artículos y bienes. Según Quesada (2012):

La principal etiqueta distintiva de este tipo de impuestos es que son trasladables a su consumidor final. Este consumidor, es quien realmente pagará (legal y obligatoriamente) el gravamen de su totalidad, por ser su último poseedor, dueño o consumidor final del artículo gravado (p. 145).

Por otra parte, según lo exponen Corrales y Angulo (1994): “los impuestos se agrupan de la siguiente forma: Impuestos indirectos a las transacciones domésticas (por ejemplo, al consumo, a las ventas, a la producción y otros sobre bienes y servicios)” (p. 5).

2.2.3.2.4. *Los directos*

Los directos son: “aquellos de carácter obligatorio que gravan los ingresos de personas físicas y jurídicas, así como de sus propiedades” (Badilla *et al.*, 2009, p. 19). Por impuesto directo se entiende todo gravamen tributario que tenga y deba soportar directamente la persona generadora del hecho imponible. “Estos no pueden ser cargados a la producción o mantenimiento; no son deducibles como gasto, y menos aún pueden ser trasladados a persona ajena, que no sea aquella que provocó su nacimiento o surgimiento como obligación tributaria” (Quesada, 2012, p. 145).

Impuestos directos sobre la planilla (cotizaciones a la Caja Costarricense de Seguro Social, al Instituto Mixto de Ayuda Social, al Instituto Nacional de Aprendizaje y otros), así como directos sobre la renta (establecido por el Presidente Teodoro Picado en 1946) y el territorial (Corrales y Angulo, 1994, p. 5).

2.2.3.2.5. *Objetivos y Subjetivos*

Torrealba (2017) plantea otro tipo de clasificación de tributos, cuyo criterio lo hace en función de las condiciones personales del sujeto pasivo, “así que un impuesto sobre bienes inmuebles es objetivo, que el impuesto sobre la renta, si está estructurado bajo el modelo de imposición personal sobre la renta, es subjetivo” (p. 71).

2.2.3.2.6. *Reales y personales*

Torrealba (2017) expone que “el impuesto real toma las fuentes distintas de la producción de riqueza y las grava separadamente; el impuesto personal intenta gravar la globalidad de la riqueza” (p. 71).

2.2.3.2.7. Periódicos e instantáneos

Según Torrealba (2017) los periódicos son:

Aquellos cuyo presupuesto de hecho es una situación que se prolonga en el tiempo (por ejemplo, el impuesto sobre la renta), mientras que el impuesto instantáneo se refiere a una situación que se agota en un momento determinado y la carga tributaria recae sobre ese acto mismo de su realización (p. 72).

2.2.3.2.8. Impuestos a las importaciones y exportaciones

Son pagos recaudados por las Administraciones públicas, sobre los bienes y servicios que ingresan al territorio aduanero nacional. Comprenden los derechos de aduanas y otros gravámenes sobre la importación, que se pagan de acuerdo con los aranceles aduaneros aplicables a un determinado bien. Por otra parte, el Ministerio de Hacienda (s. f.) establece que:

Los impuestos a la importación corresponden a tributos que el fisco recauda a razón del ingreso de una mercancía extranjera al comercio nacional o del egreso de una mercancía nacional al comercio extranjero. Los impuestos a la exportación son limitados a mercancías sensibles, mientras que los impuestos a la importación son de carácter general aplicables a todas las mercancías de importación (con excepción de mercancías exentas o amparadas a trato arancelario preferencial) (s. p.).

2.2.3.3. Contribuyente

De acuerdo con el Código De Normas y Procedimientos Tributarios Ley n.º 4755, en su artículo 17 indica que:

Son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, el cual de acuerdo al artículo 31 de la misma se conoce como el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación. En ese sentido, dicha condición puede recaer:

- a) En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad, según el Derecho Civil o Comercial.
- b) En las personas jurídicas, en los fideicomisos y en los demás entes colectivos a los

cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho.

c) En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

2.2.3.4. Periodo fiscal

De acuerdo con lo que plantea la Ley del impuesto a las Personas Jurídicas (Ley 9024) en su artículo 2, se conoce como periodo fiscal el plazo de un año, comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre del mismo año y el devengo del impuesto ocurre el 1° de enero de cada año y para las nuevas en el momento de presentación de la escritura de constitución ante el Registro Nacional, cancelando el impuesto en forma proporcional.

2.2.3.5. Definición de Política Fiscal

De acuerdo con Céspedes (2010) “la política fiscal es el uso, por parte de las autoridades económicas, de un conjunto de instrumentos para el logro de metas en diversos campos, sean estos sociales o económicos en un determinado país” (p. 8). Aunado a lo anterior, Case (1997) afirma que la política fiscal:

Se refiere al comportamiento de gasto y tributación del gobierno, es decir, a su política presupuestal. La política fiscal se divide generalmente en 3 categorías: (a) Políticas relativas a las compras gubernamentales de bienes y servicios, (b) Políticas relativas a impuestos y (c) Políticas relativas a los pagos de transferencias (como pagos de bienestar social, etc.) (p. 215).

Por lo tanto, los instrumentos de política fiscal tienden a regular los niveles de gasto del gobierno e impuestos, lo que afecta directamente el nivel de absorción de la economía. El desempeño fiscal de la economía costarricense en el periodo 2000 al 2008 había mejorado casi de manera continua. La carga tributaria (medida como ingresos tributarios del Gobierno Central en la relación con el PIB) pasó de aproximadamente un 12,3 % en el 2000 al 15,6 %

en el 2008.

2.2.4. Persona física

Según la Real Academia Española (2019), la persona física se define como “individuo con capacidad jurídica para ser titular de derechos y cumplir con obligaciones” (s. p.). Las personas físicas pueden ser:

Consideradas socias de las organizaciones, por lo que son proveedoras de conocimientos, capacidades indispensables, habilidades, inteligencia para toma de decisiones racionales e imprime rumbo y significado a los objetivos generales de la organización. En síntesis, las personas físicas constituyen el capital intelectual de la organización (Chiavenato Idalberto, 2009, p. 5).

En algunos casos se puede hacer referencia a estas personas como:

Sujetos de derechos (persona) tanto el ser humano (persona física), como organizaciones sociales a las que el ordenamiento les atribuye esa cualidad (personas jurídicas). La aptitud genérica para ser titular de derechos y obligaciones se llama capacidad jurídica y, a la vista de lo anterior, la tienen todos los seres humanos por el mero hecho de serlo, sin distinción ni gradación alguna por razón de la edad o de deficiencias físicas o psíquicas, y las organizaciones a quienes el Derecho se la ha reconocido (Madrid, 2009, p. 17).

2.2.5. Persona jurídica

Se considera persona jurídica como “institución dotada de personalidad propia e independiente y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines” (Real Academia Española, 2019, s. p.). Además, se le conoce como:

Organización o grupo de personas físicas a la que la ley reconoce personalidad independiente y diferenciada de la de cada uno de sus miembros o componentes. Las personas jurídicas suelen clasificarse en corporaciones (sociedades o asociaciones, según tengan ánimo de lucro o no) y fundaciones, o personas jurídicas de Derecho público o Derecho privado (Enciclopedia Jurídica, s. f., s. p.).

Por otra parte, se les denomina personas jurídicas porque no existen, sino con un fin jurídico, cosa rebatible sin dificultad, debido a que no es algo jurídico lo que las crea por lo general, sobre todo las privadas, sino una finalidad económica, política, cultural, deportiva o de otro género; que tiene que adoptar para su funcionamiento ese ropaje jurídico, cosa muy distinta.

Las hay de carácter público, como lo es el Aparato Estatal y la Iglesia Católica; así como las de carácter privado, como lo son en primera instancia las asociaciones y las fundaciones que tengan por principal objeto el bien común, posean patrimonio propio, sean capaces por sus estatutos de adquirir bienes, no subsistan exclusivamente de asignaciones del Estado y obtengan autorización para funcionar; y en segundo lugar las sociedades civiles, comerciales o entidades que conforme a la ley tengan capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, aunque no requieran autorización expresa del Estado para funcionar (Herrera Peñazola, 2018, s. p.).

2.2.6. Tipos de Sociedades

Según el Código de Comercio de Costa Rica Ley n.º 3284, existen diferentes tipos de sociedades independientemente de su finalidad, entre las cuales se encuentran:

2.2.6.1. Sociedades Anónimas

Requiere dos socios como mínimo y que cada uno suscriba por lo menos una acción. Se constituirá en escritura pública y debe llevar una denominación social seguida de sociedad anónima.

2.2.6.2. Sociedad de Responsabilidad Limitada

Los socios responderán únicamente con sus aportes, salvo los casos en que la ley amplíe esa responsabilidad. Serán administradas por uno o varios gerentes o subgerentes, que pueden ser socios o extraños.

2.2.6.3. Las sociedades extranjeras y las sucursales y agencias de estas

Que ejerzan actos de comercio en el país, solo cuando actúen como distribuidores de los productos fabricados por su compañía en Costa Rica, quedan obligadas a constituir y mantener en el país un apoderado generalísimo para los negocios de la sucursal.

Para enero del 2014, hubo aproximadamente 545.000 sociedades inscritas en el Registro Nacional y de ellas, solo el 18% se encontraban al día con la cancelación del impuesto a las sociedades. Es importante destacar que la población a investigar corresponde a 550.000 personas jurídicas al mes de enero 2015 inscritas en el Registro de Personas Jurídicas según el Diario Extra (Pichardo, 2015, p. 6).

2.2.6.4. Sociedades civiles

Es importante mencionar que, además, existen sociedades civiles, las cuales, según las define el Registro Nacional (s. f.) “son todas aquellas personas jurídicas con fin de lucro que constituyen dos o más personas, con el fin de desarrollar una actividad lícita” (s. p.). Estas, a diferencia de las mercantiles (sociedades anónimas y de responsabilidad limitada), se rigen por el Código Civil. En este punto vale la pena aclarar que:

En las sociedades civiles, la participación de los socios en las pérdidas o ganancias depende del aporte que hubiera realizado cada uno, lo cual no es siempre tan fácil de establecer dado que dichos aportes pueden ser en dinero efectivo, créditos, bienes, etc. Por el contrario, en las compañías mercantiles, las acciones o cuotas acreditan la condición de socio, haciendo más fácil la distribución de pérdidas y ganancias con lo cual se evitan los conflictos relativos a cuánto ha sido efectivamente aportado por cada socio, como ocurre en las sociedades civiles (Código Civil, artículos 1201, 1202 y 1203).

2.2.7. Definición de pymes

El Reglamento a la Ley n.º 8262 de Fortalecimiento de las Pequeñas y Medianas Empresas define a las pymes como “unidad productiva de carácter permanente que dispone

de recursos físicos estables y de recursos humanos; los maneja y opera, bajo la figura de persona física o persona jurídica, en actividades industriales, comerciales o de servicios, excluyendo aquellas actividades económicas de subsistencia” (s. p.).

Esta ley también establece los parámetros para determinar el tamaño de las empresas mediante la ponderación de las variables de activos, ventas y empleos y define las condiciones para brindar una condición pymes, cumpliendo dos de tres requisitos: cargas sociales, pago de tributos o póliza de riesgos del trabajo.

2.2.8. Estatus de la Sociedad, según naturaleza del negocio

La distinción entre sociedades anónimas activas y sociedades anónimas inactivas es que las activas ante Tributación Directa del Ministerio de Hacienda pagan el equivalente a un 50 % de un salario base mensual de un Oficinista 1; mientras que las inactivas pagan lo correspondiente a un 25 % de un salario base mensual de un Oficinista 1, monto que lo actualiza cada año la Corte Suprema de Justicia.

2.2.9. Sociedades mercantiles

2.2.9.1. Sociedades mercantiles activas

Son aquellas que desarrollan algún tipo de actividad empresarial, o sea, lucrativa.

2.2.9.2. Sociedades mercantiles inactivas

No llevan a cabo actividades lucrativas, por lo tanto, no generan ingresos.

2.2.10. Elusión fiscal

La figura que consiste en no pagar ciertos impuestos bajo el amparo de un resquicio legal. La elusión se aprovecha de las deficiencias en la redacción de la ley y se diferencia de la evasión tributaria ya que no viola la legislación, sino que utiliza tecnicismos y argucias dentro del marco legal (definicion.de, s.f., s. p.).

Casado y Álvarez (2002), definen la elusión como:

La abstinencia de los contribuyentes, de realizar el hecho imponible establecido en la normativa tributaria, pero sin renunciar al beneficio que ésta le brinda, así se rodea el hecho imponible, mediante artificios legales, pero obteniendo un resultado equivalente al que hubiera conseguido de haber realizado el hecho generador (p. 175).

Asociado con esto, García Novoa (2008) indica que la elusión abarca, tanto la elusión legítima conocida como economía de opción y la elusión ilegítima conocida como elusión *stricto sensu*.

La legítima se entiende como la posibilidad de acción que ha tomado el contribuyente en virtud de que la norma se la ha autorizado tácita o expresamente, mientras que la ilegítima se refiere a la posibilidad de acción que ha tomado el contribuyente sin que la norma lo haya autorizado ni expresa ni tácitamente (García Novoa, 2008, p. 10).

Asimismo, la elusión se define como:

La pieza clave de la planificación fiscal. Representa el aprovechamiento de los recursos legales disponibles para conseguir la mínima carga fiscal o para diferir en el tiempo su impacto. Además, permite al contribuyente no pagar los tributos o abaratar los costos tributarios, procurando para ello forzar alguna figura jurídica establecida en las leyes (Álvarez, Casado, Oreamuno y Salto, 2002, p. 188).

Por otra parte, cuando se hace referencia a la elusión tributaria se indica que:

Es una figura consistente en no pagar determinados impuestos que se han establecido, amparándose en evasivas o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley, bien sea por una redacción deficiente de esta, o bien porque dicha ley no produce efectos no previstos al entrar en juego con el resto de las normas tributarias. Se diferencia de la evasión tributaria al no ser técnicamente un

delito ni otro de infracción jurídica, ya que el uso de falacias y tecnicismos legales le confieren completa legitimidad para efectos jurídicos (Villegas, 1998, p. 474).

2.2.11. Evasión fiscal

La evasión fiscal se conoce como “una conducta ilícita de los contribuyentes tributarios. Este comportamiento puede ser descrito con términos tales como fraude, contrabando o estafa” (García Novoa, 2008, p. 10).

Según Villegas (1998) el significado de evasión es: “sustraerse, irse o marcharse de algo donde está incluido. En materia tributaria se refiere a toda eliminación o disminución de un monto tributario mediante conductas fraudulentas, omisivas o ilícitas” (p. 474).

Asimismo, Tacchi (1994) la define como “toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado” (p. 231).

Por otra parte, González (2010) menciona:

La falta de cumplimiento total o parcial de las obligaciones tributarias legales, por parte de los contribuyentes, lo cual genera en la mayoría de los casos, una pérdida de ingresos al fisco. Esta puede presentarse en diferentes modalidades, como son: Morosidad, omisión de pago, defraudación y contrabando, o bien, puede presentarse por la no presentación o presentación fuera del plazo de la declaración de impuestos. Por lo general, la evasión asume un carácter encubierto, que se deriva de una actitud consiente y deliberada, sin embargo, la misma puede ser dada por error o falta de conocimiento (p. 126).

En virtud de lo anterior se puede deducir que la elusión tributaria consiste en:

Que el contribuyente busca la manera de pagar menos impuestos o de eludir la carga tributaria, no pagándolos, impidiendo que surja la obligación tributaria, evitando el acto previsto en la ley como generador de impuesto. La evasión, se puede considerar que es una práctica ilegal (González, 2010, p. 126).

Sin duda, esta nueva ley puede traer grandes cambios en el uso de las sociedades

mercantiles en Costa Rica, debido a que la mayoría de estas se crearon para separar bienes de las personas físicas.

De igual forma, existen muchas de estas sociedades mercantiles que se crearon con un objetivo y, en la actualidad, no tienen ningún uso, por lo que la salida para los socios es desinscribirlas, empezar a generar utilidades con estas para pagar el impuesto año a año o en su caso inscribirlas ante el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC) de Costa Rica, como micro y pequeñas empresas para que sean exoneradas del pago. Por otro lado, en lo que respecta a la parte metodológica, es importante conocer primeramente su definición, para después llevarla a la práctica.

2.2.12. Disolución y liquidación de Sociedades

Según Pérez y Guerrero (2017) se entiende por disolución de una sociedad jurídica a:

Las circunstancias que, según la ley, son capaces de poner fin al contrato de sociedad, es decir es la situación de la sociedad que pierde su capacidad jurídica para el cumplimiento del fin para el que se creó y que sólo subsiste con los socios y por éstos, entre sí. Aunado a ello dentro del proceso de disolución se inicia un periodo de liquidación en el que la persona moral seguirá existiendo, hasta en tanto terminen las operaciones de liquidación (p. 13).

Ligado al concepto de disolución de una sociedad jurídica se encuentra el de liquidación, el cual se refiere al:

Conjunto de operaciones que debe realizar una sociedad que ha incurrido en causal de disolución, siendo ésta la conclusión de la organización mediante las operaciones necesarias para dar por finalizados los negocios pendientes a cargo de la sociedad, para cobrar lo que a la misma se le adeuda o para pagar lo que deba, para poder vender todo el activo y transformarlo en dinero y dividir entre los socios el patrimonio que de todo lo anterior resulte (Pérez y Guerrero, 2017, p. 18).

Por otra parte, de acuerdo con el Diccionario Jurídico Teórico Práctico, a la

liquidación se le conoce como:

La etapa final de la disolución de una empresa mercantil, la cual estará a cargo de uno o más liquidadores, quienes serán representantes legales de la sociedad y responderán por los actos que ejecuten fuera de los límites de su encargo (Martínez, 2017, p. 526).

De acuerdo con la normativa costarricense, a través del Código de Comercio, este específica en su artículo 13 que la disolución y la liquidación de una persona jurídica deberá publicarse por medio del periódico oficial (La Gaceta), así como su respectiva inscripción en el Registro Público. Asimismo, señala en su artículo 84 que: “la disolución de la sociedad por cualquier motivo no exonera a los socios del pago de sus cuotas, en la parte y proporción necesarias para el cumplimiento de las obligaciones sociales contraídas”.

En cuanto al proceso de liquidación, el Código de Comercio establece en su artículo 209 que una vez “disuelta la sociedad, entrará en liquidación, conservando su personalidad jurídica para los efectos de ésta”, a la vez, más adelante en su artículo 213 aclara que “para hacer efectiva la liquidación deberán entregarse todos los bienes, libros y documentos de la sociedad, esto a los liquidadores, previamente establecidos por la ley”.

2.2.13. Cobro

El concepto de cobro en el contexto civil, fiscal, mercantil, según Martínez Morales (2017) se define como “la percepción, por sí o por cuenta de otro, de una cantidad que adeuda el que la entrega” (p. 135).

Asimismo, ligado a este término se afirma que “el cobro es la actividad destinada a la recaudación de fondos sea por medio de ventas efectuadas o bien por medio de créditos de diversas clases a cobrar” (Casado, 2010, p. 94). Aunado a lo anterior, también se le conoce

como cobro, según lo afirma al autor:

A las entradas que se generan en la tesorería de una empresa. A su vez, se debe contemplar como políticas de cobro el plazo del mismo, el cual consiste en decidir en qué momento se inicia un proceso de cobranza con un cliente, para lo cual es necesario determinar cuándo y cómo se hará el primer esfuerzo de cobro, es decir, cuánto tiempo después de la fecha de vencimiento de la deuda las cuentas morosas deben proceder a recuperarse. El intervalo de tiempo dependerá de lo establecido por la organización, el cual puede ser una semana, 15 días o, en algunos casos, un periodo mayor (Fallas, 2017, p. 64).

Por otra parte, existe otro tipo de políticas de cobro para tomar en cuenta, las cuales poseen las siguientes características:

Restrictivas: Esto por la concesión de la deuda en periodos sumamente cortos, por lo que las normas de crédito son estrictas y por ello se usa una política de cobranza agresiva.

Liberales: Esto porque no se presiona enérgicamente en el proceso de cobro y son menos exigentes en condiciones y establecimientos de periodos para el pago de las cuentas.

Racionales: Esto por conceder las deudas a plazos razonables según las características de los clientes y los gastos de cobranza; se aplican considerando los cobros a efectuarse y que proporcionen un margen de beneficio razonable. Acá se revisa porque motivos los clientes que están pendientes de pago, ya sea porque tienen problemas de liquidez, el cliente ha ido a la quiebra o que el cliente no quiere pagar (Fallas, 2017, p. 64).

2.2.14. Recaudación

El término de recaudación fiscal se define como:

La total recaudación en virtud de la aplicación de los tributos por el Estado en un periodo fiscal, que por lo general es anual. Dentro de este concepto, no se incluyen los valores percibidos por el Estado en razón de la cobranza de precios por los servicios y bienes que el Estado ofrece (Casado, 2010, p. 371).

De igual manera:

Se le conoce como un tipo especial de Procedimiento Administrativo encaminado y dirigido a ejecutar el recaudo de adeudos tributarios, dentro de la sede administrativa.

Entre otras palabras, este tipo de procedimiento se compone de todos aquellos actos emitidos por una autoridad administrativa, en este caso, por las denominadas Administraciones Tributarias, con el objetivo de ingresar a las arcas de la Administración, los ingresos provenientes de tributos (Quesada y Mejías, 2009, p. 383).

En la jurisprudencia de Costa Rica, de acuerdo con el artículo 78 del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria de Costa Rica manifiesta que:

La función de recaudación es el conjunto de actividades que realiza la Administración Tributaria destinadas a percibir efectivamente el pago de todas las deudas tributarias de los contribuyentes, en cualquiera de sus etapas. Para ello se realizará en tres etapas sucesivas:

1. Etapa voluntaria: En donde el contribuyente de la obligación tributaria cancelará sus obligaciones sin necesidad de actuación alguna por parte de la Administración Tributaria, distinta de la necesaria para operar el sistema de recaudación por medio de las oficinas de las entidades financieras y demás entes autorizados.
2. Etapa administrativa: En donde la Administración Tributaria efectuará un requerimiento persuasivo de pago a los sujetos pasivos morosos.
3. Etapa ejecutiva: La recaudación se efectúa coactivamente, utilizando los medios legales establecidos y recurriendo a los órganos jurisdiccionales respectivos (Ministerio de Hacienda de Costa Rica, 2014, s. p.).

2.2.15. Salario base

De acuerdo con el artículo 2 de la Ley n.º 7337, creada el de 5 de mayo de 1993, se indica que:

El salario base corresponde al monto equivalente al salario base mensual del Oficinista 1 que aparece en la relación de puestos de la Ley de Presupuesto Ordinario de la República. Dicho salario base regirá durante todo el año siguiente, aun cuando el salario que se toma en consideración, para la fijación, sea modificado durante ese período.

Asimismo, sostiene que en caso de que llegaren a existir, en la misma Ley de Presupuesto, diferentes salarios para ese mismo cargo, se tomará el de mayor monto para los efectos de este artículo. La Corte Suprema de Justicia comunicará, por medio de publicación en el Diario Oficial La Gaceta, las variaciones anuales que se produzcan en el monto del salario referido. Las modificaciones contenidas en esta Ley y las que se hicieren en un futuro al salario base del *Oficinista 1* citado, no se considerarán como variación al tipo penal, a los efectos del artículo 13 del Código Penal y 490, inciso 4) del Código de Procedimientos Penales, excepto en los casos

pendientes a la entrada en vigencia de la presente Ley, en los que no haya recaído sentencia firme.

2.2.16. Flujograma

De acuerdo con Pardo Álvarez (2012):

Se tiene por flujograma a la representación gráfica de un proceso, como un ente individual. Esta herramienta gráfica fue ideada por programadores informáticos en la década de 1940, aprovechando métodos de representación ya existentes. Dada su facilidad de interpretación, y a pesar de que su popularidad en el campo informático disminuyó, fue aprovechada en el mundo empresarial y demostró ser de gran utilidad para ilustrar gráficamente los procesos y, con ello, hacer más visible y evidente este concepto abstracto.

Asimismo, entre los tipos de flujograma que se encuentran están los de tipo matricial, los cuales consisten en que los agentes intervinientes en el proceso aparecen en la cabecera del dibujo, y subordinadas a ellos se sitúan las actividades desempeñadas por cada uno. Es el formato más descriptivo, pues muestra el flujo de tareas entre los agentes, delimita cargas de trabajo, evidencia los puntos de contacto entre agentes, etc. Pueden ser además en forma vertical o bien horizontal.

Por otra parte, lo hay de tipo lineal, los cuales describen todas las actividades del proceso aparecen secuenciadas una debajo de la otra. Es de muy fácil construcción, pero aporta menos información sobre el proceso (pp. 25-26).

2.3. Marco contextual: Impuestos a las sociedades en otros países

2.3.1. Caso de Costa Rica

Costa Rica se considera un país de ingreso medio alto y con un crecimiento económico sostenido en los últimos 25 años, según el Banco Mundial. En relación con los impuestos establecidos en Costa Rica, según el Informe del Estado de la Nación 2018, las medidas aplicadas para recaudación de impuestos han sido insuficientes y que un menor crecimiento en la recaudación afecta de modo negativo la solvencia de las finanzas públicas. Además, el mismo informe señala que las exoneraciones fiscales deben usarse para favorecer a sectores vulnerables de la población; sin embargo, en Costa Rica ha sido una mala práctica

política.

Con respecto a las sociedades mercantiles, cuya tarifa del tributo se definió por estatus de la sociedad, según la Ley 9024 *Impuestos a las Personas Jurídicas* es a partir del 01 de abril del 2012 que el monto se calculaba sobre el salario base mensual de un oficinista (¢360.000,00), por lo que, para las sociedades que se encontraban activas el monto a pagar era el 50 % sobre ese salario base. Esto constituía un aproximado de ¢180.000,00; mientras que para las inactivas el monto a pagar era el 25 %, es decir, aproximadamente ¢90.000,00.

Para las nuevas sociedades que se inscribían ante el Registro Nacional costarricense, este impuesto debía pagarse en el momento de inscripción, en conjunto con los demás timbres y aranceles. A partir del 01 de setiembre del 2017, con la implementación de una nueva ley de impuestos a las personas jurídicas, Ley 9428, el monto a pagar por estos tributos se basa en un porcentaje sobre el salario base de un oficinista, según los ingresos reportados en la declaración del impuesto sobre la renta de la siguiente forma:

- 1) Sociedades no inscritas en el Registro Único Tributario (RUT) y que no reportan ingresos, pagarán un 15% sobre el salario base de un oficinista.
- 2) Sociedades inscritas en el RUT como contribuyentes del impuesto sobre la renta que declara ingresos brutos en cero o sin actividad, pagarán un 25% sobre el salario base de un oficinista.
- 3) Sociedades inscritas que hayan declarado el impuesto sobre la renta ingresos brutos menores a 120 salarios base, pagarán un 25% sobre el salario base de un oficinista.
- 4) Sociedades inscritas que hayan declarado el impuesto sobre la renta ingresos brutos entre 120 y menor a 280 salarios base, pagarán un 30% sobre el salario base de un oficinista.
- 5) Sociedades inscritas que hayan declarado el impuesto sobre la renta ingresos brutos equivalentes a 280 salarios base o más, paga un 50% sobre el salario base de un oficinista.

A continuación, se describe brevemente el comportamiento de este tipo de tributo en otras naciones.

2.3.2. Caso de Panamá

En Panamá, el cobro del impuesto a las sociedades anónimas, fundaciones y los fideicomisos inscritos en el Registro Público de Panamá, se gravan con un impuesto llamado *Impuesto Anual de Licencia Corporativa*, también conocido como *Tasa Única*. Este es el único pagado por las sociedades en ese país y tiene un valor de \$300 por entidad inscrita. Según consulta a la página del Banco Central de Costa Rica, a la fecha 31 de agosto del 2019, el tipo de cambio, venta del dólar está en ₡575,16, por lo que los \$300 se traducen en ₡172.548.

El periodo de pago se genera según la fecha de inscripción de la sociedad, se hacen dos cobros si esta se inscribió durante el primer semestre del año (1 de enero al 30 de junio) la sociedad deberá pagar el impuesto antes del 15 de julio y si se inscribió durante el segundo semestre (1 julio al 31 de diciembre), la persona jurídica deberá cancelar este impuesto antes del 15 de enero de cada año.

En caso de generarse un retraso en el pago del impuesto en Panamá, es decir, que no se cancela antes de la fecha de vencimiento, este país castiga con una multa de \$50 (₡30.600 aproximadamente) por año no pagado para el primer año y, a partir del segundo retraso de pago por cada periodo incumplido \$300 (₡183.600 aproximadamente).

Sin embargo, para efectos de cobro Panamá no hace diferencia entre las entidades activas que son sociedades lucrativas o entidades inactivas que son sociedades pasivas, como sí lo diferenciaba Costa Rica con la anterior ley de impuestos a las sociedades Ley 9024 y que, actualmente, con la Ley 9428 *Impuesto a las sociedades* se basa en un porcentaje del salario base de un oficinista, según los ingresos reportados en la declaración del impuesto

sobre la renta. Por lo tanto, el monto que cancelan las sociedades en Panamá es muy similar al que pagaba una sociedad activa en Costa Rica con la Ley 9024.

2.3.3. Caso de Nicaragua

Por otro lado, en Nicaragua existen 2 tipos de tributos similares al impuesto de personas jurídicas en Costa Rica, cuyo cobro toma como referencia no un salario base (como el caso de Costa Rica), sino que es de manera porcentual, es decir, se basa en el capital que posee la entidad, los cuales son:

2.3.3.1. Impuesto de matrícula

Aplica tanto para personas físicas o jurídicas que se dediquen a la venta de bienes o a la prestación de servicios, dado que deben matricularse cada año y dicha recaudación equivale al 2% sobre el promedio mensual de los ingresos brutos de los 3 últimos meses del año anterior, o los meses que hubiesen transcurrido, en caso que no llegue a tres. Si se trata de una nueva actividad, el valor de la matrícula es del 1% del capital social (Centro de Derechos Constitucionales CDC, Managua, 2012, p. 24).

2.3.3.2. Impuesto municipal a sociedad mercantil

Según Mendoza Castillo (2012): “El cual consiste en que toda sociedad mercantil o civil deberá abonar en el municipio de su domicilio y previamente a su inscripción en el Registro Público un impuesto municipal del 1% de su capital social” (p. 15). En Nicaragua, las personas jurídicas se dividen en: Personas Jurídicas Sin Fines de Lucro (PJSFL) y Personas Jurídicas con Fines de Lucro.

Las Personas Jurídicas Sin Fines de Lucro están reguladas por la ley n.º 147 Ley General sobre Personas Jurídicas Sin Fines de Lucro, cuya aplicación está regida por el Ministerio de Gobernación de Nicaragua, a través del Departamento de Registro y Control

de Asociaciones. Debido a la problemática social y económica que vive el país, las organizaciones sin fines de lucro que ofrecen ayuda a las comunidades y generan una acción integral conjunta entre los sectores sociales más afectados se encuentran exentas de todo tipo de impuesto, según el artículo 10 de la Ley de Equidad Fiscal. En Costa Rica, las sociedades sin fines de lucro también están exentas del pago de impuesto a las sociedades por la naturaleza de su creación, como asociaciones, juntas de educación, patronatos escolares, casas extranjeras con fines civiles (iglesia) y otras.

En el caso de las Personas Jurídicas con Fines de Lucro, en Nicaragua se les aplica un tributo a las sociedades con base en el capital que posee la entidad; mientras que en Costa Rica el cobro se aplicaba a las entidades mercantiles, empresas individuales de responsabilidad limitada, así como toda sucursal de casa extranjera y sus representantes con fundamento en el estatus de la sociedad: activa pagaba un 50 % o inactiva debía cancelar un 25 %, ambos sobre el salario base de un oficinista dictado por el Poder Judicial.

En la actualidad, en Costa Rica, con la Ley 9428 de Impuestos a Personas Jurídicas, el cobro del tributo se basa en la declaración de renta que reporta el contribuyente ante la Dirección de Tributación Directa del Ministerio de Hacienda, se cobra un porcentaje tomando en cuenta el salario base de un oficinista, según el Poder Judicial.

2.3.4. Caso de España

Para el caso de España en particular, el impuesto sobre sociedades grava la renta de estas y demás entidades que habitan en su territorio, las cuales tienen que aportar una declaración del tributo, incluso cuando desarrollen actividades durante el periodo impositivo o no hayan obtenido rentas sujetas al impuesto, como regla general.

Asimismo, el periodo que se pone al cobro este impuesto va de acuerdo con el ejercicio económico de cada entidad, el cual no se puede exceder de 12 meses. La fecha de cierre se fija en los estatutos de las sociedades y en su defecto concluye el 31 de diciembre de cada año. Acá se toma como base para el cálculo del impuesto el importe de la renta del periodo impositivo, a la vez, está limitado a los siguientes porcentajes en función del importe neto de la cifra de negocios durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo, de la siguiente manera:

1. Ingresos menores a 20.000.000 € (C\$12.801.800, según tipo de cambio es de C\$640,09): se toma como base un 70 % (60 % en 2016).
2. Ingresos entre 20.000.000 € (C\$12 801 800, según tipo de cambio es de C\$640,09) a 60.000.000 € (C\$38.405.400, según tipo de cambio es de C\$640,09): se toma como base un 50 %.
3. Ingresos mayores de 60.000.000 € (C\$38.405.400, según tipo de cambio es de C\$640,09): se toma como base un 25 %.

Establecida la base impositiva de la sociedad a cobrar, se debe, a la vez, tomar en cuenta el tipo de gravamen que se aplicará, el cual es el porcentaje que multiplicado por esta base permite obtener la cuota íntegra del impuesto. Estos gravámenes son aplicables a partir del 1 de enero de 2016 de la siguiente manera:

1. Se aplica un 25 % en: cooperativas de crédito, cajas rurales, mutualidades de seguros generales, mutualidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca, partidos políticos, microempresas, entre otros.
2. Se aplica un 15 % en: entidades de nueva creación (excepto las que deban tributar

a un tipo inferior), que realicen actividades económicas, entre otros.

3. Se aplica un 20 % en: cooperativas protegidas fiscalmente.
4. Se aplica un 10 % en: entidades sin fines lucrativos que apliquen el régimen fiscal previsto.
5. Se aplica un 1 % en: sociedades y fondos de inversión y fondos de activos bancarios.

En España, existe una amplia división para que las organizaciones cancelen el tributo con base en el tipo y actividad que desarrollan para calcular el porcentaje correspondiente al pago de impuestos a la sociedad. A diferencia de Costa Rica, por ejemplo, en España las micro y pequeñas empresas están gravadas con un 25 % sobre la base impositiva creada, según los ingresos; mientras que en Costa Rica, las micro y pequeñas empresas están exoneradas del pago del impuesto a personas jurídicas, siempre que estén inscritas en el Ministerio de Economía, Industria y Comercio.

Otra diferencia es que el impuesto a las sociedades en España se basa en la declaración anual de ingresos presentada por la empresa, mientras que en Costa Rica, según la ley 9024, estas entidades se dividían en: activas (generadoras de ingresos) e inactivas (no llevan a cabo actividades lucrativas) y su base de cobro fue un porcentaje del salario base de un oficinista, según la escala del Poder Judicial.

En la actualidad, en Costa Rica con la Ley 9428, el impuesto a las sociedades se determina igual que en España, según la declaración de renta que hace el contribuyente ante la Dirección de Tributación Directa, con la diferencia que los porcentajes que determinan se basan en la declaración de renta, cuanto mayores ingresos reporte, paga un porcentaje mayor

sobre el salario base de un oficinista, según el Poder Judicial.

Se considera que ya se han analizado cuatro escenarios diferentes, por lo que los gobiernos gravan las personas Jurídicas con base en los distintos factores, condiciones económicas y sociales de cada país. En el caso de Panamá, una de las economías de más rápido crecimiento en el ámbito mundial, según el Banco Mundial, el cobro es de \$300, o sea, ₡183.600,00 es similar al monto que se le cobró en 2012 a las sociedades activas en Costa Rica que fue de ₡180.000,00.

En el caso de Nicaragua, uno de los países menos desarrollados de América Latina, el porcentaje de cobro corresponde a un 1 % sobre el capital, por lo que el monto de la deuda dependerá del valor de las acciones multiplicada por la cantidad de acciones de los socios para obtener el monto de capital. Por lo tanto, no tiene relación con el procedimiento de cobro que tuvo Costa Rica con la Ley 9024 con base en si la sociedad es activa o inactiva o con la nueva ley de impuestos a las sociedades, Ley 9428, que tiene que ver con la declaración de impuesto sobre la renta.

Por último, con respecto a España, el cobro es para todo tipo de sociedades, indistintamente si su finalidad es el lucro, solo que son más considerados al establecer para este tipo de sociedad un 10 % sobre la base impositiva. Los impuestos a las personas jurídicas en España son muy elevados con respecto a países como Costa Rica, Nicaragua y Panamá. Es importante destacar que los españoles tienen buena calidad de vida, según el índice de desarrollo humano que elabora las Naciones Unidas para medir el progreso de un país y que muestra fortaleza en el nivel de vida de sus habitantes con respecto al resto de los países miembros de la Unión Europea (datosmacro.com, s. f.).

Capítulo III. Marco metodológico

3.1. Tipos de estudios

Para elaborar este estudio se utilizó una combinación de estudios, entre estos: exploratorio, descriptivo y explicativo.

3.1.1. Estudio exploratorio

Según Babbie (2000) el estudio exploratorio se utiliza: “para explorar un tema o para tener una familiaridad inicial con alguna cuestión. Este es el planteamiento habitual cuando un investigador examina un nuevo interés o cuando el objeto de estudio es, en sí, relativamente nuevo” (p. 72). Además, señala “a veces la investigación exploratoria se efectúa con grupos focales o de interés, o discusiones guiadas de grupos pequeños” (p. 72). Por último, Babbie (2010) agrega:

Los estudios se hacen sobre todo con 3 objetivos: (a) Satisfacer la curiosidad del investigador y su deseo de un mayor conocimiento (b). Probar la viabilidad de un estudio más extenso, y (c) Desarrollar los métodos que se aplicarán en un estudio subsecuente (p. 72).

3.1.2. Estudio descriptivo

Uno de los principales objetivos de muchos estudios sociales, científicos, es describir situaciones y acontecimientos; el investigador observa y luego describe lo que observó. Sin embargo, como la investigación científica es cuidadosa y deliberada, estas descripciones suelen ser más fieles y precisas que las casuales [...]. Muchos estudios cualitativos se destinan principalmente a la descripción. Los investigadores suelen profundizar para examinar porqué existen las pautas observadas y cuáles son sus implicaciones (Babbie, 2000, p. 74).

3.1.3. Estudio explicativo

Según Babbie (2000), el estudio explicativo es: “el tercer propósito general de la investigación social científica es explicar las cosas” (p. 74).

3.1.4. Justificación

Estos tres tipos de estudios se implantaron en el desarrollo de los cuatro objetivos planteados para desarrollar el trabajo de investigación por los siguientes aspectos: para el primer objetivo, el cual consistió en describir la ley, resultó de utilidad aplicar el estudio descriptivo con la finalidad de entender mejor el planteamiento de la normativa por medio de una síntesis de los artículos relacionados con el tema de recaudación.

Por otra parte, para el segundo objetivo, el cual consistió en identificar los factores que repercuten en la recaudación tributaria, se empleó el estudio explicativo con el propósito de indagar los aspectos que pudieron influenciar la recaudación de la ley, a través de consulta a expertos que participaron en el proceso de la recaudación y de una muestra de representantes legales de entidades involucrados.

En el planteamiento para el objetivo tercero, el cual consistió en estimar los posibles efectos de la recaudación, se implementó el estudio explicativo porque es necesario saber el impacto que produjo la recaudación, tanto en la Administración Pública por medio de sus entidades beneficiadas de conformidad con la finalidad de la ley y también para la ciudadanía como contribuyentes del tributo. Asimismo, es exploratorio, ya que es un tema relativamente nuevo que repercute en el aparato estatal, en específico en cuanto al enfoque que se pretendía investigar.

Finalmente, para el cuarto y último objetivo que consistió en proponer la estrategia de gestión pública, a través de posibles acciones de mejora en la recaudación, se llevó a cabo el estudio explicativo, ya que se analizaron los aportes de los diferentes actores que desempeñaron un papel importante en el proceso de recaudación y, así como las instituciones beneficiadas, se quiso determinar la eficacia de la ley. A la vez, se contempló el estudio exploratorio, ya que, de acuerdo con los resultados anteriores, se quiso plantear una eficacia en la gestión de recaudación de impuestos a las sociedades.

3.2. Métodos

3.2.1. Método Mixto de Estudio

Se define como métodos mixtos de investigación a los que provienen de un entorno en el que los investigadores profesionales tienden a enfocarse en investigaciones cuantitativas o cualitativas. Una de las características del método mixto de investigación es que su enfoque pretende minimizar las debilidades y derivar de las fortalezas una metodología de investigación exclusivamente cualitativa o cuantitativa.

En el presente trabajo se utilizó el método mixto de estudio, ya que resultó útil analizar la parte cualitativa por la retroalimentación de los expertos en la materia, así como tomar en cuenta el aspecto cuantitativo para medir los resultados que se derivan de los datos proporcionados por estos actores.

3.2.2. Método Transversal de Estudio

Se conoce también como un corte estático de la vida social de un momento y se analiza cuidadosamente por medio de comparaciones en un mismo periodo. Con base en lo

anterior, se utilizó este método transversal de estudio, para una mejor comprensión del comportamiento de la recaudación del tributo (Ley 9024), a través del tiempo, abarcando desde el momento en que se formuló la ley (año 2012) hasta la actualidad.

3.3. Análisis de Tendencia

Según Weston (1994): “análisis de tendencia se refiere a un grupo de perspectivas adicionales que sobre el crecimiento proporciona el análisis de tendencia, el cual complementa la medida individual obtenida del porcentaje de crecimiento” (p. 74).

En tanto, es muy importante analizar las tendencias de las razones financieras, así como sus niveles absolutos, ya que las tendencias proporcionan valiosos indicios en cuanto a la probabilidad de que la situación financiera de una empresa mejore o empeore. Para llevar a cabo un análisis de tendencias tan sólo se necesita graficar una razón en función de los años transcurridos (Weston, 1988, p. 81).

La aplicación de la herramienta de análisis de tendencia resultó provechosa en el presente trabajo para proyectar el comportamiento prospectivo derivado del análisis de la recaudación. Esto con el fin de observar los posibles escenarios que pudieron surgir en pro o en contra de la implementación de la ley 9024.

3.4. Triangulación

La triangulación es un procedimiento heurístico orientado a documentar y contrastar información, según diferentes puntos de vista. Debido a esto se puede hablar de distintos tipos de triangulación, según el foco de contraste: técnicas, agentes, tiempos, métodos o técnicas de análisis de datos.

Denzin (1978), a propósito de esta idea, contempla una clásica clasificación que se articula en torno a cuatro tipologías básicas.

- a) Triangulación de datos: Dicha triangulación está referida a la confrontación de diferentes fuentes de datos en un estudio. La triangulación se produce cuando existe concordancia o discrepancia entre estas fuentes. Además, se pueden triangular informantes/personas, tiempos y espacios/contextos.
- b) Triangulación metodológica: Referida a la aplicación de diferentes métodos en la misma investigación, ya como idéntico método empleado de forma reiterada en diferentes momentos temporales, ya como diferentes métodos sobre un mismo objeto de estudio.
- c) Triangulación de Investigadores: Dicha triangulación equivale a lo que se conoce como equipos interdisciplinarios y consiste en la participación de investigadores de diferentes disciplinas, perspectivas y experiencias en una misma investigación, respetando las distintas aproximaciones que éstos realizan respecto de un problema (Rodríguez, Pozo y Gutiérrez, 2006, p. 293).

Con base en lo anterior, para el presente estudio se seleccionaron los siguientes dos tipos de triangulación por lo siguiente:

De la Metodológica: se pretendió desarrollar triangulación metodológica porque se emplean diferentes métodos e instrumentos para obtener y analizar la información. Esto por medio de entrevistas a expertos, encuestas a los representantes de sociedades que tienen participación en la cobranza, así como sustento teórico o análisis documental de distintas fuentes relacionadas con este tema.

De investigadores: se planteó la necesidad de contar con las diversas opiniones de quienes contribuyen en todo el proceso del recaudo del tributo (Ley 9024), pues se requería conocer el punto de vista desde diferentes posiciones, como representantes o socios de entidades sujetas al pago de impuestos a las personas jurídicas y también de las instituciones, como el Registro Nacional *vs.* Ministerio de Hacienda *vs.* los Ministerios de Seguridad y de Justicia y Paz.

3.5. Fuentes de investigación

Gómez (1990) establece dos tipos de fuentes: las primarias y las secundarias.

3.5.1. Fuentes primarias

Según Gómez (1990) son “las fuentes que se publican o suministran datos recogidos por ellos mismos” (p. 30). Para este trabajo se implementó el recurso de fuentes primarias al entrevistar directamente a los diferentes expertos en la materia, para obtener la información desde donde surge.

3.5.2. Fuentes secundarias

Gómez (1990), a la vez, considera: “las fuentes secundarias a cualquier publicación que contenga información recogida originalmente por otra fuente, entre ellas estadísticas” (p. 31).

Además, en esta investigación se consideró importante obtener datos de fuentes secundarias, esto para recopilar fuente bibliográfica, leyes, revistas, libros, (tanto físico como digital), así como el apoyo de las páginas *web*, que resultan útiles en el objeto de estudio.

3.6. Enfoque

La investigación tuvo un enfoque mixto: cualitativo y cuantitativo. De acuerdo con lo mencionado por Hernández (2014):

Los métodos mixtos representan un conjunto de procesos sistemáticos, empíricos y críticos de investigación e implican la recolección y el análisis de datos cuantitativos y cualitativos, así como su integración y discusión conjunta, para realizar inferencias producto de toda la información recabada y lograr un mayor entendimiento del fenómeno bajo estudio (p. 534).

Asimismo, Hernández (2014) sostiene que: “el objetivo de este tipo de enfoque mixto no pretende reemplazar a la investigación cuantitativa ni a la cualitativa, sino utilizar las

fortalezas de ambos tipos, combinándolas y tratando de reducir sus debilidades potenciales” (p. 531). Así como “generar datos más ricos y variados mediante la multiplicidad de observaciones, ya que se consideran diversas fuentes y tipos de datos, contextos o ambientes para ser analizados en conjunto” (p. 537).

A partir de lo anterior, se utilizó el enfoque cualitativo para desarrollar el primer objetivo, debido a que se llevó a cabo la descripción de la ley 9024, lo cual se sustentó en examinar su contenido, apoyándose en fuentes bibliográficas, para profundizar en su interpretación y significado.

Para el segundo objetivo, el cual consistió en identificar los factores que inciden en la recaudación del impuesto, se utilizó el método mixto, ya que las herramientas que se emplearon fueron las entrevistas a expertos en la materia y producto de esto la información brindada es tanto cualitativa por los diferentes puntos de vista de las instituciones inmersas en el proceso de recaudación, como cuantitativa por la obtención de datos numéricos sobre los recursos que se emplearon para generar la cobranza del tributo. Sin dejar de lado también la aplicación de encuestas a los representantes de sociedades sujetas al pago del impuesto (parte cuantitativa y cualitativa).

En cuanto al tercer objetivo, el cual busca estimar los posibles efectos del proceso de recaudación, también se empleó el enfoque mixto, ya que se enfocó en extraer de la consulta a expertos (Ministerio de Hacienda, Seguridad, Justicia y Paz y el Registro Nacional) información sobre las posibles consecuencias que trajo la recaudación de este tributo. Esto mediante la observación y experiencia de los actores (instituciones gubernamentales y contribuyentes) que vivieron este proceso de gestión cobratoria y, a la vez, las entidades beneficiadas del tributo (datos cualitativos).

Asimismo, se recolectaron datos cuantitativos porque se requirió conocer estados financieros e informes disponibles en la *web*, tablas y gráficos proporcionados que complementaron lo externado por los especialistas en el área que les compete y con esto tener un punto de partida para efectuar el análisis completo del trabajo.

Por último, se encuentra el objetivo cuarto que se refiere a la propuesta de mejora, el cual es de índole cualitativo, pues se enfocó en plantear una estrategia que corrigiera las inconsistencias que pudieron generarse en el proceso de recaudación, para ofrecer, de esta manera, en forma de recomendación, una mejor implementación de la Ley 9024 en cuanto a la recaudación.

3.7. Diseño

Este estudio planteó una investigación no experimental y transversal, con el propósito de que fuese descriptiva, exploratoria y explicativa.

Fue descriptivo porque se debía describir la Ley 9024 en conjunto, con sus alcances y modificaciones por medio de transitorios, pronunciamientos o directrices por parte del Registro de Personas Jurídicas, en los que, a través de circulares publicitadas a los funcionarios y al público en general, aclaran, modifican y restringen las pautas establecidas en este reglamento.

Asimismo, esta investigación fue exploratoria porque no se registran investigaciones que precedan el presente trabajo y el grupo de trabajo debe indagar, tabular y analizar datos de los diferentes actores que intervienen, sociedad civil, específicamente con población estratificada de interés, grupo de expertos y Registro Nacional como propulsor de esta Ley.

Finalmente, fue explicativa porque pretendía determinar los factores que incidieron

en la recaudación tributaria, su gestión y organización en la Ley n.º 9024 y sus efectos. Esto con el fin colaborar con los diferentes actores, como el Poder Ejecutivo y Poder Legislativo, en la toma de decisiones tributarias y al grupo de trabajo, ya que al ser intermediarias entre los contribuyentes y el Estado, deben brindar recomendaciones para hacer más efectiva la recaudación de este impuesto, cuyos resultados se tienen que plasmar en el desarrollo del cumplimiento de objetivos del tema de investigación.

Además de lo mencionado, en el paradigma cualitativo de la investigación se debió identificar los actores que participaron en la tarea de fiscalización, recaudación y administración del impuesto y su rol en el proceso, entre estos el Registro Nacional, Dirección General de Tributación Directa, Ministerio de Justicia y Paz, Ministerio de Seguridad y Banco de Costa Rica. Por este motivo, se planteó utilizar tanto cuestionarios de entrevista para aplicar a los expertos de la materia como encuestas a los socios o representantes de empresas que están sujetas al pago del tributo.

En cuanto a la parte cuantitativa, se pretendió manejar como técnica las razones financieras, esto para determinar la tendencia de la recaudación del impuesto a través del tiempo, mediante análisis estadísticos.

3.8. Población

La población de estudio se considera, según Babbie (2000) “como la suma de elementos de los que se eligió la muestra” (p. 180). Aunado a esto, el autor indica:

Que toda investigación de estudio tiene como referencia un conjunto de unidades de estudio o elementos, que van desde personas hasta organizaciones, entre otros; a este conjunto de unidades es lo que se conoce como población de estudio, las cuales pueden ser finitas (poseen un número limitado de elementos) e infinitas (la forman un número ilimitado) (Gómez, 1990, p. 7).

Derivado de lo anterior, la población de estudio la constituyeron las sociedades sujetas al pago de impuestos, según la Ley 9024. En específico, la presente población correspondía a lo citado en el artículo 2 de la Ley 9024: sociedades mercantiles, sucursales de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada que se encuentren inscritas en el Registro Nacional.

3.9. Diseño muestral

La selección de muestra que se pretendió utilizar fue por medio del criterio por conveniencia. Según Babbie (2000):

A veces es apropiado elegir una muestra sobre la base de nuestros conocimientos de la población, sus elementos y la naturaleza de los objetivos de nuestra investigación: En suma, basados en nuestro juicio y el propósito del estudio. En algunas circunstancias, tal vez prefiera estudiar un pequeño subconjunto de una población mayor en el que muchos de sus miembros se identifiquen con facilidad, pero en el que la enumeración de todos sería casi imposible (p. 174).

Por su parte, Hernández (2014) plantea:

Que las muestras por conveniencia están formadas por los casos disponibles a los cuales tenemos acceso. Asimismo, es preciso estimar tentativamente el tiempo aproximado que nos llevará el estudio y revalorar su viabilidad, dado que se requiere de dos variables indispensables: conveniencia y accesibilidad. La primera responde a las preguntas de investigación como el ambiente definido, si contiene los casos, personas, eventos, situaciones, historias o vivencias y otros; y la segunda, corresponde a si es factible realizar la recolección de los datos y si se cuenta con el acceso a los mismos, dado que para lograr el acceso al ambiente es una condición para seguir con la investigación (p. 366).

Debido a lo anterior, al derogarse la Ley 9024 en 2016, surgió la posibilidad de que al llevar a cabo una muestra aleatoria pudiera salir en el estado actual de la sociedad como disueltas, con plazo social vencido, exenta del pago como pymes, asociaciones, entre otros. Por lo tanto, se debió elegir cuáles personas jurídicas contaban con el perfil requerido para el

objeto de estudio, ya que el Registro de Personas Jurídicas no lo tenía clasificado por tipo de entidad, sino que manejaba una sola base de datos.

Asimismo, había que revisar minuciosamente la fecha de constitución de la sociedad, es decir, cuáles personas jurídicas nacieron antes o durante de la puesta en vigor de la Ley 9024, entre otros aspectos mencionados. Por este motivo, resultó necesario seleccionar la muestra por conveniencia, pues como lo señala Gómez (1990): “se utiliza este tipo de muestras, dado que se eligen las unidades de estudio que estén disponibles o bien que sean más fáciles de conseguir” (p. 10).

Para esto, se implementó los cuestionarios, aplicables a diferentes socios o representantes de personas jurídicas sujetas al pago de este tributo, en los que se utilizaron preguntas cerradas, las cuales, según Hernández (2014): “son aquellas que contienen opciones de respuesta previamente delimitadas y resultan más fáciles de codificar y analizar” (p. 217).

Por otra parte, se consideró fundamental el contar con el criterio de expertos, ya que de acuerdo con Hernández (2014):

La selección no obedeció a cuestiones de probabilidad, sino que los jueces fueron elegidos por ser considerados expertos. Asimismo, recalca que en ciertos tipos de estudios es necesaria la opinión de expertos, es un tema para recoger la perspectiva de especialistas, dado que aportarán opiniones calificadas, con el fin de resolver ciertas problemáticas, así como obtener a raíz de sus experiencias profundidad en el análisis (p. 190).

En virtud de lo anterior, se procedió a seleccionar a los diferentes actores involucrados en el proceso de recaudación de este impuesto, ya que, para una mejor comprensión sobre esta gestión tributaria, resultó fundamental la opinión de los expertos en este tema, para comparar los distintos puntos de vista de todos los participantes inmersos en este proceso y de esta

forma, llevar a cabo no solo un diagnóstico objetivo, sino plantear propuestas puntuales que contribuyan a aumentar la recaudación de impuestos a las personas jurídicas. Lo anterior para beneficio de los mismos ciudadanos, pues estos recursos se invierten en programas de seguridad social y combate a la delincuencia.

Para esto, se empleó como herramienta un cuestionario de entrevista, que contuviera preguntas abiertas, las cuales, según Hernández (2014): “proporcionan una información más amplia y son particularmente útiles cuando no tenemos información sobre las posibles respuestas de las personas, y a su vez sirven en situaciones donde se desea profundizar una opinión” (p. 221).

Con base en lo anterior, se contó con la entrevista a expertos: para el Registro Nacional al Lic. Luis Gustavo Álvarez, director del Registro de Personas Jurídicas; para la Dirección General de Tributación Directa al Lic. Jeffrey Rodríguez Amador, subdirector de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras, de la Dirección de Recaudación del Ministerio de Hacienda; para el Banco de Costa Rica al Lic. Sergio Arce Oconitrillo, administrador del Banco de Costa Rica Sede Registro Nacional y para el Ministerio de Seguridad Pública al Ingeniero Randall Vega Blanco, de la Dirección General Administrativa Financiera de esta entidad.

En cuanto a la parte cuantitativa, el método para recolectar información fueron las encuestas (cuestionarios) que se aplicaron a los socios o representantes de las sociedades sujetas al pago del tributo. Asimismo, se implementó el uso de razones financieras, que según lo expresa el Ministerio de Hacienda (s. f.) en su sitio *web*:

Es uno de los instrumentos más usados para realizar análisis financiero, ya que estas pueden medir en un alto grado la eficacia y comportamiento de la empresa, que en

nuestro caso va enfocado en la gestión pública que está generando la recaudación de dicho tributo. Estas razones presentan una perspectiva amplia de la situación financiera, dado que pueden precisar el grado de liquidez, de rentabilidad, la cobertura, entre otros, y son construidas partiendo de datos contables, los cuales están sujetos a diferentes interpretaciones, pues si se basan en diferentes años fiscales (s. p.).

A la vez, se analizó, a través de la herramienta que proporciona las tendencias del cobro, con el propósito de ver el comportamiento de la recaudación para la Ley 9024 durante el tiempo, desde su implementación hasta la actualidad. Con esto se observaron en prospectiva los escenarios posibles que pudieron presentarse con esta gestión cobratoria, así como el porcentaje del nivel de ingresos que generó el pago de la Ley 9024 al Estado y determinar cómo estos ingresos contribuyeron en la financiación del gasto que posee el gobierno para las instituciones para el cual están destinados estos recursos.

3.10. Métodos y técnicas de análisis de la información

Como se mencionó, en cuanto a las técnicas e instrumentos de recolección de la información, se utilizaron los siguientes métodos:

Para el objetivo primero, el instrumento que se desarrolló para describir el proceso administrativo de la Ley No. 9024 en primera instancia fue la revisión documental que permitió recopilar la información existente sobre el tema por analizar y las fuentes que se manejaron fueron tanto primarias como secundarias. Entre estas la revisión del proyecto de la Ley y de los artículos y publicaciones relacionados en la prensa nacional, en boletines y revistas que el Registro Nacional brinda a los usuarios en la biblioteca jurídica.

Para el segundo objetivo, el cual consistió en identificar los factores que inciden en la recaudación tributaria, se empleó como herramienta en la parte cualitativa la

implementación de entrevistas a expertos (elaboradas previamente con un formato de pregunta abierta) que permitieron desarrollar y ampliar la información en referencia a la Ley.

Por otra parte, en cuanto al objetivo tercero que se refiere a estimar los posibles efectos de la recaudación, su eficacia y el uso de los recursos provenientes del cobro del tributo a las sociedades mercantiles, se utilizó como instrumento la aplicación de cuestionarios, cuyas preguntas cuentan con la modalidad de ser cerradas. El cuestionario se realizó a los representantes de las sociedades jurídicas y con esto se obtuvo la percepción de la población afectada por la Ley 9024.

A la vez, otro instrumento vital que se empleó fue recolectar datos numéricos del sitio *web* del Ministerio de Hacienda, a través de los diferentes estados financieros de los años 2012 al 2019 del Gobierno en lo que se refiere a materia tributaria. Esta información se complementó y comprobó con la entrevista que se llevó a cabo con la Dirección de Recaudación de este Ministerio. Para esto, se requirió de la técnica de las razones financieras para mostrar la trayectoria de la gestión cobratoria de la Ley 9024 durante un periodo, así como medir el impacto de la recaudación fiscal, hacer comparaciones de la eficacia del pago de este impuesto de un año a otro, por medio de tendencias y graficar los resultados en Microsoft Excel para una mejor comprensión.

Con base en lo anterior, para el cuarto y último objetivo, que corresponde a proponer una estrategia con posibles acciones de mejora para una recaudación eficiente, se empleó como instrumento primeramente la entrevista a los expertos, ya que a partir de la información que suministraron se pueden derivar propuestas desde el punto de vista de cada actor participante en el proceso de recaudación del impuesto (Ley 9024), para una mejor gestión en la labor pública del Estado.

Como segunda herramienta se utilizó la observación, con base en esta se puedan generar ideas y estrategias que subsanen las posibles inconsistencias que puede traer la Ley 9024. Por lo tanto, se empleó el tercer instrumento que consistía en el análisis de la investigación, pues una vez recolectada toda la información se determinó con mayor claridad el panorama de la gestión de recaudación de la Ley 9024, a partir de un diagnóstico actual previo, para después proponer posibles soluciones al proceso, que lo hagan efectivo y eficiente en su implementación.

3.11. Validación de la información

Para el análisis de la información también se utilizó la triangulación de datos en la confrontación de diferentes fuentes, para conocer las similitudes o discrepancias de expertos en la materia, tanto de la Dirección General de Tributación Directa, el Registro Nacional, el Banco de Costa Rica y representantes de personas jurídicas, así como el Ministerio de Seguridad y de Justicia y Paz.

Capítulo IV. Descripción del proceso administrativo de la Ley 9024 Impuesto a las Sociedades en materia de recaudación y su entorno

4.1. Descripción del proceso administrativo de la ley 9024

Con el propósito de conocer con exactitud el proceso administrativo de la ley 9024 sobre el Impuesto a las Sociedades en Costa Rica, específicamente en la parte de recaudación que esta implica y su entorno, es fundamental llevar a cabo una descripción previa sobre cómo está diseñada la ley y cuál es su operación en su marco de acción.

4.1.1. Descripción de la Ley 9024

Según lo plantea la Ley 9024, sobre la aplicación de este tributo, en su artículo primero establece lo siguiente: “Un impuesto sobre todas las sociedades mercantiles, así como a toda sucursal de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada que se encuentren inscritas o que en adelante se inscriban en el Registro Nacional”.

Con base en lo anterior y según la revisión documental en los medios de comunicación, la aplicación de esta ley es obligatoria y no hace diferenciación en la declaración del impuesto sobre de la renta, naturaleza (finalidad para la cual se creó) ni ingresos netos que perciban estas sociedades.

4.1.2. Hecho Generador

La ley 9024 manifiesta en su artículo dos, que el inicio del periodo fiscal será el primero de enero de cada año, para las sociedades que se encuentren inscritas en el Registro Nacional, o bien se constituyan e inscriban durante ese periodo en el momento de su

presentación. Su cobro se ejecutará de forma proporcional al tiempo que reste entre la fecha de presentación al Registro y el final del periodo fiscal, es decir, el treinta y uno de diciembre de cada año.

Asimismo, la ley se plantea para todas las sociedades mercantiles, sucursales de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada y deberán pagar la tarifa establecida.

En virtud de lo anterior, se puede observar que la ley es obligatoria para todos los representantes de sociedades, quienes deberán aportar el monto que la ley plantea. Con esto surge la interrogante sobre si la población de estudio (personas jurídicas) realmente posee conocimiento acerca de la existencia de esta ley, su periodo de cobranza, así como las posibles implicaciones que pueden surgir por no acatar las fechas de pago establecidas.

4.1.3. Tarifa

El pago del impuesto será de manera anual y está compuesto por el estatus de sociedad, de la siguiente forma: para las sociedades sujetas al cobro que se encuentren activas ante la autoridad tributaria, deberán pagar el equivalente a un cincuenta por ciento (50 %) de un salario base mensual de un oficinista, el cual corresponde para abril del 2012 a ¢360.000, por lo que al calcular el monto de la tarifa, a las sociedades activas les correspondería pagar un monto de ¢180.000,00. Por otra parte, para las que tengan el estado de inactivas, el importe será de un veinticinco por ciento (25 %) de un salario base mensual de un oficinista, es decir, aproximadamente un aporte de ¢90.000,00.

Por lo anterior, esta propuesta de cobro que tiene prevista la Ley 9024 lleva a pensar en las posibles repercusiones que pueden surgir (que más adelante se estudiarán), por

ejemplo, si aumentaría la cantidad de sociedades inactivas inscritas ante la Dirección General de Tributación Directa.

4.1.4. Modalidad de pago

En su artículo cuarto, la ley menciona que “el impuesto se pagará directamente mediante los formularios, los medios, la forma y las condiciones establecidos al efecto por el Registro Nacional, dentro de los primeros treinta días naturales siguientes al 1° de enero de cada año”. Por lo tanto, a partir de la afirmación anterior, la ley no especifica cual es exactamente la modalidad de pago por implantar, sino que deja abierto el portillo para que el Registro ejecute la cobranza del tributo, sin una guía o norma previa a seguir, sino que le permite al Registro la libre jurisdicción para llevar a cabo la recaudación, de la manera que le resulte más útil.

4.1.5. Responsabilidad solidaria

En este apartado la ley en su artículo 4 en el tercer párrafo define lo siguiente: “los representantes legales de las sociedades mercantiles, empresas individuales de responsabilidad limitada y sucursales de una sociedad extranjera o su representante, serán solidariamente responsables con esta por el no pago del impuesto establecido en la presente ley”.

Esto quiere decir que los miembros de las juntas directivas que tengan representación judicial o extrajudicial en las sociedades, deben responder con los bienes inscritos a su nombre, en la eventualidad de que no efectúen el pago del impuesto, según lo establece la ley y esto puede dar pie a diversas repercusiones que más adelante se detallarán.

4.1.6. Sanciones

En este punto, el artículo quinto de la ley, en su párrafo segundo contempla lo siguiente:

El Registro Nacional no podrá emitir certificaciones de personería jurídica, ni inscribir ningún documento a favor de los contribuyentes de este impuesto, que no se encuentren al día en su pago. Para estos efectos, los funcionarios encargados de la inscripción de documentos estarán en la obligación de consultar en la base de datos que levantará al efecto el Registro Nacional, debiendo cancelarle la presentación a los documentos de los morosos. Igualmente, los contribuyentes de este impuesto que se encuentren morosos no podrán contratar con el Estado o cualquier institución pública autónoma y semiautónoma.

El Registro Nacional creará una base de datos consultable por medios electrónicos, para que el público pueda verificar si los contribuyentes se encuentran al día.

A partir de lo anterior se puede afirmar que el Registro Nacional, como ente administrador y fiscalizador del tributo, castigaba el accionar de la sociedad que no cumplía con el pago de impuestos, al prohibirle llevar a cabo cualquier tipo de trámite que requiriera la certificación de personería jurídica. Pero, a la vez, la ley 9024 dejó un portillo abierto, al permitir que los certificadores de la Dirección de Servicios emitieran la certificación literal de la sociedad, pues esta contiene, además de la misma información de la certificación de personería jurídica, más datos relacionados con el capital social con su cantidad de acciones y valor nominal. Además, incluye información de la junta directiva completa con o sin representación judicial y extrajudicial; asimismo, en muchos de los trámites este tipo de documento era aceptado como si fuera la misma certificación de personería jurídica.

Por otra parte y, en especial para las sociedades activas, el impedimento para llevar a cabo inscripciones, licitaciones, así como transacciones bancarias en cualquier entidad del sector financiero y administrativo, prácticamente obligaba a los representantes a hacer frente a la deuda y ponerse al día con el tributo.

Asimismo, la ley de impuestos a las sociedades manifiesta que el Registro debe proporcionar una base de datos accesible a la ciudadanía, por lo cual creó la modalidad de consulta pública del estado de morosidad de las sociedades inscritas en el sistema de Personas Jurídicas, con la indicación del monto ordinario más el monto de intereses acumulados por periodo por el no pago del tributo, esto en su portal de servicios en su página *web* www.mpdigital.com.

4.1.7. Disolución y Cancelación de la Inscripción

El artículo sexto de la ley, establece lo siguiente:

El no pago del impuesto establecido en la presente ley por tres periodos consecutivos, será causal de disolución de la sociedad mercantil, empresa individual de responsabilidad limitada o sucursal de una sociedad extranjera o su representante. El Registro Nacional enviará el aviso de disolución al diario oficial La Gaceta, de conformidad en el artículo 207 del Código de Comercio, y procederá a la cancelación de la inscripción y anotación de bienes.

Las deudas derivadas de este impuesto constituirán hipoteca legal preferente o prenda preferente, respectivamente, si se trata de bienes inmuebles o bienes muebles propiedad de las sociedades mercantiles, empresas individuales de responsabilidad limitada o sucursales de una sociedad extranjera o su representante.

Por lo tanto, si el contribuyente no hace el pago del impuesto durante tres periodos consecutivos, el Registro Nacional tiene la potestad de disolver la sociedad, lo que implicaría el gravamen de los bienes inscritos a nombre de la entidad y de aquellos a nombre de cada uno de los miembros con representación judicial y extrajudicial de la Junta Directiva. Esto obliga a la persona a pagar el tributo, para salvaguardar sus activos de un posible remate judicial seguido de la disolución de la sociedad, para su posterior liquidación.

Con base en lo anterior, según lo expuesto por el periódico La Nación (2017) en una entrevista al director de Personas Jurídicas del Registro Nacional, el Lic. Álvarez explicó que

por deuda se han disuelto 265.216 sociedades, de las cuales 11.654 tenían bienes inmuebles y 7.502 bienes muebles inscritos. Estos datos confirman el cumplimiento de la ley, de que si el contribuyente no paga, se procederá con la respectiva disolución de la sociedad.

4.1.8. Deducibilidad del Impuesto

Según lo establece la ley, la recaudación del tributo no será un gasto deducible para efectos de determinar el porcentaje de pago del impuesto sobre la renta ante la Dirección General de Tributación Directa. Esto implica que, para el cobro de este impuesto, no se toma en cuenta si el contribuyente ha hecho declaración de impuesto sobre la renta, ya que el pago no está condicionado a este monto, sino más bien al estatus de la sociedad activa o inactiva.

Esta situación implica que, ya sea que las sociedades tuvieran ingresos, por fuerza debían pagar lo mismo independientemente la renta que les generara producto de sus actividades, es decir, aunque reportaran el impuesto de la renta (sociedades con fines de lucro), de igual manera debían cancelar el impuesto a personas jurídicas, lo cual hacía un poco injusto el planteamiento de la ley.

4.1.9. Exención del Impuesto

Este impuesto exonera del pago a las micro y pequeñas empresas inscritas en el Ministerio de Economía, Industria y Comercio, dedicadas a actividades productivas de carácter permanente, así como organizaciones sin fines de lucro como las fundaciones, asociaciones de desarrollo, asociaciones deportivas, casas extranjeras civiles, entre otras. Asimismo, es importante destacar, que no se incluye en el cobro del tributo a las sociedades civiles, las cuales están regidas por el Código Civil. En este punto, es importante traer a colación el comentario del licenciado Pacheco (2015), de la página *web* Punto Jurídico en

Costa Rica; quien destaca lo siguiente:

Con la entrada en vigencia de la polémica Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas en marzo de 2011, muchos notarios empezaron a recomendar a sus clientes la utilización de sociedades civiles para la inscripción de sus bienes muebles e inmuebles, en razón de encontrarse, precisamente, exoneradas del pago de dicho tributo [...].

Aunque las sociedades mercantiles llevan implícito el desarrollo de una actividad lucrativa, tradicionalmente también se les ha dado un uso tendiente a la mera tenencia y protección de bienes familiares, de privacidad del patrimonio y hasta de simplificación de procesos sucesorios. Desde este punto de vista es válido cuestionarse si existen otras figuras legales, tales como las sociedades civiles, que se adapten mejor a los fines indicados, sobre todo ahora que se declaró la inconstitucionalidad del impuesto a las personas jurídicas (s. p.).

Con base en el argumento anterior, se podría especular que el constituir una sociedad civil, en lugar de una mercantil (sociedad anónima, de responsabilidad limitada, entre otras), podría abrir una posibilidad de que se produzca un efecto de elusión en esta ley.

4.1.10. Administración

La responsabilidad de la administración, fiscalización y recaudación de este impuesto le corresponde al Registro Nacional, el cual, por medio del Banco de Costa Rica, ejecuta esta gestión de cobro y fiscaliza a través de la Dirección General de Tributación Directa.

En la página *web* del Registro Nacional, en los informes de transparencia, notas de los estados financieros al 31 de diciembre del 2016 en Transferencias a Instituciones Públicas, del total de la recaudación de la Ley 9024, Ley del impuesto a las Personas Jurídicas, mensualmente se le gira al final del mes una comisión de un 0.5 % al Banco de Costa Rica por el cobro efectuado a los contribuyentes debido al servicio que presta.

Asimismo, para llevar a cabo el procedimiento administrativo de cobro a quienes se encuentran morosos, en diciembre del 2015 se contrató Correos de Costa Rica por un monto

de 118 millones de colones, con el fin de ejecutar la respectiva notificación del cobro administrativo de este tributo (La Nación, 2016).

Posteriormente, en este mismo mes se hizo una publicación del edicto de cobro en el Diario Oficial La Gaceta, la cual tuvo un costo de 166 millones de colones, por lo que se recaudaron ₡856 millones, que adeudaban 5.845 sociedades.

4.1.11. Reporte del Ingreso

De acuerdo con el artículo 10 de la ley 9024, el mecanismo de fiscalización planteado para el cobro del tributo lo determina el Ministerio de Hacienda, que deberá crear una cuenta especial dentro del clasificador presupuestario de ingreso, esto para diferenciar los ingresos por concepto de impuestos a las sociedades. De igual manera, en cuanto al uso de este dinero recaudado por la Administración, la ley establece que debe identificarse y clasificarse las subpartidas de gasto financiadas con este impuesto, para después trasladar el dinero a la Tesorería Nacional diariamente para su respectiva administración.

4.1.12. Destino del Impuesto

La finalidad de la ley está diseñada de la siguiente manera, según el artículo once:

Los recursos provenientes de la recaudación de este impuesto, serán destinados a financiar los siguientes rubros:

a). Un cinco por ciento (5%) de la recaudación total de este impuesto, será asignado al Ministerio de Justicia y Paz, para financiar la adecuada administración, gestión, fiscalización y recaudación del impuesto, por parte del Registro Nacional y para apoyar el financiamiento de la Dirección General de Adaptación Social.

Un noventa por ciento (95%) de la recaudación total de este impuesto, será asignada al Ministerio de Seguridad Pública para que sea invertido en sus programas de seguridad ciudadana y combate a la delincuencia.

De acuerdo con anterior, se puede afirmar que la ley 9024 se plantea con el propósito

de capturar dinero de la ciudadanía, por medio de las sociedades jurídicas, para distribuirlo dentro de la Administración Pública, hacia sus instituciones gubernamentales, como el Ministerio de Seguridad y de Justicia y Paz, ya que ambas entidades velan por el bienestar general de la población.

Esto lleva a pensar si realmente se cumple al pie de la letra el traslado de estos recursos hacia las entidades para las que están destinados, ya que, según los datos estadísticos proporcionados por medio de los diferentes medios de prensa, estos porcentajes son solo el monto estimado, pero no son el monto real.

De acuerdo con lo publicado por el periódico La Nación (2016), “el Ministerio de Hacienda le suministró a los diputados un dato erróneo sobre la deuda acumulada en el cobro del impuesto a las sociedades anónimas” (s. p.), esto por lo que sobreestimó en más de \$53.000 millones lo que el Estado podría rescatar con la recaudación del impuesto a sociedades morosas, dinero que en gran parte se utilizaría para financiar a la Fuerza Pública, para fortalecer la seguridad ciudadana en el país.

4.1.13. Consecuencias por dolo o negligencia

Como se indica en el artículo doceavo de la ley, el funcionario que por dolo o negligencia no cumpla con la aplicación de esta ley, será sancionado con una multa de 10 a 15 veces su remuneración total mensual y con la destitución del cargo, en el caso de aplicarse la multa mayor.

4.1.14. Informe de Ingresos

La ley en su artículo número trece menciona que el Ministerio de Seguridad Pública

debe presentar ante la Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y Gasto Público de la Asamblea Legislativa, un informe detallado cada seis meses, de la administración de recursos que provienen de este impuesto, incluyendo gastos e inversiones.

De acuerdo con lo expuesto, es de suma importancia que las instituciones beneficiadas producto de la recaudación de este tributo, de forma transparente, reporten el monto que les da Hacienda y, a la vez, que invirtieron en sus diferentes programas ante el órgano competente (en este caso la Asamblea, como ente fiscalizador), ya que esto permitiría en cierta medida verificar la eficacia de la implementación de la ley.

4.1.15. Otros aspectos

Según lo citado en el Transitorio IV de la Ley 9024, los representantes de sociedades sujetas al pago de impuestos podrán renunciar a su cargo al presentar testimonio con indicación de que ellos se presentaron al domicilio social registrado, con el fin de que la renuncia sea efectiva o en su defecto debe indicar el motivo por el cual no pudo hacer la entrega del documento.

Esto quiere decir que si se presentara esta situación en la que un representante legal desee retirarse en su cargo, esto evitaría como miembro de la junta directiva de la sociedad jurídica que tenga que responder ante el cobro del tributo, ya que si no renuncia, posee representación judicial y extrajudicial y, además, se le cobran los tres periodos consecutivos de no pago. Esto implica que le pueden embargar sus propios bienes, pues tiene igual responsabilidad con los bienes que poseen a su nombre.

Por consiguiente, esto puede ocasionar que una sociedad quede en condición de acéfala, es decir, sin representante, así los miembros de la junta directiva no tienen que

responder con sus bienes ante un eventual cobro.

4.1.16. Declaratoria de Inconstitucionalidad

En este apartado es importante citar que después de puesta en vigor de la Ley 9024 en abril 2012, la Sala IV el 28 de enero del 2015 la declaró ilegal mediante el fallo No 2015-1241, cuyo pronunciamiento de inconstitucionalidad empezaría a regir a partir del periodo fiscal correspondiente al año 2016. Esto debido a que se alegaban errores de procedimiento, con base en el hecho de que los diputados no siguieron el procedimiento correcto para su aprobación, así como el no cumplimiento del principio de publicidad, el cual es indispensable, pues emplea cargas impositivas que influyen directamente a la ciudadanía.

Aunado a lo anterior, el Tribunal consideró infringido el principio constitucional de publicidad porque se variaron elementos esenciales del tributo mediante un texto sustitutivo que nunca fue publicado, esto según el periódico El Financiero (2015). Asimismo, sostiene que “el texto sustitutivo amplió el sujeto pasivo del impuesto añadiendo a toda sucursal de una sociedad extranjera o su representante” (s. p.) y, a la vez, modificó la tarifa inicialmente propuesta de \$300 a medio salario base para sociedades activas y a un cuarto de salario para las inactivas. Además, introdujo las sanciones de no emisión de certificaciones de personería y de cancelación de inscripción de documentos a quienes no estuvieran al día con el impuesto.

En virtud de lo anterior, a partir de 2016 no debía cancelarse este tributo, sin embargo, se dispuso que debía pagarse lo adeudado, entre los años 2012 y 2015 respectivamente y, a la vez, disolver las sociedades que tenían más de tres periodos en mora, durante ese periodo.

Ante esta resolución, de acuerdo con el artículo publicado en el periódico La Nación (2015), el presidente Luis Guillermo Solís Rivera buscaba revivir el pago del impuesto a las

sociedades, ya que la Sala IV había prohibido que el Estado cobrara este tributo, a partir de enero 2016. Sin embargo, los magistrados dejaron vigente esta ley hasta diciembre de 2015, por lo que la Administración no debía cobrar más este impuesto bajo la Ley 9024.

4.1.17. Normativa adicional Ley 9024

Es importante destacar que parte de la normativa que se regula alrededor del marco legal de la Ley 9024, se encuentra lo estipulado por el Ministerio de Hacienda, a través de la Resolución sobre la implementación de la amnistía tributaria establecida en los Transitorios VI y XXIV de la Ley n.º 9635 de fortalecimiento de las finanzas públicas, conocida como la DGT-DGH-R-064-2018, con fecha 13 de diciembre de 2018 y elaborada por la Dirección General de Tributación.

En esta se plantea en el artículo 6º sobre la aplicación de la amnistía fiscal para los pagos parciales a efectuar, así como las facilidades de pago a favor del contribuyente, en el cual menciona que en caso de que, por la falta de pago oportuno de pagos parciales en el impuesto sobre la renta o en otro tributo que prevea este tipo de obligación, se hayan generado intereses en adición a la obligación tributaria principal. Cualquier saldo al descubierto resultante podrá pagarse en las condiciones de la amnistía, sin intereses, siempre y cuando la deuda se cancele en efectivo y en forma total.

De esta manera, la amnistía abarca la exoneración de los intereses generados por deudas cuyo pago se haya postergado por aplazamiento o sujeto a abonos por fraccionamiento de pago, formalizados antes de la vigencia de la amnistía, con la salvedad de que si la deuda no se cancela por completo, el pago que se haga se destinará primero a los intereses y después al principal.

Asimismo, este transitorio VI de la Ley n.º 9635 del Fortalecimiento de las Finanzas Públicas indica que podrán cancelar, a partir de la publicación de esta ley y hasta por un plazo de tres meses, con exoneración total de intereses, las deudas correspondientes a las obligaciones tributarias devengadas en los periodos antes del 1 de octubre de 2017, es decir, del 4 de diciembre de 2018 y hasta el 4 de marzo de 2019. En caso de que se tome esta amnistía durante los tres meses de cita se formalice un fraccionamiento de pago, cuyo plazo para la cancelación de los montos no podrá superar los seis meses y en cuyo caso el fraccionamiento deberá respaldarse con aval o garantía bancaria.

4.2. Descripción sobre el proceso de Recaudación vs. Cobro de sociedades

4.2.1. Participación del Registro Nacional

Con base en la entrevista al Lic. Álvarez, director de Personas Jurídicas del Registro Nacional, la administración de este tributo le correspondía al Ministerio de Justicia por medio del Registro Nacional, por lo que durante la vigencia de la ley 9024 (la cual rigió de abril 2012 a diciembre a 2015), esta institución llevó a cabo las dos funciones en conjunto: cobro y recaudación (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

Se menciona que la recaudación, la cual solo se ejecuta por medio del Banco de Costa Rica, es cuando la persona paga voluntariamente en el plazo establecido, o bien que posea alguna morosidad. Mientras que el cobro del tributo radica en recuperar lo que los morosos no han pagado, razón por la cual el Registro Nacional empezó a hacer las respectivas gestiones cobratorias, entre las cuales se le permitió elaborar arreglos de pago, así como la aceptación de algunas solicitudes de caducidad de multas e intereses.

Lo anterior se debe a que desde el periodo en que entró en vigor la ley (en 2012) ya

había entrado en la causal de prescripción y esta no operaba de oficio, pues se requería solicitarla; por lo que a las personas que solicitaron la prescripción se les otorgó, en conjunto con los arreglos de pago que también se asignaron mientras la ley estuvo en vigor.

Adicionalmente, se llevó a cabo la consulta a la Licda. Sánchez, del Departamento Financiero del Registro Nacional, para que brindara su opinión en torno a este tema, quien indicó que el cobro de tributos no es una actividad sustantiva del Registro Nacional, ya que esta institución no cuenta con un aparato desarrollado ni especializado en cobros que le permitiera desarrollar métodos y estrategias para la recaudación efectiva de esta obligación. Por lo tanto, Sánchez considera que la responsabilidad de recaudar este impuesto no fue 100 % acertada (comunicación personal, 20 de mayo del 2019).

Sin embargo, el licenciado Álvarez de la misma institución mencionó que a pesar de los pocos recursos con los que disponía el Registro Nacional en el momento de la entrada en vigor de la Ley 9024, esta entidad fue bastante eficiente en los procesos que le fueron encomendados, sean estos los de gestión, fiscalización y recaudación. Esto debido a que dispuso de personal de diversas áreas como legal, informática y financiera, equipo de cómputo propio de la institución y, de manera coordinada, se desarrollaron actividades necesarias para hacer frente a este nuevo reto de cobranza.

Alude, a la vez, que se gestionó un contrato de recaudación con la entidad que brinda servicios bancarios para efectos de soporte en el cobro e implementación de la herramienta para cobro mediante conectividad, es decir, se hizo un convenio con el Banco de Costa Rica (Álvarez, comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

En contraste con esta posición del Registro, inicialmente la Procuraduría General de

la República no compartía este criterio del Departamento de Asesoría Jurídica del Registro Nacional, el cual alude que ambos conceptos (cobro y recaudación) son diferentes desde el punto de vista de la doctrina tributaria. Ante esta afirmación, la Procuraduría alegaba que al Registro Nacional le corresponde coordinar funciones, facilitar los trámites a los usuarios y agilizar las labores relacionadas con la recaudación de este tributo.

4.2.2. Participación del Banco de Costa Rica

Por otra parte, el licenciado Arce, administrador actual de la oficina del Banco de Costa Rica (BCR), ubicada en las instalaciones del Registro Nacional, se refirió al procedimiento de recaudación de la siguiente manera:

Se realiza para periodos atrasados, donde el BCR cuenta en este momento con dos módulos, uno para la recaudación de periodos atrasados y otro para el cobro del periodo actual (Ley 9428), ambos con una revisión previa por su personal administrativo en cajas. Asimismo, el BCR realiza los cobros por medio de todas sus 249 Oficinas ubicadas a lo largo del país, y cuenta con la posibilidad de que sus clientes puedan realizar sus pagos desde su Oficina virtual: bancobcr.com (comunicación personal, 14 de junio de 2018).

4.2.3. Participación del Ministerio de Hacienda

En cuanto al punto de vista del Ministerio de Hacienda, según entrevista al subdirector de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras, de la Dirección de Recaudación del Ministerio de Hacienda, licenciado Rodríguez, indicó que no tiene conocimiento de si existió algún tipo de comunicación y coordinación de su representada con el Registro Nacional para poner en funcionamiento el cobro del impuesto a las sociedades, según la Ley 9024. Esto se debe a que él únicamente tiene que ver lo relacionado con la Ley 9428, pues ellos solo gestionan lo referente a la Ley 9428 y no tratan nada con la ley 9024.

Además, sostiene que al día de hoy todos los pagos de la Ley 9024 se hacen en el Registro Nacional por medio del Banco de Costa Rica. Sin embargo, para la nueva la Ley 9428 el Ministerio de Hacienda desarrolló todo un sistema con herramientas en el que se coordina en conjunto con el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC) y con el Ministerio de Agricultura y Ganadera (MAG). Esto debido a que existen pequeñas y medianas empresas (pymes) que se inscriben en el MEIC y pequeñas y medianas productoras agrícolas (PYMPAS) que se inscriben en el MAG.

Por otra parte, el señor Rodríguez hizo una breve descripción sobre la relación que se genera entre el Registro Nacional y el Ministerio de Hacienda, en el proceso de recaudación, por lo que menciona lo siguiente:

En la última semana de diciembre, el Registro Nacional les enviaba un listado de las personas jurídicas que aparecen en su padrón de forma automática y el Ministerio de Hacienda por su parte, elaboraba pruebas de tres días y luego levantaban la carga (comunicación personal, 2019).

Añade que, anteriormente ellos cotejaban la información en conjunto con la que les remitía el MEIC y el MAG y de acuerdo con esas listas se les colocaba la condición de exentas y se cargaban las deudas respectivas para el primero de enero del año siguiente. Por su lado, el Registro Nacional les enviaba, a la vez, día con día, las constituciones nuevas de forma automática, sin embargo, con el MEIC y MAG han tenido problemas porque no les pasaban los archivos, se iban de vacaciones y después ellos en la última semana tramitaban las solicitudes para acogerse a la condición de pymes y Pympas, por lo que estas se quedaban por fuera, ya que les llegaba el listado en enero o febrero y, posteriormente, les notificaban por oficio. Además, los contribuyentes cuentan con 31 días para hacer el pago y, a partir del 01 de febrero, empiezan a correr intereses y pasan a estar morosos.

Según el señor Rodríguez, con respecto a la Dirección de Tributación, cuando se constituye una nueva sociedad jurídica el Registro Nacional realiza una carga con un repositorio con las cédulas jurídicas, por lo que el sistema del Ministerio de Hacienda lo incluye, a la vez y lo jala. Al día siguiente a esas cédulas nuevas les aparece la deuda del tributo, con la salvedad que se contemple solamente las que no tengan la condición de exenta ante el MEIC. Cabe destacar que no todas las cédulas jurídicas están afectas al impuesto, solo las que inician con el número 3-012, 3-101, 3-102, 3-103, 3-104 y 3-105 respectivamente, todas las demás que existen en bancos, instituciones públicas que empiezan con 4- no están afectas bajo esta ley (comunicación persona, 3 de abril del 2019).

4.2.4. Proceso de recaudación

Con base en lo anterior, tomando como referencia lo externado por los diferentes actores que participan del proceso de recaudación, en términos generales se puede afirmar que la forma en que se ejecuta el procedimiento de recaudación *grosso modo*, se compone de la siguiente manera:

4.2.4.1. Contribuyente, BCR y Registro Nacional

Inicia cuando el contribuyente hace la consulta directamente en las oficinas del Registro Nacional o, a través de su sitio *web*, sobre si debe cancelar el impuesto a las personas jurídicas de la Ley 9024, esto para conocer el monto real de la deuda si la tuviera. En caso de que aplique el cobro de este tributo, el contribuyente debe acudir a cualquier agencia del Banco de Costa Rica para llevar a cabo el respectivo pago. Una vez hecha la transacción bancaria, esta información se carga automáticamente en el Registro Nacional, para que este, a la vez, aplique el pago en el sistema de Consulta de Morosidad, en el que se reflejará el

pago efectuado para liberar la deuda de la sociedad ante el Registro Nacional.

Por otra parte, cuando el contribuyente va a pagar al Banco de Costa Rica, este recibe el monto y lo deposita en una cuenta especial creada por la misma Ley 9024, la cual se designa exclusivamente para el cobro de este impuesto, dentro del clasificador presupuestario de ingreso previsto por parte del Ministerio de Hacienda.



Figura 4.1. Depósito de Fondos del Impuesto a las Personas Jurídicas Ley 9024 por parte del BCR (a junio 2018)

Fuente: elaboración propia.

4.2.4.2. Ministerio de Hacienda

Una vez que se acredita el pago del tributo en la cuenta asignada por la Administración del Estado, el Ministerio de Hacienda procesa esta recaudación, en diferentes etapas en las que participan las distintas direcciones de esta entidad. Por lo tanto, registra desde el ingreso del dinero (recibo) hasta la distribución de estos recursos hacia las instituciones beneficiadas, a través de la Ley 9024. Según lo mencionado por el señor Rodríguez, el proceso que ejecuta el Ministerio de Hacienda *grosso modo* para la recaudación de estos recursos sigue en el siguiente orden:

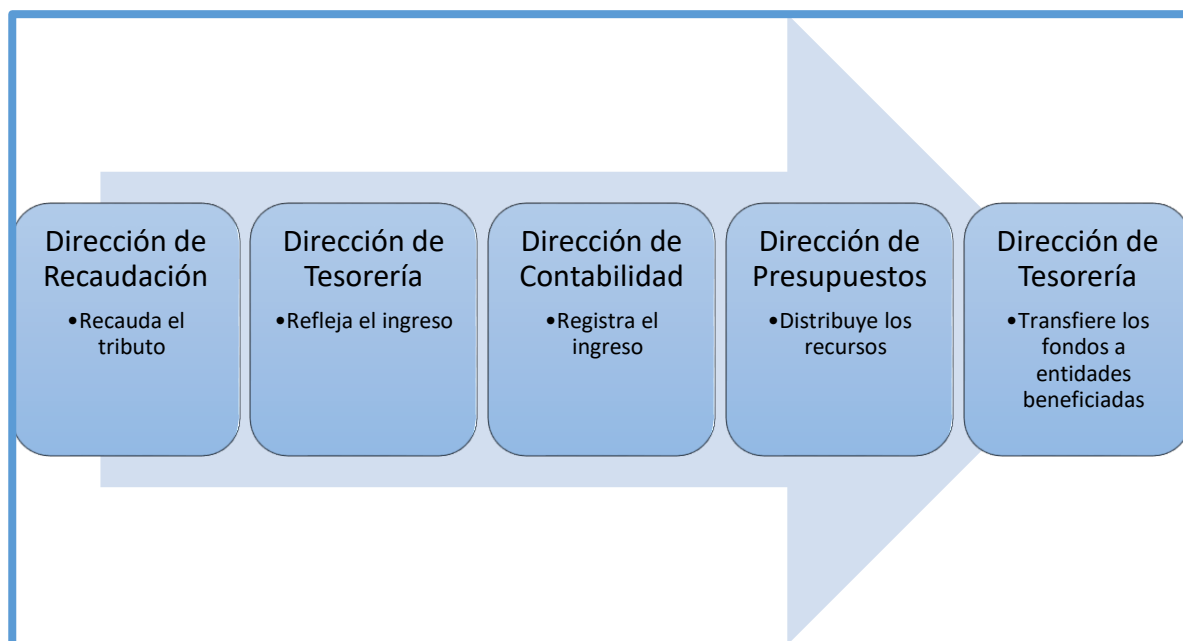


Figura 4.2. Proceso de Recaudación de Impuestos a las Sociedades Dentro del Ministerio de Hacienda (abril 2019)

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados en entrevista al señor Jeffrey Rodríguez Amador, subdirector de la Dirección de Recaudación, en abril 2019.

4.2.4.2.1. Dirección de Recaudación (Dirección de Tributación)

En primera instancia a lo interno del Ministerio de Hacienda, donde se inicia el proceso de recaudación del tributo es dentro de la Dirección General de Tributación Directa, la cual a su vez contiene diversas direcciones como lo son: la Dirección de Recaudación, Dirección de Servicio al Contribuyente, Dirección de Control Tributario, entre otros. Por su parte la Dirección de Recaudación, que es la dirección que encabeza el proceso de cobro del impuesto correspondiente a la Ley 9024, cuenta a su vez con distintas subdirecciones con diferentes funciones; entre ellas se destacan: la Subdirección de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras, la Subdirección de Administración del Registro Único Tributario, entre otras. Por consiguiente, es la Subdirección de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras específicamente, la encargada de liderar el proceso de recaudación (Ministerio de Hacienda, s. f., s. p.).

En la entrevista al licenciado Rodríguez de la Subdirección de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras, de la Dirección de Recaudación manifestó que, “la labor que se realiza en dicha dirección es poner en primera instancia al cobro el pago del tributo y facilitarle al contribuyente para que lo pague” (comunicación personal, 2019).

Asimismo, señaló que:

Una vez que ingresan los recursos del impuesto a Personas Jurídicas Ley 9024, provenientes del Registro Nacional (a través del Banco de Costa Rica) a las arcas del Ministerio de Hacienda, se sigue el debido proceso donde la Dirección de Recaudación recolecta el tributo y para luego trasladarlo a la Dirección de Tesorería; éste a su vez lo refleja en el sistema, para continuar con el respectivo proceso de pago (comunicación personal, 2019).

Adicionalmente, mencionó que podría presentarse la situación de que algunas personas no cancelen el impuesto a personas jurídicas en el plazo establecido, ya que la mayoría son sociedades no inscritas ante la Dirección de Recaudación. Esto se debe a que puede ser que las sociedades existan solo para constituir bienes, como vehículos o propiedades y, por lo tanto, no tienen forma de hacerles llegar el cobro del impuesto, pues no cuentan con los datos, a no ser que el propio Registro Nacional se los facilite, lo cual podría representar una limitante para el Ministerio de Hacienda llevar a cabo el recaudo efectivo del tributo. Sin embargo, más adelante se analizarán los factores que podrían influir en esta gestión cobratoria.

De acuerdo con lo mencionado por el señor Rodríguez, el Ministerio de Hacienda cuenta con el sistema ATV (Administración Tributaria Virtual), el cual lo han desarrollado desde su creación en 2015. No obstante, se había trabajado en esta gestión de cobranza aproximadamente de 10 años con el uso de formularios que no generaban mayor aporte y siempre con el deber como dirección de abarcar todos los pagos correspondientes de impuestos (comunicación personal, 03 de abril de 2019).

En virtud de lo anterior, debido a que la Dirección de Recaudación ejecuta la cobranza de otros impuestos del Estado, según comenta el licenciado Rodríguez:

Se procesan todos los impuestos dentro de un mismo sistema, es decir, no cuentan

con un sistema personalizado para llevar el control del recaudo del impuesto a sociedades Ley 9024, sino que se puede estandarizar todo bajo un mismo sistema para todas las clases de tributo que rigen dentro del país. Para dichos efectos, actualmente se cuenta con la app Tributación Digital, el cual es un sistema diseñado para los grandes contribuyentes, el cual contempla impuestos específicos y especiales, renta, venta, entre otros; y en cuanto a la masividad es mediante el sistema ATV.

Esto porque la línea de la Dirección es cerrar Tributación Digital y que todo pase a ATV, con el fin de unificar todo en un solo sistema, ya que años atrás solo existían tres o cuatro sistemas; de hecho la cuenta corriente de cada contribuyente está en otro sistema que se llama SIAT (Sistema Integrado de Información Tributaria), sin embargo este sistema se encuentra obsoleto desde hace diez años aproximadamente, razón por la cual se enviaron todos los requerimientos a la parte de informática para desarrollar una sola cuenta en el sistema ATV, el cual estaría completo aproximadamente para el año 2023 (comunicación personal, 03 de abril de 2019).

Por otra parte, es importante destacar que en esta subdirección no solo se efectúa la gestión cobratoria de este impuesto Ley 9024 en particular, sino que también se dedica a llevar a cabo las declaraciones de impuestos en el ámbito nacional, de todos los pagos y entidades colaboradoras, particularmente la parte de entidades que corresponden a todos los convenios, ya sea por medio de cajero auxiliar presentando un formulario o a través de conectividad vía plataforma *web*.

Por último, recalca el señor Rodríguez que la Dirección de Tributación Directa se encuentra disponible ante la ciudadanía por región geográfica ante cualquier tipo de consultas, por lo que el contribuyente puede acudir a las diferentes sedes que el Ministerio de Hacienda tiene a disposición. Esto debido a que existen algunas personas jurídicas que no están inscritas ante Tributación, sin embargo, también deben cumplir con el pago del impuesto. Finalmente, menciona que, en lo personal, considera que es uno de los impuestos que mejor se recaudan, ya que si no está al día, no pueden hacer ningún trámite ante el Registro y con esta ley 9024 es más fácil de controlar (comunicación personal, 03 de abril del 2019).

4.2.4.2.2. Dirección de Contabilidad

Después de que la Dirección de Tesorería refleja en el sistema la entrada del impuesto recaudado, esta, a la vez, le pasa la información a la Dirección de Contabilidad, la cual tiene como función llevar a cabo el registro de estos recursos donde corresponde y se hace el ingreso real del tributo, es decir, se procede a contabilizar en el respectivo control de ingresos.

De acuerdo con lo manifestado por el señor Guzmán, profesional de ingresos de la Dirección de Recaudación, en principio, en el 2017 la Contabilidad hacía la clasificación de ingresos provenientes del impuesto a personas jurídicas de la Ley 9024 vs. la nueva Ley 9428. No obstante, para el año 2018, unificó la recaudación de ambos tributos, por lo que si se requiere el desglose que le compete a cada ley, la Dirección de Contabilidad lleva el control de cuánto es el monto total que se cobró para cada impuesto. Después, una vez identificados los recursos provenientes de la Ley 9024, la Contabilidad Nacional puede proceder con el registro contable (comunicación vía correo, 01 de julio de 2018).

A pesar de que la Ley 9024 fue derogada mediante el artículo 18 de la Ley 9428, según lo comenta el señor Rubí, de la Dirección de Contabilidad Nacional en la entrevista vía correo electrónico el día 29 de abril del 2019, ante la interrogante sobre si el Ministerio de Hacienda debió crear una cuenta especial en el clasificador presupuestario para registrar el pago del tributo, indicó que “si bien, aún ingresan algunos recursos por la ley 9024 derogada, estos se consolidan junto con los de la Ley 9428, llamada *Impuesto a las Personas Jurídicas*, cuya cuenta contable-presupuestaria es 4125013111, I1123030000001”. Con base en lo anterior, se encuentra en manos de esta dirección el registro contable del tributo, de acuerdo con lo establecido por ley.

4.2.4.2.3. Dirección de Presupuesto

La Dirección de Presupuesto es la que se encarga de establecer los clasificadores presupuestarios y la distribución de los recursos, así como el autorizado en fijar el monto correspondiente que se le gira a cada institución beneficiada por la creación de esta ley, así como velar por el destino correcto de estos fondos.

Es importante traer a colación que los clasificadores presupuestarios, según lo establece la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, Ley n.º 8131, en su artículo 37, buscan uniformar los criterios técnicos para la formulación de los presupuestos. A la vez, tienen el cometido de ordenar y clasificar, de forma estandarizada, la información de ingresos y gastos, para conocer cuál es el origen de los ingresos, así como la finalidad del gasto, para determinar en cuáles bienes y servicios se gastan los fondos e identificar a las entidades a las que se les asignan estos recursos.

Por otra parte, la asignación de recursos que actualmente lleva a cabo esta dirección, se hace bajo la tutela de la Ley 9428; ya que al sustituir la Ley 9024 por la nueva Ley 9428, es la misma ley anterior, por lo que lo que registraba la 9024 desaparece para efectos de Presupuesto. Por esta razón, las subpartidas que se incluyan en el Presupuesto de la República están las asociadas con los destinos indicados en la nueva normativa. Es importante aclarar que en el proceso de recaudación, la labor de designar los recursos a los distintos ministerios, sin importar cuánto ingresó a las arcas del Estado le compete únicamente a esta dirección (Chinchilla, comunicación vía correo, 08 de agosto de 2019).

Además, el señor Chinchilla de la Unidad de Ingresos Fiscales, de la Dirección de Presupuesto, se refiere a:

Que todos los ingresos tributarios (no solo para esta Ley de impuestos a personas jurídicas Ley 9024) se incluyen dentro del sistema SIGAF, con base en los registros ya realizados anteriormente. Sin embargo, al ser declarada inconstitucional la Ley 9024 por la Sala Constitucional, en materia de presupuesto se dejó de registrar hasta el año 2017. Para ese momento, el proceso que se hacía era que se tenía un código especial para registrar ese impuesto a Personas Jurídicas (comunicación vía correo, 08 de agosto de 2019)

Por otro lado, el señor Chinchilla manifestó que para asignar el presupuesto a los recursos, deben contar con la parte del ingreso. Presupuesto Nacional efectúa una estimación de cuánto es el ingreso que se esperaba recaudar en el año, la cual se hace actualmente para el 2020, por lo que se elabora una certificación por parte de la Contraloría General de la República, del ingreso que se espera recibir durante el 2020.

Con base en esa certificación de ingresos, que no necesariamente es el registro real del ingreso (son dos cosas diferentes), Presupuesto Nacional procede a llevar a cabo la distribución del gasto de conformidad con lo que la ley establece, un 95 % destinado para el Ministerio de Seguridad y un 5 % para el Ministerio de Justicia y Paz. A partir de lo anterior, la Contraloría tiene participación en la emisión de la certificación, por lo que se procede a hacer la distribución de ese ingreso esperado en el proyecto de presupuesto, pero no se convierte en ley.

Por otra parte, la Dirección de Presupuesto tiene a cargo la distribución del gasto, es decir, si el ingreso es 100 colones, se distribuye 95 y 5 para los entes que les corresponden. No obstante, en esa distribución del gasto se debe rebajar un 6 % que, de acuerdo con la Constitución Política en su artículo 177, establece que un 6 % de los ingresos ordinarios calculados se le asignarán al Poder Judicial. Por lo tanto, para la Ley 9024 en la parte de la distribución, o sea, del gasto, se rebaja ese 6 % y con esto se debe incorporar ese rebajo en el presupuesto.

Eso quiere decir que, si el ingreso certificado son 100, o sea, que se espera que el año 2019 recaude 100, se hace una distribución que corresponde para las entidades a las que está destinado los recursos, pero a ese monto se le rebaja el 6 %, por lo que la asignación final es un poco menor a lo que en principio se espera. Por lo anterior, ese es el monto que quedaría en el presupuesto y que en principio se le va a transferir a los beneficiarios (Justicia y Seguridad).

Asimismo, es importante aclarar que el proceso que se lleva en el Presupuesto posee diferentes etapas, entre estas se encuentra la formulación, que es la etapa en la que se definen los ingresos probables entre los cuales se ubica este del impuesto a personas jurídicas y se definen los gastos máximos autorizados, que es la transferencia que debe hacerse en este caso a las entidades beneficiadas, producto de la recaudación de este tributo.

En el proceso de formulación no hay recaudación por el ingreso, ya que apenas se está formulando el presupuesto (actualmente se formula el presupuesto, para el año 2020). Por lo tanto, el proyecto se presenta ante la Asamblea Legislativa el 1 de setiembre y una vez aprobado rige por la Asamblea el 1 de diciembre, que es la fecha máxima que tiene para aprobarlo, pues comienza a ejecutarse a partir del 1 de enero del año entrante (2020).

Es entonces, en enero 2020, cuando entra el otro proceso presupuestario que es el de ejecución, ya que en ese momento es cuando se empiezan a hacer los pagos por parte de los que tengan personería jurídica, por consiguiente, el dinero empieza a entrar al Ministerio de Hacienda.

Posterior a esto, se encuentra dentro del Área de Presupuesto el lado del gasto, el cual también entra en función a partir del 1 de enero, por lo que el presupuesto nacional tiene una

autorización máxima de gasto, que es el monto que se haya establecido del porcentaje asignado a cada entidad beneficiaria con base en el ingreso certificado por la Contraloría General. En este punto se destaca la gestión propia de la unidad de ingresos que trabaja en la estimación de ingresos del Estado y no participan en el proceso de la ejecución del gasto; se le da seguimiento a la parte de ingresos mes a mes, o bien día a día.

Por otra parte, según indica María Gabriela Marín de la Unidad de Servicios de Administración General de la Dirección General de Presupuesto Nacional, la estimación de los ingresos la coordinan los compañeros de la Unidad de Ingresos Fiscales y Programación Plurianual con la CGR, quienes comunican a los coordinadores y analistas del MH, el monto que se incorporará en el ingreso y, por lo tanto, el que se debe incorporar en las subpartidas de gasto de los presupuestos de los ministerios para cada ejercicio presupuestario. El monto se comunica al Ministerio de previo, para que este defina la distribución y lo incorpore en el anteproyecto de presupuesto ordinario que remite (comunicación vía correo, 02 de setiembre de 2019).

En lo que respecta a la ejecución del gasto, se maneja el tema de liberación de cuotas, el cual consiste en que, por ejemplo, si el ingreso era de 100 millones de colones y se autorizan 95 millones de colones en el gasto, si por alguna razón los ingresos no van a alcanzar los 100 millones de colones estimados, se utilizarían en el gasto los 95 millones de colones completos menos el 6 % (por Constitución). Esto porque si no quedaría registrado que el ingreso es menor y, por consiguiente, se giraría el monto total que se había estimado, lo que dejaría una situación en la que se giró más de lo que realmente ingresó. Este es un elemento fundamental que se coordina y que entra en juego la labor de la Dirección de la Tesorería, propiamente en el proceso de pago de esos recursos y otros.

Por último, se debe mencionar que el presupuesto tiene un periodo anual, pues hay un principio de anualidad en el presupuesto, que rige de enero a diciembre, por lo tanto, como se formula 6 meses antes, se hace entre junio y agosto de cada año. Por este motivo, no van a calzar los plazos de ejecución con la formulación y otros y, además, son cifras estimadas sobre valores que se esperan que puedan ingresar.

En cuanto a la recaudación, depende de los procesos de ejecución que soliciten los mismos ministerios (Seguridad y Justicia), pues a mitad de año se analiza si ciertamente va a ingresar la cantidad de recursos que se habían estimado. Esto podría generar alguna situación en la que no se traslade todo el gasto, por lo que dependerá de las necesidades de cada ministerio (Chinchilla, comunicación vía correo, 08 de agosto de 2019).

4.2.4.2.4. Dirección de Tesorería

En último lugar, se encuentra la Dirección de Tesorería, la cual tiene el fondo de caja única del Estado, es decir, el fondo general. Por esto, se dice que posee dos principales funciones en el proceso de recaudación; el primero es reflejar el ingreso, pues es en la Tesorería donde ingresan los recursos provenientes de la Dirección de Recaudación y segundo, tiene la labor de transferir los fondos destinados a las entidades para las cuales se creó el impuesto.

La Dirección de Tesorería es la que termina de ejecutar la distribución de los ingresos, al hacer el pago correspondiente a las instituciones beneficiadas. Esta dirección, a la vez, se subdivide en diferentes unidades, entre las que se destacan para efectos del presente trabajo, la Unidad de Control de Ingresos y la Unidad de Pagos Diversos.

4.2.4.2.4.1. Unidad de Control de Ingresos

En lo que concierne a la Tesorería Nacional, según afirma el señor Fallas, representante de esta unidad, con respecto a sus competencias y el giro de recursos a las instituciones beneficiadas con el impuesto a las personas jurídicas:

Lo que le compete en este caso a la Unidad de Control de Ingresos, es la recepción de recursos de ambas leyes a una cuenta denominada *Fondo General de Gobierno*, esto mediante los sistemas: Tesoro Digital (administrado por la Tesorería Nacional) o Administración Tributaria Virtual (administrado por la Dirección General de Tributación). El procedimiento es que la Tesorería recibe los dineros, los cuales vienen del Registro, ya incluido la comisión que cobra el Registro (comunicación vía correo, 30 de abril de 2019).

Según lo menciona el señor Fallas no importa cuánto dinero haya ingresado a las arcas del Estado, sino que eso se toma como el primer año o los primeros dos años para estimar y proyectar cuánto se seguirá girando a esas instituciones. Asimismo, manifiesta que ellos tienen autorizada una transferencia por 100 colones para el primer trimestre de este año y si no han ingresado esos 100 colones, es decir, no se ha cobrado esa cantidad, se les transfiere lo que haya llegado. Se hace porcentual tomando en cuenta el primer año, máximo el segundo, esto para estimar la cantidad de recursos (comunicación vía correo, 30 de abril de 2019).

4.2.4.2.4.2. Unidad de Pagos Diversos

Según consulta hecha a la coordinadora de la Unidad de Pagos Diversos, licenciada Tasies, con respecto al funcionamiento del recibo de los fondos por concepto de impuestos a la Ley 9024, indicó:

Es importante referirse al proceso que realiza esta unidad consiste en verificar los ingresos que se den de la recaudación del impuesto a las sociedades Ley 9024,

mediante un informe el cual es brindado mediante el sistema (SIGAF), previa revisión el ente concedente realiza la solicitud a esta unidad de los recursos que requieren para subsanar las necesidades de las entidades beneficiarias, lo anterior por ser la única facultada a pagar en nombre del estado, si la recaudación se da de manera exitosa se asigna una cuota para que el ente concedente les gire los recursos y distribuya los mismos, lo anterior está dentro de las obligaciones del ente concedente según el Reglamento para Transferencias de la Administración Central a Entidades Beneficiarias n.º 37485-h (comunicación vía correo, 03 de mayo del 2019).

En síntesis, esta unidad se encarga de llevar a cabo las transferencias a los ministerios a los que está destinado el tributo en mención. De acuerdo con lo que indica la encargada de esta Unidad, la señora Tasies, en una entrevista posterior:

La Unidad de Pagos Diversos lo que hace es enviar los dineros a las entidades, de acuerdo a lo que ya se estableció en la Dirección de Presupuesto. La Tesorería es el único ente pagador del Estado, por lo que tiene que pagar todo a todas las instituciones del gobierno, y se paga conforme al presupuesto autorizado (proyectado). Dado lo anterior, este sería el último paso dentro del proceso de recaudación para cumplir lo establecido en la Ley 9024 a Personas Jurídicas (comunicación vía correo, 30 de julio del 2019).

Por último, se le consultó si en alguna medida las instituciones beneficiarias por la Ley 9024 se han visto afectadas por la contención del gasto que promueve el actual gobierno de Carlos Alvarado, a lo que expresó que: “al tratarse de impuestos específicos la única restricción que se tiene es su debida recaudación; a parte de los requisitos que les solicite el ente concedente de acuerdo al bloque de legalidad vigente” (Tasies, comunicación vía correo, 30 de julio del 2019).

Capítulo V. Análisis de los factores que inciden en la recaudación tributaria, gestión y organización de la Ley 9024 Impuesto a las Sociedades

5.1. Causas que determinan que la recaudación pase del Registro al Ministerio de Hacienda

El 28 de enero del 2015 se declaró inconstitucional la Ley 9024 *Impuesto a las Personas Jurídicas*. Consecuentemente, no le quedó al Registro Nacional un sustento legal, que le permitiera continuar con este cobro, máxime que después se creó la nueva Ley 9428 de Impuesto a las Personas Jurídicas el 01 de setiembre 2017, en la que se establece que al Registro Nacional solo le correspondía la recaudación del tributo. Por lo tanto, surgió la interrogante sobre si el Registro podía continuar con las gestiones cobratorias, arreglos de pago, declarar prescripciones y otros.

5.1.1. Coordinación interinstitucional

Según la Ley de Protección al Ciudadano de Excesos de requisitos y Trámites Administrativos, n.º 8220, en su artículo ocho que se refiere al Procedimiento de Coordinación interinstitucional, cita en su segundo párrafo:

Las entidades o los órganos públicos que tengan a su cargo la recaudación de sumas de dinero o el control de obligaciones legales que deban satisfacer o cumplir los administrados, deberán remitir o poner a disposición del resto de la Administración, mensualmente o con la periodicidad que establezcan por reglamento, los listados donde se consignen las personas físicas o jurídicas morosas o incumplidas. Esta obligación únicamente se refiere a las entidades que requieran esa información para su funcionamiento o para los trámites que realizan.

Entre instituciones públicas como el Nacional y Ministerio de Hacienda ha existido coordinación interinstitucional, desde que se inició el proceso de cobro de impuestos a las

personas jurídicas, según Ley 9024. En primer lugar, desde que el Registro de Personas Jurídicas le trasladó el listado de sociedades que están afectas a este tributo a la Dirección General de Tributación Directa, con la finalidad de que alimenten la base de datos institucional, y a la vez, el Ministerio de Hacienda le comunica al Registro Nacional el cambio de estatus de entidades tramitados por los contribuyentes, para que se publicite en la consulta pública de morosidad. Además, a través de la publicidad que brinda el Registro Nacional en la página *web* www.rnpdigital.com, el ente recaudador (Banco de Costa Rica), cobra este impuesto.

Asimismo, hubo coordinación entre los altos jefes del Registro Nacional y del Ministerio de Hacienda, cuando se dio el traslado de recursos financieros al Registro Nacional para que pudiera aplicar sanciones, en cuanto a publicación de edictos a las sociedades morosas por tres o más periodos consecutivos, ya que carecía de suficientes fondos para continuar con el proceso. Además, el traslado de listados que hace el Ministerio de Hacienda al Registro Nacional para cambiar el estado a las sociedades de inscrita a disuelta por Ley 9024 y posterior anotación de la prenda preferente en la base de datos del Registro de Bienes Muebles o la hipoteca legal preferente en la base de datos del Registro Inmobiliario.

5.1.2. Intervención de la Procuraduría General

En virtud de lo señalado en el punto anterior, según relata el licenciado Álvarez, director de Personas Jurídicas del Registro Nacional, esta institución le hizo la consulta a la Procuraduría General de la República el 20 de noviembre del 2015 mediante el oficio MPJ-778-11-2015, sobre si al Registro le correspondía la función de administrar, fiscalizar y

cobrar el impuesto a las sociedades, según Ley 9024. Ante esta interrogante, la Procuraduría General de la República respondió el 24 de agosto del 2016, mediante oficio C-175-2016, que la Administración Tributaria del impuesto recaía en el Ministerio de Justicia y Paz, por medio del Registro (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

No obstante, el 7 de diciembre del 2017, por medio del documento DGL-1584-2017, el Registro Nacional le solicitó de nuevo a la Procuraduría General de la República el criterio técnico-jurídico para determinar a quién concierne esta gestión cobratoria. Ante esto, la Procuraduría contestó el 09 de enero del 2018, por medio del manuscrito C-00318, que no le corresponde al Registro Nacional esta labor de recaudo, que había cambiado el marco normativo al respecto, recayendo la obligación en la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, criterio expresado en los términos siguientes:

Se tramitó un nuevo proyecto de Ley que dio origen a la Ley n.º 9428 de 21 de marzo de 2017, que en el fondo mantuvo las mismas regulaciones de la Ley n.º 9024, excepto en lo que respecta a la administración tributaria y la distribución del tributo, ya que tal condición de conformidad con el artículo 9 recayó sobre la Dirección General de Tributación, a quien se le asignan las competencias de administración, fiscalización y cobro del tributo.

Esta afirmación se sustenta en el artículo 10 de la Ley 9428, el cual cita lo siguiente: “Corresponde a la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda la recaudación, la administración, la fiscalización y el cobro de este tributo”.

Asimismo, con la creación del artículo 18 de la Ley n.º 9428 se derogó la Ley n.º 9024, por lo que el Ministerio de Justicia y Paz, por medio del Registro Nacional perdió su condición de administración tributaria, con la salvedad de que el Registro Nacional se encargue el cobro del tributo, según lo menciona el Transitorio II de la Ley 9428:

TRANSITORIO II: Corresponde al Registro Nacional realizar el cobro de las sumas

adeudadas en periodos anteriores por concepto del impuesto de la Ley N. ° 9024, Impuesto a las Personas Jurídicas, de 23 de diciembre de 2011, a las sociedades mercantiles, las subsidiarias de una sociedad extranjera o su representante y las empresas individuales de responsabilidad limitada. El Registro Nacional trasladará mensualmente las sumas recaudadas a la Dirección General de Tributación con el detalle de este.

Sin embargo, el transitorio anterior se reformó el 21 de marzo de 2017 por la Ley n.º 9485, en el que se hizo una variación importante en la gestión administrativa del Registro y se modificó la función de *cobro* por *recaudación*. Por ende, el Registro suspendió todas las solicitudes que existían (cobro, prescripción, arreglos de pago) y no continuó más con el proceso de cobro.

5.1.3. Resolución de la Procuraduría General

En este punto, es importante mencionar la posición del licenciado Juan Luis Montoya Segura, procurador director de la Procuraduría General de la República, según lo expresado en el criterio C-003-2018 de fecha 09 de enero de 2018, dirigido al Lic. Luis Jiménez Sancho, director general del Registro Nacional, en su deseo de aclarar la temática relacionada con la recaudación de este tributo, que se expresa con claridad mediante el criterio siguiente:

Debe advertirse que la Ley n.º 9024 contenía un error técnico al determinar las competencias de la administración tributaria, entre ellas al referirse al cobro, error que se subsana con la Ley n.º 9428, en que expresamente incluye la recaudación como una competencia de la Dirección de Tributación del Ministerio de Hacienda, y decimos que dicha ley contenía un error técnico, por cuanto el cobro se constituye en una etapa de la gestión recaudatoria.

Aunado a esto, la Procuraduría esclarece que en la administración tributaria existen 3 tipos de gestiones que se llevan a cabo, las cuales se clasifican en fiscalizar, liquidar y verificar la deuda y recaudar. Este último concepto de recaudación, la Procuraduría lo desglosa en 3 funciones:

1. Función recaudatoria: es la función administrativa cuya finalidad es hacer efectivo el cobro de los créditos tributarios.
2. Gestión recaudatoria: es la función que se basa en el desarrollo de las actividades administrativas tendentes a materializar el cobro del crédito tributario.
3. Procedimiento recaudatorio: es la función que se refiere al procedimiento administrativo de naturaleza tributaria y en el cual se establecen los actos que se deben desarrollar para el ejercicio de la función recaudatoria.

De conformidad con lo expresado por la Procuraduría, debe entenderse cobro “como el procedimiento necesario para realizar en forma efectiva la gestión recaudatoria, es decir, son conceptos que si bien forman parte del proceso de recaudación, no son lo mismo”.

En virtud de lo anterior, la Procuraduría analizó la situación y llegó a la conclusión de que la Ley n.º 9024 confundió técnicamente los conceptos de cobro y recaudación y los mezcló. Asimismo, determinó que la competencia para recaudar, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 10 de la Ley n.º 9428, la reserva exclusivamente a la Dirección de Tributación del Ministerio de Hacienda y estableció que al Registro Nacional le corresponde recaudar el impuesto Ley 9024 para los años del 2012 al 2015, ya que en dicho periodo “la Dirección General de Tributación no ostentaba la condición de administración tributaria”, sin embargo, no compete:

Al Ministerio de Justicia y Paz a favor del Registro nacional por cuanto la Ley n.º 9024 fue derogada, de modo que no puede tampoco hablarse de una delegación de competencia del Ministerio de Justicia a favor del Registro Nacional, porque tal competencia ya no existe.

Con esto la Procuraduría manifestó que la administración de este impuesto la deben

llevar a cabo las personas designadas por ley. De acuerdo con lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en su artículo 23 y según el Transitorio II de la Ley n.º 9428 y su reforma, le atribuye al Registro Nacional únicamente la función de ser un “agente de percepción, es decir, de receptor del crédito tributario, y asume la obligación de entregar al fisco la sumas percibidas”. Esto se sustenta con lo señalado por la Comisión Permanente de Asuntos Jurídicos, la cual buscaba establecer un medio que le permitiera la percepción de los tributos adeudados en periodos anteriores al 2015.

Por último, el criterio de la Procuraduría General le otorga la función únicamente de recaudación al Registro Nacional, en calidad de agente de percepción del impuesto e indica que:

Su obligación se limita única y exclusivamente a percibir las cuotas tributarias adeudadas por los sujetos pasivos de los períodos 2012 al 2015. Ello implica que cualquier otra gestión relacionada con la deuda tributaria (entre otros, arreglos de pago, prescripciones y cualquier otra gestión tendiente a ejecutar el cobro de la deuda tributaria) corresponde a quien ostenta la condición de administración tributaria conforme a la Ley n.º 9428, es decir en este caso al Ministerio de Hacienda, por medio de la Dirección de Tributación Directa (pp. 1-11).

5.1.4. Criterio de la Procuraduría en materia de sanciones

Asimismo, después de que la Sala Constitucional había declarado inconstitucionales los artículos 1, 3 y 5 de la Ley 9024, los cuales hacen referencia al tributo, el hecho generador y el sistema sancionatorio respectivamente, el Registro Nacional también le había consultado a la Procuraduría sobre la aplicación de esta ley, pues habían quedado vigentes las sanciones, a pesar de que no se mantuvo activo el artículo uno que creó el impuesto, el cual era la base e indicaba, a través del artículo cinco, si tenía que aplicar las sanciones como la disolución de sociedades morosas (al estar por más de tres periodos de no pago). Ante esta interrogante

la Procuraduría respondió mediante el oficio No. C-003-2018 que sí se podía disolver, así como aplicar las sanciones correspondientes, alegando lo siguiente:

En el caso concreto de la Ley n.º 9024, en cuanto a la aplicación de sanciones y multas, expresamente el legislador dispone que en el caso del incumplimiento de las obligaciones que impone la ley, serán aplicables las disposiciones contenidas en el Título III de la Ley n.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, asimismo, el párrafo final del artículo 50 dispone que en tratándose de las sociedades mercantiles y empresas individuales de responsabilidad limitada, por su condición de contribuyentes del tributo les serán aplicables las disposiciones del artículo 122 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Adicionalmente, la Procuraduría manifestó que:

Debe tenerse presente que lo dispuesto en el artículo cinco es aplicable para los períodos fiscales anteriores al 2015 (inclusive), por cuanto dicho artículo fue anulado por la Sala Constitucional mediante el Voto N01241-2015, y expresamente dispuso que la declaratoria de inconstitucionalidad tendrá un efecto prospectivo que se iniciará a partir del 2016, de modo que los contribuyentes deben pagar el monto correspondiente al período fiscal 2015, y obviamente, los anteriores si se encuentran morosos y por ende les serán aplicables las sanciones previstas por el legislador.

Con base en lo anterior, la Procuraduría emitió la directriz de que en caso de que una sociedad no cumpla en el periodo correspondiente con el pago oportuno de este tributo, deberá someterse a las sanciones que la ley determine obligatorias.

5.1.5. Posición del Ministerio de Hacienda

Por otra parte, se hizo una entrevista al señor Jeffrey Rodríguez Amador de la Dirección de Recaudación, específicamente de la Subdirección de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras, para conocer su opinión sobre el fallo de la Procuraduría, en el que asigna a la Dirección de Recaudación como encargada del cobro del impuesto de sociedades anónimas morosas y no al Registro Nacional, como estaba estipulado cuando la Ley 9024 estaba vigente.

Al respecto, el señor Rodríguez expresó que el traslado del cobro del impuesto de la Ley 9024 tiene que darse mediante un proceso transparente y con el menor impacto para los contribuyentes. Esta afirmación no significa, según lo confirma el señor Rodríguez, que la Dirección de Recaudación esté a favor o en contra del fallo, ya que tiene que acatar las directrices del Estado. Sin embargo, alegó que perdieron este pulso con el Registro Nacional con el fallo de la Procuraduría, pues esta Dirección no se encuentra conforme con esta decisión, por toda la logística que implica llevar el control del cobro de este tributo.

Lo anterior se debe a que el Registro Nacional es quien mantiene los expedientes y bases de datos de la cartera de este tributo, por lo que el Ministerio de Hacienda ha elevado el caso al plenario de la Asamblea Legislativa, donde se conformó un comité que analizará el tema (Rodríguez, comunicación personal, 03 de abril del 2019).

5.1.6. Traslado de información del Registro Nacional al Ministerio de Hacienda

Como resultado de la modificación en la función cobratoria, todos los expedientes que estaban pendientes de arreglos de pago y todas las gestiones cobratorias que se habían hecho, se trasladaron al Ministerio de Hacienda y el Registro se quedó solo con el proceso de recaudación del tributo. Asimismo, de acuerdo con la entrevista al licenciado Álvarez, director de Personas Jurídicas, el Ministerio de Hacienda, por otra parte, no estuvo muy convencido sobre esta directriz de gobierno y, además, agregó que, extraoficialmente, Hacienda consideró que había un conflicto de competencias, sin embargo, al existir el criterio de la Procuraduría tuvo que acatarlo (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

Por otra parte, el Lic. Rodríguez de la Subdirección de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras de la Dirección de Recaudación del Ministerio de Hacienda, en

entrevista hecha el 03 de abril del 2019, confirmó que el Registro Nacional desde finales de 2017, trasladó todos los expedientes de la Ley 9024 y los entregó al señor ministro don Helio Fallas. Por lo tanto, cuando se recibieron estos expedientes de sociedades, el Ministerio de Hacienda no contaba con los sistemas ni las bases de datos que contaran con la información de estas personas jurídicas y, por consiguiente, Hacienda no pudo gestionar el cobro respectivo, al desconocer que debía recaudar.

Por ende, lo que se hizo fue que a nivel de Despacho se acudió ante la Asamblea Legislativa para buscar algún tipo de intervención y la Asamblea elaboró una Comisión Especial para determinar a quién le correspondía atender la administración y fiscalización del tributo de la Ley 9024. Para la fecha de la entrevista, ese Parlamento no se había pronunciado al respecto (Rodríguez, comunicación personal, 03 de abril del 2019).

5.1.7. Posición del presidente de la República

La disposición de la Procuraduría General de la República fue avalada por el presidente de la República, señor Carlos Alvarado Quesada, mediante Resolución DP-R-004-2019, en la cual hace referencia al conflicto de competencias entre la Dirección General de Tributación y el Registro Nacional y determina que la institución responsable de ejecutar la tramitación de expedientes administrativos en función del cobro del impuesto de las personas jurídicas de la Ley 9024 es la Dirección General de Tributación Directa, según establece lo siguiente:

Se declara que el órgano competente para diligenciar la tramitación de los expedientes administrativos correspondientes a gestiones derivadas del cobro del Impuesto a las Personas Jurídicas, creado mediante la Ley n.º 9024, Ley del Impuesto a las Personas Jurídicas del 23 de diciembre de 2011, es la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, quien debe entrar a conocer los expedientes que al día de hoy se encuentren pendientes, previa coordinación con el Registro Nacional, órgano

dependiente del Ministerio de Justicia, el cual deberá facilitar una cantidad de plazas que permita al Ministerio de Hacienda contar con personal necesario para la tramitación de los expedientes en cuestión.

5.1.8. Proceso actual de recaudación

Pese a la inconstitucionalidad y posterior derogatoria de la Ley 9024, los contribuyentes morosos que tienen sociedades en estado disuelta y que tienen bienes inscritos a su nombre o de sus representantes legales, se ven obligados a cancelar el tributo con el fin de levantar el gravamen que los afecta y disponer de sus bienes para traspasarlos a un tercero con la intervención de un liquidador debidamente inscrito en las bases de datos del Registro de Personas Jurídicas. No obstante, muchos de los sujetos pasivos solicitan la prescripción de los intereses ante la Dirección de Tributación del Ministerio de Hacienda, para minimizar el monto por pagar de la deuda.

En este punto, agrega el Lic. Rodríguez de la Dirección de Recaudación, el Ministerio de Hacienda como la autoridad que cobraría este tributo, tenía que hacer el estudio para determinar cuánto valía la pena hacer una inversión en el cobro y considerar si realmente saldría más costoso llevar a cabo la gestión cobratoria en comparación con los montos que se iban a recuperar, ya que la ley establece la posibilidad de hacerlo (comunicación personal, 03 de abril del 2019).

5.1.9. Proceso de Gestión de Cobro

En cuanto al proceso de cobro, el Registro Nacional llevó a cabo gestiones como un convenio con Correos de Costa Rica y se comenzó a enviar la notificación de cobro administrativo a todas las sociedades que estaban morosas en ese momento. Asimismo, se hicieron las gestiones de arreglo de pago y de declaratoria de prescripciones, sin embargo,

los resultados fueron poco efectivos, pues la razón de ser y la naturaleza jurídica del Registro Nacional no era captar tributos, ya que esta institución no contaba con la experiencia, ni con la estructura para efectuar ese tipo de actividades. Tampoco contaba con un flujograma o manual de procedimientos, en el que se definiera cómo hacer efectivo el cobro de este tributo.

En contraste con esta situación del Registro Nacional, se encuentra el proceso que lleva a cabo el Banco de Costa Rica para estos casos. Según consulta al administrador de la Sucursal del Banco de Costa Rica (BCR), Sede Registro Nacional, licenciado Arce:

Su entidad si cuenta con su propio flujograma para realizar este tipo de cobro, mismo que está en el anonimato como parte del secreto bancario y es de uso confidencial. Se tiene una conectividad entre el BCR y el Registro Nacional para periodos antiguos (2012-2015), así como el convenio que existe entre el BCR y el Ministerio de Hacienda para periodos actuales (2017 en adelante), por lo que la Oficina de Conectividades del BCR debe mantener este tipo de procesos para todos sus convenios. Asimismo, cabe mencionar que el BCR cuenta entre sus bases de datos con esta información, no obstante por ser de uso discrecional por parte de su Departamento de Tecnología, no fue posible obtener detalles de dicho proceso (comunicación personal, 14 de junio de 2018).

Por otra parte, el Ministerio de Hacienda, al igual que el Registro Nacional, tampoco cuenta con un flujograma en el proceso de recaudación, según lo confirmó el Lic. Rodríguez de la Dirección de Recaudación; ya que, de acuerdo con la Ley 9024, su función regía únicamente en determinar el estatus de la sociedad (si era activa o inactiva). Esta información debía trasladarla al Registro Nacional, que fungía como administrador de la recaudación y así este pudiera llevar a cabo la respectiva gestión de cobro, según el tipo de sociedad.

Esto hasta el 2014 cuando el Ministerio de Hacienda se opuso a ejecutar esta clasificación de sociedades, mediante la Directriz No DGT-R-48-2014 del 06 de noviembre del 2014, la cual establece en su artículo 2, lo siguiente:

Carece esta Dirección de competencia para manifestarse sobre el estado activo o

inactivo de las personas jurídicas a que se refiere el artículo tres de la Ley 9024, por lo que toda consulta o gestión que ingrese a la Dirección General de Tributación, donde se solicite información para efectos de la norma indicada, será declarada inadmisibile (Rodríguez, comunicación personal, 03 de abril del 2019).

5.2. Otros factores determinantes en el procedimiento de recaudación

5.2.1. Divulgación de la Ley 9024

La Ley 9024 fue publicada en el Alcance 111 A, a través del Diario Oficial La Gaceta n.º 249 del 27 de diciembre del 2011.

5.2.1.1. Publicidad

De acuerdo con la entrevista hecha al licenciado Álvarez, director de Personas Jurídicas, la publicidad que se dio a la ley 9024 no fue suficiente, ya que al menos en lo que al Registro Nacional respecta, a pesar de que hubo avisos por medio del sitio *web*, periódicos y en los noticieros, las personas manifestaban que no sabían que el impuesto existía y desconocían todas las consecuencias que podía tener el no pago. Además, mencionaron que la sorpresa se la llevaron cuando debían hacer alguna gestión con sus sociedades y se daban cuenta de que la sociedad estaba disuelta, por lo que en ese momento y de esa forma, se enteraban de que había existido un impuesto, que durante tres o más años no habían pagado (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

Aunado a lo anterior, según lo indica el señor Álvarez, las personas decían que su abogado les recomendó no pagar el impuesto porque no iba a tener repercusiones. Alega que existió una mala asesoría legal y al parecer quedaba en evidencia que el ciudadano común no se da cuenta de las leyes que surgen todos los días, a pesar de que las comuniquen por medio del Diario Oficial La Gaceta. Sumado a esto, los abogados que conocían la existencia de esta

ley y sabían de la sanción nunca se esperaron que el Registro Nacional, en efecto disolviera estas sociedades y, por ende, no orientaron a las personas de la mejor manera, para que cancelaran en su momento este tributo (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

Además, agrega el Lic. Álvarez que a pesar de que la publicidad no fue la mejor, el Registro, por otra parte, sí informó a los abogados sobre la Ley 9024, tanto vía física mediante los boletines que se entregaron en los apartados que dispone el Registro como vía electrónica, a través de la página *web* de la Dirección Nacional de Notariado, en la cual se les incluía avisos de los cobros y otros, por lo que todos los notarios sabían del impuesto de una u otra forma.

Sin embargo, lo que pudo fallar fue el traslado de la información del abogado hacia el ciudadano, pues el Registro no le podía llegar directamente al representante de esta sociedad, esto por la cantidad de sociedades que existen en el país, pues no era fácil comunicarles a todos (Álvarez, comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

Por otro lado, para la Dirección de Recaudación del Ministerio de Hacienda, al plantearles la misma pregunta acerca de que si la publicidad fue suficiente, el señor Guzmán, profesional de ingresos de la Dirección de Recaudación, en primera instancia menciona que este tema no le compete a esta entidad, por lo que la ley 9024 no era parte de su jurisprudencia. No obstante, indicó que el Ministerio de Hacienda vela por la publicidad como Administración Tributaria para la nueva Ley 9428 (comunicación vía correo, 01 de julio de 2018).

Empero, el subdirector de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras del Ministerio de Hacienda, el Lic. Rodríguez, ante la interrogante de si fue suficiente la

publicidad que se le dio a la Ley 9024, respondió que solo haría referencia a la nueva ley de impuestos a las personas jurídicas, Ley 9428 y expresó que la publicidad fue en parte efectiva, porque los recursos que ellos recibían para publicar a través de diferentes medios si se utilizaron, quizás no con la misma frecuencia o el volumen deseado, pero a nivel de plataforma sí.

Además, expresó que se anunció por distintos medios de comunicación como La Nación y más periódicos, así como La Gaceta (a pesar de que nadie la lee), por medio del mismo Registro Público, a través de Facebook y en todas las redes sociales del Ministerio; que de hecho se actualiza antes de cada vencimiento de los impuestos y se publica en la página porque no hay recursos para hacer publicaciones en periódicos.

Con esto, según el señor Rodríguez, fue normal la respuesta que se dio por publicidad, a pesar del volumen, sí se avisó y se cumplió en informar, no obstante, pudo haber tenido más alcance y tal vez llegar a más personas. Sin embargo, considera que la publicidad hecha por los medios de comunicación y por la *web* del Ministerio de Hacienda fue eficiente (comunicación personal, 03 de abril del 2019).

Asimismo, como parte de la triangulación de actores para este punto, se recopiló también la opinión de una muestra de representantes legales de las personas jurídicas afectadas por este tributo, para establecer desde su punto de vista sobre cómo percibían la promulgación de la ley, esto por medio de la aplicación del instrumento de encuestas bajo el criterio por conveniencia. Es importante mencionar que, del total de sociedades encuestadas, su composición se constituye de la siguiente manera: el 78 % cuenta con un máximo de 10 trabajadores, el 11 % lo componen empresas de 10 a 20 colaboradores y el 11 % lo integran sociedades activas que tienen entre 20 y 30 personas a su cargo.

Con base en lo anterior, según lo manifestaron los consultados, el 67 % se enteró de la existencia de la Ley 9024 por medio de noticias en televisión, mientras que el 22 % tuvo conocimiento a través del Diario Oficial La Gaceta y mediante el departamento legal de la empresa. Por otra parte, el 11 % por medio de un familiar o un amigo. Aunado a esto, ninguno manifestó haberse enterado por redes sociales o prensa escrita.

5.2.1.2. Gestión de Notificación hecha por el Registro

El Registro Nacional cuenta con 2 etapas para llevar a cabo el proceso de notificación de cobro a las sociedades que se encuentran pendientes de pago. En primera instancia, busca en sus bases de datos la dirección de correo electrónico, para comunicar a través de ese canal a estas agrupaciones morosas sobre la cancelación del tributo. Si estas sociedades no tienen *email*, el Registro procede a contactarlos, por medio de la dirección física, o bien domicilio social.

Si el Registro no logra ubicar a las personas jurídicas que presentan atraso en el pago, pasa a la segunda etapa en la gestión de notificación, la cual consiste en emitir el aviso de cobro, a través de la divulgación de un edicto, elaborado (mediante convenio) por Correos de Costa Rica, que lo publica en el periodo oficial La Gaceta, así como por los diferentes medios de comunicación escrita. Para una mejor apreciación de los edictos, se ilustra como ejemplo en los anexos.

En este punto, cabe destacar lo mencionado en el periódico La Nación (2016), en su sección El País:

El Registro Nacional se declaró en agosto del 2016 incapaz de pagar 435 millones de colones por publicar en La Gaceta los edictos para advertir de la disolución de 270.000 sociedades anónimas que merecen esa sanción, pues están morosas con el

impuesto a las personas jurídicas (p. 4 A).

Con base en lo anterior, el director de Personas Jurídicas, señor Álvarez, indicó de acuerdo con este enunciado que en efecto el Registro no podía utilizar sus propios fondos para la divulgación de la Ley 9024, pues estos solo se pueden usar para registrar no para cobrar y la ley solo otorgaba un 5 % de la recaudación total del impuesto para esto, por lo que de allí se tenían que tomar recursos para ejecutar las disoluciones y para hacer toda la gestión cobratoria (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

Según consta en la página del Registro Nacional, en los informes de transparencia, entre estos los estados financieros auditados al 31 de diciembre del 2013, indica: “De la Ley 9024 Impuesto a las Sociedades, la cual administra la institución se ha creado una cuenta por cobrar del dos por ciento sobre el total recaudado correspondiente a la comisión” (p. 19).

Sin embargo, el señor Álvarez señaló que el Registro, a pesar de no contar con los fondos suficientes para hacer efectiva la labor de cobro, consiguió disolver todas las sociedades, ya que incluso cuando los recursos que tenía a su disposición eran mínimos, logró financiar los edictos que había que publicar para las disoluciones, a través de estos fondos (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

Según manifestó la Licda. Sánchez del Departamento Financiero del Registro Nacional, los recursos que en algún momento se le trasladaron a esta entidad, se emplearon para cubrir los costos que surgieron con esta nueva actividad, así como servicios de notificación y de desarrollo de un pequeño sistema informático para gestionar arreglos de pago, la publicación de edictos y servicios bancarios, los costos de mano de obra (personal de planta por así llamarlo), entre otros, los asumió la institución (comunicación vía correo,

20 de mayo del 2019).

Asimismo, para que el Registro Nacional lograra llevar a cabo la labor de notificación para la divulgación de la Ley 9024, solicitó al Ministerio de Hacienda utilizar los recursos del superávit a gastos corrientes por un monto de 166 millones de colones, por lo que mientras estuvo vigente el tributo se transfirió al Registro Nacional un 5 % del monto recaudado para la gestión cobratoria. Sin embargo, para el 2016 no se presupuestó girar recursos, ya que el impuesto se declaró inconstitucional.

No obstante, según lo externó el señor Álvarez, el Registro tuvo que apresurarse en el proceso de divulgación, porque posterior al comunicado tuvieron que dar un mes de plazo para eventuales oposiciones y para disolver; todo esto antes que finalizara el año, lo cual implicaba una ardua labor para esta institución; sin embargo, el Registro logró cumplir con esta gestión (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

Adicional, el señor Álvarez manifestó que parte de los inconvenientes para el proceso de divulgación, fue el tema de los recursos designados para hacer efectiva la gestión cobratoria, ya que se requería publicar un edicto y el Registro no poseía esos recursos. Por este motivo, era complicado que el cobro estuviera en manos del Registro, por lo que el señor Álvarez sugería que esta gestión la hiciera el Ministerio de Hacienda, pues se dedicaba justamente a la administración de tributos y, por lo tanto, no requería buscar recursos para llevar a cabo esta labor. El Registro, por otra parte, solo pudo efectuar gestiones parciales de cobro, debido a que estos recursos no alcanzaron en su totalidad (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

Para lograrlo, en diciembre de 2015 se hicieron las primeras gestiones cobratorias,

esto cuando el Registro hizo una contratación a Correos de Costa Rica por un monto de 118 millones de colones para la notificación del cobro administrativo por morosidad del impuesto. A la vez, se hizo una publicación de edictos de cobro en La Gaceta por un monto de 166 millones de colones, lo cual permitió recaudar 856 millones de colones que adeudaban 5.845 sociedades. Finalmente, el ministro de Hacienda indicó en ese entonces que trasladarían 189,8 millones de colones para que el Registro realizara las respectivas acciones de cobro.

Asimismo, el señor Álvarez expresó que hubo un año que con lo que quedó de dinero se pudo hacer el convenio con Correos de Costa Rica para notificar a cerca de 20.000 sociedades, a pesar de que se debían notificar muchas más, pero con los fondos que contaban no alcanzó. En ese momento se trasladaron a Hacienda todos los expedientes que tenía en su poder el Registro de lo que ya se había notificado, arreglos de pago, prescripciones y con todo su respectivo desglose, sin embargo, quedaron muchas sociedades por fuera (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

Aunado a lo anterior, el 18 de agosto del 2017, el Periódico Digital CRHOY publicó lo siguiente:

El Registro Nacional realizó publicaciones en el diario oficial La Gaceta en dos tramos 228 edictos entre noviembre y diciembre del 2016, con la disolución de 113.427 sociedades y un segundo tramo con 152.602 empresas entre mayo y junio 2017. Así las cosas, el Registro Nacional para agosto 2017 logró disolver un total de 266.029 sociedades anónimas (Sancho, s. p.).

En virtud del enunciado anterior es importante aclarar que la publicación de un edicto, según lo define el Poder Judicial de Costa Rica, a través de su sitio *web*, se realiza: “para efectos jurisdiccionales, por medio de la fijación de lo notificado en un sitio público o de la

publicación del aviso en un boletín judicial o diario de circulación nacional” (s. f., s. p.).

De esta manera, un edicto es un aviso público, cuyo objetivo es informar sobre un tema de interés que compete a la ciudadanía en general y, en el caso de la Ley 9024, la publicación de un edicto contiene un total de 500 sociedades, debido a esto el alcance que posee cada una de estas publicaciones. Para una mejor comprensión en este apartado, se puede apreciar un ejemplo de un edicto en el apartado de los anexos.

Por otra parte, esta labor de comunicación no fue al azar, ya que el Registro Nacional hizo notificaciones primero, dirigidas a las entidades cuya razón social tenía bienes inscritos a su nombre. Después, se efectuó un estudio con los nombres de los personeros de la Junta Directiva con representación para saber si registraban bienes a título personal y así esa gestión de notificación podía ser efectiva, al estar comprometidos sus bienes muebles e inmuebles como garantía de pago.

Por otro lado, según respondió la Licda. Carazo, de la Dirección de Personas Jurídicas, en consulta hecha a su correo institucional con respecto a los costos de notificación y publicación del edicto:

El precio por publicación del edicto y notificación a los morosos de tres periodos consecutivos de no pago del impuesto a la Ley 9024 se desglosa de la siguiente manera:

La primera fase de los edictos tramitados en el 2015 y publicadas en el 2016, tuvo un costo por edicto, el cual contenía 500 sociedades aproximadamente para un total de 36.000 sociedades notificadas a un precio de 166.763.740 colones y la publicación por Correos de CR para un total de 30.000 sociedades notificadas a un precio de 120.000.000 colones.

De esta manera, el costo total en el que se incurrió para el proceso de notificación a las sociedades, fue por un monto de ¢ 286.763.740 durante el periodo del 2016 (comunicación vía correo, 27 de setiembre del 2018).

5.2.2. Naturaleza de las sociedades

De acuerdo con lo establecido por la Ley 9024, el cobro del impuesto a las personas jurídicas no hace diferenciación en la naturaleza de las sociedades, ni en las utilidades netas que reporta cada sociedad mercantil sujeta al pago de tributos. Es decir, para cuantificar el monto que debe pagar el contribuyente, se basa solo en el estatus de la persona jurídica: activa o inactiva, conforme la consulta pública de morosidad que publicita la página *web* del Registro Nacional.

A partir de lo anterior surge la interrogante acerca de cómo puede el contribuyente trasladar el estatus de la sociedad de activa a inactiva, a lo que el señor Álvarez aclaró que:

Cuando se habla de activa e inactiva es en relación al estatus pero para efectos del cobro. El estatus de activa o inactiva quien lo define es la Dirección de Tributación Directa del Ministerio de Hacienda y no el Registro, por lo que dicha Dirección utilizará los mecanismos necesarios para determinar cuándo es activa o inactiva (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

De esta forma, en mayo del 2013, el Registro por medio de la Dirección de Personas Jurídicas, emitió la directriz DRPJ-001-2013, en la cual especificó el procedimiento para modificar el estatus de entidades jurídicas para efectos de calcular la tarifa de este tributo. En esta se indica lo siguiente:

la tarifa del tributo, se determinará sobre la base del estatus que ostenten los sujetos pasivos del mencionado ante la Autoridad Tributaria, entidades activas o inactivas, a la fecha en que ocurre el hecho generador y devengo del impuesto para cada periodo fiscal [...] por lo que para efectos de aplicación de la Ley, el Registro Nacional entenderá por personas jurídicas activas aquellas que se encuentren así calificadas dentro de la lista que al efecto le remita la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda a la fecha del hecho generador.

Sin embargo, en este comunicado se indica que existían algunas inconsistencias en el estatus de las entidades jurídicas cuyo origen no era atribuible al usuario, pero que afectaba

sobre la determinación de la tarifa del tributo. Por lo tanto, el Registro estableció un procedimiento que permitiera una solución ágil al ciudadano y utilizó como insumo para subsanar estas inconsistencias el *Documento de Des-inscripción en el Registro Único Tributario*, siempre y cuando se especifique la fecha de fin de actividad de la entidad respectiva. Para modificar el *estatus* de las personas jurídicas con la consecuente repercusión en la tarifa del impuesto, el interesado debía presentar la solicitud con los siguientes requisitos ante la Dirección de Personas Jurídicas:

1. Nombre completo y otras cualidades del solicitante.
2. Indicar número de cédula jurídica y la denominación social de la persona jurídica que representa.
3. Aportar documento que acredite la inconsistencia de la información suministrada al Registro Nacional por el Registro Único de Contribuyentes:
4. Documento de Des-inscripción en el Registro Único Tributario, del que se derive expresamente la identidad de la entidad jurídica y la fecha en que finalizó actividades o copia debidamente certificada.
5. Certificación expedida por el Registro Único Tributario, mediante la cual se acredite que efectuado el estudio de estilo la entidad gestionante ha estado inactiva durante los periodos fiscales que se relacionen en la certificación o la entidad solicitante no ha sido contribuyente en este Registro.
6. Mencionar dirección electrónica para atender notificaciones.
7. Suscrita por el representante legal o apoderado, debidamente autenticada.

Asimismo, el señor Álvarez se refiere al cambio de estatus de la siguiente manera:

Muchas veces las sociedades cambiaban su estatus de activa a inactiva, porque habían declarado en ceros sus ingresos, condición que provocaba que el Ministerio de Hacienda las catalogara como inactivas, de manera que les correspondía a los apoderados legales aclarar dicha situación, completando un formulario para cumplir con el requisito ante Tributación Directa de presentar la declaración en ceros y con ello demostrar que la sociedad era inactiva. Por su parte, el Ministerio de Hacienda les extendía una certificación o constancia donde rectificaba el cambio de estatus de activa a inactiva, y con ello, el representante legal acudía al Registro Nacional para actualizar el nuevo estatus en bases de datos del Registro Nacional y por consiguiente, el ente recaudador, Banco de Costa Rica, aplicaba el cobro del impuesto a las personas jurídicas, correspondiente a un 25% sobre el salario base de un oficinista, según escala salarial del Poder Judicial (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

En la actualidad, con la nueva ley 9428 de impuestos a las sociedades, el Registro Nacional únicamente le proporciona al Ministerio de Hacienda la base de datos de las sociedades nuevas inscritas, para que el Ministerio de Hacienda todos los días lleve a cabo la carga de las entidades sujetas al pago del tributo y, a la vez, se registran las sociedades que mueren, por lo que el Ministerio de Hacienda continuamente ajusta estos cambios para efectos de recaudación.

Por otra parte, la Dirección de Recaudación del Ministerio de Hacienda se refiere a que una sociedad se encuentra activa ante la Dirección General de Tributación (DGT) porque ejerce una actividad lucrativa sujeta al Impuesto sobre la Renta. Para pasar a una condición de inactiva tendría que dejar de ejercer la actividad lucrativa y presentar ante la DGT el formulario D-140 para solicitar la desinscripción como contribuyente del impuesto sobre la renta.

Asimismo, se consultó a los representantes de sociedades, tomando como marco de referencia una muestra representativa de 30 sociedades, de las cuales el 89 % se dedica al comercio y el 11 % al área agrícola; sobre su estatus activo o inactivo, a lo que respondieron

el 78 % son registradas como activas y solo el 12 % son declaradas inactivas. A la vez, se indagó sobre cuáles sociedades se encontraban al día en el pago del impuesto a Personas Jurídicas de la Ley 9024 y ante esta interrogante solo el 89 % manifestó estar al día, mientras que el 11 % indicó estar morosas en el pago del tributo.

Asociado con lo anterior, se investigó otro aspecto relevante con los apoderados legales, el cual consistió en si había considerado desinscribir la sociedad, con el fin de no pagar el impuesto y la respuesta evidenció los resultados siguientes: el 56 % reveló que no lo había considerado, contra el 44 % que señaló que sí lo había previsto. Esto significa que para una gran parte de representantes de sociedades, a pesar de que les afecta el bolsillo al desembolsar un costo monetario más por mantener activa su persona jurídica, no les es posible cambiarla a inactiva, por la naturaleza de su negocio u organización, que por fuerza requiere mantenerse activa en el mercado o al menos es de su propio interés contar con una figura legal de este tipo, para llevar a cabo trámites de diversa índole.

De acuerdo con lo externado, tanto por el Registro Nacional como por la percepción de los apoderados legales, es un hecho que algunas de las sociedades cambiaron su estatus de activa por inactiva, con el objetivo de disminuir a la mitad el pago del tributo. Así lo reflejan las estadísticas que al efecto lleva la Dirección General de Tributación Directa del Ministerio de Hacienda.

Por otra parte, se les solicitó a los encuestados que mencionaran los elementos importantes que debía considerar la Administración para el pago de impuestos y el resultado fue contundente, ya que el 100 % considera que la Administración Pública debe tomar en cuenta los ingresos de la empresa, como el elemento principal para determinar el monto a pagar por el impuesto y no un monto fijo establecido de acuerdo con el salario base de un

oficinista.

Debido a la muestra anterior, tomando en cuenta las opiniones de la población en estudio, surge la interrogante sobre cuál es realmente el fundamento en que se basó el Poder Ejecutivo para diseñar y plantear el cobro del tributo a las sociedades, tomando como referencia un salario base de un oficinista y no sobre los recursos reales que percibe una organización, como sucede con el impuesto sobre la renta, por ejemplo.

Siempre en la misma línea anterior, se consultó a los encuestados sobre la percepción que poseen acerca de este impuesto y el 56 % lo considera razonable, mientras que el 22 % lo califica como regular, al igual que el otro 22 % que piensa que el monto es injusto. Esto cada vez más confirma que no existe una buena apertura por parte de la población en general en aceptar el pago de este tributo, por la forma en que se estipula la tarifa en el cobro del impuesto, es decir, que no se basa en los ingresos propios de la organización, sino en el estatus de la entidad.

5.2.3. Forma de pago

Debido a que la facturación ordinaria del impuesto a las sociedades, según Ley 9024 se hacía del 1 al 31 de enero de cada año, la ley exigía que el pago se diera en un solo tracto. De acuerdo con lo anterior, la Licda. Sánchez del Departamento Financiero del Registro Nacional, manifestó que esta institución desarrolló un pequeño sistema informático para gestionar los arreglos de pago (comunicación vía correo, 20 de mayo del 2019).

5.2.3.1. Arreglos de pago, según el Registro Nacional

Ante esta situación, se llevó a cabo la consulta al director de Personas Jurídicas,

licenciado Álvarez sobre si existen facilidades de arreglos de pago que permitan al contribuyente cancelar este impuesto, de manera parcial o en tramos. Ante esto expresó:

Cuando la Ley 9024 se encontraba en vigencia, el Registro Nacional realizaba las dos actividades tanto la recaudación como la de cobranza, la cual era realizada voluntariamente por los contribuyentes durante el plazo permitido para realizarlo. Esta recaudación se hacía por medio de las oficinas del Banco de Costa Rica quien era el ente encargado de realizar esta labor.

El cobro del impuesto a las sociedades se realizaba con el objeto de recuperar los montos que los morosos no han pagado, por lo que el Registro Nacional empezó a realizar algunas gestiones cobratorias y se permitió hacer arreglos de pago, asimismo se aceptaron algunas solicitudes de prescripción porque el periodo 2012 ya había entrado en la causal de disolución, petición que no opera de oficio. Entonces, aquellas personas que solicitaron la prescripción del 2012 se les fue otorgando para ese periodo y los arreglos de pago también se estuvieron asignando, mientras estuvo vigente la ley. Una vez que la ley fue derogada, no le quedó al Registro un sustento para continuar con el cobro. Posterior a ello, con la promulgación de ley 9428 y la reforma del transitorio donde se establece que el Registro solo debe realizar la recaudación y no el cobro del tributo, el Registro Nacional realizó la consulta a la Procuraduría del Estado la cual aclara que el Registro Nacional no puede cobrar porque es una función exclusiva de la Administración Tributaria, es decir el Ministerio de Hacienda. Es en ese momento, donde el Registro Nacional suspendió esta labor (el de cobro, prescripción y arreglos de pago), por lo tanto todos los expedientes que estuvieron en trámite y todas las gestiones cobratorias, se enviaron a Hacienda, específicamente la Dirección de Recaudación para darle continuidad a los acuerdos administrativos y demás procedimientos correspondientes (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

5.2.3.2. Arreglos de pago, según Ministerio de Hacienda y BCR

En cuanto a la consulta al señor Guzmán, profesional de ingresos de la Dirección de Recaudación, con respecto a los arreglos de pago, solo se refirió a lo que compete a la nueva Ley 9428, pues es la que el Ministerio de Hacienda actualmente administra su recaudación. Además, señaló que esta ley no cuenta con arreglos de pago, por lo tanto, no se aplican. Por otro lado, el señor Guzmán se refirió al pronunciamiento de la Procuraduría y mencionó:

Que el traslado del cobro del impuesto de la Ley 9024, tiene que darse mediante un proceso transparente y con el menor impacto para los contribuyentes, dado que el Registro Nacional era quien mantenía los expedientes y bases de datos de los

contribuyentes en ese entonces (comunicación vía correo, 21 de junio del 2018).

En la misma línea de lo anterior, el subdirector de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras del Ministerio de Hacienda, el Lic. Rodríguez, agregó que:

Con la Ley 9428 no existen arreglos de pago, no hay fraccionamientos, por lo que la sociedad debe pagar en forma completa y desconoce el tratamiento que se le daba a la Ley 9024. No obstante, hoy en día toda la información se encuentra incluida dentro del sistema, igual solo el contribuyente puede inscribirse voluntariamente en el Registro Único Tributario (RUT) para realizar posteriormente cualquier gestión (comunicación personal, 03 de abril del 2019).

Por otro lado, el señor Arce, administrador de la oficina del Banco de Costa Rica ubicada en el Registro Nacional, se refirió a los arreglos de pago de la siguiente forma:

Lo único que existe actualmente sobre este tema es la posibilidad de parte del cliente, de que pueda pagar el periodo más antiguo de varios que deba, por lo que no existe la posibilidad de pagar en tractos, dado que cuando el cliente no tiene todo el dinero para cancelar todos los periodos adeudados, lo único que puede hacer es pagar del más antiguo al menos antiguo (comunicación personal, 14 de junio de 2018).

5.2.3.3. Arreglos de pago en la actualidad

En el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley 4755, en su artículo 38 reza lo siguiente:

Aplazamientos y fraccionamientos. En los casos y la forma que determine el reglamento, la Administración Tributaria podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias, incluso por impuestos trasladables que no hayan sido cobrados al consumidor final y siempre que la situación económico-financiera del deudor, debidamente comprobada ante aquella, le impida, de manera transitoria hacer frente al pago en tiempo.

Por este motivo, la Contraloría de Servicios del Registro Nacional disponía de un formulario, solicitud y requisitos para formalizar un arreglo de pago del total de la deuda con los contribuyentes morosos de este impuesto a las sociedades, según Ley 9024 y tenían un

plazo para pagar de hasta 24 meses para hacer efectivo el pago. El beneficio que obtenía la persona morosa, era que, a partir del momento de formalización del arreglo de pago en tractos, se detenía el incremento y cobro de más intereses moratorios.

Sin embargo, con la Resolución DP-R-004-2019 emitida desde la Presidencia de la República, al trasladarse la gestión de recaudación al Ministerio de Hacienda, a través de Tributación Directa, es este quien se encarga, en la actualidad, de llevar a cabo el cobro respectivo del tributo, esto abarca todos los trámites administrativos, es decir, arreglos de pago.

5.2.4. La gestión del Proceso de Cobro, según Reglamento de Cuentas por Cobrar de la Junta Administrativa del Registro Nacional

El Departamento Financiero es el encargado del cobro administrativo para recuperar los montos de los tributos adeudados de los sujetos pasivos del impuesto a las personas jurídicas de la Ley 9024; una vez agotada la vía administrativa, se recurre a la gestión de cobro judicial a través de la Asesoría Jurídica del Registro Nacional, en procura de llevar un proceso ejecutivo prendario o hipotecario y luego proceder a la fecha de remate de los bienes, para garantizar que se va a recuperar el monto de la deuda o de lo contrario, pasar ese monto por cuentas incobrables en el estado general de los estados financieros que al efecto lleva el Registro Nacional (Reglamento de Cuentas por Cobrar de la Junta Administrativa del Registro Nacional, 2008, s. p.).

5.2.4.1. Del Proceso de Cobro Administrativo

El Reglamento de Cuentas por Cobrar de la Junta Administrativa del Registro Nacional, en su Capítulo III del proceso de cobro administrativo, en su Artículo 7° señala:

La gestión de cobro, por parte de la Unidad de Tesorería, se hará al menos con quince días hábiles siguientes al vencimiento de la deuda, mediante un requerimiento de pago por escrito. Estos requerimientos serán comunicados vía correo, telegrama, personalmente, fax, correo electrónico o por cualquier otro medio que autorice la ley.

Asimismo, según el artículo 10.- de este mismo cuerpo normativo, en el inciso 3.- indica:

El Área Financiera deberá confeccionar un examen de costo-beneficio de la petición cobratoria judicial para los casos de Declaratoria de Cuentas Incobrables, tal y como lo estipula el numeral 25 de este mismo cuerpo normativo, el cual será actualizado cada mes de enero del año siguiente, de conformidad con el IPC (Índice de Precios al Consumidor) del Banco Central de Costa Rica) (Reglamento de Cuentas por Cobrar de la Junta Administrativa del Registro Nacional, 2008, p. 3).

5.2.4.2. Del Proceso de Cobro Judicial

Según el Reglamento de Cuentas por Cobrar de la Junta Administrativa del Registro Nacional, en su Capítulo III del proceso de cobro administrativo, en su Artículo 15.- señala:

La Asesoría Jurídica informará tanto a la Dirección Administrativa como a la Junta Administrativa acerca de los embargos decretados, señalamiento de fecha para remate, tomas de posesión de bienes rematados, sentencias firmes, así como cualquier otro acto cuya importancia requiera su comunicación. La comunicación respectiva se verificará dentro del plazo máximo de ocho días hábiles luego de notificada la actuación o resolución judicial correspondiente (2008, p. 4).

Cuentas Incobrables Del Reglamento de Cuentas por Cobrar de la Junta Administrativa del Registro Nacional, en el Capítulo VII de la declaratoria de cuentas incobrables se puede destacar lo que indica el Artículo 25:

Indicación de los obstáculos materiales con que se cuenta, tales como deudor no localizable, deudor sin actividades, inexistencia de bienes, deudor en quiebra documentos sustentorios erróneos. En estos casos y cuando así procediere el Departamento Financiero recomendará a la Junta Administrativa que se declare la incobrabilidad de la deuda, atendiendo al escaso beneficio de su cobro en relación con los costos en que debe de incurrirse para llevar adelante la gestión (Reglamento de Cuentas por Cobrar de la Junta Administrativa del Registro Nacional, 2008, p. 5).

En consulta hecha a la Licenciada Sánchez de la Dirección Financiera del Registro Nacional, para conocer los montos que adeudan los sujetos pasivos morosos del impuesto a

las personas jurídicas, según Ley 9024 y que han sido trasladados a las cuentas incobrables, indicó: “Sobre el tema de incobrabilidad, indicarle que para la Ley 9024 no establecieron previsiones por no ser recursos institucionales” (comunicación vía correo, 10 de setiembre del 2019).

5.2.5. Medio de pago

De acuerdo con lo establecido en la ley 9024, el único lugar en el que se podía cancelar el impuesto era por medio del Banco de Costa Rica, por lo que se cuestionó las razones por las cuales solo esta entidad era el único ente recaudador, a lo que el director de Personas Jurídicas, el Lic. Álvarez, manifestó:

Esta situación dependía del Ministerio de Justicia y la Dirección General del Registro Nacional, por lo que ya existía un convenio con todo lo relacionado con el Registro, dado que el Banco de Costa Rica tiene toda la infraestructura para hacer cobros en línea en todas las sucursales, pagos en línea por internet, tiene facilidades y él además es un aliado del Registro Nacional, puesto que si el usuario desea inscribir algún trámite registral tiene que hacer el pago del entero a través de dicha institución bancaria. Aunado a esto, el señor Álvarez se refiere a que los métodos de recaudación del impuesto si fueron muy eficientes ya que siempre estuvo al cobro y no solo en todas las oficinas del Banco de Costa Rica, sino que también se podía pagar en línea haciendo más ágil dicho proceso (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

Por otra parte, el señor Arce, representante del Banco de Costa Rica, ante la interrogante sobre si esta entidad ejecutó bien la recaudación del impuesto de las sociedades Ley 9024, alegó:

Efectivamente sí se efectuó de la mejor manera dicha gestión, dado que fue un proceso coordinado conjuntamente entre las tres instituciones involucradas que lo eran: el Ministerio de Hacienda, el Registro Nacional y el Banco de Costa Rica, por lo cual la recaudación fue bien lograda (comunicación personal, 14 de junio de 2018).

Asimismo, ante la pregunta al licenciado Arce, sobre si el banco cuenta en sus bases

de datos con el total de sociedades que efectuaron el pago del impuesto del 2012 a la fecha, indicó que: “efectivamente el BCR cuenta entre sus bases de datos con esta información, no obstante es de uso discrecional por parte de nuestro departamento de tecnología” (comunicación personal, 14 de junio de 2018). Debido a lo anterior, no fue posible obtener los datos.

Por otra parte, se les consultó a los representantes de sociedades con base en la muestra representativa de 30 sociedades, compuesta por personas jurídicas de diversas organizaciones en cuanto a su naturaleza, sobre si estaban de acuerdo en que el Banco de Costa Rica fuera el único ente recaudador del impuesto y entre las respuestas se encontró que un 89 % manifestó no estar de acuerdo y, solamente un 11 % indicó que sí.

Esto implica que, en el momento de diseñar la ley, no se tomó en consideración diversos mecanismos para que el ciudadano común pudiese hacer efectivo el pago del tributo, sino un solo ente recaudador podía hacer llegar el dinero al Estado, lo cual constituye una limitante, de cierta forma, para cumplir con la ley 9024, en su totalidad.

En este punto surge la pregunta de qué pasaría si el dueño de la sociedad, un campesino alejado de la Gran Área Metropolitana, donde solo tiene acceso a determinados servicios y con difícil movilización en cuanto a caminos para desplazarse, o bien infraestructura, no hubiese podido dirigirse a una agencia bancaria del BCR o no cuenta con Internet.

Esta disyuntiva lleva a cuestionar si el diseño de esta ley está planteado para que el Estado tenga las condiciones favorables para que pueda obtener los recursos en forma eficiente o si más bien esta ley cuenta con las facilidades que requiere la población a la que

afecta directamente este tributo, para que así puedan contribuir, de manera óptima, con su recaudación.

Por último, es importante aclarar que una vez que el contribuyente realizaba el pago del tributo en el BCR, contaba con un plazo máximo de 24 horas para que pudiera solicitar ante el Registro Nacional una certificación de personería jurídica, o bien llevar a cabo cualquier gestión administrativa de la entidad que representa como miembro de la Junta Directiva o como dueño accionista.

No obstante, en la práctica, el BCR solía actualizar estos pagos en la base de datos del Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional, de manera que cada hora en punto ejecutaba cargas de información con todas los números de cédula jurídica que habían cancelado el impuesto. Por lo tanto, la recaudación del tributo se veía reflejado en el sistema en forma ágil, pero no inmediata, por lo que surge la inquietud si realmente la comunicación entre los sistemas del Registro Nacional y el BCR se hacía de manera eficiente, en el proceso de recaudo y, a la vez, oportuna para el ciudadano o si, por el contrario, implicaba de cierto modo una traba más para el contribuyente, en su afán de estar al día con sus obligaciones tributarias.

5.2.6. Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales

Según Leitón (2019):

El Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales es un repositorio de accionistas o beneficiarios finales, que se creó mediante la Ley para mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, n.º 9416 del 2016.

Las personas jurídicas o estructuras jurídicas domiciliadas en el país, por medio de su representante legal, deberán proporcionar al Banco Central de Costa Rica el registro o la indicación de los accionistas y beneficiarios finales que tengan una participación sustantiva.

La obligación es para las personas jurídicas que tengan plazo social vigente e incluye a: sociedades anónimas de responsabilidad limitada, en nombre colectivo, en comandita, sucursales de sociedades extranjeras, empresas individuales de responsabilidad limitada y sociedades civiles.

Es importante aclarar que, este proyecto nació gracias a la coordinación entre el Banco Central, el Ministerio de Hacienda y el Instituto Costarricense Sobre Drogas, en la cual aproximadamente 370.000 sociedades deben registrar a sus accionistas o beneficiarios finales a partir del 01 de setiembre del 2019 en una Plataforma que dispone actualmente el Banco Central. Además, deben cumplir la condición de que el representante legal tenga firma digital y el proceso inicia con las cédulas jurídicas terminadas en 0 y 1 para el mes de setiembre, si termina en 2 y 3 en octubre, 4 y 5 en noviembre, 6 y 7 en diciembre y 8 y 9 en enero del 2020 (s. p.).

5.2.7. Recursos para llevar a cabo la recaudación Ley 9024

En este punto, a cada una de las partes involucradas en todo el proceso de recaudación del tributo de la Ley 9024, se les consultó si la entidad correspondiente disponía de recursos humanos y tecnológicos, así como estructura y controles, para llevar a cabo la labor de recaudación y traslado de fondos a las instituciones a las que se dirige el impuesto a sociedades. Lo anterior con el propósito de triangular las diferentes gestiones de cada entidad participante.

5.2.7.1. Recursos del Registro Nacional

Al consultarle sobre este tema, el señor Álvarez, director del Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional, indicó al respecto:

Que tanto la gestión cobratoria como la de disolución se hizo con el recurso humano de todos los días, lo cual significó un esfuerzo quíntuple, porque dicha labor se hacía con el mismo personal que se maneja el trabajo ordinario, por lo que implicaba un recargo de funciones para los colaboradores; prueba de ello fue el personal del Área Legal, que tuvo que efectuar gestiones cobratorias, lo cual no es parte de su labor cotidiana. Además sostiene que se trabajó en conjunto las áreas de Personas Jurídicas, Legal y Financiera para llevar a cabo la tarea (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

Por otra parte, el señor Álvarez comentó que cuando se creó la Ley 9024, no hubo un estudio de factibilidad, esto, en primer lugar, porque la naturaleza que posee el Registro es jurídica y, en segundo lugar, porque se requiere toda una estructura de una Administración Tributaria para la recaudación del impuesto (cosa que no posee el Registro), por lo que se tendría que crear una Dirección de Recaudación dentro de la institución para esto. Asimismo, destacó que al existir un convenio previo con el BCR (como se vio) para llevar a cabo la labor de cobros, por toda la infraestructura con la que cuenta, de cierto modo el Registro delegó esta gestión como ente recaudador en su aliado bancario (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

5.2.7.2. Recursos del Ministerio de Hacienda

El señor Rodríguez de la Dirección de Recaudación indicó en cuanto al Ministerio de Hacienda y el uso de recursos para llevar a cabo la gestión de recaudación:

Mediante la Ley 9024 se le asigna dicha entidad poner al cobro dicho tributo, sin tomar en consideración comisión o bien porcentaje para ellos por realizar dicha tarea, de manera que la Dirección de Recaudación incurre en gastos en recursos humanos, tecnológicos, entre otros y no recibe a cambio nada, dado que dicha Ley no crea recursos para cobrar el impuesto. Adicionalmente señala que como Dirección General de Tributación, deben de abarcar todo lo que es (tributariamente hablando) el pago de impuestos, lo cual no solamente genera gastos, sino que además no les inyecta nada de ingresos, por lo tanto suele ser un poco desgastante para dicha entidad (comunicación personal, 03 de abril de 2019).

Por otra parte, manifestó que en cuanto al recurso humano con el que cuentan específicamente la Subdirección de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras (encargados en la labor de recaudación de impuestos), dispone de: “un total de cinco funcionarios y un subdirector encargado y que a pesar de que la mayoría de procesos están automatizados, el trabajo fuerte es la carga de las deudas en el sistema” (Rodríguez,

comunicación personal, 03 de abril de 2019).

A la vez, destaca el señor Rodríguez que en esta subdirección no solamente se efectúa la gestión cobratoria de este impuesto Ley 9024 en particular, sino que también se dedica a:

Realizar las declaraciones de impuestos a nivel nacional, de todos los pagos y entidades colaboradoras, particularmente la parte de entidades que corresponden a todos los convenios ya sea por medio de cajero auxiliar presentando un formulario o por medio de conectividad vía plataforma *web*.

Finalmente en cuanto a los recursos tecnológicos que posee el M.H, tal y como se describió en el capítulo cuatro, dicha entidad se encuentra desarrollando herramientas tecnológicas que les permitan ser más efectivos en esta ardua labor. Ejemplo de ello es el sistema ATV, el cual facilita la labor de recaudo tributario, para que el fisco pueda ejercer los controles necesarios de pagos realizados por los contribuyentes (comunicación personal, 03 de abril del 2019).

Capítulo VI. Efectos del proceso de recaudación de la Ley 9024 Impuesto a las Sociedades

6.1. Repercusiones para la ciudadanía

En este apartado se toman en cuenta las posibles implicaciones que recaen en el ciudadano al no pagar el impuesto a las sociedades, según la Ley 9024. Con anterioridad se quiso indagar si el contribuyente de este tributo tenía conocimiento sobre las posibles consecuencias que debía afrontar por el no pago del impuesto a las sociedades, razón por la cual se les consultó a una muestra de 30 apoderados legales de sociedades con representación. Este estudio dio a conocer que el 67 % indicó que sí estaban al tanto, mientras que el 33 % manifestó que desconocía sobre estas repercusiones por el no pago.

Asimismo, se les consultó sobre si conocían el destino para el cual se creó la ley, es decir, hacia dónde van los fondos recaudados por el impuesto a las sociedades. Ante esto, el 44 % manifestó que no conoce sobre su destino, mientras que el 56 % sí está al tanto de su propósito.

Entre las principales repercusiones para el ciudadano por la morosidad en el pago de este impuesto se encuentran: las sanciones administrativas, la no emisión de certificaciones de personería jurídica, la no inscripción de documentos en el Registro Nacional, no contratar con el Estado o cualquier otra institución autónoma o semiautónoma, así como la disolución de la sociedad. A continuación, se analizan en detalle los efectos señalados.

6.1.1. Sanciones administrativas

Entre las sanciones administrativas que el representante de sociedad morosa debe

enfrentar está el cobro de multas e intereses por morosidad, esto por no pagar a tiempo el impuesto a las sociedades, ya que la Ley 9024 lo penaliza. Al respecto el Código Tributario en su artículo 57, indica que:

El pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés, junto con el tributo adeudado. Mediante resolución, la Administración Tributaria fijará la tasa del interés, la cual deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y, en ningún caso, no podrá exceder en más de diez puntos de la tasa básica pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica. Dicha resolución deberá hacerse cada seis meses, por lo menos.

Asimismo, Código Tributario recalca que: “los intereses deberán calcularse tomando como referencia las tasas vigentes desde el momento en que debió cancelarse el tributo hasta su pago efectivo. No procederá condonar el pago de estos intereses, excepto cuando se demuestre error de la Administración” (s. p.).

Con base en lo anterior, en caso de que una sociedad no pague el tributo en el plazo máximo establecido, la suma a cancelar será un recargo por mora en el impuesto de un 13 % anual, esto sobre el monto principal de la deuda; lo cual afecta en forma directa la economía del ciudadano común, que de igual forma debe cancelar de manera obligatoria este tributo al Estado y, si lo paga fuera del periodo establecido eleva más la deuda con los gastos por morosidad a pagar.

6.1.2. No emisiones de certificaciones de personería jurídica

Como primera medida legal, la ley prohíbe que el Registro Nacional pueda emitir certificaciones de personería jurídica a aquellos contribuyentes del impuesto que no se encuentren al día en su pago.

Como consecuencia de no obtener la certificación de personería jurídica, los dueños,

representantes o apoderados de las sociedades no pueden llevar a cabo ninguna transacción bancaria en sus cuentas. En virtud de que los dueños de entidades actualmente no pueden pagar a sus empleados mediante cheque o transferencia electrónica, esta situación implica en cierta medida bloquear la operación de la entidad, pues afecta el desarrollo cotidiano de sus funciones y la anula como persona jurídica. Asimismo, afectaría a los colaboradores de la organización, pues si la morosidad persiste en el tiempo, muchos trabajadores serían despedidos de las empresas en que se desempeñaban.

Lo mencionado, se confirma en un artículo publicado por el periódico La Nación (2017) en el que se señala que:

El vicepresidente del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, Luis Javier Porras, explicó que disolver la sociedad es como estar indocumentado, es decir, no se le emitirá la personería jurídica (documento que otorga derechos y obligaciones) y, sin ella, es imposible hacer retiro de dinero o certificar que se es representante de la sociedad dueña de determinado vehículo o propiedad. Es decir, sin poder contar una personería jurídica, le arrebatada indirectamente la validez de la misma (p. 17 A).

6.1.3. No inscripción de documentos en el Registro Nacional

Entre las sanciones que establece la Ley 9024 está expresamente no inscribir ningún tipo de documento a aquellos contribuyentes del impuesto que no se encuentren al día en el pago de sus obligaciones.

Según indica el segundo párrafo del artículo 5 de la Ley 9024, para estos efectos, los funcionarios encargados de la inscripción de documentos estarán en la obligación de consultar previamente en la base de datos que levantará el Registro Nacional, por lo que se debe cancelar la presentación a los documentos de los morosos.

Al cancelar la presentación de los documentos de los morosos, los representantes o

apoderados de las sociedades afectadas al pago de impuestos a las sociedades no podrán traspasar los bienes muebles o inmuebles inscritos a nombre de la sociedad, así como tampoco podrán otorgar poderes o sustituirlos. Esto imposibilita al representante de sociedad llevar a cabo algún tipo de transacción ante el Estado, en cuanto a los activos que registre a nombre de su sociedad, pues este tipo de sanción restringe el trato comercial que pueda haber entre el contribuyente con otras personas, sean físicas o jurídicas y esto no es económicamente rentable para el dueño de la sociedad.

6.1.4. No contratación con el Estado u otra institución autónoma o semiautónoma

La Ley 9024 prohíbe que los contribuyentes de este impuesto que se encuentren morosos puedan contratar con el Estado, ya que es clara en indicar que los morosos no pueden participar en licitaciones con la Administración Pública, mediante obra pública, ni tampoco puede ofrecer sus bienes o servicios. Esta situación conllevaría a la disminución en la actividad económica de las sociedades activas, pues constituye una limitante y mantiene atada de manos a esta entidad, pues le restringe su intervención como persona jurídica ante el Estado, lo cual para la sociedad puede implicar pérdidas millonarias, al no tener derecho a participar en un cartel y, por consiguiente, no poder acreditarse el derecho de prestar bienes o servicios a las instituciones de gobierno.

Un caso extremo de esta sanción podría incluso llevar a una empresa contratista a la quiebra, al no percibir la ganancia económica sobre eventuales negocios con la Administración Pública. Aparte, lo anula como ente jurídico, porque lo invisibiliza ante el aparato estatal, ya que le prohíbe hasta aspirar en concursar en licitaciones, lo que genera que

la sociedad no pueda tener ningún tipo de relación con el Estado.

6.1.5. Disolución y cancelación de la inscripción

El Registro Nacional procedió a la disolución de aquellas entidades inscritas que sujetas al pago de impuestos a las sociedades, estuvieron morosas por tres periodos consecutivos, por lo que de un total de 265.216 sociedades disueltas por no pago de impuestos al 31 de agosto del 2017, 246.060 entidades no tienen bienes muebles ni bienes inmuebles inscritos a su nombre y 19.156 sociedades sí tiene bienes inscritos, según el periódico La Nación (2017).

Bernardo Van der Laat, especialista de BLP Abogados, destacó que el trámite de disolución varía si la sociedad está activa y realiza actividad comercial, en comparación con una inactiva que solo es tenedora de bienes, como una vivienda o un carro.

En caso de que sea una sociedad activa, hay que tomar una serie de pasos previos; por ejemplo, liquidar a los empleados, presentar la declaración de cierre ante la Administración Tributaria, cancelar patente, terminar contratos con proveedores y, obviamente, gestionar la desinscripción como contribuyente ante Hacienda y como patrono ante la Caja, explicó el abogado.

Van der Laat agregó que cuando la sociedad está inactiva, el proceso es más sencillo, pues solo consiste en tramitar el cierre en el Registro (La Nación, 2019, p. 14).

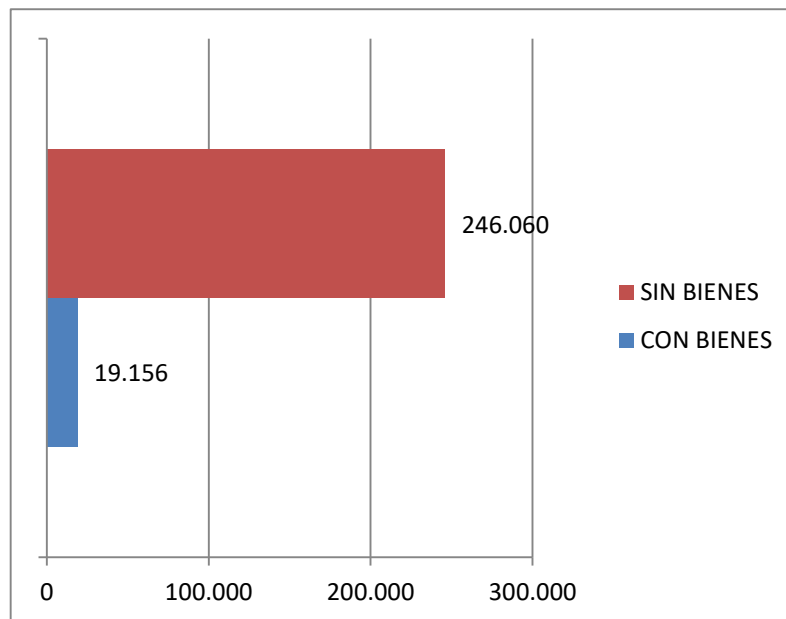


Gráfico 6.1. Societades Disueltas con y sin Bienes, en el Registro de Personas Jurídicas según Ley 9024 (al 31 de Agosto del 2017)

Fuente: tomado del periódico La Nación del 31 de agosto del 2017.

Al respecto, el licenciado Luis Gustavo Álvarez Ramírez, director del Registro de Personas Jurídicas, al consultarle sobre el proceso de disolución de sociedades morosas por tres periodos consecutivos afirmó que el Registro Nacional fue capaz de que se hiciera efectiva la derogatoria de la ley. Esto causó que se disolvieran alrededor de 230.000 sociedades, salvo algunas excepciones que presentaron algún proceso contencioso en la vía judicial (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

Al respecto, el doctor Herman Mora (2017), experto en la materia de sociedades, en análisis publicado en la página *web* de Punto Jurídico, al referirse a las sociedades disueltas que cuentan con patrimonio señala:

Son muchas cuentas bancarias las que han sido congeladas en razón de la ejecución de la Ley 9024, sociedades que cuentan con patrimonio, activos, cuentas corrientes, cuentas por cobrar etc.

Siendo así, en ejecución de la Ley 9024, se procedió, por parte del Registro Nacional, a disolver aproximadamente 266.000 que se encontraban morosas, provocándose un

gran trastorno toda vez que 12.500 tenían bienes inmuebles, 15.700 bienes muebles y muchas otras, cuentas bancarias, cuentas por cobrar, son deudoras de créditos reales con bancos o entidades crediticias que ahora no tienen a quién cobrar etc (s. p.).

Adicionalmente, surgen las interrogantes sobre qué sucede con lo adeudado al disolverse las sociedades, además, en qué condición quedaría la deuda con el Estado por morosidad en el pago del impuesto. Ante estas preguntas, el Lic. Álvarez, director de Personas Jurídicas, respondió:

La deuda está vigente y creciendo. La deuda siempre sigue y según la nueva ley (Ley No 9428) se debería hacer una liquidación y cobrar por parte del Estado, sin embargo, esta gestión le corresponde ahora al Ministerio de Hacienda a través Tributación Directa (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

Para reforzar esta posición, se menciona lo estipulado en el último párrafo de la reforma del transitorio II de la Ley 9428. impuesto a las personas jurídicas el 21 de marzo de 2017, visible en la página del Sistema Costarricense de Información Jurídica:

En caso de operar la disolución de las sociedades mercantiles, las empresas individuales de responsabilidad limitada o la sucursal de una sociedad extranjera, y la respectiva cancelación del asiento registral, el Departamento de Cobro Judicial de la Dirección General de Hacienda se encuentra facultado para continuar los procedimientos cobratorios o establecer estos contra los últimos socios oficialmente registrados, quienes se constituirán en responsables solidarios en el pago de ese impuesto (s. p.).

Posición similar mantiene la Dirección de Recaudación de Tributación Directa del Ministerio de Hacienda, según el cuestionario de entrevista remitido por medio de correo electrónico al señor Jorge Guzmán, profesional de ingresos, ante la consulta en qué condición quedaría la deuda con el Estado si la sociedad se disuelve, a lo cual señaló: “las deudas generadas antes del proceso de disolución de la sociedad se deben cancelar. Lo anterior de acuerdo con el principio del hecho generador y devengo del impuesto” (comunicación vía

correo, 21 de junio del 2018).

Asimismo, según consulta efectuada en la página *web* del Registro Nacional, en la sección de preguntas frecuentes acerca del Impuesto a las Personas Jurídicas, sobre si al disolverse la sociedad, a la vez, desaparece la deuda, la respuesta al respecto indica:

En atención del artículo 35 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el artículo seis del Reglamento de Procedimientos Tributarios, la disolución de una persona jurídica morosa no es causal de extinción de la obligación de pago de impuesto a las personas jurídicas (s. p.).

También cabe mencionar lo publicado por el periódico La República (2017), con respecto a la cancelación de 18 000 sociedades dueñas de bienes gravados como garantía de un crédito bancario:

No existe mayor problemática por su garantía, ya que la disolución de una sociedad no afecta la garantía real debidamente inscrita ante el Registro Público. Cualquier hipoteca, prenda sobre vehículo, garantía mobiliaria, sigue intacta sin poner en riesgo la eficacia y vigencia de cualquiera de estas garantías [...]. Un caso interesante fue Promérica que se puso en contacto con sus clientes que tenían esta situación, pero llegaron a un acuerdo con el cual el banco pagaría la deuda y ellos la cancelarían en cuotas (s. p.).

Posterior a la disolución de la sociedad la Asamblea de Socios, en su calidad de dueños de la entidad, deben inscribir al liquidador en el Registro de Personas Jurídicas, cuyas facultades están previstas en el Código de Comercio de Costa Rica, en el artículo 214 y se destacan entre estas: la venta de bienes de la sociedad por el precio autorizado, según las normas de liquidación; cobrar los créditos; satisfacer las obligaciones de la sociedad y entregar a cada socio la parte que le corresponda de su haber social.

Por otra parte, las sociedades que han sido disueltas por no pago de tres periodos consecutivos del impuesto establecido por la Ley 9024 y que tienen bienes muebles o bienes

inmuebles inscritos en el Registro Nacional, deberán nombrar un liquidador y mediante escritura pública proceder a liquidar activos y pasivos de la sociedad.

6.1.6. Otros efectos colaterales

Por último, otro tipo de efecto que incide en forma positiva en los ciudadanos, es lo planteado por la Ley 9024, propiamente en el Transitorio V en el que se indica que:

Por un plazo de seis meses estarán exentos del respectivo impuesto sobre el traspaso y del pago de timbres y derechos registrales, los traspasos de bienes muebles e inmuebles que se realicen de sociedades mercantiles que hayan estado inactivas ante la autoridad tributaria por al menos veinticuatro meses con anterioridad a la vigencia de esta ley a otras personas físicas y/o jurídicas; lo anterior por una única vez.

Con esta directriz, si la sociedad requería traspasar algunos de sus activos (vehículos o propiedades inscritas a su nombre a un tercero), este artículo le daba la oportunidad de omitir el pago correspondiente por gastos en traspaso y timbres, para en cierta manera brindar un soporte económico al contribuyente, que iniciaría con una nueva partida en sus gastos anuales de empresa. Si deseaba mantener en vigor su personería jurídica, lo anterior le proporcionaría durante ese periodo de acomodo mayor liquidez en sus funciones. Por lo tanto, este enunciado se implementó durante los primeros tres meses, a partir del primer día del mes siguiente a su publicación, es decir, del 01 de enero de 2012.

6.1.7. Participación de los diferentes actores en las sanciones

En la entrevista al señor Álvarez, director de Personas Jurídicas del Registro Nacional, al consultarle sobre cuáles son las sanciones que recibe un contribuyente que no canceló el impuesto a las sociedades en el plazo establecido por la Ley 9024, indicó:

Las sanciones que rigen son las estipuladas en la ley, dentro de las cuales menciona

la no inscripción de documentos y la no emisión de certificaciones de personería jurídica en el Registro Nacional. Agrega además, que en ese momento ninguna de esas dos sanciones está operando bajo esta norma, debido a que la ley fue declarada inconstitucional y luego derogada por la nueva ley, las sanciones ya no tienen un sustento jurídico como para aplicarse. La tercera sanción que cita, son las disoluciones de las sociedades morosas por tres o más períodos consecutivos de no pago de impuestos a las personas jurídicas, las cuales recalca que si se concluyó el proceso de disolverlas antes de que la derogatoria de ley entrara en vigencia. Asimismo, se le modificó en el Sistema de Personas Jurídicas el estado de inscrita a disuelta a cerca de 230.000 sociedades, salvo algunas excepciones, donde los dueños de sociedades presentaron algún proceso contencioso tributario ante las Autoridades Judiciales, como una inconformidad por la notificación del cobro (comunicación personal, 31 de mayo del 2018)..

Por otra parte, en la entrevista al Profesional de Ingresos de la Dirección de Recaudación, el licenciado Guzmán manifestó que este tema en materia de sanciones debe solicitarse al Registro Nacional, por lo que la Administración Tributaria de la Ley 9024 fue el Registro Nacional, el ente encargado de regular, esto para los periodos anteriores al 2017 (comunicación vía correo, 21 de junio del 2018).

Asimismo, el artículo publicado por la periodista Morris Gray (2016), en la Sección Nacionales del Diario Extra, plantea:

En la auditoría realizada por la Contraloría se estableció que, en torno al tema de la morosidad, durante el período 2012-2015, en promedio anual un 55,1% de las sociedades sujetas al cobro no cancelaron los montos respectivos, cifra que muestra un crecimiento promedio anual del 11,3% [...]. A octubre de 2015 un total de 23.476 personas jurídicas inscritas presentaban tres períodos vencidos en el pago de dicho tributo y 250.501 tenían cuatro en los cuales no realizaron ningún pago y sobre los cuales no se habían ejecutado acciones para la disolución y cancelación de la inscripción [...]. Las sumas dejadas de pagar deben ser sometidas a cobro administrativo por parte de Registro Nacional, por ser, según recordó la Contraloría, la administración tributaria y en caso de no tener respuesta favorable deberá elevar los expedientes a cobro judicial (s. p.)

Aunado a lo anterior, la Contraloría General de la República, mediante informe DFOE-Saf-IF-11-2016, le exigió al Registro Nacional que debía cumplir con las sanciones

establecidas en la Ley 9024, para cumplir con la gestión recaudable y cobratoria, por lo tanto, el Registro empezó a ejecutar la ley al hacer notificaciones, publicación de edictos, arreglos de pago y otros.

Por consiguiente, la Auditoría de la Contraloría solicitó un informe de lo hecho al respecto y en relación con las disoluciones señaló que sí se encontraban las sanciones, por lo que el Registro tenía la obligación de disolver en los casos que correspondía por incumplir la ley y, a la vez, les señaló que tenían un plazo determinado, por lo que el Registro tuvo que acatar esta disposición.

Adicionalmente, por medio de un cuestionario de preguntas, se les consultó a los representantes de las sociedades si tenían conocimiento acerca de las consecuencias que tendrían si no cumplen con el pago del impuesto a personas jurídicas, a lo que el 67 % afirmó conocerlas, mientras que el 33 % indicó que no las conocían.

6.1.8. Ley Lázaro

Como resultado de la sanción que emitió la Ley 9024, sobre las disoluciones de sociedades, surgió la Ley No 9485, denominada: *Ley Lázaro*, publicada el 19 de octubre de 2017. Su propósito es reformar el transitorio II de la nueva Ley del Impuesto a las Personas Jurídicas No 9428 (la cual se fundó en marzo 2017 y se puso en vigor en setiembre 2017).

6.1.8.1. Desarrollo de la Ley

Según consulta al Alcance Digital número 250 de fecha 19 de octubre del 2017, Ley 9485, se destaca la reforma al transitorio II de la Ley 9428 en lo siguiente:

Las personas jurídicas que hayan sido disueltas y que hayan cancelado las sumas

adeudadas a más tardar el 15 de diciembre de 2017 podrán presentar ante el Registro Nacional la solicitud de cese de su disolución, antes del 15 de enero del 2018, quedando dichas personas jurídicas en la misma condición jurídica en que se encontraban antes de su disolución, con los efectos retroactivos que ello conlleva. Tendrán tiempo hasta el 15 de enero de 2018 para presentar dicha solicitud ante el Registro Nacional, luego de cancelados los montos adeudados.

Dicho cese de disolución se hará a instancia de los socios de la sociedad que ostenten al menos el cincuenta y un por ciento (51%) de las acciones, quienes deberán comparecer en escritura pública, previa publicación de un edicto en el diario oficial La Gaceta por cuenta del solicitante. Dicha solicitud será sometida a calificación registral (s. p.).

Con base en lo anterior, la Dirección Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional difundió la circular PJ-013-2017, con el fin notificar a lo interno a los registradores el procedimiento para poner en práctica esta ley y acatar la citada directriz. En entrevista al director de Personas Jurídicas, señor Luis Gustavo Álvarez, manifestó:

La población tenía plazo de hasta el 15 de enero del año 2018 para presentar la escritura pública donde los socios solicitan el cese de disolución y tenían que haber pagado los impuestos a las sociedades Ley 9024 hasta el 15 de diciembre del 2017 la deuda que tenían, si pagaron posterior ya no clasifica. Con ello se presentaron gran cantidad de solicitudes, no obstante no se ha dado una cifra oficial de cuántas se revivieron porque muchos de esos documentos aún estaban en trámite, o salieron defectuosas porque no publicaron, o bien porque tenían deudas con la Caja Costarricense del Seguro Social y Fodesaf, por lo que tuvieron como plazo desde la presentación el 15 de enero de 2018 hasta el 15 de enero del 2019, dado que se aplica la prescripción al año de la anotación de acuerdo al artículo 468 inciso 5) del Código Civil. En caso que hubieran presentado la solicitud del cese de disolución y no hubieran pagado se le cancelaría la presentación al documento. Si cumplían y habían pagado pero el documento estaba defectuoso aún pasado el año, se le aplica la prescripción de los asientos de inscripción al año según el Código Civil (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

6.1.8.2. Repercusiones en las sociedades por Ley Lázaro

En virtud de lo anterior, el tema de revivir sociedades jurídicamente es cuestionable, pero fue una buena solución social aprobada por la mayoría de diputados, para salvar muchas sociedades que necesitaban seguir funcionando en sus actividades diarias y, a la vez, para

aumentar los ingresos fiscales. Pese a que se le dio amplia publicidad y lo informaron los periódicos y noticieros, pasado el tiempo de gracia, todavía muchos representantes de sociedades se preguntan cómo devolver a su estado anterior sus sociedades.

Aunado a esto, el periódico La Nación (2018), destacó que: “pocos dueños de sociedades jurídicas solicitaron al Registro Nacional revertir la disolución de sus personerías durante el periodo provisional que otorgó la institución para que pudieran ser reinscritas” (p. 17 A). Estas sociedades fueron disueltas por estar morosas durante tres periodos consecutivos con el impuesto a las personas jurídicas. De acuerdo con Leitón (2018), periodista del periódico La Nación, muy pocas sociedades revirtieron la disolución de la siguiente forma:

El Registro Nacional informó, este 16 de enero, de que 4.990 sociedades (menos del 2% del total) presentaron los documentos al Registro Nacional para cesar la disolución de la personería. Del número que sí pidió revertir el estatus, ya se encuentran inscritas 1.091, y en trámite, 3.399.

En setiembre, el Registro reveló que disolvió 265.216 sociedades por estar morosas con la anterior ley del impuesto a las personas jurídicas (p. 17).

La Ley Lázaro permitía que al cesar la disolución, los dueños de estas sociedades pudieran usar los bienes inscritos en estas. Sin embargo, las sociedades que no pasaron por este proceso dejaron de existir y solo tenían un medio para recuperar los bienes, esto, a través de su liquidación.

Según entrevista al señor Jorge Guzmán, Profesional de Ingresos de la Dirección de Recaudación del Ministerio de Hacienda, ante la consulta si conoce en qué consiste la Ley Lázaro, expresó que sí se tiene conocimiento sobre los alcances de esta Ley e incluso que se tiene conocimiento que más de 4.000 sociedades se acogieron al Transitorio II de Ley 9485 mediante el cual se reformó el Transitorio II de la Ley 9824. Además, según indicó el entrevistado, el monto de recaudación asciende a ¢183.000.000,00 (comunicación vía correo,

21 de junio del 2018).

Por otra parte, de acuerdo con el Cuadro 6.1, se puede observar la cantidad de sociedades disueltas, las que pudieron revivir por medio de la Ley Lázaro, así como las entidades con la posibilidad de cambiar su condición en el Registro.

Cuadro 6.1. Sociedades Disueltas que Revivieron con la Ley Lázaro (en enero del 2018)

ESTADO DE SOCIEDADES	CANTIDAD ABSOLUTA	CANTIDAD PORCENTUAL
SOCIEDADES REVIVIERON	4.060	2 %
SOCIEDADES DISUELTAS	265.940	98 %
TOTAL SOCIEDADES DISUELTAS CON POSIBILIDAD CAMBIAR CONDICIÓN	270.000	100 %

Fuente: datos obtenidos de la entrevista realizada el 31 de mayo del 2018 al director de Personas Jurídicas, Luis Gustavo Álvarez Ramírez.

De igual manera, el Gráfico 6.2 muestra el porcentaje de sociedades disueltas, así como el porcentaje de sociedades que pudieron revivir por medio de la Ley Lázaro.

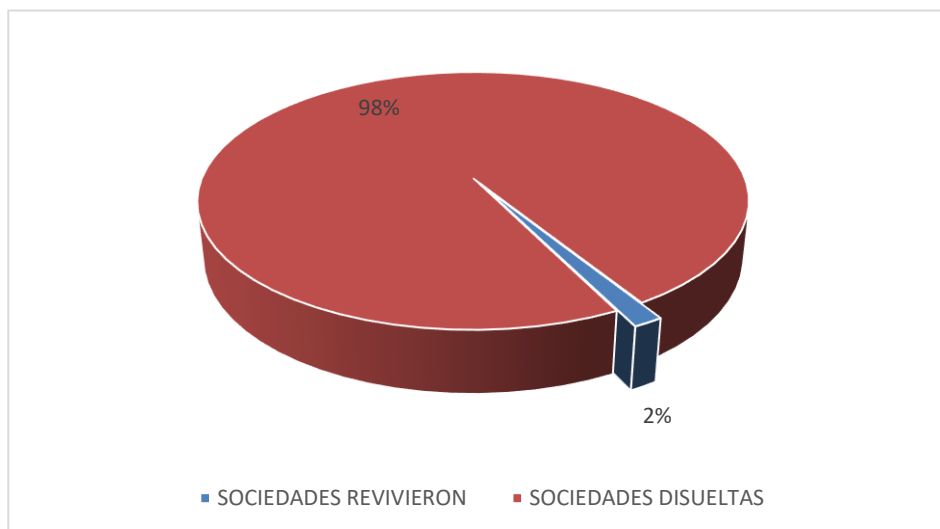


Gráfico 6.2. Sociudades Disueltas que Revivieron con la Ley Lázaro (en enero del 2018)

Fuente: datos obtenidos de la entrevista realizada el 31 de mayo del 2018 al director de Personas Jurídicas, Luis Gustavo Álvarez Ramírez.

Con la reforma al transitorio II de la Ley Impuesto a las Personas Jurídicas Ley 9428, relacionada con el cese de disolución para aquellas entidades sujetas al pago de impuestos de la Ley 9024, que cancelaron los montos en morosidad a más tardar el 15 de diciembre del 2017 y presentaron esta solicitud de cese al Diario Único de la Dirección de Servicios del Registro Nacional a más tardar el 15 de enero del 2018, solo 4.060 sociedades revirtieron su condición de disuelta a su estado anterior inscrita de un total de 270.000 sociedades disueltas. De esas entidades que revivieron, 4.059 corresponden a entidades mercantiles y una a entidad extranjera, según acotó el director de Personas Jurídicas, Luis Gustavo Álvarez Ramírez.

La recuperación de las sociedades disueltas para cambiar su estado a inscritas, implicaba reactivar la junta directiva para que pudiera actuar en nombre de la entidad en diversas actividades propias de su naturaleza. Entre esas funciones se encontraba que las entidades activas pudiesen participar en licitaciones públicas con el Estado, o bien, legalizar libros de la empresa para registrar los acuerdos de asamblea ordinaria o extraordinaria con los socios que son los dueños de la compañía.

En resumen, la puesta en vigor de la Ley Lázaro propició que muchas sociedades resurgieran y les devolviera su estatus anterior, es decir, si antes de ser disuelta se encontraba activa, al revivirla la dejaba igualmente activa, o bien si antes de disolverse se registraba como inactiva, entonces conservaba su situación. Esto, a la vez, generaría que aumentase en cierta proporción la cantidad de sociedades, lo cual en términos de la recaudación del impuesto favorecería en alguna medida al Estado, pues este podría recuperar más fondos para utilizarlos más adelante en las instituciones a las que estaba dirigido el tributo.

6.2. Repercusiones para la Administración Pública

De igual manera, para la Administración Pública se generan efectos cuantitativos, producto del cobro del tributo, según la Ley 9024. Esta información se extrae de los ingresos que percibe el Ministerio de Hacienda en la recaudación del impuesto.

6.2.1. Ingresos que percibe el Estado

Antes de profundizar sobre la cantidad que percibe el Estado por concepto del impuesto a personas jurídicas mediante la Ley 9024, es importante mencionar cómo se encuentra organizada la Administración Pública en cuanto a los recursos que recibe por año. De acuerdo con lo establecido por la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, Ley n.º 8131, en su artículo octavo, los ingresos que obtiene el Estado son los generados por: “la recaudación de tributos, la prestación y venta de bienes y servicios, las transferencias, donaciones y otros, así como las fuentes de financiamiento, internas o externas”.

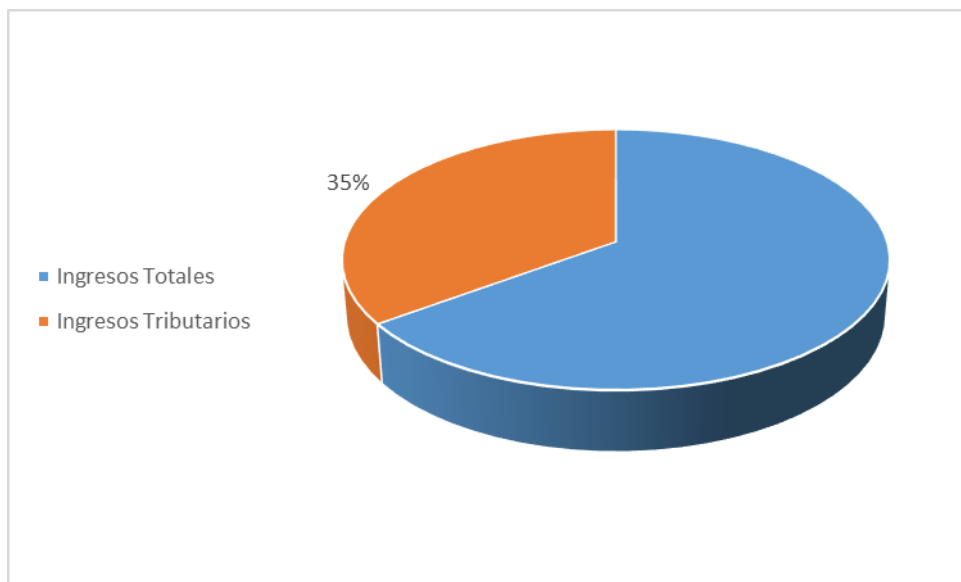


Gráfico 6.3. Proporción Porcentual de Ingresos Tributarios, con relación a los Ingresos Totales del Estado Costarricense (de abril 2012 a setiembre 2017)

Fuente: datos obtenidos de la página del Ministerio de Hacienda.

Según el Gráfico 6.3, se podría afirmar que los ingresos que obtiene el Estado mediante el recaudo de tributos, constituyen una tercera parte, aproximadamente, del total de ingresos que posee. Debido a esto, la importancia y el peso que tiene el recaudo de impuestos, para que la Administración Pública logre sus metas y objetivos en beneficio de la ciudadanía en general.

6.2.2. Ingresos tributarios: Ley 9024

Asimismo, dentro de la recaudación tributaria se encuentran diversos impuestos que recolecta el fisco, como impuesto sobre la renta, sobre bienes inmuebles, sobre ventas, impuesto al casino, al banano, a las importaciones, a las exportaciones, recientemente el impuesto al valor agregado, entre otros. En esta clasificación de ingresos tributarios se localiza el impuesto a personas jurídicas Ley 9024.

Cuadro 6.2. *Comparativo en Años por Recaudación Ley 9024 con respecto a los Ingresos Tributarios de Abril 2012 a Setiembre 2017 (en colones corrientes)*

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Descripción	Ejec. Acumulada	Ejec. Acumulada	Ejec. Acumulada	Ejec. Acumulada	Ejec. Acumulada	Ejec. Acumulada
INGRESOS TRIBUTARIOS	3 007 922 214 714,31	3 292 308 841 278,81	3 522 442 491 589,53	3 861 913 115 665,58	4 167 739 803 943,59	4 390 868 830 840,21
Imp.Pers.Jur.Ley9024	22 424 703 719,11	35 725 795 452,25	39 312 693 528,60	32 525 916 114,93	6 579 836 737,08	3 545 518 819,35
Total Ingresos Tributarios	3 030 346 918 433,42	3 328 034 636 731,06	3 561 755 185 118,13	3 894 439 031 780,51	4 174 319 640 680,67	4 394 414 349 659,56
% representativo Ley 9024	0,74%	1,07%	1,10%	0,84%	0,16%	0,08%
% representatio ing trib.	99,26%	98,93%	98,90%	99,16%	99,84%	99,92%

Fuente: tomado de la página del Ministerio de Hacienda.

De acuerdo con el Cuadro 6.2, se puede observar que en los estados financieros que publica el Ministerio de Hacienda en su página, el rubro correspondiente a los impuestos a las personas jurídicas Ley 9024 están separados de los ingresos tributarios. Según el comportamiento en el pago de impuestos a las sociedades correspondientes con la ley 9024, el 2014 fue el año en que más impuestos se recaudaron en ese concepto, con ₡39.312.693.528,60. Mientras tanto, en 2015 comenzó a decaer el pago de impuestos por parte de los contribuyentes y yapara el año 2016, lo recaudado (₡6.579.836.737,08) corresponde a una quinta parte de los ingresos por este tributo en 2014.

Adicionalmente, según los estados financieros disponibles en la página del Ministerio de Hacienda, el monto acumulado de recaudación de impuestos a las sociedades, según Ley 9024 de enero a setiembre de 2017, es de ₡3.545.518.819,35. Para los meses de octubre y hasta diciembre del 2017 se contemplan datos, pero de impuestos a las sociedades de una nueva ley, la 9428 que inició su cobro en setiembre de 2017.

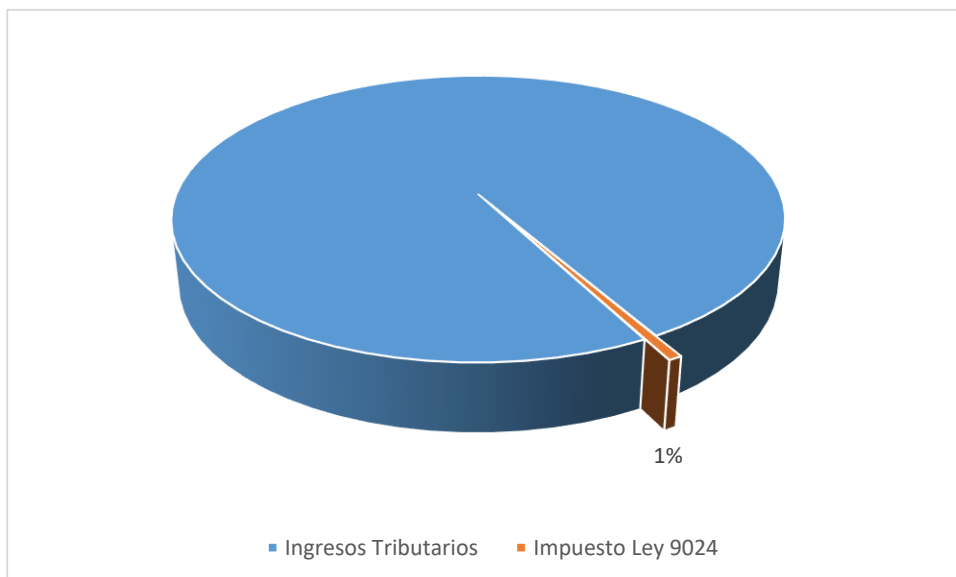


Gráfico 6.4. Proporción Porcentual de Ingresos por Ley 9024, con relación al Total de Ingresos Tributarios (de abril 2012 a setiembre 2017)

Fuente: datos obtenidos de la página del Ministerio de Hacienda.

Como lo muestra el Gráfico 6.4, en el total de ingresos tributarios que recolecta el Estado, el impuesto a personas jurídicas Ley 9024 representa aproximadamente un 1 %. Esto significa que, aunque no tiene mucha incidencia sobre la totalidad de entradas tributarias, el hecho de no cobrarse (a pesar de ser un porcentaje muy pequeño), podría en cierta medida afectar los objetivos que persiga la Administración Pública. En este caso en particular con los programas de seguridad ciudadana, ya que este tributo creado por la Ley 9024 surgió con el propósito principalmente de generar más recursos al Gobierno, para invertirlos en estos programas, a través del Ministerio de Seguridad Pública, por ejemplo.

Según el informe de presupuesto de ingresos de la Contabilidad Nacional del Ministerio de Hacienda, de estos estados financieros se desprende que del 100 % de los ingresos por tributos acumulados de los años 2012-2015, solo un 1 % representa al impuesto a las sociedades; mientras que el 99 % restante corresponde al total de otros ingresos tributarios.

6.2.3. Recaudación por impuesto a sociedades Ley 9024

Debido a lo anterior, el Ministerio de Hacienda consignó que el 2015 fue el año de más baja recaudación del impuesto con respecto al cobro hecho durante los periodos 2013 y 2014, como se muestra, a continuación.

Cuadro 6.3. *Comportamiento de la Recaudación del Impuesto a las Sociedades Ley 9024 (cifras en miles de millones de colones)*

Año	Recaudación
2013	34
2014	39
2015	30

Fuente: Periódico La República del 03 de diciembre 2018.

De acuerdo con el Cuadro 6.3, se comprueba que, para el año 2015, la Administración recabó menos tributo de las sociedades Ley 9024, que años anteriores, a pesar de que hubo una ligera alza en la recaudación para el periodo 2014, pero disminuyó al siguiente año. Por otra parte, se puede contemplar que, para el año 2014, se reportó un leve crecimiento en la recaudación del tributo con respecto al 2013, sin embargo, en el 2015 el monto recaudado cayó por debajo de los ingresos captados para el 2013 (cuatro mil millones de colones menos).

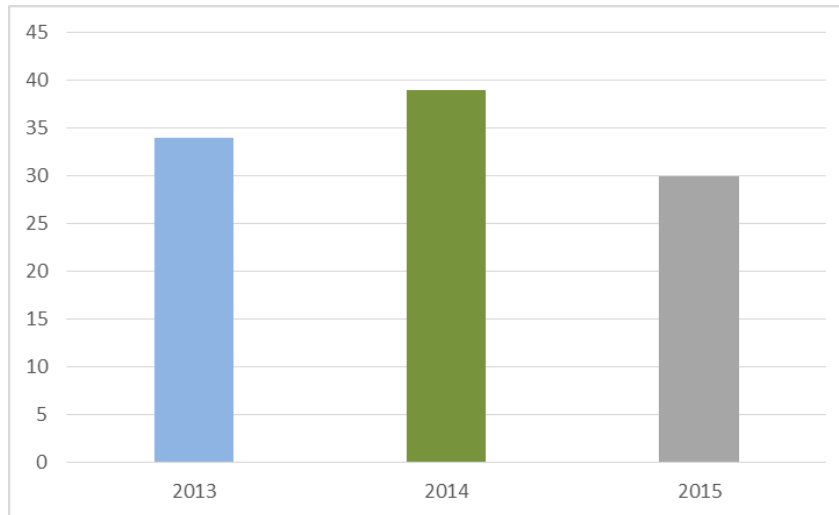


Gráfico 6.5. Recaudación del Impuesto a las Sociedades del Año 2013-2015 (cifras en miles de millones de colones)

Fuente: Ministerio de Hacienda, La República del 3 de diciembre del 2015, Nacionales.

Según el periódico La República (2018), el presidente de la República en ese periodo, señor Luis Guillermo Solís, buscaba revivir el impuesto a las sociedades, esto a pesar de las diferentes opiniones contrarias sostenidas por los legisladores. En ese momento, el señor Solís manifestó que el dinero se utilizaría para reforzar la lucha contra el crimen organizado y obligaría a las personas jurídicas a pagar unos 130 000 anuales, ya que el no cobro del impuesto dejaría un hueco fiscal en las finanzas públicas, pues, según el Ministerio de Hacienda, solo en 2015 se habían recaudado unos treinta mil millones por este tributo.

Por otra parte, el periódico La Nación, en su sección Economía (2015) publicó: “una estimación hecha por La Nación determinó la morosidad del impuesto con base en las sociedades sin pagar y la tarifa dictada por la ley para cada año en ¢144.000 millones para el período 2012-2015. Dicho monto es solo el principal de la deuda, no incluye intereses ni multas” (p. 18 A).

6.2.4. Ingresos presupuestados, recaudados y ejecutados

Es importante aclarar que en relación con el uso los recursos generados por el cobro del impuesto a sociedades, el Ministerio de Hacienda lleva a cabo un proceso como parte del control de generación, presupuestación y asignación que ejerce sobre los dineros que ingresan a las arcas del tesoro. Este proceso se desarrolla en 3 diferentes etapas, las cuales se muestran, a continuación:

1. Ingresos presupuestados: en esta etapa el Ministerio de Hacienda, por medio de la Dirección General de Presupuesto, elabora el proyecto de ley de presupuesto ordinario y extraordinario, en apego a lo estipulado en la Ley de Presupuesto en su artículo 32, el cual presenta ante la Asamblea Legislativa para su respectiva aprobación. Este abarca los ingresos generados por la recaudación de tributos, entre otros; para este caso en particular solo se toman en cuenta los recursos generados por el impuesto a sociedades Ley 9024. En otras palabras, el Estado hace una estimación de la cantidad de dinero que espera percibir con el cobro del tributo.
2. Ingresos recaudados: son aquellos recursos que, en términos reales, el Estado logró obtener con el cobro del impuesto Ley 9024, por año.
3. Ingresos ejecutados: comprende los fondos que el Ministerio de Hacienda recaudó en total y que, a la vez, trasladó, a través de la Tesorería Nacional a los ministerios designados por la Ley 9024, para que estas entidades beneficiadas hagan uso de esos recursos, de acuerdo con sus prioridades. En este punto cabe destacar que el monto ejecutado es lo que realmente el Ministerio de Seguridad y el Ministerio

de Justicia y Paz invirtieron el dinero para el cumplimiento de sus objetivos y necesidades.

Cuadro 6.4. Comparativo de lo Presupuestado, Recaudado y Ejecutado según Impuesto de Personas Jurídicas Ley 9024 de Abril 2012 a Setiembre 2017 (en colones corrientes)

Recursos	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Presupuestado	¢19 886 307 469,48	¢34 000 000 000,00	¢38 500 000 000,00	¢42 000 000 000,00	¢3 000 000 000,00	¢1 000 000 000,00
Recaudado	¢22 423 800 302,59	¢35 727 200 000,00	¢39 312 350 000,00	¢32 524 800 000,00	¢6 579 900 000,00	¢3 545 500 000,00
Ejecutado	¢22 424 703 719,11	¢35 725 795 452,25	¢39 312 693 528,60	¢32 525 916 114,93	¢6 579 836 737,08	¢3 545 518 819,35

Fuente: datos obtenidos de la página del Ministerio de Hacienda.

A partir de lo anterior y como parte del análisis, se podría pensar que entre las causas por las cuales comenzó a disminuir la recaudación del tributo, a partir del periodo 2014 en adelante, podrían estar las siguientes:

En primera instancia, el porcentaje representativo de la Ley 9024 con respecto a los ingresos tributarios comenzó a disminuir a partir de 2014 al 2017, según se muestra en el Cuadro 6.4. A partir de ese periodo, los obligados no encontraban motivación para llevar a cabo el pago del tributo, en especial cuando en enero de 2015 el Congreso declaró inconstitucional esta ley.

Otra posible situación que pudo haber repercutido, fue la poca publicidad que se implementó para la divulgación del tributo ley 9024, lo cual hizo que los contribuyentes desconocieran su existencia, grado de responsabilidad y sus implicaciones.

En tercer lugar, este impuesto solamente se puede pagar en el Banco de Costa Rica, en línea, a través de su cuenta electrónica, por lo que podría ser que los contribuyentes se resistieran a cancelarlo por esta vía, pues es una posibilidad latente que les resultara más fácil

pagarlo en otra entidad bancaria, en la que tuviesen domiciliada su residencia financiera.

A la vez, la capacidad de pago de los socios de la empresa, o bien de los miembros con representación judicial y extrajudicial de la sociedad, pudo haber afectado el monto recaudado, pues la cantidad a pagar por entidad activa o inactiva no toma en cuenta los ingresos o declaración anual de impuesto sobre la renta.

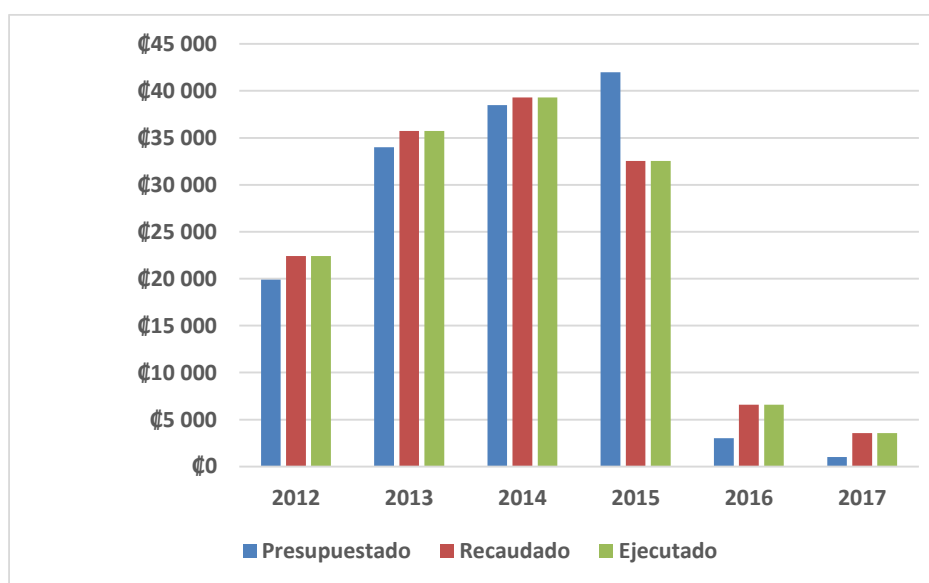


Gráfico 6.6. Comparativo de lo Presupuestado, Recaudado y Ejecutado según Impuesto de Personas Jurídicas Ley 9024 de Abril 2012 a Setiembre 2017 (en millones de colones corrientes)

Fuente: datos obtenidos de la página del Ministerio de Hacienda.

Como lo indica el Gráfico 6.6, para todos los años en los que estuvo al cobro del impuesto a sociedades con la Ley 9024, el monto ejecutado, es decir, los recursos realmente utilizados por las entidades beneficiadas superó al monto presupuestado, a excepción de 2015, en el cual se estimó más cantidad de recursos por concepto de la Ley 9024 que los ejecutados.

A la vez, cabe agregar, que de acuerdo con el Cuadro 6.4, para los primeros años (2012 al 2014) que se mantuvo en vigor la recaudación del tributo Ley 9024, el monto

recaudado es ligeramente superior al presupuestado, es decir, son muy similares, por lo que la proyección estimada es muy acertada en relación con lo que el Estado percibió. No obstante, para los siguientes periodos (2015 al 2017) su comportamiento no fue igual, ya que el monto recaudado se aleja un poco de la realidad a la totalidad proyectada.

Es importante mencionar que el monto correspondiente al año 2012, el cual se muestra en el Gráfico 6.6, no incluye el primer trimestre de este año, pues la Ley 9024 surgió justamente el 01 de abril del 2012 y, por lo tanto, no representa todo el periodo como sí sucede en los demás años.

Asimismo, cabe señalar que el comportamiento de los años 2013 y 2014 es muy similar, ya que en ambos lo presupuestado es menor que lo recaudado. En detalle, para el año 2013, lo recaudado concierne a ₡1.727.200.000, que es una cantidad mayor en un 5 % a lo presupuestado. Por otro lado, para el año 2014, lo recaudado corresponde a ₡812.350.000, el cual es un monto mayor en un 2 % a lo presupuestado. De igual manera, en ambos años la suma recaudada la ejecutaron en un 100 % las entidades a las que está destinado el impuesto.

Con esto se podría suponer que la situación obedece a que los recursos que se transfieren a los ministerios para los cuales se creó la Ley 9024, se utilizan en su máximo nivel a lo interno de estas instituciones. Esto, a la vez, hace pensar sobre la gran necesidad y demanda que hay en el aparato estatal, particularmente en el Ministerio de Seguridad Pública, el cual para lograr su cometido en un 100 % requiere en definitiva el financiamiento de fondos para brindar protección y seguridad a la población en general, a través de sus diversos programas y planes de acción y para alcanzar el cumplimiento de sus objetivos como parte de la Administración Pública a la que pertenece.

En lo que respecta al año 2015, la administración tributaria fue muy ambiciosa, pues presupuestó más de lo esperado con relación a los años anteriores en que estuvo al cobro el impuesto a sociedades. Por ende, el monto recaudado se ejecutó en un 100 % por estas entidades beneficiadas.

Por otra parte, se puede observar en el Gráfico 6.6, que para los años 2016 y 2017, el monto recaudado y el ejecutado son muy similares, a diferencia del monto presupuestado que muestra una cantidad menor a los antes mencionados. Para el 2016 el monto proyectado constituye la mitad de lo que realmente se recaudó, de forma similar, el comportamiento del 2017, pues el monto presupuestado es la tercera parte del monto real que se logró cobrar.

Con esto se podría afirmar que el ingreso de recursos por la Ley 9024 fue mayor a lo esperado, a pesar de declararse ilegal en el 2015 y entrando a regir la inconstitucionalidad a partir de 2016, ya que debido a las sanciones que establece esta ley, aplicadas desde el año 2016, a través de la disolución de las sociedades, por tener la morosidad de tres periodos consecutivos de no pago; estas acciones legales constituyen causas de la caída en los impuestos recaudados para los años 2016 y 2017. Pese a esto, los contribuyentes continúan pagando este tributo, pues sus bienes inscritos están gravados con la hipoteca legal preferente en sus bienes inmuebles y con la prenda preferente en sus bienes muebles.

Según el Diario Extra (2015), el expresidente de la República, Luis Guillermo Solís, se refirió a la decisión de la Sala Constitucional de anular el impuesto sobre las sociedades, de la siguiente forma:

En el tema de los tributos, que no habiendo sido propuesto por este gobierno sino que viene de administraciones anteriores, nos coloca ahora en una situación verdaderamente crítica porque son entre ₡35 mil millones y ₡40 mil millones menos que vamos a recibir en impuestos, parte de los cuales iban dedicados a la Fuerza

Pública (s. p.).

En términos generales, según los datos analizados del Ministerio de Hacienda, los cuales se presentan en el Cuadro 6.4, los montos recaudados siempre superaron la proyección estimada en el presupuesto anual. Este error de estimación presupuestaria significó contar con menos recursos para las actividades que desarrollan las entidades beneficiarias del tributo. Asimismo, en lo que compete a su ejecución, al menos en el monto que se transfiere a los usuarios/destinatarios definidos en la ley 9024, también fue totalmente efectiva, sin embargo, queda la interrogante de si a nivel de ejecución presupuestaria en las instituciones beneficiarias del tributo, estos recursos lograron cumplir con los objetivos fijados por ley.

6.2.5. Ingresos por estatus de sociedad y sus efectos

Por otra parte, de acuerdo con la entrevista al Lic. Luis Gustavo Álvarez Ramírez, director de Personas Jurídicas del Registro Nacional y, según datos proporcionados en los años 2012 al 2015, se determina que un total de 1.020.954 sociedades inscritas, independientemente de su estatus jurídico, pagaron los impuestos a las sociedades, ya sean entidades activas como inactivas (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

Con base en lo anterior, a continuación, se desglosa la cantidad de sociedades tanto activas como inactivas que hicieron el pago correspondiente del tributo en mención, así como del monto total recaudado por cada tipo de sociedad (según su estatus) por año:

Cuadro 6.5. Cantidad de Ingresos por Estatus de Sociedad: según Ley 9024, de Abril 2012 a Diciembre 2015 (en colones corrientes)

AÑO	Salario Base en ¢	Sociedades Activas	Recaudación Activas	Sociedades Inactivas	Recaudación Inactivas	Total ac +inac	Total Recaudación
2012	¢360.000,00	1.812	¢326.160.000,00	275.625	¢24.806.250.000,00	277.437	¢25.132.410.000,00
2013	¢379.400,00	5.749	¢1.090.585.300,00	257.257	¢24.400.826.450,00	263.006	¢25.491.411.750,00
2014	¢399.400,00	13.079	¢2.611.876.300,00	236.527	¢23.617.220.950,00	249.606	¢26.229.097.250,00
2015	¢403.400,00	91.538	¢18.463.214.600,00	139.367	¢14.055.161.950,00	230.905	¢32.518.376.550,00
Total	¢1.542.200,00	112.178	¢22.491.836.200,00	908.776	¢86.879.459.350,00	1.020.954	¢109.371.295.550,00

Fuente: datos obtenidos de la entrevista el 31 de mayo del 2018 al director de Personas Jurídicas, Luis Gustavo Álvarez Jiménez.

De los datos presentados en el Cuadro 6.2, se puede apreciar, en términos generales, que año con año aumentó la cantidad de sociedades constituidas, por ende, esto generó que los ingresos por recaudación del impuesto Ley 9024 aumentaran en forma proporcional a la totalidad de personas jurídicas.

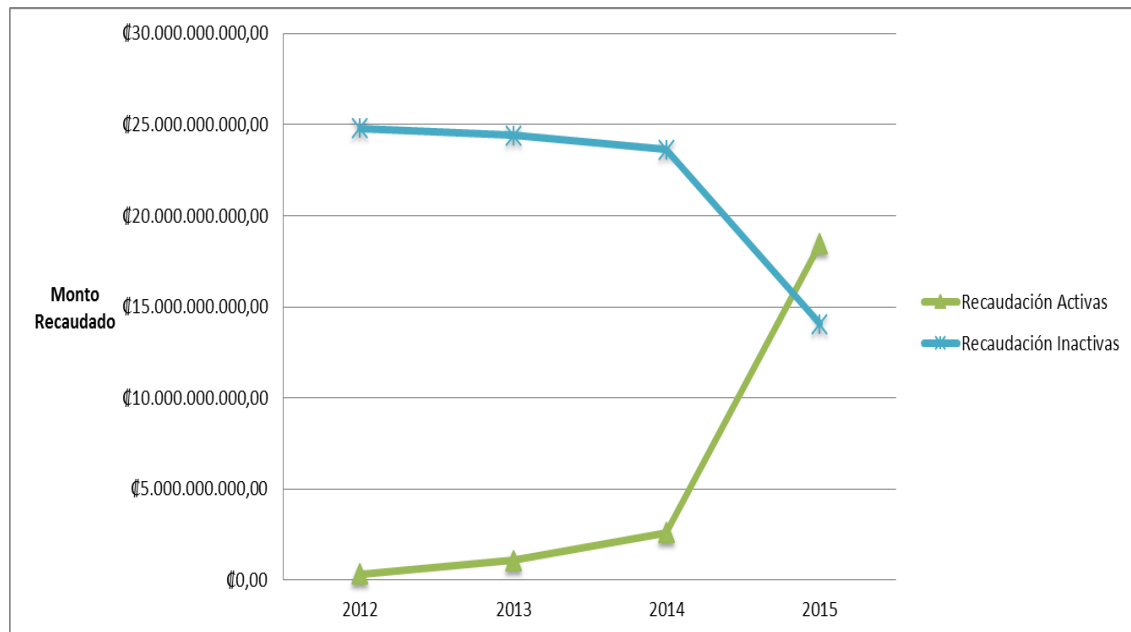


Gráfico 6.7. Cantidad de Ingresos por Estatus de Sociedad: según Ley 9024, de Abril 2012 a Diciembre 2015 (en colones corrientes)

Fuente: datos obtenidos de la entrevista el 31 de mayo del 2018 al director de Personas Jurídicas, Luis Gustavo Álvarez Jiménez.

De acuerdo con el Gráfico 6.5, la recaudación total del impuesto a las sociedades, según Ley 9024, para los periodos 2012 al 2015 fue de ¢109.371.295.550 y de ese monto el 79 % corresponde a ingresos por pago de las sociedades inactivas, mientras que el 21 % se refiere a lo recaudado por concepto de pago de sociedades activas. Este panorama puede pasar debido a la puesta al cobro del impuesto a sociedades, ya que si la sociedad no paga el tributo se ve afectada seriamente, pues ante la ley su ámbito de acción es nulo, ya que le impone una serie de sanciones y restricciones, lo cual obliga a estas entidades a estar al día en este tipo de cargas tributarias.

De los periodos 2012-2015 en que estuvo al cobro la Ley 9024, según se visualiza en el Gráfico, es en 2012 cuando se alcanzó la mayor recaudación de ¢24.806.250.000 por parte de las sociedades inactivas, mientras que fue en el mismo año 2012 que se registró la menor recaudación de las sociedades activas con ¢326.160.000,00.

Además, como se visualiza en el Gráfico 6.5, el comportamiento de la recaudación de las sociedades con estatus activo es inverso a la curva de las inactivas, porque mientras año con año la recaudación de las sociedades activas va en aumento, al contrario, los ingresos por recaudación de las inactivas disminuye. Tanto así que la recaudación por concepto de sociedades inactivas en 2015 fue aproximadamente un 50 % menor que los ingresos por ese mismo concepto recaudados en 2012.

Con base en lo anterior, se puede determinar que la implementación de pagar un tributo a las personas jurídicas para mantener el estado de activa es indiferente, pues año tras año, su recaudación aumenta. No obstante, el escenario para las sociedades inactivas es distinto, ya que se podría pensar que desde que se formuló el cobro del impuesto a sociedades mediante la Ley 9024 (periodo del 2012 al 2015), se dio una tendencia a que la recaudación

disminuyera, esto presumiblemente porque al ser un pago obligatorio, muchas sociedades buscaron bajar los gastos a toda costa, para pagar menos dinero por este tributo ante el fisco (al declararse inactivas). A la vez, buscan no perder del todo su personería jurídica, para efectuar diversos trámites administrativos y evitar la disolución o desaparición ante la ley.

6.2.6. Cantidad de sociedades por estatus y sus efectos

Es importante observar el comportamiento de las sociedades existentes, unas que nacen y otras que dejan de existir en el Registro de Personas Jurídicas; esto con el propósito de determinar el posible impacto que pueda generarse en la recaudación del tributo en mención. Para esto, a continuación, se expone la suma de entidades activas vs. las inactivas, con su correspondiente porcentaje de pago.

Cuadro 6.6. *Cantidad de Sociedades según Estatus que Pagaron el Impuesto a Sociedades Ley 9024 vs. las que no de Abril 2012 a Diciembre 2015 (montos absolutos no incluyen multas e intereses por mora)*

Año	CANTIDAD DE SOCIEDADES		Total Sociedades (Pagas y morosas)	PORCENTAJE DE SOCIEDADES		
	Activas Pagas	Inactivas Pagas		Activas Pagas	Inactivas Pagas	Morosas
2012	1 812	275 625	524 437	0,35%	52,56%	47,10%
2013	5 749	257 257	532 006	1,08%	48,36%	50,56%
2014	13 079	236 527	546 606	1,05%	43,27%	55,68%
2015	91 538	139 367	573 905	1,00%	24,28%	74,71%

Fuente: datos obtenidos de la entrevista el 31 de mayo del 2018 al Lic. Gustavo Álvarez Ramírez, director del Registro de Personas Jurídicas.

Con base en el Cuadro 6.6, de un total de 524.437 entidades inscritas sujetas al pago de impuestos a las sociedades, 1.812 corresponden a sociedades activas que cancelaron estos tributos y 275.625 a sociedades inactivas que también honraron la deuda en 2012, mientras que 247.000 son entidades morosas. Por lo tanto, el porcentaje de morosidad para ese año es de un 47,10 %.

Para el año 2013, existe un total de 532.006 sociedades sujetas al pago de impuestos

a las sociedades, de las cuales 5.749 corresponden a sociedades activas y 257.257 a inactivas que cancelaron el tributo. Por ende, el porcentaje de morosidad es de un 50,56 %, o sea, mayor que el año anterior en un 3.46 %.

Para el año 2014, de un total de 546.606 sociedades inscritas sujetas al pago de impuestos, 13.079 corresponde a entidades activas, 236.527 a sociedades inactivas que cancelaron el tributo y 297.000 sociedades son morosas del pago de tributos. Por lo que, un 55,68 % representa la morosidad de ese año, lo que significa que aumentó un 5,12 % con respecto al año anterior.

En cuanto al año 2015, de un total de 573.905 entidades sujetas al pago de impuestos, 91.538 corresponden a sociedades activas que cancelaron el tributo, 139.367 a sociedades inactivas que también pagaron la deuda, 343.000 sociedades inscritas morosas. Debido a esto, el porcentaje de morosidad para ese año es de un 74,71 %, por lo que la morosidad creció en un 19,03 % en comparación con el año anterior.

Por consiguiente, el porcentaje de mayor morosidad se presentó en 2015 con respecto a los periodos anteriores 2012, 2013 y 2014. Este comportamiento se dio, posiblemente, debido a que desde de enero de 2015 los magistrados declararon inconstitucional la Ley 9024 por deficiencias en su trámite en el Congreso.

Como complemento a lo anterior, es importante citar lo indicado por La Nación (2015), en su sección política económica, en la que se hace referencia al alto grado de morosidad en el pago del impuesto a las sociedades. El artículo de este diario manifiesta que de acuerdo con las estadísticas que lleva a cabo el Registro Nacional, la mora en las sociedades activas pasó de ser del 30 % en el 2012 (año en que inició la Ley 9024) al 57 %

en el 2015 (año en que se derogó la Ley 9024) y en cuanto a las sociedades inactivas, la deuda es más alta, ya que del 58 % en el 2012 pasó al 78 % en el 2015. Con base en estos datos, se podría afirmar que hay una tendencia evidente que va en aumento, en el índice de morosidad por el no pago del tributo a personas jurídicas Ley 9024.

6.2.7. Cantidad de sociedades, según el Registro Nacional vs. Ministerio de Hacienda

Adicionalmente, al año siguiente, el periódico La Nación (2016) nuevamente hizo alusión al tema de morosidad y expuso la controversia acerca de que el Ministerio de Hacienda aumentó las cifras referentes al monto adeudado por concepto del impuesto a sociedades. En esta noticia se plantea que el fisco estimó la morosidad en 180.000 millones de colones a julio 2015, sin embargo, el Registro Nacional, que fungía como recaudador del tributo en ese momento, valoró la morosidad en 127.000 millones de colones para el mismo periodo.

Cuadro 6.7. Cantidad de Sociedades Morosas según Ministerio de Hacienda Vs. según Registro Nacional (2012 - 2015)

ENTIDAD	2012	2013	2014	2015
REGISTRO	247 000	269 000	297 000	343 000
HACIENDA	401 000	401 000	401 000	447 000

Fuente: Periódico La Nación del 01 de agosto del 2016, página 4 A.

El Cuadro 6.7 revela la pronunciada diferencia que existe en cantidad de sociedades morosas entre el Ministerio de Hacienda y el Registro Nacional. Esto obedece a que el Ministerio de Hacienda no varió la totalidad de sociedades entre los años 2012 al 2014, por lo que mantuvo la misma cantidad de 401.000, con la única variante en el 2015 que aumentó ligeramente a 447.000. En contraposición, el Registro Nacional dio a conocer la suma total

de entidades morosas por año.

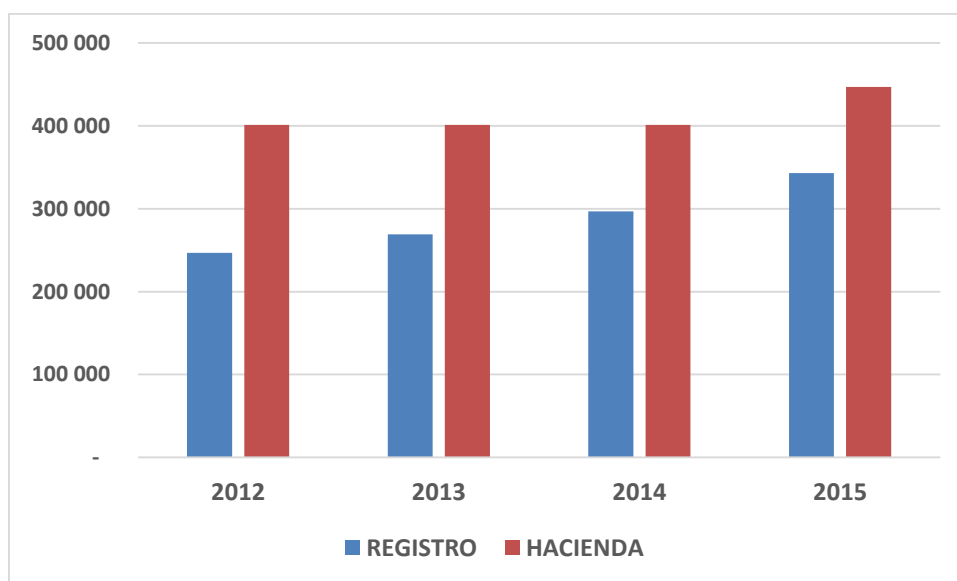


Gráfico 6.8. Cantidad de Sociedades Morosas según Ministerio de Hacienda vs. Registro Nacional (2012 - 2015)

Fuente: Periódico La Nación del 01 de agosto del 2016, página 4 A.

El Gráfico 6.8 se visualiza el notable contraste entre lo expuesto por el Registro con respecto a lo contabilizado por el Ministerio, ya que el primero estima una cantidad de 30 % menos en comparación con el fisco. En consecuencia, según lo afirma la misma noticia emitida por La Nación (2016) la Contraloría General de la República “publicó un informe sobre el pendiente de cobro del impuesto y, en este, citó la cantidad de sociedades morosas en 365.000 en el 2015, muy cerca de lo que reportó Hacienda” (s. p.).

Ante esta disyuntiva, la señora Priscila Piedra Campos, jefera del Ministerio de Hacienda en el periodo 2016, indicó que desconocía la causa por la cual se generaban esas diferencias y admitió que lo que se informó ante la Asamblea Legislativa fue una estimación propia. Esto bajo la premisa de que era el Registro Nacional el administrador del tributo y que, por lo tanto, las bases de datos que se manejaban (sobre cantidad de sociedades) las proporcionaba el Registro Nacional al Ministerio de Hacienda. Por esta razón, no se

informaba al Ministerio de Hacienda si había disminuido la morosidad de las sociedades.

A la vez, la señora Piedra agregó: “Puede ser que ellos (el Registro) hayan eliminado los montos prescritos; por lo que de ahí la discrepancia en montos entre ambas instituciones”. Finalmente, la jerarca hizo énfasis en que el impuesto presenta problemas de cobranza desde su creación por un mal diseño de la Ley n.º 9024 y, a su vez, indicó que “en efecto, por falta de recursos, el Registro incluso ha enfrentado problemas para castigar a las sociedades morosas con su disolución”.

Por otra parte, la presidenta de la Comisión de Asuntos Hacendarios en la Asamblea Legislativa, la diputada Rosibel Ramos (s. f.), señaló que las inconsistencias en los datos que brindó el Ministerio de Hacienda en torno al impuesto a personas jurídicas, se han repetido en otros proyectos de ley de carácter tributario. Ramos (s. f.) manifestó que, a veces, se envían proyectos de ley sin consultarlos previamente ante los sectores interesados, no se asesoran bien de su contenido y estos proyectos llegan a la Asamblea muy mal redactados. En el caso particular de la Ley 9024, impuesto a las sociedades, “ni siquiera se le dio participación al Registro Nacional que es el que tiene inscritas a las sociedades” (s. f.), debido a esto la molestia que manifestó la legisladora sobre lo sucedido.

Con base en todo lo anterior, se pone en duda si realmente está bien diseñada la Ley 9024 en lo que compete a los controles que se llevan a cabo, así como su eficacia en el cobro, tanto para sociedades morosas como para las que se encuentran al día en el pago del tributo.

6.2.8. Cantidad de sociedades que pagaron vs. morosas

Es importante identificar el comportamiento de las sociedades, tanto las que pagaron el tributo a tiempo como las que mantuvieron el estado de morosidad.

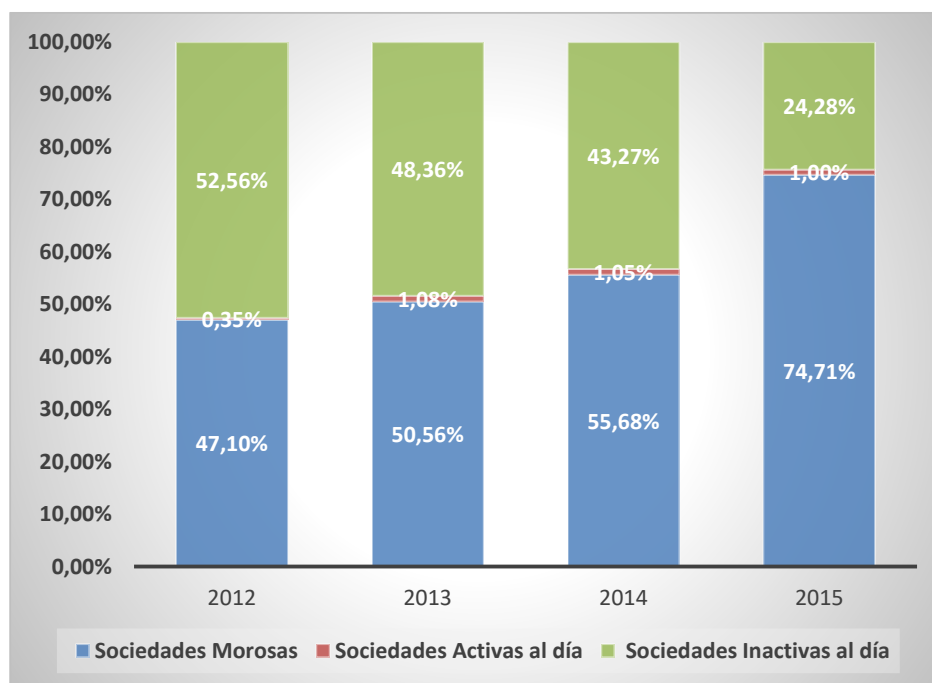


Gráfico 6.9. Impuesto según Ley 9024 Comparativo de Sociedades según Estatus al Día Vs. Morosas de Abril 2012 a Diciembre 2015 (montos absolutos no incluyen multas e intereses por mora)

Fuente: datos obtenidos de la entrevista el 31 de mayo del 2018 al Lic. Gustavo Álvarez Ramírez, director del Registro de Personas Jurídicas.

Asimismo, cabe mencionar que el porcentaje de sociedades activas que pagaron el tributo se mantiene constante y, a la vez, muy bajo (cercano al 1 % en todos los periodos antes citados), según lo enseña el Gráfico 6.9, mientras que para el caso de sociedades inactivas se da una tendencia al no pago durante los años. Esta situación puede darse por motivo de que la ley al impuesto a sociedades fue declarada inconstitucional en 2015, por lo que muchos de sus representantes, o bien miembros que conformaban en ese entonces estas entidades, perdieron el interés en pagar (particularmente las inactivas), pues ya no existía un marco jurídico que amparara la ley 9024 y que, por consiguiente, exigiera a las sociedades llevar a cabo el pago impositivo.

Por su parte, para las sociedades activas al mantenerse constante el porcentaje de sociedades con pago al día (alrededor del 1 %) la imposición del pago a personas jurídicas

les resultó indiferente, pues, de igual manera, lo hacían para conservar su estatus de activa, por su naturaleza propia de fines de lucro.

Cuadro 6.8. *Cantidad de Sociedades Activas e Inactivas que Cancelaron el Impuesto Ley 9024 (años 2012 al 2015)*

ENTIDADES ACTIVAS		2012	2013	2014	2015
CLASE CEDULA	DESCRIPCION CLASE	CANTIDAD	CANTIDAD	CANTIDAD	CANTIDAD
3-012	CASAS EXTRANJERAS (PODERES)	0	9	21	104
3-104	SOCIEDADES COLECTIVAS	0	0	0	13
3-102	SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA	158	563	1.189	8.767
3-101	SOCIEDADES ANONIMAS	1.649	5.162	11.823	82.458
3-105	EMPRESAS INDIVIDUALES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA	5	15	46	196
	TOTAL	1.812	5.749	13.079	91.538
ENTIDADES INACTIVAS					
CLASE CEDULA	DESCRIPCION CLASE	CANTIDAD	CANTIDAD	CANTIDAD	CANTIDAD
3-012	CASAS EXTRANJERAS (PODERES)	918	866	777	637
3-104	SOCIEDADES COLECTIVAS	18	17	17	3
3-103	SOCIEDADES ENCOMANDITAS	3	2	2	0
3-102	SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA	28.614	27.725	27.111	19.145
3-101	SOCIEDADES ANONIMAS	245.360	228.027	208.083	119.269
3-105	EMPRESAS INDIVIDUALES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA	712	620	537	313
	TOTAL	275.625	257.257	236.527	139.367

Fuente: datos obtenidos de la entrevista realizada el 31 de mayo del 2018 al director de Personas Jurídicas, Luis Gustavo Álvarez Ramírez. 230.905.

Como se muestra en el Cuadro 6.8, en cuanto a las que mantenían la condición de activas (sin importar el sector de su procedencia) paralelamente año con año iban aumentando la cantidad de sociedades que desembolsaban el pago del tributo. Caso contrario las inactivas, que también independientemente de su naturaleza (sean anónimas, colectivas, entre otras) tienden a ser cada vez menos las que cancelan este impuesto.

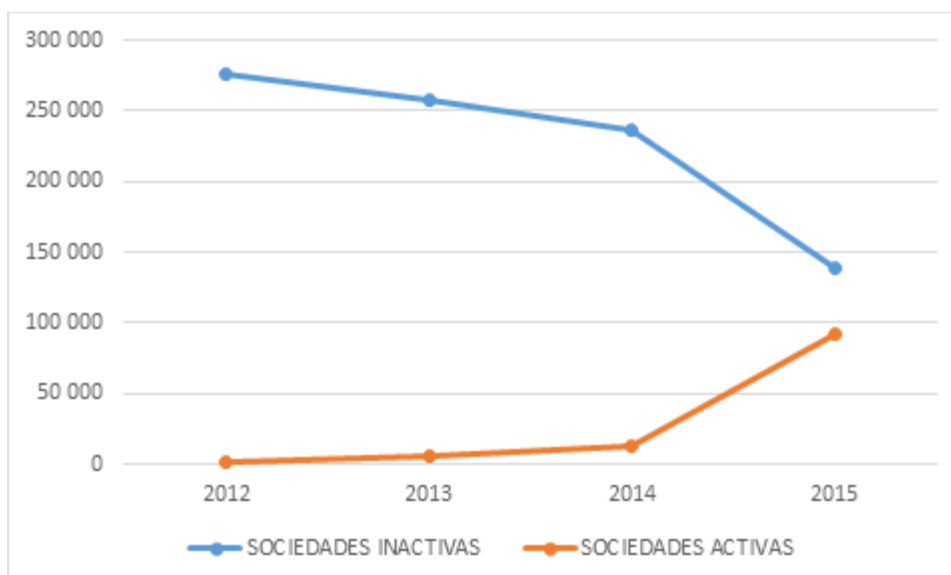


Gráfico 6.10. Cantidad de Sociedades Activas e Inactivas: según Ley 9024 (de abril 2012 a diciembre 2015)

Fuente: datos obtenidos de la entrevista realizada el 31 de mayo del 2018 al director de Personas Jurídicas, Luis Gustavo Álvarez Ramírez.

De acuerdo con el Gráfico 6.10, se comprueba que a pesar de que la cantidad de sociedades inactivas disminuyó a través del tiempo en que se mantuvo al cobro el impuesto de la Ley 9024; su cantidad supera a la cantidad de sociedades que permanecen activas.

6.2.9. Cantidad de sociedades por clase y sus efectos

Por otra parte, resulta importante destacar el comportamiento que se ha presentado en las sociedades (sean estas activas), desde el punto de vista del sector al que pertenecen, es decir, de acuerdo con la tipología, o bien constitución del ente jurídico, cuál ha sido su tendencia, a través de los años. En virtud de lo anterior, se presenta, a continuación, el siguiente cuadro.

Cuadro 6.9. *Clasificación de Sociedades según el Sector al que Pertenecen que Pagaron Impuesto según Ley 9024 (de Abril 2012 a diciembre 2015)*

ENTIDADES ACTIVAS E INACTIVAS	2012	2013	2014	2015	TOTAL
SOCIEDADES ANONIMAS	247 009	233 189	219 906	201 727	901 831
SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA	28 772	28 288	28 300	27 912	113 272
CASAS EXTRANJERAS (PODERES)	918	875	798	741	3 332
EMPRESAS INDIVIDUALES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA	717	635	583	509	2 444
SOCIEDADES COLECTIVAS	18	17	17	16	68
SOCIEDADES ENCOMANDITAS	3	2	2	-	7

Fuente: datos obtenidos de la entrevista realizada el 31 de mayo del 2018 al director de Personas Jurídicas, Luis Gustavo Álvarez Ramírez.

Como lo concluye el Cuadro 6.9, indiferentemente de si son activas, todos los tipos de entidades jurídicas inscritas en el Registro de Personas Jurídicas desde el año 2012 al año 2015 (periodo en que se mantuvo vigente la Ley 9024), han disminuido paulatinamente, a través del tiempo.

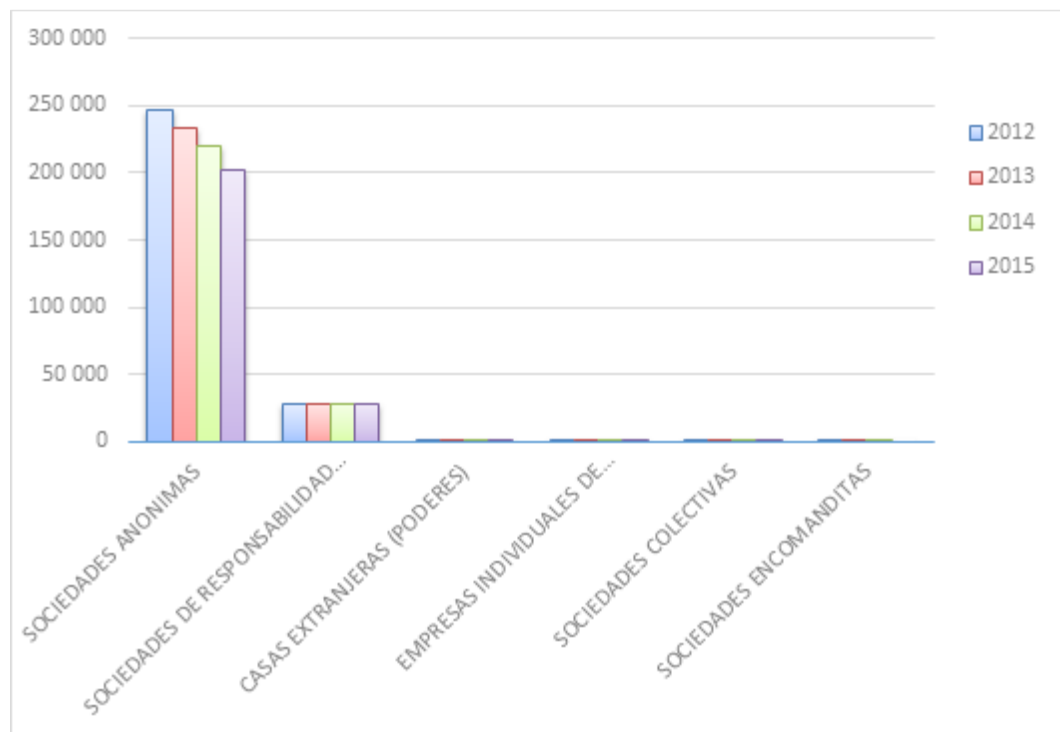


Gráfico 6.11. Cantidad de Entidades Activas e Inactivas por Clasificación de que Pagaron el Impuesto a las Sociedades Ley 9024 (años 2012-2015)

Fuente: datos obtenidos de la entrevista realizada el 31 de mayo del 2018 al director de Personas Jurídicas, Luis Gustavo Álvarez Ramírez.

Por otra parte, el Gráfico 6.11 esclarece cuáles han sido los entes jurídicos que más han hecho el desembolso del tributo en mención. En este se visualizan a las sociedades anónimas que lideran esta gestión de recaudación, seguido por las sociedades de responsabilidad limitada. En cuanto a las casas extranjeras, empresas individuales y otras agrupaciones, su representación es mínima en el pago del impuesto, en comparación con las sociedades anónimas que son las que poseen mayor impacto en la recaudación tributaria.

6.2.10. Ley 9024 vs. Ley 9428

Como se sabe, la ley 9024 fue declarada inconstitucional por la Sala IV, por lo que, a la vez, fue sustituida por una nueva ley a personas jurídicas, titulada Ley 9428. Debido a lo anterior, es importante traer a colación los efectos que propician la recaudación del impuesto

a sociedades de ambas leyes, esto para determinar cuánta eficacia posee la Ley 9024, tanto en el periodo en que se mantuvo vigente (abril 2012 a setiembre 2017), como en el lapso que fue derogada y puesta en su lugar la nueva Ley 9428 (setiembre 2017 a la fecha).

6.2.10.1. Diferencias cualitativas entre ambas leyes

CUADRO COMPARATIVO IMPUESTO A LAS PERSONAS JURÍDICAS	
LEY 9024	LEY 9428
El periodo de cobro del tributo se establece del 1 al día 30 del mes de enero de cada año, esto a partir de abril 2012 a diciembre 2015.	El primer periodo de cobro del 1 de setiembre al 15 de diciembre del 2017 y, a partir del segundo periodo, el cobro se realiza del 1 al 30 de enero de cada año.
Aplica a: Sociedades mercantiles, sucursal de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada.	Aplica a: Sociedades mercantiles, sucursal de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada.
El cobro del impuesto está determinado de la siguiente manera: 1) Activas ante la autoridad tributaria, pagaban un 50 % y de un salario base mensual de un oficinista e 2) Inactivas que no hacen actividades comerciales pagaban un 25 % de un salario base mensual (según el artículo 2 de la Ley n.º 7337, de 5 de mayo de 1993).	Según la recaudación de este tributo se divide en: 1) Sociedades inscritas en el RPJ del RN no inscritos en el RUT en la DGT, pagarán un importe equivalente al 15 % de un salario base mensual. 2) Los contribuyentes en el impuesto a las utilidades, cuya declaración del impuesto sobre la renta inmediata anterior a que ocurra el hecho generador de este impuesto pagarán *Ingresos brutos menores a 120 salarios base, pagarán un importe equivalente a un 25 % de un

CUADRO COMPARATIVO IMPUESTO A LAS PERSONAS JURÍDICAS	
	<p>salario base mensual.</p> <p>*Ingresos brutos en el rango entre 120 salarios base y menor a 280 salarios base, pagarán un importe equivalente a 30 % de un salario base mensual.</p> <p>*Ingresos brutos equivalente a 280 salarios base o más, pagarán un importe equivalente a un 50 % de un salario base mensual.</p> <p>(artículo 2 de la Ley n.º 7337 del 5 de mayo de 1993) y el artículo 3 de esta ley).</p>
<p>El destino de la recaudación:</p> <p>1) Un 5 % será asignado al Ministerio de Justicia y Paz para financiar la administración adecuada, gestión, fiscalización y recaudación del impuesto por parte del Registro Nacional y para apoyar el financiamiento de la Dirección General de Adaptación Social.</p> <p>2) El 95 % será asignado al Ministerio de Seguridad Pública el cual deberá invertirse en sus programas de seguridad ciudadana y combate a la delincuencia (artículo 11 de esta Ley).</p>	<p>Distribución de los recursos:</p> <p>1) Un 90 % para el Ministerio de Seguridad Pública para que se invierta en infraestructura física de las delegaciones policiales, la compra y el mantenimiento de equipo policial, en la atención de la seguridad ciudadana y el combate a la delincuencia.</p> <p>2) Un 5 % será asignado al Ministerio de Justicia y Paz para apoyar el financiamiento de la Dirección General de Adaptación Social.</p> <p>3) Un 5 % se destinará al Poder Judicial de la República para que lo asigne al OIJ para la atención del crimen organizado (artículo 11 de esta Ley).</p>
Administración, fiscalización y cobro de este	Administración, la fiscalización y el cobro de este

CUADRO COMPARATIVO IMPUESTO A LAS PERSONAS JURÍDICAS	
tributo: Ministerio de Justicia y Paz, por medio del Registro Nacional (Artículo 9 de esta ley).	tributo: Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda (Artículo 10 de esta ley).
<p>Sanciones y multas a los contribuyentes morosos:</p> <p>1) El RN no podrá emitir certificaciones de personería jurídica. El notario público que emita este tipo de certificaciones deberá consignar su condición en el documento respectivo.</p> <p>2) El RN no inscribirá ningún documento a favor de los contribuyentes morosos de este impuesto, debiendo el funcionario cancelar la presentación.</p>	<p>Sanciones y multas a los contribuyentes morosos:</p> <p>1) El RN no podrá emitir certificaciones de personería jurídica ni certificaciones literales de sociedad. El notario público que emita este tipo de certificaciones deberá consignar su condición en el documento respectivo.</p> <p>2) El RN no inscribirá ningún documento a favor de los contribuyentes morosos de este impuesto que no se encuentren al día en su pago.</p>
<p>3) No podrán contratar con el Estado o cualquier institución pública autónoma y semiautónoma (artículo 5 de esta ley):</p> <p>(Título III de la Ley n.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971 y sus reformas.</p>	<p>3) No podrán contratar con el Estado o cualquier institución pública.</p> <p>(Capítulo II del título IV y artículo 57 y el título III, todos de la Ley n.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971 y sus reformas.</p>
<p>El no pago del impuesto establecido en la presente ley por 3 periodos consecutivos será causal de disolución. El RN enviará el aviso de disolución al diario oficial La Gaceta y procederá a la cancelación de la inscripción y anotación de bienes.</p> <p>Las deudas derivadas de este impuesto constituirán hipoteca legal preferente o prenda preferente,</p>	<p>El no pago del impuesto por 3 periodos consecutivos será causal de disolución. La DGT enviará al RN un informe que contenga el detalle de las sociedades, para que el RN envíe el aviso de disolución al diario oficial La Gaceta y procederá a la cancelación de la inscripción y anotación de bienes. Para continuar los procedimientos cobratorios se irá contra los últimos socios</p>

CUADRO COMPARATIVO IMPUESTO A LAS PERSONAS JURÍDICAS	
<p>respectivamente, si se trata de bienes inmuebles o bienes muebles.</p> <p>(artículo 207 del Código de Comercio).</p>	<p>registrados oficialmente, quienes se constituirán en responsables solidarios en el pago de este impuesto.</p> <p>El MH deberá presupuestar cada año una transferencia al RN, para sufragar por estos gastos de publicación y esta transferencia se calculará con un presupuesto de costos estimado para el año siguiente que preparará el RN.</p>
<p>Los representantes legales serán solidariamente responsables con esta por el no pago del impuesto, así como los miembros con representación (artículo 4 de la Ley 9094). Con esto, en caso del no pago se pueden embargar bienes de estos miembros.</p>	<p>Los representantes legales serán solidariamente responsables con esta por el no pago del impuesto (art. 4 Ley 9428).</p> <p>La Administración Tributaria se encuentra facultada para continuar procedimientos cobratorios contra los últimos socios registrados oficialmente (registro de accionistas (art. 7, Ley 9428). Con esto en caso del no pago se pueden embargar bienes los miembros con representación como los últimos socios.</p>
<p>Forma de pago: El pago del impuesto se hará por los medios, forma y condiciones que establezca el RN como administrador y fiscalizador de su recaudo (artículo 5 y Reglamento Ley 9024).</p>	<p>Forma de pago: se llevará a cabo a través del sistema de pago por conectividad bancaria.</p> <p>Mediante resolución general emitida por la DGT, se podrá establecer otras formas y medios de pago (artículo 9 de esta Ley).</p>
<p>Entidad que hace el cobro del tributo: Banco de Costa Rica.</p>	<p>Entidades que hacen cobro del tributo: Banco de Costa Rica, BAC San José, Coopenae y Banco Nacional y esta última entidad tiene corresponsales.</p>

CUADRO COMPARATIVO IMPUESTO A LAS PERSONAS JURÍDICAS	
Instituciones exentas: Micro y Pequeñas empresas inscritas en el MEIC y registradas como contribuyente en la DGT (artículo 8 de esta Ley)	Instituciones exentas: Micro y Pequeñas empresas inscritas en el MEIC. Además, están los pequeños y medianos productores agropecuarios (pympas) inscritos en el MAG. Ambas deben estar registradas como contribuyentes ante la DGT (artículo 16 de esta Ley).

Fuente: elaboración propia, con base en Leyes y Reglamentos: 9024 y 9428.

Nota de abreviaturas: RN: Registro Nacional. RPJ: Registro de Personas Jurídicas. DGT: Dirección General de Tributación. MH: Ministerio de Hacienda. MEIC: Ministerio de Economía Industria y Comercio. MAG: Ministerio de Agricultura. RUT: Registro Único Tributario. OIJ: Organismo de Investigación Judicial.

6.2.10.2. Diferencias cuantitativas entre ambas leyes

El siguiente cuadro presenta el comportamiento en el cobro del impuesto a personas jurídicas, una vez que se derogó la Ley 9024. Esto mediante la aplicación de la nueva Ley 9428, con la cual se permite observar la eficacia de la ley original 9024.

Para esto, enseguida, se presenta una proyección en la recaudación, la cual se hizo primeramente tomando en cuenta el salario base de un oficinista, según el año que corresponde. Después, a este monto se le multiplica el porcentaje de participación de sociedades, el cual se obtiene al totalizar la cantidad de sociedades que cancelaron el tributo, separándolas en dos segmentos (sociedades activas e inactivas) durante el periodo en que se mantuvo vigente la Ley 9024 del 2012 al 2015, de la siguiente manera:

Cuadro 6.10. *Cantidad de Sociedades Activas e Inactivas que Cancelaron el Impuesto Ley 9024 para el Periodo 2012 al 2015 (montos absolutos y porcentuales)*

SOCIEDADES	CANTIDAD	% DEL TOTAL DE SOCIEDADES
ACTIVAS	112 178	11%
INACTIVAS	908 776	89%
TOTAL:	1 020 954	100%

Fuente: elaboración propia.

Del Cuadro 6.10 se puede extraer que del total de sociedades que pagaron el impuesto, según Ley 9024, las cuales corresponden a un 1.020.954, el 11 % corresponde a las que presentaron el estado de activas, mientras que el 89 % son las que se mantuvieron inactivas. Asimismo, se debe adicionar la cantidad de sociedades que revivieron mediante la Ley Lázaro, las cuales fueron equivalentes a 4.060 sociedades que volvieron a su estado anterior inscritas, por lo que el total de sociedades ahora asciende a 1.025.014.

Cuadro 6.11. *Cantidad de Sociedades que Pagaron el Impuesto con y sin Ley Lázaro (2012 a 2015)*

SOCIEDADES	TOTAL SIN LEY LÁZARO	TOTAL CON LEY LÁZARO
ACTIVAS (11%)	112 178	112 752
INACTIVAS (89%)	908 776	912 262
TOTAL:	1 020 954	1 025 014

Fuente: elaboración propia.

Según el Cuadro 6.11, de la suma de sociedades que cancelaron el impuesto Ley 9024 (tomando en cuenta las que revivieron con la Ley Lázaro) se puede extraer que 112.752 corresponden a las activas, ya que representa el 11 % del total (1.025.014); mientras tanto, las inactivas fueron 912.262 sociedades, que es la porción del 89 % del total. Con este panorama, a continuación, se plantea la siguiente proyección en la recaudación del tributo Ley 9024.

Cuadro 6.12. *Proyección de la Recaudación del Impuesto Si no se Hubiera Derogado Ley 9024 vs. Proyección de Recursos con la Nueva Ley 9428 para el Periodo 2016-2019 (colones corrientes)*

SUPUESTO				LEY 9024			LEY 9428		
AÑOS	SALARIO BASE OFICINISTA	ACTIVAS	INACTIVAS	INGRESOS POR ACTIVAS	INGRESOS POR INACTIVAS	PROYECCIÓN INGRESOS LEY 9024	INGRESOS POR ACTIVAS	INGRESOS POR INACTIVAS	PROYECCIÓN INGRESOS LEY 9428
2016	¢424 200,00	112 752	912 262	¢23 914 699 200	¢96 745 385 100	¢120 660 084 300	¢14 348 819 520	¢58 047 231 060	¢72 396 050 580
2017	¢426 200,00	112 752	912 262	¢24 027 353 174	¢97 201 565 113	¢121 228 918 287	¢14 416 411 904	¢58 320 939 068	¢72 737 350 972
2018	¢431 000,00	112 752	912 262	¢24 297 956 870	¢98 296 280 065	¢122 594 236 935	¢14 578 774 122	¢58 977 768 039	¢73 556 542 161
2019	¢446 200,00	112 752	912 262	¢25 154 868 574	¢101 762 877 413	¢126 917 745 987	¢15 092 921 144	¢61 057 726 448	¢76 150 647 592
TOTAL	¢1 727 600,00	451 008	3 649 048	¢97 394 877 818	¢394 006 107 691	¢491 400 985 509	¢58 436 926 691	¢236 403 664 615	¢294 840 591 305

Fuente: datos de salarios base de oficinista, tomados del boletín judicial.

De acuerdo con lo expuesto en el Cuadro 6.12, se plantea que de haberse mantenido vigente la Ley 9024, las arcas del Estado tendrían más ingresos por concepto de impuestos a las sociedades.

Se puede deducir que los ingresos de la Ley 9024 son mayores en un 60 %, tanto para las sociedades inactivas como de las activas. En prospectiva, para los años siguientes en que la Ley 9024 tuvo declaratoria de inconstitucionalidad, es decir, desde el año 2016 en adelante; si esta ley no hubiese sido derogada, los ingresos eventuales beneficiarían a la mayoría de los programas de seguridad ciudadana y combate a la pobreza.

Para esto, se toma como base el salario de un oficinista del Poder Judicial, el cual se multiplica por el total de sociedades, tanto activas como inactivas, a partir del supuesto que se mantiene en el tiempo la misma cantidad de sociedades de 2015 para ambas clases de estatus. En este punto es importante aclarar que, en el caso de las activas, se multiplica por el 50 % del salario y para las inactivas se toma el 25 % del salario.

Como resultado se obtienen los ingresos para cada categoría de entidades, lo cual al hacer la sumatoria, refleja el monto estimado que hubiese podido percibir el Estado si la Ley

se hubiera mantenido vigente.

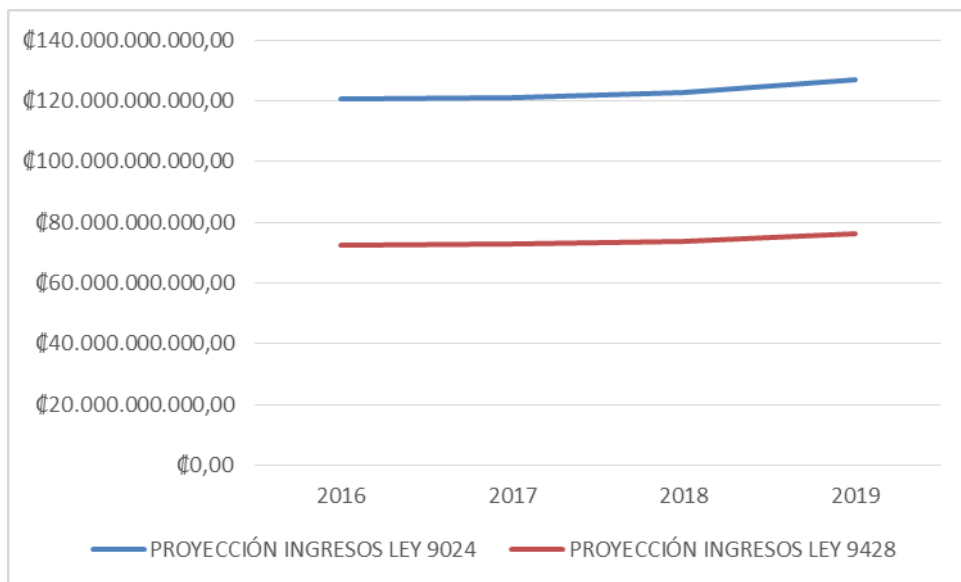


Gráfico 6.12. Proyección de la Recaudación del Impuesto Si no se Hubiera Derogado Ley 9024 vs. Proyección de Recursos con la Nueva Ley 9428 para el Periodo 2016-2019 (colones corrientes)

Fuente: datos de salarios base de oficinista, tomados del boletín judicial.

En el Gráfico 6.12 se presentan las proyecciones de recaudación para ambas leyes en un lapso de cuatro años, que parten de los supuestos antes vistos, sobre cómo se mantiene el comportamiento en ingresos de las sociedades sujetas al pago de impuestos que estaban al día a diciembre del 2015. Además, que se mantiene la razón de proporción entre el porcentaje de sociedades con estatus activa e inactivas que existía en 2015, es decir, el 11 % de sociedades activas con respecto al 89 % sociedades inactivas.

Para una mayor eficacia en el cálculo de los ingresos por tipo de sociedad, se consultó la página del Poder Judicial, específicamente el boletín judicial para tener el salario base mensual de un oficinista, según el año y en acatamiento al artículo tres de la Ley 9024 que se refiere a la tarifa anual conforme el artículo 2 de la Ley 7337 del 5 de mayo de 1993. Asimismo, el comportamiento del salario base aumenta proporcionalmente cada año, según

aumenta el costo de la vida y la inflación.

En el supuesto de que la Ley 9024 no se hubiera derogado y que todas las sociedades sujetas al pago del impuesto hubiesen cancelado el tributo de 2016 al 2019, los ingresos se contabilizarían en esos cuatro años para un total de ₡491.400.985.509,00 (cuatrocientos noventa y un mil cuatrocientos millones novecientos ochenta y cinco mil quinientos nueve colones corrientes).

Asimismo, se visualiza en el Gráfico 6.12, que de haberse mantenido vigente la Ley 9024, esto hubiera representado altos ingresos para el Ministerio de Seguridad Pública, pues, según esta normativa, un 95 % de estos fondos (tomando en cuenta lo que la Administración hubiese captado con este tributo), el equivalente a ₡466.830.936.234,00 estaban destinados combatir la delincuencia y programas de seguridad ciudadana. Mientras que, un 5 % iba destinado para el Ministerio de Justicia y Gracia para apoyar a la Dirección de Adaptación Social.

Para la proyección de ingresos correspondientes con la nueva Ley de Impuestos a las Personas Jurídicas, Ley 9428, para el mismo periodo 2016-2019, se usaron los mismos supuestos de cantidad de sociedades utilizados en la proyección de ingresos de la Ley 9024. Además, se utilizó la misma proporción de sociedades activas e inactivas suponiendo que se mantiene constante su cantidad durante el tiempo y se utilizaron los parámetros de pago previstos en la Ley 9428.

Es decir, que las sociedades inactivas pagan un 15 % sobre el salario base de un oficinista y para el caso de las sociedades activas para efectos de cálculo de las proyecciones, se escogió entre los porcentajes 25 %, 30 % y 50 %, el 30 % (como promedio que, de acuerdo

con la tarifa fijada por el Ministerio de Hacienda, corresponde a entidades que declaran la renta en un rango de ingresos brutos entre 120 y 280 salarios base) sobre el salario base de un oficinista, pues así está previsto por ley.

Con base en lo anterior, al analizar los resultados entre ambas leyes y, según se observa en el Gráfico 6.11, el monto proyectado de los ingresos por recaudación con la Ley 9024 (correspondiente a ¢491.400.985.509) para el periodo de 2016 a 2019 es el doble de lo proyectado para la Ley 9428 (correspondiente a ¢294.840.591.305) durante el mismo periodo. Esto demuestra que si se mantenían los supuestos la ley 9024, incluso con las mejoras en cuanto a la gestión de recaudación, hubiese sido más efectiva en la recaudación de este impuesto que la nueva ley 9428.

Además, con la Ley 9024 los socios de las entidades inactivas tenían que cancelar un 25 % sobre el salario base de un oficinista, mientras que con la Ley 9428 solo tienen que pagar un 15 % sobre ese mismo monto. Debido a esto, los ingresos con la nueva ley son inferiores a la anterior ley de impuestos a las sociedades. En virtud de lo anterior, esta situación podría ser una de las posibles causas de la baja en la recaudación proyectada, con el consecuente efecto negativo en los recursos con los que dispone el Ministerio de Seguridad para sus actividades para mitigar delitos y brindar la seguridad a la ciudadanía.

Con los datos proporcionados mediante entrevista al licenciado Jeffrey Rodríguez, subdirector de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras de la Dirección de Recaudación, cuando se le consultó sobre el monto proyectado de recaudación por año y sobre el monto que realmente ingresó por concepto del impuesto a las sociedades Ley 9024 y Ley 9428 se preparó el Cuadro 6.13. En este se detallan los montos presupuestados por año de los años 2017 y 2018 en comparación con el monto real de ingresos por concepto del

impuesto a las sociedades de acuerdo con las leyes 9024 y 9428 (comunicación personal, 03 de abril del 2019).

Cuadro 6.13. Monto Presupuestado y Recaudado en Impuesto a las Sociedades Leyes 9024 y 9428, Periodo 2017-2018 (colones corrientes)

Periodo	Presupuestado	Recaudado
2017	6.825.000.000,00	13.638.000.777,05
2018	24.700.000.000,00	29.409.174.568,78

Fuente: Dirección de Recaudación. Incluye lo recaudado por las leyes n.º 9024 y n.º 9428.

Según el Cuadro 6.13, el monto presupuestado para el año 2017, es menor al recaudado en un 50 %, aproximadamente. Se debe tomar en cuenta que, para este periodo, el impuesto a sociedades recaudado, según Ley 9024, comprende los meses de enero a agosto 2017, ya que el cobro del impuesto de la nueva Ley 9428 empezó a regir a partir del 01 de setiembre hasta diciembre de ese mismo año. Por esta razón, pareciera que el Ministerio de Hacienda llevó a cabo una baja proyección de los fondos que esperaban recibir producto de ambas leyes con respecto a lo que realmente ingresó, pues desde el año 2015 al declararse inconstitucional la ley original 9024, es probable que existieran bajas expectativas de recaudo para este tributo.

En cuanto al año 2018, el resultado fue totalmente distinto con respecto al año anterior, ya que el Ministerio de Hacienda presupuestó, incluyendo ambas leyes, un monto de ₡24.700 millones y al final del periodo logró captar un monto cercano de ₡29.409 millones. Con base en lo anterior se nota que el monto presupuestado por el Ministerio de Hacienda para el 2017 representa la cuarta parte de lo proyectado en el año siguiente, esto a pesar de que la Ley 9024 se encontraba derogada para ese entonces y, por lo tanto, la cantidad estimada por el fisco contemplaba solo la Ley que se mantenía vigente, es decir, la Ley 9428.

De igual manera, en lo que respecta al año 2019, particularmente con corte al primer semestre, el comportamiento en la recaudación para ambas leyes es la siguiente:

Cuadro 6.14. Comparativo del Impuesto a Personas Jurídicas Ley 9024 Vs. 9428 (años 2012 al 1.º Semestre 2019)

IMP.PERS.JURIDICAS	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
LEY 9024	¢22 424 703 719,11	¢35 725 795 452,25	¢39 312 693 528,60	¢32 525 916 114,93	¢6 579 836 737,08	¢3 545 518 819,35	¢3 351 866 535,31	¢644 894 062,94
LEY 9428	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	¢10 092 481 957,70	¢26 057 308 037,31	¢21 850 556 860,00

Fuente: datos obtenidos de la entrevista el 03 de abril de 2019 al Lic. Jeffrey Rodríguez Amador, subdirector de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras de la Dirección de Recaudación del Ministerio de Hacienda.

El Cuadro 6.14 muestra el comportamiento de la recaudación de la Ley 9024 de los años 2012 al I semestre de 2019. Pese a que la Ley 9024 se declaró inconstitucional en 2015 y sus efectos prospectivos se dieron en 2016, se siguió recaudando para ese año y los siguientes pagaron aquellas entidades morosas de este impuesto. En muchos casos, pagaron este impuesto para disponer de sus bienes muebles e inmuebles y trasladarlos a nombre de un tercero.

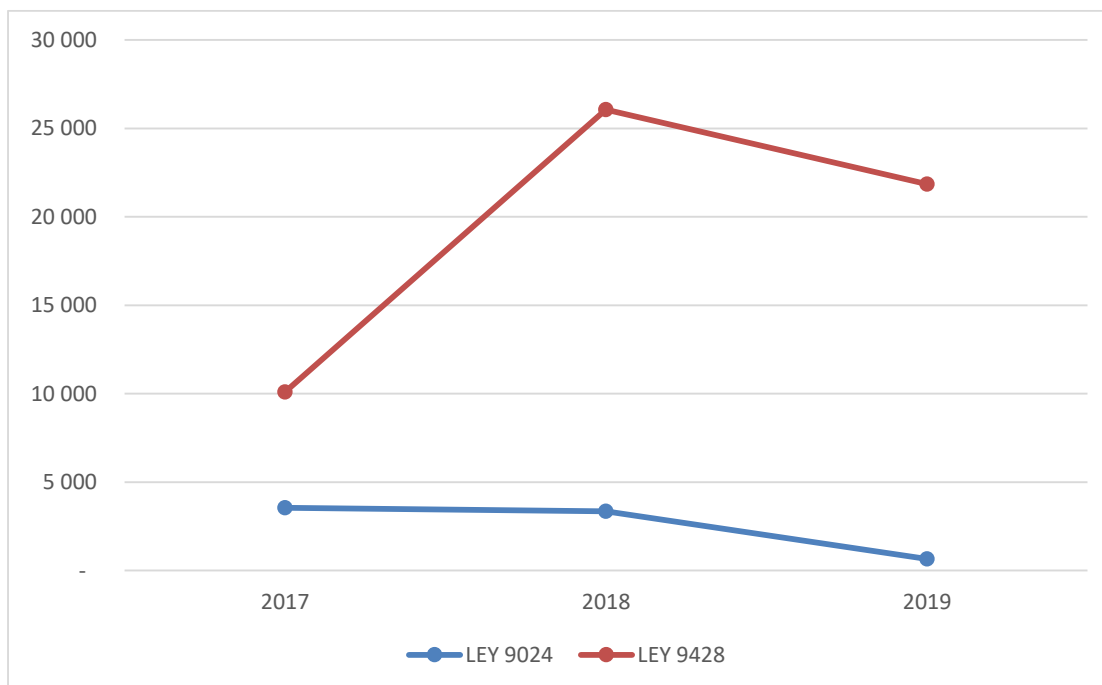


Gráfico 6.13 Comparativo de Recaudación del Impuesto a Personas Jurídicas Ley 9024 y 9428 del Periodo 2012 al Primer Semestre 2019 (en millones colones)

Fuente: datos obtenidos de la entrevista el 03 de abril de 2019 al Lic. Jeffrey Rodríguez Amador, subdirector de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras de la Dirección de Recaudación del Ministerio de Hacienda.

Según se visualiza en el Gráfico 6.13, el comportamiento de la curva del impuesto a las personas jurídicas, según Ley 9024, empieza a decrecer, ya que esta Ley fue declarada inconstitucional por la Corte Suprema de Justicia. Finalmente, para el año 2019, la curva disminuyó en proporción 5 veces más con respecto al año 2017, lo cual es lógico, pues se derogó esta ley y se supone que cada año hay menos morosidad en los contribuyentes con respecto a los años anteriores.

Por otro lado, en setiembre del 2017 se puso al cobro la nueva Ley de Impuestos a las Sociedades Ley 9428, por lo que puede visualizarse que la recaudación para esta nueva ley, a partir de 2017 hacia el 2019, creció en un 46 % aproximadamente.

Por último, al comparar el comportamiento en lo recaudado entre ambas leyes entre

los años 2017 al 2019, periodo en el que las dos leyes están al cobro, se llega a la conclusión de que el monto recaudado por la Ley 9428 es ocho veces mayor que el generado por la Ley 9024.

Por lo anterior, según lo muestra el Gráfico 6.12, desde el año 2017 al segundo semestre de 2019, la curva de recaudación de la Ley 9428 está por encima de la curva de recaudación de la Ley 9024. Sin embargo, debe tomarse en cuenta que la ley 9024 es una *ley saliente* y que la nueva ley 9428 no ha logrado superar los montos máximos de recaudación alcanzados por la ley 9024. Por lo tanto, no podría concluirse que la nueva ley sea más efectiva que la anterior, por ejemplo, la ley 9024 llegó a captar una suma de 39.312 millones de colones en 2014, mientras que la nueva Ley 9428 a la fecha ha cerrado, durante el año 2018, con un monto inferior de 26.057 millones de colones; por lo que al día de hoy tiene mayor alcance en cuanto recaudación se refiere la ley 9024.

6.3. Destino del Impuesto a Personas Jurídicas Ley 9024

Una vez que el Ministerio de Hacienda recauda el impuesto, estos recursos se designan a los entes para los cuales se creó el impuesto, como el Ministerio de Seguridad Pública con 95 % y el Ministerio de Justicia con el 5 % restante. Cabe aclarar que del monto total recaudado se debe separar un 6 % (del total de ingresos ordinarios) que de acuerdo con la Constitución Política en el artículo 177, corresponde para el Poder Judicial.

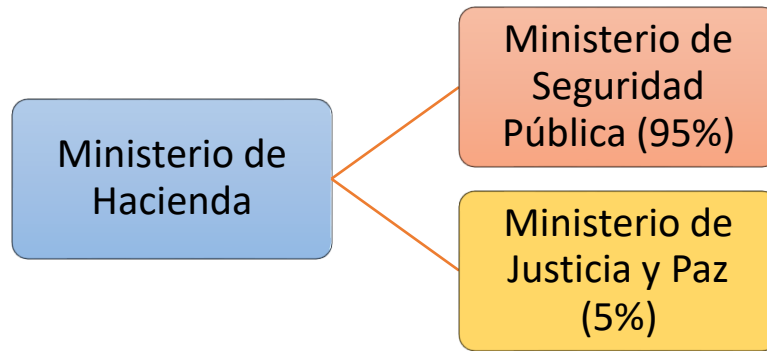


Figura 6.1. Destino del Total de los Recursos según Ley 9024

Fuente: elaboración propia.

Una vez identificada la distribución de los recursos, tomando como base el monto real recaudado por el Ministerio de Hacienda, se puede proyectar cuál ha sido la suma transferida por parte del fisco (esto por medio de la Dirección de Tesorería) hacia las instituciones del Estado beneficiadas por la Ley 9024.

Cuadro 6.15. Destino del Impuesto a las Sociedades Ley 9024 de Abril 2012 a Setiembre 2017 (colones corrientes)

Año	Ingresos Ley 9024 por año	Ingreso a Ministerio Seguridad 95%	Ingreso a Ministerio Justicia 5%
01 abril del 2012	₡22.424.703.719,11	₡21.303.468.533,15	₡1.121.235.185,96
2013	35.725.795.452,25	33.939.505.679,64	1.786.289.772,61
2014	39.312.693.528,60	37.347.058.852,17	1.965.634.676,43
2015	32.525.916.114,93	30.899.620.309,18	1.626.295.805,75
2016	6.579.836.737,08	6.250.844.900,23	328.991.836,85
30 de Setiembre 2017	3.545.518.819,35	3.368.242.878,38	177.275.940,97
Ingresos Ley 9024 abril 2012-set 2017	₡140.114.464.371,32	₡133.108.741.152,75	₡7.005.723.218,57

Fuente: datos obtenidos a la página del Ministerio de Hacienda.

De acuerdo con el Cuadro 6.15, se contabilizan los montos recaudados por el impuesto de la Ley 9024 que, a la vez, se trasladan a los ministerios designados por la legislación.



Gráfico 6.14. Destino del Impuesto a las Sociedades Ley 9024 de Abril 2012 a Setiembre 2017 (colones corrientes)

Fuente: datos obtenidos de la página de Tributación Directa y de la Ley 9024 en su artículo 11.

De acuerdo con el Gráfico 6.14 se confirma lo citado en la Ley 9024, particularmente en su artículo 11, en el que describe el destino del impuesto e indica su correspondiente distribución, un 5 % de lo recaudado se destina al Ministerio de Justicia y Paz para financiar a la Dirección General de Adaptación Social y un 95 % se dedica al Ministerio de Seguridad Pública. Con base en lo anterior, producto de la recaudación de este tributo, del 1 de abril del 2012 al 30 de setiembre del 2017, para el Ministerio de Justicia correspondía un monto de C\$7.005.723.218,57. En tanto, el monto destinado para el Ministerio de Seguridad Pública durante ese periodo era un total de C\$133.108.741.152,75.

A partir de estos datos, a continuación, se detalla el desglose de distribución de recursos recaudados producto de la Ley 9024 para las entidades beneficiadas.

6.3.1. Ministerio de Seguridad Pública

Con la entrada en vigor del Impuesto a Sociedades Ley 9024, los dueños de sociedades procedieron a llevar a cabo el pago respectivo del tributo, con el propósito de

destinar estos recursos a uno de los principales ministerios del aparato estatal, el Ministerio de Seguridad Pública, al otorgarle el 95 % de los ingresos por este impuesto. Debido a lo anterior, a continuación, se describe el procedimiento efectuado para transferir estos ingresos a esta institución.

6.3.1.1. Recursos ejecutados, según el MSP

De acuerdo con los datos suministrados por el director financiero del Ministerio de Seguridad Pública, el señor Thomas Brealey, a continuación, se muestra la cantidad de recursos que ingresaron al MSP durante el periodo en que estuvo vigente la recaudación del impuesto a las sociedades mediante la Ley 9024.

Cuadro 6.16. Cantidad Recursos Asignados, Presupuestados y Ejecutados por el Ministerio de Seguridad Provenientes de la Ley 9024 Años 2012-2017 (colones corrientes)

Año	Monto Presupuestado	Monto Recaudado	Monto Ejecutado	Porcentaje Recaudación	Porcentaje Ejecución
2012	¢17.758.472.570,24	¢ 20.025.189.989,46	¢ 561.441.318,97	113%	2,80%
2013	¢30.362.000.000,00	¢ 31.902.967.265,97	¢ 99.499.133,70	105%	0,31%
2014	¢34.380.500.000,00	¢ 35.477.377.452,19	¢26.511.615.319,95	103%	74,73%
2015	¢37.506.000.000,00	¢ 29.039.150.369,44	¢33.733.910.442,00	77%	116,17%
2016	¢ 2.679.000.000,00	¢ 5.875.043.459,77	¢ 2.679.000.000,00	219%	45,60%
2017	¢ 6.666.950.000,00	¢ 6.451.819.750,97	¢ 6.219.568.729,84	97%	96,40%

Fuente: datos obtenidos de la entrevista realizada el 14 de marzo del 2019 al señor Thomas Brealey, director Financiero Ministerio de Seguridad Pública.

En el Cuadro 6.16 se muestran los montos presupuestados, recaudados y ejecutados por el Ministerio de Seguridad. Cabe mencionar que estos son una valoración elaborada por la Dirección Financiera del ministerio en mención. Para esto, se llevó a cabo una estimación de lo que realmente se ejecutó por concepto del impuesto a sociedades; lo cual quiere decir que del monto total ejecutado (inversión en sus diferentes programas de seguridad ciudadana), la tercera parte de esta ejecución se estima que se financia con recursos del impuesto a sociedades. Una vez hecha la estimación, el Ministerio de Seguridad se lo reporta

al Ministerio de Hacienda, ya que la Comisión de Gasto Público de la Asamblea Legislativa les pide un informe de rendición de cuentas.

Según el Cuadro 6.16, desde que se pusieron al cobro los impuestos a las personas jurídicas, el 01 de abril de 2012, el monto de los recursos proyectados va en aumento conforme se sitúa en el siguiente año y pese a que tiene ese comportamiento ascendente a través de los años, los montos recaudados de impuestos a las personas jurídicas superan ese monto estimado para el Ministerio de Seguridad.

Lo anterior a excepción de los años 2015 y 2017, cuyos recursos proyectados fueron mayores a lo que realmente se recaudaron, pues se estimó mayor cantidad de dinero que lo que en realidad ingresó a esta institución, posiblemente porque fue en enero de 2015 que la Ley 9024 se declaró inconstitucional y en 2017 con la implementación de la nueva ley de impuestos, N. 9428, se declaró la derogatoria de la Ley 9024, por lo que los contribuyentes dejaron de pagar el tributo.

Debido a esto, el porcentaje de recaudación para el año 2012 fue de un 13 % más de lo esperado; en 2013 la recaudación fue un 5 % más de lo proyectado y en 2014 el monto de recaudación fue mayor en un 3 % del estimado. En 2015 la recaudación fue menor en un 23 % del monto proyectado; en 2016 la estimación de los recursos proyectados es menor en un 119 %, o sea, que la recaudación en ese año fue dos veces y un poco más el monto estimado. En 2017 el monto presupuestado fue mayor en un 3 % con respecto a la recaudación que fue un poco menor a lo esperado.

Asimismo, en cuanto al porcentaje de ejecución de los montos recaudados con el impuesto a las Personas Jurídicas, Ley 9024, el Ministerio de Seguridad Pública reportó una

ejecución muy baja en 2012 con tan solo un 3 % de ejecución del monto total recaudado, siendo menor, para el año 2013, con apenas un 0.30 % de utilización de recursos, o sea, menos de un 1 %.

Para los años siguientes, el porcentaje de ejecución de los recursos fue en aumento, por ejemplo, en 2014 creció en un 75 % el uso de estos fondos para atender las necesidades del MSP y en 2015 el porcentaje fue del 116 % de utilización de los recursos del monto presupuestado originalmente. Esto se debe a que con un presupuesto extraordinario se agregaron y ejecutaron recursos adicionales.

En cuanto al año 2016, el porcentaje de ejecución de los recursos bajó a un 46 %, sin embargo, volvió a crecer para el año 2017 y llegó a un 96 % del total recaudado. Se considera que este aumento es porque el MSP llevó a cabo la compra de un avión que tiene un costo de ¢4.250.000.000, lo que constituye un 66 % del monto recaudado en ese año.

Además, cabe destacar que por Ley 9024 el porcentaje designado para el Ministerio de Seguridad corresponde al 95 % del monto total recaudado de impuestos a las personas jurídicas para los años 2012 al 2016. No obstante, a partir de 2017 el porcentaje corresponde al 90 %, esto por regir la nueva Ley 9428 de impuesto a sociedades.

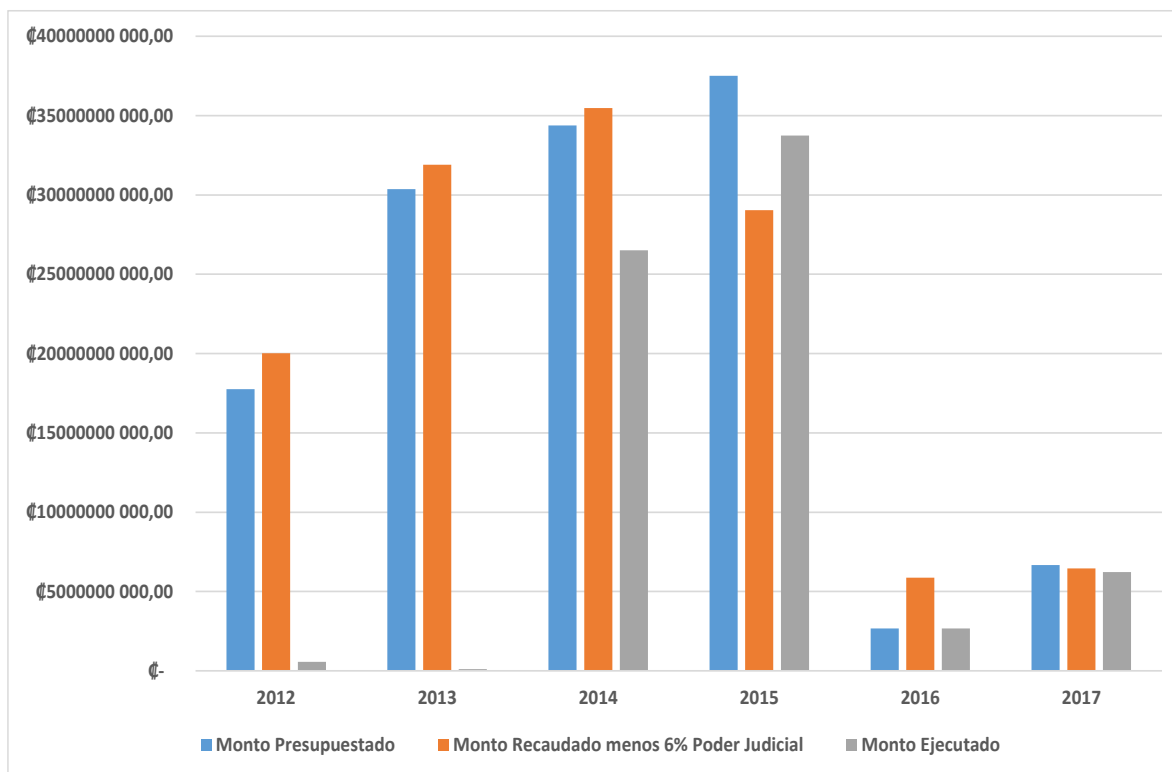


Gráfico 6.15. Cantidad Recursos Asignados, Presupuestados y Ejecutados por el Ministerio de Seguridad Provenientes de la Ley 9024 Años 2012-2017 (colones corrientes)

Fuente: datos obtenidos de la entrevista realizada el 14 de marzo del 2019 al señor Thomas Brealey, director Financiero Ministerio de Seguridad Pública.

Los datos que se reflejan el Gráfico 6.15 corresponden a los recursos recaudados, presupuestados y ejecutados por el Ministerio de Seguridad Pública desde el año 2012 hasta el 2017, según el impuesto ley 9024. Cabe destacar que, durante los primeros dos años de recibir el impuesto de la ley 9024, la ejecución fue muy baja, esto debido a que el dinero recibido se utilizó para cubrir el extralímite presupuestario que presentaba el Ministerio de Seguridad Pública en el Programa Anual Operativo para esos años.

Para el año 2012, el presupuesto se recibió mediante extraordinario publicado el 20 de diciembre de 2012, por lo que únicamente se contó con un día hábil (21 de diciembre de 2012), para llevar a cabo los procesos de ejecución; debido a esto la baja ejecución con respecto a la recaudación para ese año.

En cuanto al siguiente año (2013), el presupuesto de Impuesto a Personas Jurídicas financió parte del extralímite del presupuesto del programa operativo del Ministerio. El monto devengado para el ejercicio 2013 no se pudo determinar, ya que los recursos del Impuesto a Personas Jurídicas se incorporaron en la Ley de Presupuesto (C\$28.576 millones), por lo que el Ministerio de Hacienda no diferenció los recursos del impuesto de los recursos ordinarios.

En el caso del presupuesto extraordinario, los recursos de 2013 sí se identificaron, ya que se asignaron al subprograma 090-03 correspondiente a Seguridad Ciudadana; del citado subprograma se ejecutaron un monto de C\$99.499.133,70. Asimismo, se arrastró un monto de C\$1.651.681.565 para el periodo 2014, esto de acuerdo con la información proporcionada por el señor Brealey. Es importante agregar, que uno de los factores que afectó la más baja ejecución para este periodo (2013), es el hecho que el presupuesto extraordinario se publicó hasta el 05 de diciembre de 2013 y que los vehículos son importados, por lo tanto, no se pudo disponer de los recursos en el tiempo específico.

Según entrevista a la señora María Gabriela Marín de la Unidad de Servicios de Administración General de la Dirección General de Presupuesto Nacional, ante la consulta de la distribución de recursos de la Ley 9024 a las instituciones beneficiadas con el tributo, señaló:

Cabe señalar, que para el año 2013 lo incorporado en el presupuesto ordinario del Ministerio de Seguridad Pública no se identificó por medio de coetilla (coetilla quiere decir, comprobante de pago), porque se definió financiar parte del extralímite solicitado en ese año por el ministerio, sólo encontrarán los C\$1.786,00 millones que se incorporaron mediante presupuesto extraordinario (comunicación vía correo, 03 de setiembre de 2019).

Para el siguiente año 2014, la ejecución fue mayor, esto obedeció a que el monto que

recibió el Ministerio proveniente del impuesto a personas jurídicas Ley 9024 financió parte del extralímite presupuestario planteado por el Ministerio para ese año de todos los subprogramas operativos, en las partidas de Servicios, Materiales y suministros, así como Bienes duraderos.

Los recursos provenientes del impuesto se distribuyeron de la siguiente forma: en el presupuesto ordinario (C\$33.041 millones) y en un presupuesto extraordinario (C\$1.339,5 millones), según modificación presupuestaria publicada el 10 de diciembre de 2014. De esta manera, el monto total presupuestado para el 2014 corresponde a C\$34.380.500.000, citado en el Cuadro 6.16.

Para el periodo 2015, los recursos provenientes del impuesto a las sociedades se utilizaron para financiar el presupuesto ordinario y el presupuesto extraordinario del Ministerio de Seguridad. De los recursos provenientes del impuesto que se ejecutaron para este año, una parte corresponde al presupuesto ordinario y otra se empleó para financiar el extralímite presupuestario del Ministerio.

El monto recaudado fue de C\$29.039.150.369 y lo ejecutado fue de C\$33.733.910.442, es decir, con una diferencia de C\$4.694.760.072. Por lo tanto, en 2015 finalmente se ejecutó más de lo recaudado, situación que corresponde con una autorización para ejecutar en el 2015, parte del superávit presupuestario de que el Ministerio disponía, producto de subejecución presupuestaria de este destino específico de ley en años anteriores.

A continuación, para el año 2016, los recursos presupuestados corresponden con los recursos ejecutados, ambos con un monto de C\$2.679.000.000. En tal punto se destaca que el monto recaudado se duplicó con respecto al monto estimado de recaudación; caso contrario

con el monto ejecutado, en el cual corresponde con el monto presupuestado y representa solamente un 45,60 % del total recaudado.

Además, se debe hacer énfasis en que, para los años 2016 y 2017 los ingresos que provienen de esta ley 9024 son en su mayoría de personas jurídicas que se encuentran morosas en los periodos anteriores, por lo tanto, la recaudación es notablemente más baja.

Por último, para el año 2017, la suma ejecutada se incorporó en el presupuesto ordinario y extraordinario del Ministerio de Seguridad. Por esto, como lo refleja el Gráfico 6.15, los montos presupuestados, recaudados y ejecutados presentan un comportamiento similar.

6.3.1.2. Recursos ejecutados, según el MH

Por otra parte, de acuerdo con los controles que ejerce el Ministerio de Hacienda sobre el monto que se gira al Ministerio de Seguridad por concepto del impuesto a personas jurídicas Ley 9024, a continuación, se detalla en qué rubros se utilizaron estos recursos:

Cuadro 6.17. Recursos Ejecutados por el Ministerio de Seguridad Provenientes de la Ley 9024 Años 2015-2017 (colones corrientes)

RUBRO	2015	2016	2017	TOTAL
Servicios de ingeniería	₡ 1 500 000,00	₡ -	₡ 139 000 000,00	₡ 140 500 000,00
Textiles y vestuario	₡ 3 650 453 279,00	₡ 1 786 000 000,00	₡ 178 000 000,00	₡ 5 614 453 279,00
Equipo de transporte	₡ 1 771 320 372,00	₡ -	₡ 394 000 000,00	₡ 2 165 320 372,00
Útiles y materiales de resguardo	₡ 10 000 000,00	₡ 893 000 000,00	₡ 60 000 000,00	₡ 963 000 000,00
Repuestos y accesorios	₡ 304 830 000,00	₡ -	₡ 120 000 000,00	₡ 424 830 000,00
Mantenimiento de edificios y locales	₡ 1 130 245 256,00	₡ -	₡ -	₡ 1 130 245 256,00
Combustibles y lubricantes	₡ 7 190 850 852,00	₡ -	₡ -	₡ 7 190 850 852,00
Alimentación	₡ 220 068 954,00	₡ -	₡ -	₡ 220 068 954,00
Materiales y productos metálicos	₡ 5 500 000,00	₡ -	₡ -	₡ 5 500 000,00
Alimento y productos veterinarios	₡ -	₡ -	₡ 2 000 000,00	₡ 2 000 000,00
Maquinaria y equipo	₡ 289 300 000,00	₡ -	₡ -	₡ 289 300 000,00
Equipo de comunicación	₡ 150 872 000,00	₡ -	₡ -	₡ 150 872 000,00
Equipo y mobiliario oficina y educacional	₡ 36 000 000,00	₡ -	₡ -	₡ 36 000 000,00
Equipo y programas de cómputo	₡ 123 000 000,00	₡ -	₡ -	₡ 123 000 000,00
Edificios y alquiler de edificios	₡ 3 679 847 287,00	₡ -	₡ -	₡ 3 679 847 287,00
Servicios de agua y electricidad y otros	₡ 1 181 595 000,00	₡ -	₡ -	₡ 1 181 595 000,00
Servicio de correo y telecomunicaciones	₡ 1 242 465 000,00	₡ -	₡ -	₡ 1 242 465 000,00
Servicio de telecomunicaciones		₡ -	₡ -	₡ -
Servicios financieros y comerciales	₡ 1 315 022 000,00	₡ -	₡ -	₡ 1 315 022 000,00
Seguros	₡ 7 990 000 000,00	₡ -	₡ -	₡ 7 990 000 000,00
Pago de impuestos y deducibles	₡ 350 000 000,00	₡ -	₡ -	₡ 350 000 000,00
TOTAL	₡ 9 655 022 000,00	₡ 2 679 000 000,00	₡ 893 000 000,00	₡ 13 227 022 000,00

Fuente: datos proporcionados por la página *web* del Ministerio de Hacienda de los años 2015 al 2017.

Según lo señalado por el Ministerio de Hacienda en el Cuadro 6.17, entre los años 2015 al 2017 se le giraron un total de ₡13.227 millones, para atender las múltiples necesidades del Ministerio de Seguridad. Entre estas destacan los rubros de textiles y vestuario (con el fin de confeccionar los uniformes para los oficiales), equipo de transporte (para la compra de vehículos rurales, patrullas, cuadracillos y diferentes medios de transporte que requiera el ministerio para llevar a cabo con eficiencia la labor de velar por la seguridad en el ámbito nacional), útiles y materiales de resguardo (para la adquisición de materiales como armas y equipamiento útil para la labor de seguridad), entre otros.

Es importante mencionar que durante los primeros años en que estuvo al cobro el impuesto a sociedades (2012 al 2014) no se incluyen en el presupuesto ejecutado por el MSP los ingresos provenientes de la Ley 9024, ya que estos se registraron como parte del

extralimite con el cual se financió el MSP para sus diversos requerimientos.

Por el contrario, a partir de 2015, se incluyen los rubros de dinero por concepto de la Ley 9024, los cuales se implementaron mayormente en lo antes citado, sin embargo. Además, se brindó cobertura a necesidades como mantenimiento de edificios, repuestos, accesorios y combustibles (para medios de transporte), maquinaria y equipo, programas de cómputo, pago de seguros y de impuestos, servicios básicos, entre otros. Para el año 2016, se tomó en consideración en el presupuesto ejecutado los textiles y útiles, rubros que no pueden faltar para la institución.

Por último, para el año 2017, en el presupuesto se tomó en cuenta el mantenimiento para los animales, principalmente para los perros entrenados en la labor de encontrar drogas. Esto implica que hasta para el más mínimo detalle es de gran utilidad la transferencia de estos recursos útiles para todas las gestiones de la policía.

6.3.1.3. Forma en que ingresan los recursos al MSP

En la entrevista al señor Thomas Brealey, director financiero del MSP, comentó:

Los fondos recaudados por el impuesto a sociedades se registran como fuente de financiamiento. No se incorpora como una fuente, dado que debe haber primero una recaudación para incluirlo y ellos no esperan a la recaudación, por lo que hacen una estimación y se incluye en el presupuesto ordinario. Para ello, el MSP posee un límite en el presupuesto, y a su vez un extralimite presupuestario correspondiente a los recursos que provienen del impuesto a sociedades (comunicación personal, 12 de marzo de 2019).

Por eso, en el momento de hacer una compra de materiales, el MSP hace una proyección para calcular esos recursos, los cuales corresponden al presupuesto ordinario y se financian con la recaudación del tributo. Debido a esto, no se presentan informes ante la

Comisión de Gasto Público, porque esta solo recibe informes de forma certificada y con certeza de que esos recursos se ejecutaron. Además, el señor Brealey agregó que:

El MSP desde el año 2006 cuenta con un extralímite en el presupuesto, y que a partir del año 2012 este extralímite lo financia el impuesto a sociedades con la Ley 9024, con la distribución antes citada (95% para el MSP) (comunicación personal, 12 de marzo de 2019).

Por otra parte, el señor Brealey también indicó:

Desde el año 2017 con las directrices de restricción de gasto público que emitió el Gobierno, el Ministerio de Hacienda lo que hace es que mantiene el monto del presupuesto 2018 muy similar al del 2017, y a su vez el presupuesto del 2019 de forma muy parecida al del 2018. Según el informe de ejecución presupuestaria del MSP, con corte al 30 de junio de 2017, menciona que parte del presupuesto del Ministerio es financiado por ¢893.000.000 provenientes de recursos de personas jurídicas de conformidad con la Ley n.º 9024 (comunicación personal, 12 de marzo de 2019).

Para el 2018, de acuerdo con el informe de ejecución presupuestaria del MSP con corte al 30 de junio de 2018, se indica que parte del presupuesto del Ministerio es financiado por ¢17.766.000.000 provenientes de recursos de Personas Jurídicas, esto bajo la tutela de la nueva ley 9428. Por este motivo, el Ministerio cuenta para el 2019 con el mismo monto, ya que, según enfatiza el señor Brealey, independientemente de lo que se recaude, ese será el monto que el Ministerio de Hacienda le giraría al Ministerio de Seguridad. En este punto cabe señalar que el Ministerio de Hacienda lo que ha hecho es financiar el extralímite (límite presupuestario) que le transfiere al MSP con el impuesto a las sociedades.

En la actualidad, cuando se le gira el dinero al MSP, este monto incluye lo recaudado de conformidad con la Ley 9024 y con la Ley 9428, es decir, se mezcla la totalidad de estos fondos. Además, menciona que el Ministerio de Hacienda para llevar a cabo esta labor de control de los ingresos de estos recursos provenientes del impuesto a sociedades utiliza el

mismo personal y el mismo sistema, por lo que solo se encargan de ejecutar para el presupuesto ordinario.

6.3.1.4. Utilización de los recursos, según MSP

A raíz de la puesta al cobro del impuesto a las personas jurídicas Ley 9024, el monto recaudado sirvió para que el MSP pudiera cubrir múltiples necesidades, como la compra de patrullas desde el año 2014 para sus labores operativas de vigilancia o contención de la criminalidad. Debido a esto, una deficiente gestión de la recaudación traería graves consecuencias en cuanto al presupuesto que este Ministerio destina a estas actividades, lo que podría causar una disminución en sus tareas de protección a la ciudadanía y, consecuentemente, un incremento en los índices delictivos.

Para esto, la institución utilizó los recursos provenientes del impuesto a sociedades la Ley 9024 para adquirir diversos bienes necesarios para la entidad, los cuales se mencionan, a continuación.

Para empezar, en 2012, cuando inició el cobro del tributo, el MSP se vio beneficiado con estos ingresos, los cuales invierte en la compra de terreno y oficinas pertenecientes a la oficina Regional de la PCD en Alajuela.

Después, para el año 2013, los recursos se asignaron al subprograma 090-03 correspondiente a Seguridad Ciudadana, esto para la compra de vehículos, con lo que se generó el pedido de compra por concepto de 32 automóviles y 85 vehículos tipo rural. Es importante indicar que uno de los factores que afectó la ejecución para este periodo fue el hecho de que el presupuesto se publicó hasta el 05 de diciembre de 2013 y los vehículos se importan.

Para el año 2014, el dinero proveniente de la Ley 9024, financió parte del extralímite presupuestario de todos los subprogramas operativos, en las partidas de Servicios, Materiales y suministros, así como Bienes duraderos del Ministerio.

En cuanto al año 2015, los servicios que se ejecutaron con recursos de la Ley 9024 se clasifican en tres principales áreas: Servicios varios, materiales y suministros y, finalmente, compra de bienes duraderos. El uso de estos recursos en cada área señalada se detalla a continuación:

6.3.1.4.1. En servicios varios

1. El alquiler de 62 delegaciones, direcciones y programas preventivos del subprograma Seguridad Ciudadana.
2. El servicio de agua, energía eléctrica, servicios telefónicos, Internet, radio troncalizado de la Policía de Control de Drogas y Fuerza Pública.
3. El pago de 24.207 carné de agente de seguridad, 31.678 carné de portación y 4.947 carné de matrícula de armas, el pago de las primas de seguro de la Fuerza Pública correspondiente a riesgos de trabajo de cerca de 12.967 funcionarios, así como las primas de aproximadamente 2.700 equipo automotor.
4. La flota aérea del Servicio de Vigilancia Aérea, el mantenimiento y conexión de la planta eléctrica de la Policía de Control de Drogas.
5. El mantenimiento de los helicópteros y aeronaves del Servicio de Vigilancia Aérea, cancelación de marchamos y deducibles.

6.3.1.4.2. En cuanto a materiales y suministros

1. La compra de combustible, gas, aceites, lubricantes y alimentos y bebidas, de los centros gestores Policía Control de Drogas, Seguridad Ciudadana, Servicio Nacional de Guardacostas y Servicio de Vigilancia Aérea repuestos para la flota aérea y los vehículos de la PCD.
2. La compra por parte de la Fuerza Pública de 36.000 uniformes policiales de uso diario.
3. La compra de uniformes para la Policía Montada con 2.100 de Policeto, 300 trajes formales, 4.000 jackets, 300 y 6.000 trajes de fatiga.
4. La compra de pabellones, entre otros.
5. En el caso del Servicio de Vigilancia Aérea se destinó para la compra de uniformes propios del subprograma.

6.3.1.4.3. Con lo que respecta a los bienes duraderos

1. Los generadores marinos, motores fuera de borda, compra de equipo de transporte entre los que se encuentran: 213 motocicletas, 18 traslados de detenidos, 18 pick ups, 4 vehículos rurales, 2 microbuses, un cabezal, 105 bicicletas por parte la Fuerza Pública.
2. La compra de botes y canje de vehículos del subprograma Servicio Nacional de Guardacostas.
3. La Aérea adquirió pick ups con estos recursos.

4. La Policía de Fronteras compró un camión, 9 cuadraciclós y 5 vehículos rurales.
5. La compra de computadoras de escritorio y portátiles, servidores, ufed, fotocopiadoras por parte de la Policía Control de Drogas y la Policía de Fronteras.
6. La adquisición de armas, camarotes, congeladores, paneles solares.
7. Se llevó a cabo la construcción de la delegación de Corredores, obras complementarias en Peñas Blancas, por parte de la PCD, mientras que el Servicio de Guardacostas adquirió una casa prefabricada.

Posteriormente, para el año 2016, la totalidad de los recursos se encuentra en el centro gestor 090-03 Seguridad Ciudadana, en las subpartidas de textiles y vestuario, por lo que se compró uniformes. A la vez, en la cuenta Útiles y Materiales de Resguardo y Seguridad, se adquirieron botas y chalecos y, adicionalmente, se financió parte de la subpartida de equipo de comunicación para la compra de radios.

Por último, para el año 2017, los recursos se utilizaron principalmente en los centros gestores, subprograma 09005 en la subpartida de equipo de transporte para la compra de un avión, a la vez, en el subprograma 09004 en la subpartida de textiles y vestuario para la compra de uniformes. Del mismo modo, en la cuenta útiles y materiales de resguardo y seguridad para la adquisición de botas y chalecos, adicionalmente, financia parte de la subpartida de equipo de transporte para la compra de embarcaciones. En el Subprograma 090-03 Seguridad Ciudadana, en las subpartidas de textiles y vestuario, para la compra de uniformes; también en la cuenta útiles y materiales de resguardo y seguridad para la adquisición de botas y chalecos.

Además, financia parte de la subpartida de equipo de transporte y edificios. Por otra

parte, en el subprograma 09002 ENP, en la subpartida de servicios de ingeniería para la consultoría del área técnico policial en Pococí. En el subprograma 09001 en la subpartida de equipo de transporte para la adquisición de vehículos mediante compra y canje. En el subprograma 09006 en la subpartida de textiles y vestuario, alimentos para animales y productos veterinarios.

En virtud de lo anterior, se puede afirmar que los recursos por parte del Ministerio de Seguridad se invierten de conformidad con el destino que la ley 9024 establece, ya que los ingresos generados por este impuesto contribuyen a generar valor público, al mejorar las condiciones de los oficiales de seguridad pública, dotar al Ministerio de más cantidad de unidades en patrullas, uniformes, armas, chalecos, radios, entre otros, a la fuerza pública, policía de fronteras, policía montada, policía de control de drogas, vigilancia área y marítima. Esto para que puedan llevar a cabo en óptimas condiciones la labor de velar por la seguridad ciudadana, abarcando todos los sectores del país, tanto dentro de la Gran Área Metropolitana como zonas rurales, marítimas y aéreas.

Debido a esto la importancia de cobrar adecuadamente el impuesto, así como transferir estos recursos (por parte del Ministerio de Hacienda), para que el uso que se haga de estos en el Ministerio de Seguridad Pública sea de manera eficiente.

6.3.2. Ministerio de Justicia y Paz

La Ley 9024, en su artículo 11 establece el destino de los recursos producto de la Ley 9027 y en el inciso a) se refiere a que el 5 % total de este impuesto se destina al Ministerio de Justicia y Paz para financiar una parte la administración, gestión, fiscalización y recaudación del impuesto por parte del Registro Nacional y la otra parte para apoyar el

financiamiento de la Dirección General de Adaptación Social.

6.3.2.1. Recursos ejecutados, según el Registro Nacional

Con base en lo anterior se le consultó a la señora Sánchez del Departamento Financiero de la Dirección Administrativa del Registro Nacional, quien indicó cuál ha sido la distribución de los ingresos provenientes de la recaudación del impuesto a personas jurídicas Ley 9024, tanto lo designado para el Registro Nacional (en calidad de ente recaudador en ese momento), como lo dispuesto para la Dirección General de Adaptación Social, la cual, a la vez, lo direcciona al Patronato de Construcciones (comunicación vía correo, 13 de setiembre del 2019). Los datos se muestran en el cuadro a continuación:

Cuadro 6.18. Distribución del 5 % Destino Específico de Ley 9024 para Comisión Registro Nacional y DGAS (Patronato) Basado en Datos del Registro Periodo 2012-2015 (colones corrientes)

AÑO	RECAUDACION TOTAL LEY 9024	COMISIÓN REGISTRO NAL	COMISIÓN DGAS (PATRONATO)	RELACION % REG. NAL	RELACIÓN % ADAPTACION
2012	¢22.540.643.585	¢434.656.451	¢692.375.728	1,93%	3,07%
2013	¢36.080.240.641	¢200.000.000	¢1.604.012.032	0,55%	4,45%
2014	¢39.138.791.980	¢215.050.000	¢1.741.889.599	0,55%	4,45%
2015	¢32.906.785.905	¢596.772.300	¢1.048.566.995	1,81%	3,19%
	¢130.666.462.111	¢1.446.478.751	¢5.086.844.354	4,85%	15,15%

Fuente: datos proporcionados por la Licda. Magdalena Sánchez Chacón del Departamento Financiero de la Dirección Administrativa del Registro Nacional, así como datos de elaboración propia, los cuales son una estimación realizada, con base en información suministrada por la Dirección de Adaptación Social.

En el Cuadro 6.18 se detalla la suma total destinada para el Ministerio de Justicia, es decir, del 5 % asignado por la Ley 9024, la cantidad correspondiente para financiar la administración adecuada del impuesto por parte del Registro Nacional, así como el monto respectivo para apoyar el financiamiento de la Dirección General de Adaptación Social.

Según se muestra en el Cuadro 6.18, aumentaron desde el 2012 al 2015 (periodo en que se mantuvo vigente la Ley 9024), los ingresos provenientes del tributo, así como el porcentaje correspondiente (dentro del 5 %) a los destinos designados. En lo que prevalece la mayor proporción en recursos con un promedio entre 3 % y 4 % en términos generales para la Dirección de Adaptación Social, la cual, a la vez, direcciona estos fondos al Patronato Nacional de Construcciones. Consecuentemente, el Registro Nacional, de este monto global del 5 %, se deja una porción alrededor del 1 % en promedio para las labores administrativas de cobro del tributo.

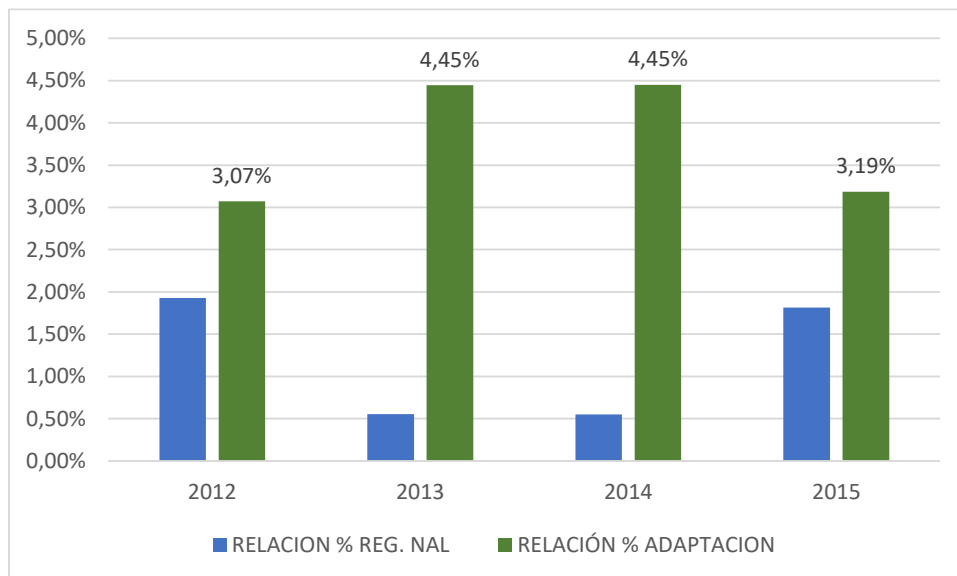


Gráfico 6.16. Distribución del 5 % Destino Específico de Ley 9024 para Comisión Registro Nacional y DGAS (Patronato) Basado en Datos del Registro Periodo 2012-2015 (colones corrientes)

Fuente: datos proporcionados por la Licda. Magdalena Sánchez Chacón del Departamento Financiero de la Dirección Administrativa del Registro Nacional, así como datos de elaboración propia, los cuales son una estimación realizada, con base en información suministrada por la Dirección de Adaptación Social.

Como se visualiza en el Gráfico 6.16, el mayor porcentaje en la distribución del 5 % se destina al Patronato de Construcciones Instalaciones y Adquisición de Bienes, que es una entidad adscrita al Ministerio de Justicia y Paz y que tiene como propósito contribuir al desarrollo de proyectos de la Dirección General de Adaptación Social.

En 2012 el Registro Nacional recibió del Ministerio de Hacienda una comisión mayor, un 1,93 %, comparado con los años posteriores para publicación de edictos en el Diario Oficial La Gaceta, para aquellas sociedades que deben tres o más periodos del impuesto a las personas jurídicas y están en proceso de disolución. En ese mismo año, el Patronato de Construcciones recibió del Ministerio de Hacienda un 3,07 % de ingresos y que, comparado con los siguientes años, resulta ser la menor recaudación para el financiamiento de la Dirección General de Adaptación Social.

En este punto es importante traer a colación lo mencionado por la señora Flora Bogantes Ovarés (2019) jefa del Departamento Financiero del PCIAB, ante la consulta hecha mediante correo electrónico, en función de que si el Patronato cuenta con algunas proyecciones de ingresos que le permitan identificar (para la elaboración de su presupuesto), el monto que puede percibir por concepto de la recaudación de la Ley 9024.

Ante esta interrogante la señora Bogantes manifestó que el monto no lo define el PCIAB, sino que es el Ministerio de Justicia y Paz el que dispone del monto, a partir de la recaudación y asignación del ente rector, por lo que no es posible estimar los ingresos por este concepto.

De igual manera, se le consultó a Flora Bogantes si el PCIAB cuenta con estados financieros que visualicen datos comparativos de recursos presupuestarios: asignados, presupuestados y ejecutados de la Ley 9024, a lo que respondió que no (comunicación vía correo, 30 de julio de 2019).

6.3.2.2. Recursos ejecutados, según el MH

El Ministerio de Hacienda, por otra parte, brinda información sobre el destino de los

ingresos generados por la ley 9024, esto a través de las leyes de presupuestos de los años 2012 al 2017 publicadas en su página *web*. En estos se desglosa el contenido sobre cómo fueron transferidos estos recursos a la junta administrativa del Registro Nacional, así como los transferidos al Patronato Nacional de Construcciones.

Cuadro 6.19. Distribución del 5 % Destino Específico de Ley 9024 para Comisión Registro Nacional y DGAS (Patronato) Basado en Datos del Ministerio de Hacienda Periodo 2012-2015 (colones corrientes)

AÑO	JUNTA DEL REGISTRO	PATRONATO	TOTAL
2012	₡ -	₡ -	₡ -
2013	₡ 200 000 000,00	₡ -	₡ 200 000 000,00
2014	₡ 208 000 000,00	₡ -	₡ 208 000 000,00
2015	₡ 789 600 000,00	₡ 1 184 400 000,00	₡ 1 974 000 000,00
2016	₡ -	₡ 141 000 000,00	₡ 141 000 000,00
2017	₡ 47 000 000,00	₡ -	₡ 47 000 000,00
TOTAL	₡ 1 244 600 000,00	₡ 1 325 400 000,00	₡ 2 570 000 000,00

Fuente: datos proporcionados por la página *web* del Ministerio de Hacienda de los años 2012 al 2017.

De acuerdo con los datos presentados por el Ministerio de Hacienda, para el año inicial (2012) en que comenzó a regir la Ley 9024, no hubo registro sobre cómo se emplearon esos recursos tanto para el Registro Nacional (como ente recaudador del tributo en ese entonces), como el Patronato Nacional de Construcciones, esto para apoyar a las labores de la Dirección General de Adaptación Social.

A continuación, para los años 2013, 2014 y 2017 solo se reportan ingresos para el Registro Nacional, mientras que, para el año 2016, solo se reportan ingresos para el Patronato Nacional de Construcciones. El único año en el que se transfirieron fondos a ambas instituciones fue el 2015.

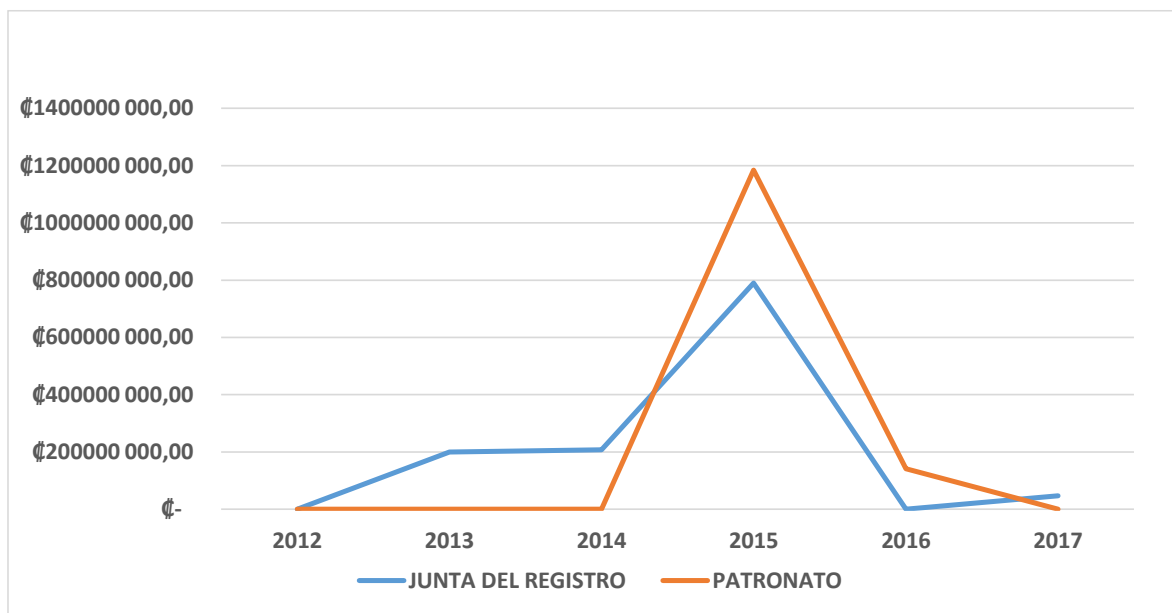


Gráfico 6.17. Distribución del 5 % Destino Específico de Ley 9024 para Comisión Registro Nacional y DGAS (Patronato) Basado en Datos del Ministerio de Hacienda Periodo 2012-2015 (colones corrientes)

Fuente: datos proporcionados por la página *web* del Ministerio de Hacienda de los años 2012 al 2017.

Como se muestra en el Gráfico 6.17, los fondos girados al Patronato superan en C\$394 millones a los remitidos al Registro Nacional, esto para el periodo del 2015, ya que es el único año en el que el Ministerio de Hacienda reportó en los montos ejecutados para ambas entidades, esto para comparar los destinos de ambas instituciones dentro del Ministerio de Justicia.

6.3.2.3. Utilización de los recursos del RN

En cuanto a los fondos del impuesto a las personas jurídicas, equivalente a un 2 % o menos, destinados al Registro Nacional para la administración, fiscalización y cobro de este tributo; las primeras gestiones para cobrar ese dinero se hicieron en diciembre del 2015, cuando el Registro Nacional contrató a Correos de Costa Rica por C\$118 millones para la notificación del cobro administrativo por morosidad del impuesto. Además, ese mismo mes,

se hizo una publicación de edictos de cobro en la Gaceta, la cual costó ¢166 millones. En 2016 el Registro Nacional se declaró incapaz de pagar ¢435 millones por publicar en la Gaceta los edictos para advertir de la disolución de 270.000 sociedades anónimas que merecen esa sanción debido a la morosidad.

6.3.2.4. Utilización de los recursos del PCIAB

Por otra parte, según entrevista vía correo electrónico a la señora María Gabriela Marín de la Unidad de Servicios de Administración General de la Dirección General de Presupuesto Nacional, ante la consulta sobre la distribución de recursos provenientes de la Ley 9024 a las instituciones beneficiadas con el tributo, respondió:

Con respecto al Ministerio de Justicia y Paz, usualmente el ministerio le transfería los recursos al Patronato de Construcciones para infraestructura penitenciaria, no obstante, en 2019 y en el proyecto de ley del 2020 los han destinado para financiar parcialmente la alimentación de las personas privadas de libertad y el personal de los centros de reclusión (comunicación vía correo, 03 de setiembre de 2019).

Del mismo modo, la afirmación anterior mencionada por la señora Marín la confirmó la señora Bogantes, directora financiera del PCIAB, quien mencionó que:

En el caso de las transferencias de capital, y debido a la necesidad de mantener el ritmo de crecimiento y el mantenimiento que requiere la infraestructura penitenciaria, se ha dispuesto por parte del Poder Ejecutivo la realización de transferencia de recursos del Presupuesto Nacional a través del Ministerio de Justicia y Paz, en cumplimiento de la normativa vigente. Además agrega que, el rubro de esta transferencia es el de mayor importancia en el presupuesto de Patronato de Construcciones, Instalaciones y Adquisición de Bienes y según lo disponga el Ministerio de Justicia y Paz, esta transferencia puede contar con recursos provenientes de la Ley 9024, aunque no es obligatorio que los mismos sean destinados al Patronato. (comunicación vía correo, 09 de agosto de 2019).

Es importante destacar que para llevar a cabo su función, en lo concerniente al recurso humano, el PCIAB se apega a lo establecido en la Ley 4762, específicamente indica que la

Junta Directiva del PCIAB que estará conformada por cinco miembros, lo que corresponde a los únicos recursos humanos que perciben algún ingreso por parte del presupuesto asignado al PCIAB.

Por lo tanto, el restante personal que ejerce funciones en esta instancia no recibe pago con el presupuesto aprobado, ya que el mismo artículo 14 de la ley supra mencionada, contempla que para el cumplimiento de sus funciones, la DGAS pondrá a disposición del PCIAB el personal necesario, para el desarrollo de sus funciones, ya sean ejecutivos, profesionales, técnicos, administrativos o de apoyo. Asimismo, en su organigrama cuenta con una junta directiva, una dirección ejecutiva (representado actualmente por el señor Arnoldo Mora Sequeira) y cuatro departamentos: Financiero, Infraestructura Penitenciaria, Gestión Administrativa y Gestión de Proyectos (Bogantes Ovares, comunicación vía correo, 30 de julio de 2019).

En cuanto a los recursos materiales del PCIAB los proporciona la DGAS, es decir, los vehículos, computadoras, mobiliario, papelería y accesorios de oficina, para las labores de Patronato de Construcciones, los suministra esta instancia, según lo establece la normativa (Bogantes Ovares, comunicación vía correo, 30 de julio de 2019).

6.3.2.5. Recursos del RN en control de ingresos (Ley 9024)

El Registro Nacional no solo desempeñó el papel de gestor de cobro del impuesto a sociedades de acuerdo con la Ley 9024, sino que, por otro lado, posee la figura de institución beneficiada (por ser parte del MJ en el destino del 5 % de los recursos) que capta los ingresos generados por el recaudo de este tributo. Por esta razón, se le consultó a la Licda. Magdalena Sánchez, del Departamento Financiero del Registro Nacional, si este contaba con recursos

tecnológicos y humanos, así como de estructura, que le permitieran llevar el control de los ingresos provenientes de la ley 9024. Ante esta cuestión, manifestó lo siguiente:

El control de ingresos de esta Ley se considera una actividad ordinaria, y la llevan a cabo por colaboradores de las áreas de Legal, Informática, Personas Jurídicas y Financiero (Tesorería) principalmente. El mantenimiento de la herramienta informática y padrón de morosidad está a cargo de Informática y Personas Jurídicas, Asesoría Legal atiende los eventos de índole jurídico que se presentan por la citada recaudación y el control de los recursos está a cargo del área de Tesorería en coordinación personal de la entidad bancaria en la cual se tiene la cuenta corriente donde se depositan los dineros y que brinda el soporte para el cobro mediante conectividad o recaudación en ventanilla (comunicación personal).

Por otra parte, en cuanto al registro, control y rendición de cuentas, alega que “la totalidad de los recursos percibidos por este tributo, han sido registrados y trasladados al ente competente, y sobre éstos siempre se ha rendido la información que ha sido requerida” (comunicación personal).

6.4. Implicaciones para la Administración Pública

De acuerdo con lo indicado por el periódico La Nación (2015), el monto recaudado por el impuesto a sociedades Ley 9024 a enero de 2015 fue de ₡7.392 millones, con el pago de 48.890 sociedades de un total de 553.153 sociedades inscritas en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional. Asimismo, de ese total de sociedades registradas, se esperaba recaudar un monto cercano a los 42.000 millones de colones.

Al tener en cuenta que el 95 % del total de los recursos recaudados por este impuesto se destina para el Ministerio de Seguridad Pública, en específico, para programas de seguridad ciudadana y combate a la delincuencia, el más afectado con la suspensión del cobro es este Ministerio y, por consiguiente, el ciudadano que recibe al final los servicios. Por lo tanto, el Gobierno de Costa Rica se comprometió a asignarle presupuesto al Ministerio de

Seguridad Pública con el objetivo de continuar con estos programas y no perjudicarlos en el 2016.

Por otra parte, según lo señala el Diario Extra (2015), la resolución de la Sala Cuarta de declarar inconstitucional el impuesto a las sociedades dispuesto en la Ley 9024 por la falta de publicidad, entre otras causas, deja un hueco en el presupuesto del país de entre 35 mil millones de colones y 40 mil millones de colones, para el año 2016. Esta situación agravaría el déficit fiscal, que fue de un 5.6 % en el 2015, vacío que busca llenarse con la entrada de nuevos tributos y el aumento del impuesto sobre el valor agregado.

Por la declaratoria de inconstitucionalidad a la Ley 9024 de impuestos a las sociedades, para el año 2016 el Registro Nacional no llevó a cabo el cobro del tributo, por lo que creó confusión en la ciudadanía y muchos representantes de entidades inscritas sujetas al cobro, decidieron no cancelar este impuesto, pues consideraron que con la suspensión se saldaría la deuda de años anteriores.

Paralelamente, según lo expone la Prensa Libre (2016), entre los meses de enero y mayo del 2016 el Gobierno dejó de percibir ₡22.000 millones por este tributo, lo que representa una caída aproximada del 85 % en tan solo 5 meses con respecto al monto recaudado del impuesto el año anterior, es decir, en 2015. En tanto, para ese mismo año, el Gobierno tuvo un nuevo proyecto de ley para el cobro de los impuestos a las sociedades, que se materializó con la nueva Ley 9428, la cual fue puesta en vigor a partir del 01 de setiembre de 2017.

Además, se debe destacar que de 2011-2012 se triplicaron las empresas que pidieron exoneración, como se menciona en el periódico La Nación (2013), en el que la jefa de la

Dirección de la Pequeña y Mediana Empresa del Ministerio de Economía, la señora Andrea Arias, indicó que:

En el 2011 existían unas 2.900 empresas registradas y en el 2012 aumentaron a 10.256 [...]. El Registro debe realizarse cada año y el Ministerio cuenta con un instrumento que pondera el valor de ventas, número de empleados y valor de activos para determinar el tamaño de la empresa, según un comunicado difundido por la entidad en agosto del 2011, cuando se anunció que estas empresas tienen este beneficio (p. 23 A).

Por lo anterior, es importante mencionar el artículo 8 de la Ley 9024, que señala que la exoneración de impuestos a las personas jurídicas aplica para las micro y pequeñas empresas que se dedican a actividades productivas de carácter permanente, por lo que excluye a las medianas empresas.

Capítulo VII. Propuesta de mejora para la recaudación del impuesto a las sociedades en Costa Rica

En este capítulo se pretende plantear en qué medida se puede optimizar el proceso de recaudación, tomando como referencia los factores mencionados, que repercuten en la recaudación tributaria, así como las implicaciones que genera el cobro del impuesto a las personas jurídicas en el marco de la Ley 9024, tanto para la ciudadanía como para la Administración Pública.

No obstante, antes de presentar una propuesta de mejora, es importante considerar la perspectiva de los diferentes actores inmersos en el proceso de recaudación. Esto para conocer desde el punto de vista de cada institución cómo se pueden subsanar las inconsistencias detectadas provenientes de las diversas partes que conforman la gestión de recaudo y qué estrategias de mejora podrían aportar a este proceso.

7.1. Diferentes perspectivas de los actores involucrados

Ante la consulta sobre la estrategia que proponen los diversos actores involucrados para que los contribuyentes morosos se pongan al día y salden la deuda por impuestos a las sociedades que tienen con el Estado, los entrevistados indicaron lo siguiente:

7.1.1. Posición del Registro Nacional

Por parte del Registro Nacional, el señor Álvarez, director del Registro de Personas Jurídicas, propone como estrategia para mejorar la recaudación:

El arreglo de pago, es lo más recomendable para el ciudadano, pese a que en realidad la deuda de los contribuyentes no es mucho dinero, el sistema de recaudación permite que las personas cancelen por períodos individuales, iniciando con el más antiguo;

Adicionalmente menciona que, pese a que en la Ley 9024 no están provistos los fraccionamientos de pago, si está fundamentado en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

7.1.2. Posición del Ministerio de Justicia y Adaptación Social

El Departamento Financiero de la Dirección Administrativa del Registro Nacional, adscrito al Ministerio de Justicia y Paz, es institución beneficiada por la recolección del impuesto a las personas jurídicas, según Ley 9024, ya que el 5 % captado se asigna a este Ministerio para financiar la administración adecuada, gestión, fiscalización y recaudación del tributo, además, para apoyar el financiamiento de la Dirección General de Adaptación Social.

Por lo tanto, desde su punto de vista, la señora Sánchez, alega:

Que la mejor propuesta para que las personas se pongan al día es el propiciar una nueva amnistía para el no pago de intereses y multas para las personas jurídicas morosas con este impuesto, propiciar facilidades o arreglos de pago y crear una fuerte campaña de información y comunicación para dar a conocer el beneficio otorgado a los contribuyentes morosos (comunicación personal, 20 de mayo del 2019).

Esta propuesta coincide con la prescripción de intereses promulgada y puesta en práctica con la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas y que venció en marzo del 2019 y publicitada en la página *web* del Ministerio de Hacienda.

Debido a lo anterior, esta acción de mejora expuesta por la funcionaria del Departamento Financiero del Registro Nacional, en general pretende generar valor público al buscar el bienestar de esta población sujeta al pago de impuestos a las personas jurídicas, pues no toma en consideración su capacidad de pago ante el Estado.

Por otro lado, se consultó a la Dirección General de Adaptación Social, pues parte de ese 5 % asignado por Ley 9024 es para financiar infraestructura penitenciaria, a lo que el señor Madrid, jefe Administrativo de la Administración Penitenciaria, comentó: “que dicha

dirección por no ser el ente recaudador, no puede opinar en que está fallando la entidad responsable de esta retención, por lo que con dicha afirmación ellos se mantienen al margen en este tema” (comunicación vía correo, 03 de julio de 2019).

7.1.3. Posición del Ministerio de Hacienda

Desde la óptica del Ministerio de Hacienda, el señor Guzmán, funcionario de la Dirección de Recaudación, manifestó que la única estrategia para que las personas perjudicadas salden sus deudas y se pongan al día con el tributo, es:

Aplicar lo que se estipula en el artículo 5 de la Ley Sanciones y Multas, lo cual aplica a las sociedades mercantiles, las empresas individuales de responsabilidad limitada y las sucursales de una sociedad extranjera, en su condición de contribuyentes de este tributo; así como las disposiciones contenidas en el capítulo II del título IV y en el caso de incumplimiento lo establecido en el artículo 57 y el título III, todos de la Ley n.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, incluida la reducción de sanciones prevista en su artículo 88. Basado en lo anterior, esta medida planteada como aspecto de mejora es un poco categórica, pues sugiere que el contribuyente pague a como dé lugar el tributo al mejor estilo de Nicolás Maquiavelo *el fin justifica los medios*, esto para presionar de alguna forma al ciudadano (comunicación vía correo, 21 de junio del 2018).

Aunado a lo anterior, el Lic. Rodríguez, subdirector de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras, de la Dirección de Recaudación del Ministerio de Hacienda opinó que la estrategia para mejorar la recaudación del tributo es:

La misma ley, esto por cuanto el Ministerio de Hacienda ejecuta una estrategia que puede generar miedo a los contribuyentes, dado que se elabora un listado de morosos, se envía al área legal y a su vez se envía al Registro Nacional con el fin de identificar quienes adeudan dicho impuesto, pues ya pasaron los tres periodos donde se puso al cobro, es decir, setiembre 2017 primer periodo, enero 2018 segundo periodo y enero 2019 tercer periodo; por lo que ya se pueden aplicar las sanciones legales contempladas en la ley. Sin embargo, agrega que a pesar de que muchas personas no cancelan a tiempo dicho tributo, este impuesto a las personas jurídicas es el que mejor que se recauda, porque como medida de presión las empresas necesitan estar al día para realizar cualquier tipo de trámite ante las instituciones, por lo que deben pagar de forma obligatoria para poder obtener la certificación de personería jurídica en el

Registro Nacional (comunicación personal, 03 de abril del 2019).

Es importante mencionar que el Ministerio de Hacienda en términos generales cuenta con una posición anuente a ayudar a las sociedades con el pago de sus obligaciones, al otorgarle de manera general al contribuyente el beneficio de lo que se conoce como Amnistía Tributaria, la cual se establece como medida por parte de la Dirección General de Tributación. Este planteamiento va de la mano con la posición expuesta por el Registro Nacional, específicamente lo señalado por la Licda. Sánchez del Departamento Financiero, quien apuntó como propuesta otorgar una prórroga a la amnistía a las personas jurídicas. La amnistía que promueve el Ministerio de Hacienda consiste en:

Exonerar al contribuyente del pago total de los intereses de las deudas correspondientes a las obligaciones tributarias devengadas en los periodos fiscales anteriores del 1 de octubre de 2017. Para ello el periodo otorgado por el Ministerio de Hacienda comprende del 4 de diciembre del 2018 al 4 de marzo del 2019 inclusive. Con dicha medida el Estado, procura que el contribuyente pueda hacer frente al pago del tributo a sociedades, para que éstas puedan tener más liquidez y puedan ponerse al día con mayor facilidad (Ministerio de Hacienda, s. f., s. p.).

7.1.4. Posición del Ministerio de Seguridad

En cuanto al punto de vista del Ministerio de Seguridad Pública, el señor Brealey, director Administrativo y Financiero de esta entidad propone como medida para bajar un poco la morosidad:

El generar conciencia en la población, pues la ciudadanía sabe que producto de esos fondos provenientes del impuesto son destinados para la seguridad. Además agrega que al menos en esta administración a través de la línea de la oficina de Comunicación y Prensa, les parece agresiva la campaña que se realiza en redes sociales para divulgar o bien *cacarear* los resultados o bien objetivos logrados en materia de seguridad, por ejemplo hace mención que se compraron helicópteros, embarcaciones, así como vehículos; por lo cual ellos piensan que ese mecanismo en redes sociales es el que más efectivo y que esto puede contribuir al tema de generar conciencia en la ciudadanía, dado que la población ha visto que se cuenta con muchas más patrullas,

y a su vez, su personal se encuentra bien uniformado (comunicación personal, 12 de marzo de 2019).

7.2. Propuesta de mejora del proceso de recaudación

Con base en lo anterior, tomando en cuenta las diferentes opiniones de las instituciones involucradas en el proceso de recaudación del impuesto a las personas jurídicas Ley 9024, así como del ciudadano común; en el presente trabajo se propone como estrategia de mejora las siguientes acciones.

7.2.1. Amnistía

La Ley 9635, que es la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, debería crear un transitorio para declarar una nueva amnistía tributaria con prescripción de multas e intereses para aquellos socios o miembros de la Junta Directiva de las sociedades sujetas al pago de impuestos a las personas jurídicas y que se encuentran morosas. De esta forma, solo tendrían que pagar el principal, lo que motiva al contribuyente a pagar menos y en un solo tracto.

7.2.2. No otorgar diversos servicios

De acuerdo con el artículo 5 de la Ley 9024 se establece una serie de sanciones y multas, sin embargo, entre estas no se contempla restricción alguna para diversos trámites pertenecientes a la Dirección de Servicios del RN. Debido a lo anterior, se sugiere aplicar otro tipo de sanciones que coaccionen al contribuyente moroso, para que se ponga al día con la deuda de este tributo, como no conceder la emisión de placas metálicas, permisos de salidas del país, ni títulos de propiedad a los vehículos cuya sociedad propietaria esté morosa; esto como medidas de presión.

Esto ya que en el RN se brindan varios servicios, por ejemplo, los que se llevan a cabo en el Subproceso de Placas o Sedes Regionales, los cuales abarcan: depósito, reposición, extravío de placas metálicas, o bien reposición del *sticker* y, en la actualidad, el contribuyente puede estar en condición de moroso, pero, de igual manera, puede hacer este trámite.

Asimismo, en la Plataforma de Servicios Digitalizados tampoco se le exige al contribuyente a estar al día en sus obligaciones tributarias, para reposición del título de propiedad del bien mueble o para gestionar un permiso de salida del país del vehículo. Por estas razones, se sugiere que entre las sanciones se debería incluir la prohibición de brindar este tipo de servicios hasta que el obligado tributario haga efectivo este pago y el funcionario constate que la sociedad está al día con el impuesto a las personas jurídicas y de no haberlo cancelado se le deniegue el trámite hasta que el sujeto pasivo haga efectivo el pago y se visualice en bases de datos.

7.2.3. Congelar cuentas bancarias

Asimismo, se sugiere incluir como parte de las sanciones que, si el contribuyente no paga a tiempo el impuesto a sociedades, el BCR (única entidad bancaria autorizada para el pago del tributo) proceda a congelar las cuentas bancarias de los accionistas dueños de las sociedades. De esta forma, estos socios se ven obligados a cumplir en manera expedita el pago de sus obligaciones tributarias.

7.2.4. Estandarización del proceso de recaudación

Resulta de trascendental importancia observar en forma integral el trazo que inicia, recorre y concluye la recaudación del impuesto a sociedades, según Ley 9024, como un proceso. Esto lleva a pensar que este proceso se asemeja a la descripción de lo que se conoce

como un sistema, el cual posee entradas y salidas de recursos.

Debido a lo anterior, si se considera el camino que recorre la recaudación de este tributo como un sistema integral, en el que participan diversas partes para al final obtener uno o varios resultados (propósito de la Ley 9024), el contemplar este proceso desde un enfoque sistémico lleva a plantear cuáles serían los beneficios que se podrían obtener si se estandariza el proceso de recaudación. Esto, a la vez, podría ser de gran utilidad para implementarlo en la cobranza de otros impuestos.

7.2.4.1. Sistema de Recaudación Ley 9024

Para llevar a cabo lo planteado en el párrafo anterior, se plantea el siguiente esquema, en el que se incluye cada parte involucrada en el proceso de recaudación. Se enlaza cada pieza del rompecabezas desde lo micro a lo macro, es decir, desde que el contribuyente representante de la sociedad hace el pago del tributo en ventanilla, hasta el destino final de los recursos para las instituciones beneficiadas con su recaudo.

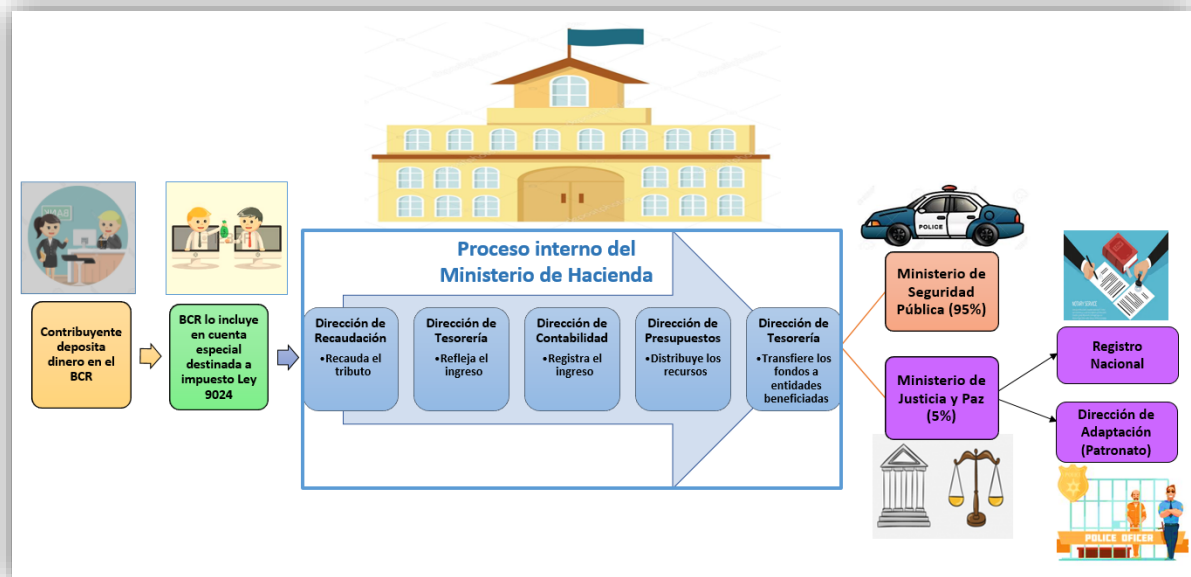


Figura 7.1. Esquema integral del proceso de recaudación

Fuente: elaboración propia.

De acuerdo con lo expuesto en la Figura 7.1, se puede ver todo el recorrido que se lleva a cabo en el proceso de recaudación del impuesto a sociedades Ley 9024, el cual se detalla, a continuación:

1. **Entradas o insumos (input):** el sistema de recaudación se da cuando del ambiente externo, entiéndase ciudadanía, surge el contribuyente quien se dirige a la ventanilla en la agencia del BCR y efectúa el pago del tributo con el empleado del Banco. Acto seguido, la entidad bancaria transfiere los fondos a la cuenta especial creada, según Ley 9024, a la que ingresan los dineros a las arcas del Estado, a través del MH. Por lo tanto, el representante de la sociedad como el BCR, son los actores que introducen los recursos al proceso con el pago del tributo.
2. **Proceso o transformación:** una vez ingresan los dineros al fisco, es decir, el MH

el cual representa a la Caja Negra, son procesados para el cometido destinado. Aquí se debe hacer un paréntesis, ya que en este proceso (sistema) se generan, a la vez, cuatro subsistemas como las Direcciones de Tributación (específicamente Dirección de Recaudación), Contabilidad, Presupuesto y Tesorería, los cuales no deben trabajar en forma aislada, sino de la mano, ya que como se vio en la Figura 7.1, van entrelazados entre sí y cada uno debe concatenar la información de los insumos de manera perfecta, sin errores (ya que se trata de la administración de fondos públicos). Por lo tanto, si uno de los subsistemas no hace bien su tarea, podría repercutir en la dependencia vecina y producir inconsistencias irreversibles, lo que dañaría todo el proceso de recaudo del tributo.

Debido a esto, es importante que se maneje minuciosamente cada función de cada dirección que interviene en el proceso en forma ordenada y no solo eso, aunque se sabe lo gigante que es el MH, eso no exime la gran responsabilidad que posee en el manejo de las finanzas públicas. Por este motivo, se propone que cada dirección conozca su propio subproceso, desde donde inicia hasta dónde finaliza su parte y más allá de eso, conozca *grosso modo* las tareas asignadas de las áreas vecinas (que conforma el proceso de recaudación) en función del trayecto que siguen los recursos. Por consiguiente, que se pueda crear un manual de procedimientos para dar una guía exacta y que nadie que participe en el proceso de recaudación se pierda en el camino.

- 3. Salidas o resultados (output):** una vez procesados los recursos, es decir, recaudados, ingresados a la Tesorería, registrados por la Contabilidad y asignados por Presupuesto, finalmente, la Tesorería los transfiere (salida) a las instituciones

beneficiadas. Con esto salen los recursos al destino por el cual se creó la Ley 9024.

4. **Retroalimentación (*feedback*):** como se indicó, la Contraloría y la A.L. funge como agentes que permiten que se ejecute el mecanismo de retroalimentar, con el fin de subsanar cualquier tipo de inconsistencia que se pudiera presentar.
5. **Ambiente:** este sin lugar a dudas es representado por la ciudadanía en general, ya que de los contribuyentes el pago del tributo y al final del proceso retorna al propio ciudadano con el uso de los recursos (recolectados con la ley), que los ministerios estatales, a la vez, emplearon en el cumplimiento de programas de seguridad ciudadana, así como mantenimiento a cárceles, entre otros anteriormente descritos.

7.2.5. Elaboración de Flujogramas

Por otra parte, se plantea la elaboración de dos flujogramas, uno para el Registro Nacional en el proceso del levantamiento de la prenda preferente o de la hipoteca legal preferente en los respectivos Registros de Bienes Muebles y Registro Inmobiliario, sanciones que están dispuestas en la Ley 9024. Asimismo, otro diagrama de proceso para el Ministerio de Hacienda, en cuanto al procedimiento para las solicitudes de fraccionamiento o arreglos de pago, función reciente, por lo que no cuentan con esta herramienta. La finalidad es establecer las responsabilidades, de manera que se genere sinergia entre los participantes del proceso y para ilustrar las tareas conforme el procedimiento.

7.2.5.1. Enfoque para el Registro Nacional (Flujograma)

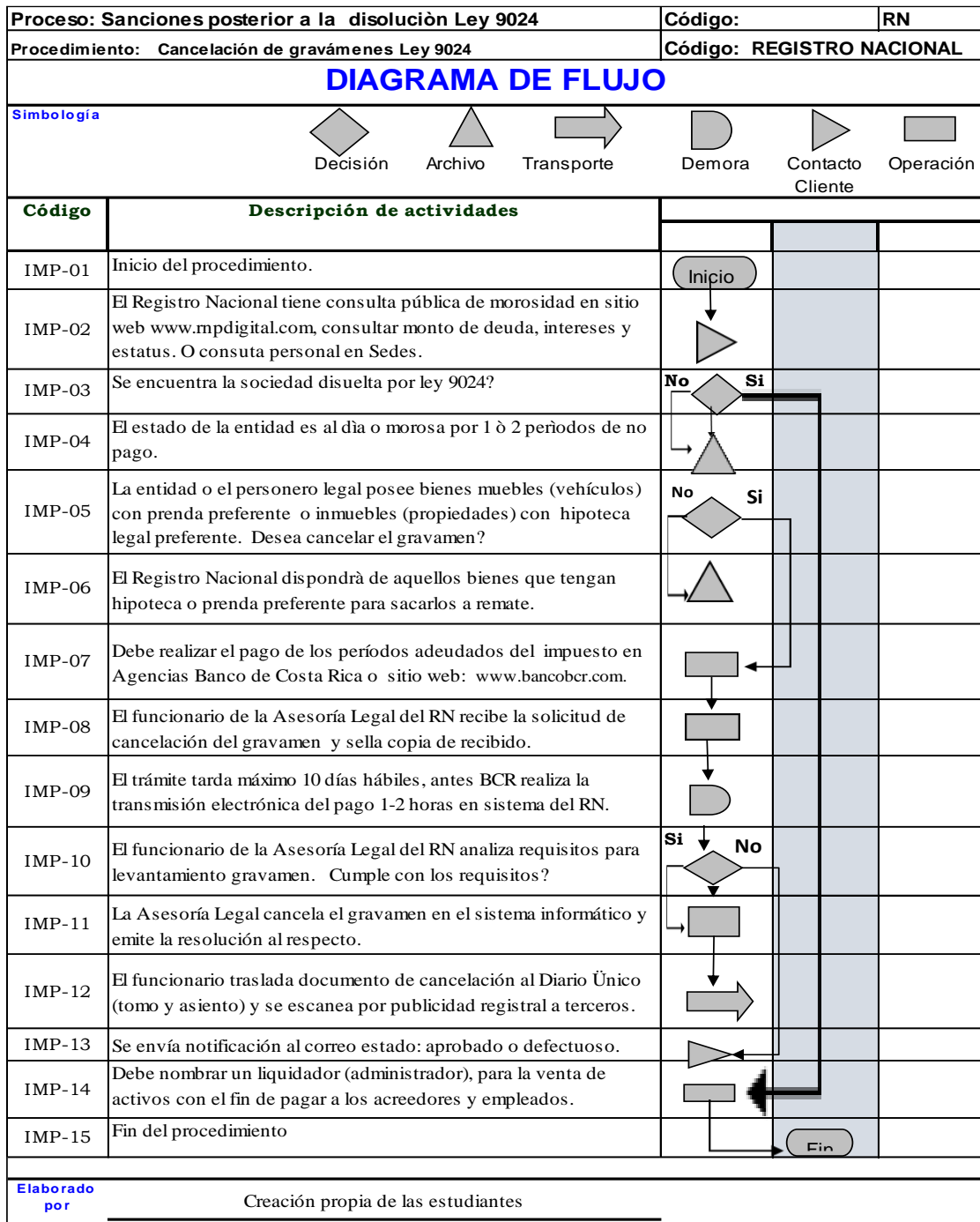


Figura 7.2. Flujograma del Proceso de Sanciones, según Ley 9024

Entre las sanciones estipuladas en la Ley 9024, se encuentra que para aquellas sociedades que están morosas tres o más periodos consecutivos se les hace una publicación

de un edicto en el Diario Oficial La Gaceta y, además, se les instruye a cada Registro que debe gravar los bienes que están inscritos a nombre de algunos de los miembros de la Junta Directiva con representación, o bien que estén a nombre de la entidad.

Para el caso de bienes muebles se les grava con prenda preferente y para inmuebles se grava con la hipoteca legal preferente y se le instruye al Diario para que les asigne citas de presentación al documento y se escanee para brindar la publicidad registral.

Para efectos del levantamiento del gravamen se requiere que el contribuyente cancele los periodos de morosidad en el Banco de Costa Rica y, posteriormente, deberá llevar a cabo la gestión de levantamiento en la Asesoría Jurídica de cada Registro. Asimismo, el interesado deberá pagar a un notario público para declarar bajo fe de juramento sobre su situación financiera y sobre la imposibilidad de pagar los impuestos a las personas jurídicas.

La resolución de cancelación del gravamen ordena al registrador a suprimir el gravamen de su estado actual y trasladar esta información a los movimientos históricos que al efecto se lleva cada Registro.

7.2.5.2. Enfoque para la Dirección de Tributación Directa (Flujograma)

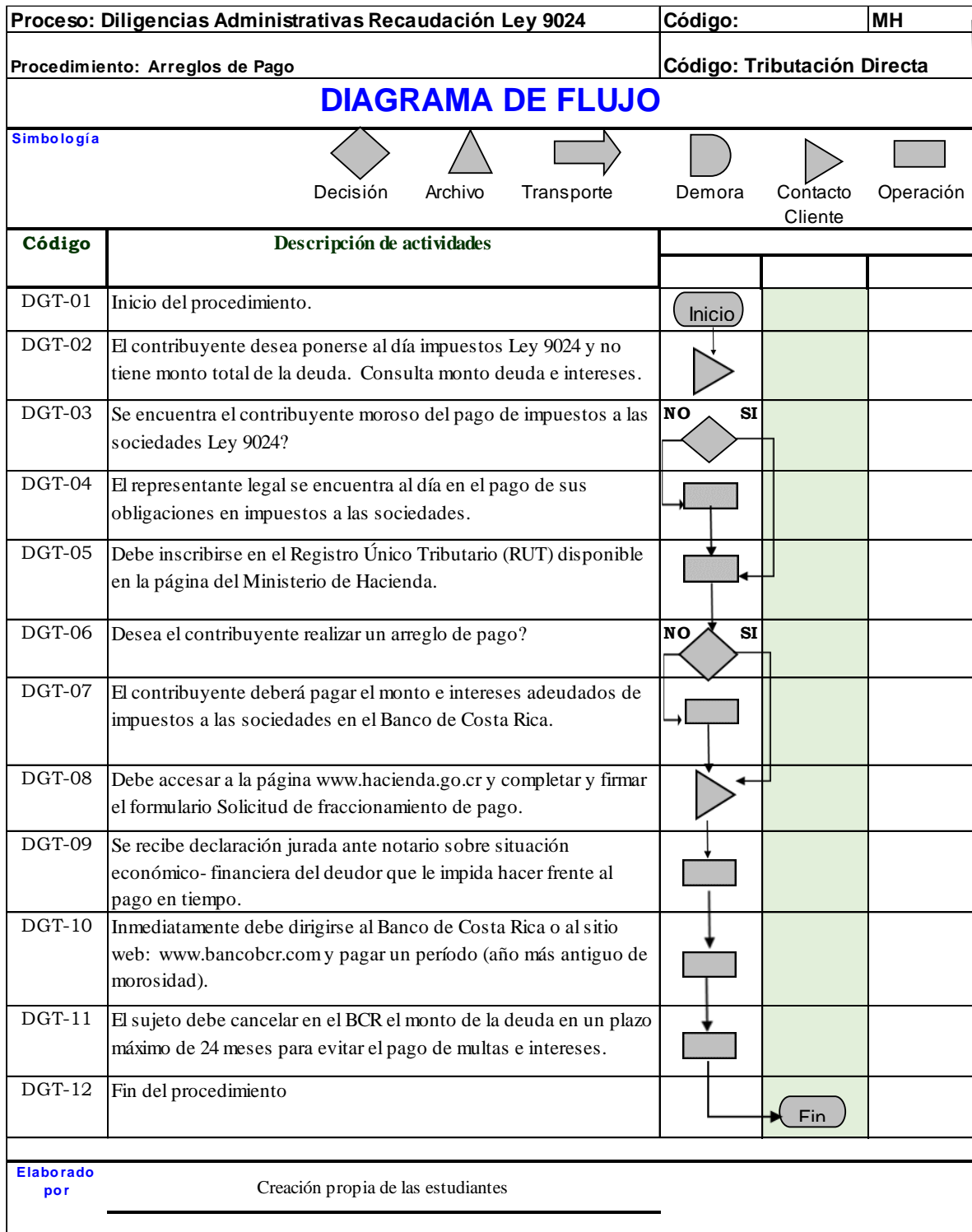


Figura 7.3. Flujograma del Proceso Arreglos de Pago, según Ley 9024

Según resolución DP-R-004-2019 de fecha 22 de abril del 2019 de la Presidencia de

la República, se declara que el órgano competente para diligenciar la tramitación de los expedientes administrativos correspondientes a gestiones derivadas del cobro del impuesto a las personas jurídicas, creado mediante la Ley 9024, es la Dirección General de Tributación Directa del Ministerio de Hacienda, la cual debe entrar a conocer los expedientes que al día de hoy se encuentran pendientes, previa coordinación con el Registro Nacional.

Los arreglos de pago son una actividad administrativa y que antes estuvo supeditada al Registro Nacional, a través de la Contraloría de Servicios con personal capacitado debidamente, pero al comunicar de esta disposición a las altas autoridades, se trasladan los expedientes de arreglos de pago, prescripciones y otros para la Dirección de Hacienda.

Al diseñar este flujograma se tomó como modelo el proceso de arreglos de pago que anteriormente llevó el Registro Nacional, amparado en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su artículo 38 y del Reglamento de Procedimiento Tributario artículos 186 y 190, demostrando mediante declaración jurada la imposibilidad de pagar la obligación tributaria, por lo que contará con 24 meses para pagar la totalidad de la deuda, debiendo pagar el periodo más antiguo.

El arreglo de pago y cancelar en tractos detiene el incremento y el cobro de más intereses moratorios hasta el momento de formalización del arreglo de pago de cancelación total del adeudo. Ante el incumplimiento de uno de los tractos pactados, volverá a contabilizarse el cobro de interés.

Ante la consulta sobre cuál estrategia proponen para que los contribuyentes morosos se pongan al día y salden la deuda por impuestos a las sociedades que tienen con el Estado, los actores entrevistados se refieren de la siguiente manera.

El señor Álvarez manifestó que:

Lo ideal es el arreglo de pago, en realidad la deuda no es tanta plata y el sistema de recaudación permite que la gente pague de período en período. Importante es tomar en cuenta que lo que no está provisto en la Ley 9024 si está en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, como son los arreglos de pago. Al principio no se hacía lo del arreglo de pago porque había mucho conflicto por el recurso de inconstitucionalidad y no se hacía nada hasta que se resolviera, una vez que se resolvió y se declaró algunos artículos inconstitucionales, se pide una ampliación a la Sala para que nos diga si aplica o no aplica o no aplica ya que declaró inconstitucional los artículos más importantes de la ley. Entonces se hace la consulta a la Procuraduría General de la República qué hago y es donde ya se comienzan a tomar acciones, pero antes no porque le podía caer todo el mundo, porque la ley desde el principio es híbrida (comunicación personal, 31 de mayo del 2018).

El señor Guzmán de la Dirección de Recaudación indicó que:

la única estrategia para que los sujetos pasivos salden sus deudas y se pongan al día con el tributo es, aplicar lo que se estipula en el artículo 5 de la ley Sanciones y multas. Serán aplicables a las sociedades mercantiles, las empresas individuales de responsabilidad limitada y las sucursales de una sociedad extranjera, en su condición de contribuyentes de este tributo, las disposiciones contenidas en el capítulo II del título IV y en el caso de incumplimiento lo establecido en el artículo 57 y el título III, todos de la Ley n.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, incluida la reducción de sanciones prevista en su artículo 88 (comunicación vía correo, 21 de junio del 2018).

El Registro Nacional no podrá emitir certificaciones de personería jurídica, certificaciones literales de sociedad, ni inscribir ningún documento a favor de los contribuyentes de este impuesto que no se encuentren al día en su pago. De igual manera, los notarios públicos que emitan certificaciones de personería jurídica y certificaciones literales de sociedad a los contribuyentes que no se encuentren al día con el pago de este impuesto deberán consignar su condición en el documento respectivo.

Para estos efectos, los funcionarios encargados de la inscripción de documentos estarán en la obligación de consultar la base de datos que levantará la Dirección General de

Tributación, por lo que deben cancelarles la presentación a los documentos de los morosos. Los contribuyentes de este impuesto que se encuentren morosos no podrán contratar con el Estado o cualquier institución pública.

Las deudas derivadas de este impuesto constituirán hipoteca legal preferente o prenda preferente, respectivamente, si se trata de bienes inmuebles o bienes muebles propiedad de las sociedades mercantiles, empresas individuales de responsabilidad limitada o sucursales de una sociedad extranjera o su representante.

Por ende, se debe normalizar el procedimiento desde que ingresan los montos del impuesto a las sociedades en el Ministerio de Hacienda para ordenar los procesos y establecer las responsabilidades de cada quien, ya que no hay coordinación entre las partes y no hay responsabilidades claras.

Capítulo VIII. Conclusiones y recomendaciones

8.1. Conclusiones

Una vez conocidos en detalle los capítulos anteriores acerca de todo el proceso que se lleva a cabo en la recaudación del impuesto a sociedades, conforme a la Ley 9024, de acuerdo con los cuatro objetivos principales del presente trabajo de investigación, como la descripción del proceso, los factores que inciden en este, así como sus repercusiones y su propuesta integral de mejora, se llega a las siguientes conclusiones:

1. En cuanto al comportamiento que presenta este impuesto a personas jurídicas en otros países en comparación con Costa Rica, se determinó que en el caso de España no contempla ninguna excepción, ya que no existe diferencia en el tipo de sociedades, sean estén micro o pequeña empresa, cooperativas, partidos políticos, mutuales, entre otros.

De forma similar, Nicaragua, aplica la carga impositiva a todas las entidades con base en el capital que posee y no con base en su estatus, es decir, no diferencia si es activa o inactiva. Sin embargo, en Costa Rica se exime del cobro del tributo a las entidades de micro y pequeñas empresas inscritas en el Ministerio de Economía, así como cooperativas, asociaciones, fundaciones sin fines de lucro, sociedades civiles, fondos de inversión, fideicomisos, partidos políticos, entre otros.

2. Se logró examinar a fondo el comportamiento que tuvo la recaudación del impuesto a sociedades Ley 9024, a través de la triangulación de investigadores como recurso metodológico. Esto permitió obtener un panorama más amplio en torno a todo el proceso que se lleva a cabo en la recaudación del impuesto a

personas jurídicas (Ley 9024), ya que al conocer con detalle los diferentes puntos de vista de los actores inmersos en el proceso, como el Registro Nacional y el Ministerio de Hacienda (con sus distintas direcciones adjuntas), así como sus destinatarios finales para los cuales se creó el impuesto, como Ministerio de Seguridad y Ministerio de Justicia y Paz; se consiguió poner en perspectiva en forma ordenada cuál fue el objetivo de recaudar este tributo, así como la distribución de estos recursos en las diferentes subpartidas presupuestarias que posee cada una de las instituciones beneficiadas.

3. Una vez revisados los alcances de la Ley 9024, se puede concluir que esta no toma en cuenta la naturaleza del negocio, el capital social aportado por los socios, ni el monto de las utilidades netas, pues grava por igual a todas las sociedades que se encuentran activas e inscritas en el Registro de Personas Jurídicas, las cuales pagan el mismo valor.

En este sentido, es indiferente si se trata de entidades de baja productividad como una floristería o una empresa reconocida que se dedica a la venta de automóviles cuyas ganancias son millonarias. Esto podría propiciar una desigualdad económica para los contribuyentes en el cobro del tributo, pues para algunas personas jurídicas puede no representar mucho el costo que implique el pago del impuesto al Estado, mientras que para otros implicaría un gran esfuerzo por la carga impositiva (incluso cuando la sociedad no genere utilidades).

De lo contrario debe asumir las consecuencias legales por el no pago, por ejemplo, su propia disolución o en caso menor, pero siempre en forma negativa, aumentaría el nivel de morosidad entre los contribuyentes y esto, a la vez, afectaría las

finanzas en la Administración Pública.

4. Por otro lado, según la Ley 9024, las sanciones por el no pago del impuesto a las sociedades recaen en forma directa en las personas que sean parte de la Junta Directiva, que poseen un cargo con representación judicial y extrajudicial en la sociedad, ya que se verían afectados sus bienes inmuebles o muebles inscritos con el gravamen de prenda legal o hipoteca legal preferente, según corresponda. Por lo tanto, se podría afirmar que el no pago del tributo afecta indirectamente en el patrimonio suscrito ante el Registro Nacional de los dueños de sociedades y constituye una medida de presión para que la persona morosa pague la deuda.
5. La investigación logró determinar que la Ley 9024 exime del pago de impuestos a las sociedades a aquellas que estén inscritas como micro o pequeña empresa en el Ministerio de Economía, Industria y Comercio. Además, se eximen también del pago de este tributo: fundaciones, asociaciones, cooperativas, fideicomisos, fondos de inversión, partidos políticos, entidades creadas por ley especial y otras. Esta situación propició que muchas entidades se registraron en el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC) como micro o pequeña empresa, con el fin de acceder a la exoneración del impuesto a las sociedades jurídicas.
6. Aunado a lo anterior, cabe mencionar que, en la actualidad, los socios y representantes de sociedades han optado por constituir la persona jurídica bajo la figura de sociedad civil y no sociedad anónima, ya que si la registran como sociedad anónima, o bien mercantil, son parte de las entidades que deben pagar el impuesto a las Personas Jurídicas, mientras que las de carácter civil no lo pagan. Esta situación constituye un portillo abierto para que se genere el fenómeno de

elusión en Costa Rica, al querer evadir en forma legal la carga tributaria.

7. Existe muy poca comunicación entre las distintas partes que componen todo el proceso de recaudación del impuesto, es decir, cada institución se limita a conocer lo que le corresponde a tramitar en el proceso, incluso no hay claridad sobre cuáles funciones desempeñan las otras entidades que también participan. Particularmente, dentro del gigante aparato institucional del Ministerio de Hacienda, para reconstruir el diagrama de procesos, con la finalidad de darle el seguimiento a la ruta que tienen los ingresos provenientes de la Ley 9024, fue necesario tener que acudir a cada dirección perteneciente a este ministerio, para sustraer la información de la parte que a ellos les corresponde (a lo micro) y juntar todas las piezas del proceso de recaudación en el ámbito global (a lo macro). Esto, a la vez, enlazarlo con los otros ministerios a los que se dirige el dinero recolectado, como Ministerio de Seguridad y Justicia y Paz.

8. El pago del impuesto a sociedades, según Ley 9024, solo puede hacerse en un único medio de pago, a través del Banco de Costa Rica, ya que es el único que tiene convenio de recaudación con el Registro Nacional. Esto restringe, de cierta manera, al contribuyente a pagar exclusivamente en esta entidad bancaria, incluso cuando tenga cuentas en otras entidades financieras, pues deben trasladarse por fuerza hasta alguna agencia del BCR en forma física y adaptarse al horario de la sucursal bancaria, o bien hacerlo por medio de su página *web*.

Esto constituye una limitante para los dueños de sociedades, pues no todos están familiarizados con el sitio *web* del BCR y, en otros casos, a pesar de que hay múltiples oficinas en todo el país, el contribuyente debe desplazarse en algunos

casos desde áreas remotas (si se trata de un campesino) donde no hay agencias de este banco en particular, lo que puede propiciar su condición de moroso con relación al impuesto.

9. En cuanto a la publicidad de la Ley 9024, a pesar de que el Registro Nacional en su momento se esforzó en promocionar y difundir el cobro del impuesto a sociedades, mediante edictos de ley, publicaciones en la Gaceta, por medio de diversos medios de comunicación, esto no fue del todo suficiente, por lo que, a la vez, generó un desconocimiento entre los contribuyentes que tenían que pagar el impuesto. Incluso muchos ciudadanos no se habían percatado de las consecuencias de no pagar en el plazo establecido, pues cuando pretendían hacer el pago, su sociedad ya se encontraba disuelta o debían cancelar intereses moratorios, entre otras sanciones establecidas en la normativa.
10. En la parte de divulgación de la Ley 9024, particularmente con la notificación de cobro administrativo, a pesar de que el Registro Nacional en su gestión cobratoria del tributo estableció un convenio con Correos de Costa Rica, esto para tener el alcance de informar a las sociedades pendientes de pago sobre su situación de morosidad; no tuvo el éxito esperado, ya que no logró comunicar en su totalidad a los contribuyentes del impuesto a personas jurídicas bajo Ley 9024. Lo anterior debido a que la naturaleza propia del Registro Nacional es registrar bienes y no el cobro de tributos, por ende, no tenía la experiencia en este tema.
11. El Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales posee un impacto positivo para efectuar la recaudación en forma eficiente a las sociedades sujetas al pago del impuesto, de acuerdo con el último dígito de la cédula jurídica. Esto implica

que esta plataforma del Banco Central permite registrar un sinnúmero de sociedades, por lo que el Ministerio de Hacienda y el Registro Nacional pueden disponer de esa plataforma para aplicar las sanciones correspondientes conforme lo establece la ley y localizar a los socios de las entidades para notificarlos.

12. Otro aspecto que se verificó es que la interconectividad que tiene el Banco de Costa Rica con el sistema de Registro de Personas Jurídicas es lento para transmitir electrónicamente las cédulas jurídicas que cancelaron el tributo, ya que el contribuyente debe esperar una hora o más para que se cargue el enlace al sistema de personas jurídicas y, a la vez, que pueda solicitar una certificación de personería jurídica en Sedes del Registro Nacional o en el portal de servicios de su sitio *web*.

13. Inicialmente, se había asignado al Registro Nacional como el encargado de cobro, no obstante, la Procuraduría General avalado por el presidente de la República, determinó que la única función del Registro Nacional es la recaudación del impuesto y lo limitó a percibir en forma exclusiva las cuotas tributarias adeudadas de los periodos 2012 al 2015.

Lo anterior implica que cualquier otra gestión relacionada con la deuda tributaria (arreglos de pago, prescripciones, entre otros) corresponde a la Dirección de Tributación Directa; por lo que se puede concluir que desde un inicio hubo un mal diseño de la Ley 9024, al asignar funciones de recaudación (propias de la Administración Tributaria) a una institución como el Registro Nacional, cuya actividad principal es registrar, no cobrar un tributo.

14. La Contraloría General de la República tuvo que intervenir en la recaudación del impuesto, pues exigió a la ministra de Justicia aplicar las sanciones correspondientes a las sociedades morosas que no han pagado tres o más periodos consecutivos el impuesto; por lo que si no pagan se le debe disolver la sociedad y, además, gravar los bienes inscritos a nombre de la entidad. Además, recalcó que las sumas que se dejen de pagar deben someterse a cobro administrativo, en caso contrario se tienen que elevar los expedientes a cobro judicial.
15. La sanción de no emitir certificaciones a las empresas morosas no surtió el efecto esperado, ya que esto dejó un portillo abierto, pues existen las certificaciones literales e informes registrales de cédulas jurídicas. Por ende, los socios morosos del pago del impuesto podían solicitar la certificación literal que contenía la misma información que incluía la certificación de personería jurídica y con ese documento los sujetos pasivos gestionaban trámites diversos, como si la sociedad estuviera al día con los tributos.
16. La declaratoria de inconstitucionalidad del impuesto a las personas jurídicas, según Ley 9024, empezó a regir en 2016, lo cual dejó un hueco fiscal en las finanzas públicas, entre ¢35 mil millones y ¢40 mil millones, lo que corresponde al monto recaudado por ese tributo en 2015. Esto implica que la Administración Pública dejó de percibir recursos para los programas de combate a la inseguridad ciudadana, entre otros, para los que estaba creado el tributo.
17. Los montos que el Ministerio de Hacienda estimó en el presupuesto y que, a la vez, transfirió a los ministerios beneficiados con la Ley de Impuestos a las Personas Jurídicas con la Ley 9024, son inferiores al monto real recaudado. Con

esto se podría afirmar que al inicio el Ministerio de Hacienda no esperaba tener un nivel alto de captación de estos recursos provenientes del impuesto, probablemente porque como es un nuevo tipo de producto en impuestos en Costa Rica, no se sabía a ciencia cierta cuál sería su comportamiento al inicio y durante los años en los que estuvo en vigor y, a la vez, cuál sería su nivel de eficacia en su recaudación.

18. Como resultado de la investigación, se determinó que los montos estimados por el Ministerio de Hacienda en torno a la recaudación del impuesto a sociedades no son los mismos que reportó el Registro Nacional; debido a que los montos del Ministerio de Hacienda son 30 % superiores con respecto a los estimados por el Registro. Esto genera una controversia entre las versiones de cobro que manejan ambas entidades involucradas en el proceso de recaudación del tributo, ya que, según alegaron algunos diputados del parlamento costarricense, estas cifras podrían estar sobrestimadas por parte de la Administración Tributaria.

19. El dinero que recibió el Ministerio de Seguridad, por concepto de los ingresos provenientes del impuesto a sociedades con la Ley 9024, se ha utilizado para financiar el extralímite en el presupuesto, esto desde el año 2012 (período en el que entró en vigor la Ley 9024) hasta la fecha. A partir de 2017 en adelante, el Ministerio de Seguridad es financiado por un monto de ₡17.766 millones, el cual incluye la totalidad de lo recaudado entre ambas leyes 9024 y 9428.

Por lo tanto, el Ministerio de Seguridad afirmó que independientemente del monto que recaude el fisco del impuesto a sociedades, el Ministerio de Hacienda le transferiría al Ministerio de Seguridad el mismo monto de los ₡17.000 millones.

Esto a pesar de que para los años 2018 y primer semestre del 2019, el Ministerio de Hacienda registró más de ¢22.000 millones por año por el cobro al impuesto a personas jurídicas; al Ministerio de Seguridad se le transfirió la misma cantidad (los ¢17.766 millones), cuando lo correcto es que se le remita el 95 % que le corresponde al Ministerio de Seguridad conforme lo establece la Ley 9024, del total recaudado por el impuesto a sociedades.

20. A pesar de que la Ley 9024 estipula en su artículo trece sobre la importancia de que los entes beneficiados por la recaudación del impuesto a sociedades emitan un informe semestral ante el parlamento, en el que se detalle en qué invirtieron los recursos en sus respectivos presupuestos de gastos, el Ministerio de Seguridad no lo hace de acuerdo con la normativa, sino que hace una estimación del monto ejecutado y se lo reporta al Ministerio de Hacienda, que al final es el que presenta el informe ante la Comisión de Gasto Público de la Asamblea Legislativa en la rendición de cuentas.

21. Del 5 % de los recursos que se designan al Ministerio de Justicia y Paz, se giró al Registro Nacional el 2 % para cubrir en parte los gastos administrativos a los que tuvo que incurrir por poner al cobro el tributo. El 3 % restante se le giró a la Dirección General de Adaptación Social, sin embargo, al consultar sobre el uso de los recursos desconocen el tema y, a la vez, refirieron al Patronato de Construcciones, que al final es el beneficiario en el destino de estos fondos.

Por lo tanto, este factor constituyó una limitante en la información recolectada, ya que los datos obtenidos por medio del Patronato de Construcciones fueron escasos y poco claros sobre el desglose en que se invertían realmente los recursos en esta

institución, debido a que no existen informes de transparencia ni en la página *web* de la Dirección de Adaptación Social, ni en la página *web* del Patronato de Construcciones, que puedan dar referencia sobre estas cifras.

22. El Ministerio de Hacienda trasladó al Registro Nacional un aproximado del 2 % o menos de la recaudación por la Ley de Impuestos a las Personas Jurídicas, lo que representó para esta institución muy pocos recursos. Esta situación probablemente se debe a que para el año 2016, cuando inició el proceso de sanciones de disolución para aquellas sociedades que tuvieran tres o más periodos consecutivos de no pago, no les alcanzaron los recursos para publicación de edictos en el Diario Oficial La Gaceta, que advierte a los contribuyentes de la disolución, ya que para disolver 270.000 sociedades se debía pagar a la Imprenta Nacional la suma de ¢435 millones. La estrategia que utilizó el Registro Nacional fue notificar solamente a aquellos contribuyentes que tuvieran bienes muebles e inmuebles inscritos, ya que la garantía de pago sería el gravamen prendario o hipotecario.

23. Según las proyecciones que se hicieron entre los años 2016 y 2019, dejar de cobrar el impuesto a sociedades bajo la Ley 9024 al derogarse, representó dejar de recibir ingresos para el Estado por un monto cercano a ¢294.840 millones. Estos recursos pudieron utilizarse en las instituciones destinatarias, por ejemplo, en el combate a los actos delictivos, a través de la labor que desempeña el Ministerio de Seguridad, así como en infraestructura en la población de cárceles, en el caso del Ministerio de Justicia.

24. La Ley 9024 logró el cometido para la cual se creó, ya que permitió el

cumplimiento de los programas que ejecutó en mayor proporción el Ministerio de Seguridad (con la transferencia del 95 % de los fondos recaudados a esta entidad), así como al Ministerio de Justicia (con el 5 % restante girado, tanto para el Registro Nacional como el Patronato de Construcciones, entidades que pertenecen a esta institución).

Lo anterior se refleja en el presupuesto ejecutado por parte de estos ministerios, al demostrar en cifras que los recursos fueron bien aprovechados y utilizados en las distintas necesidades de cada institución durante el periodo en que estuvo al cobro el tributo; por consiguiente, le genera riqueza al Estado con la ejecución de sus programas, los cuales, a la vez, se orientan al bienestar de la ciudadanía en general.

25. Finalmente, se proponen cinco acciones de mejora que permitan una recaudación efectiva y eficiente para la Ley No. 9024, las cuales son: declarar una amnistía tributaria, congelar cuentas bancarias, no otorgar servicios como placas metálicas, permisos de salidas del país, entre otros; estandarizar el proceso de recaudación y, por último, un flujograma de procesos para el Registro Nacional en cuanto a las sanciones y un flujograma de procesos para el Ministerio de Hacienda en cuanto a arreglos de pago.

8.2. Recomendaciones

En este último apartado, de acuerdo con las conclusiones indicadas, a continuación, se presenta una serie de sugerencias, con el propósito de subsanar aspectos detectados en el diagnóstico que se le aplicó a la Ley 9024, que se deben reformar. Esto para llevar a cabo las

correcciones pertinentes que permitan que la gestión de recaudación del impuesto a sociedades se ejecute en las mejores condiciones y de manera eficiente, en beneficio tanto de la Administración Pública como de la ciudadanía en general.

Antes de continuar con las recomendaciones, es importante aclarar que incluso cuando se conoce que la Ley 9024 fue derogada y, a la vez, sustituida por la Ley 9428, siempre relacionada con el impuesto a las personas jurídicas en Costa Rica, es de suma relevancia sugerir posibles acciones de mejora que corrijan los puntos débiles en que falló la Ley 9024 y que con esto puedan implementarse en la nueva Ley 9428, para que, por consiguiente, pueda ser de utilidad para la normativa que actualmente opera a las sociedades. A continuación, se presentan las principales observaciones a considerar.

1. El cobro del impuesto a sociedades debería aplicar para todo tipo de sociedad sin excepción. Por ejemplo, España abarca todo tipo de entidades para la recaudación del impuesto a personas jurídicas y su índice de morosidad en el pago tributario a las sociedades es menor que el de Costa Rica. Debido a lo anterior, se considera que deberían tributar tanto las sociedades civiles como cooperativas, fondos de inversión, partidos políticos y fideicomisos, entre otros, ya que su denominador en común es el lucro.
2. El panorama ideal es que el impuesto a las personas jurídicas se determine de acuerdo con la declaración del impuesto sobre la renta. De esta manera, que la entidad que reporte más ingresos pague más dinero en tributos, proporcionalmente a los ingresos reportados el año anterior y no como estuvo al cobro la Ley 9024, que era con base en el estatus de la sociedad, por lo que si la condición económica era activa pagaba un 50 % sobre el salario base de un oficinista y si era inactiva

pagaba solo el 25 %.

3. Debe existir un control riguroso, como de revisión de estados financieros y libros de la empresa para aquellas sociedades que cambiaron el estatus de activa (las cuales son entidades con actividad económica y comercial con fines de lucro) a inactiva (que son sociedades pasivas sin ninguna retribución económica), con el fin de pagar solamente el 25 % del salario base de un oficinista en lugar del 50 % como corresponde.
4. Debe existir un control minucioso cuando las entidades cambian abruptamente de ser mediana empresa para convertirse en una micro o pequeña empresa en el Ministerio de Economía, Industria y Comercio, pues algunas lo hacen para exonerar el pago de los impuestos a las personas jurídicas. Para esto, se sugiere hacer visitas al domicilio social, para demostrar si es un cambio verdadero o si solo se trata de evitar el impuesto y, de esa forma, incurrir en una elusión fiscal.
5. La Ley 9024 no incluye en el cobro de impuestos de personas jurídicas a las sociedades civiles, por lo que esta situación ha generado que algunos dueños de sociedades anónimas prefieran que le disuelvan la sociedad anónima y constituir una nueva bajo la figura de sociedad civil, lo cual crea, a la vez, el fenómeno de elusión. Para contrarrestar este hecho se recomienda que la recaudación del tributo a las personas jurídicas se aplique también para este tipo de entidades civiles.
6. Otro aspecto a destacar, es que el Poder Legislativo debe hacer un análisis al asignar la competencia de administrar, fiscalizar y cobrar el impuesto a las personas jurídicas, ya que por lo general esta labor le compete a la Dirección de

Tributación Directa del Ministerio de Hacienda en coordinación con la institución que es dueña de la base de datos.

7. La Asamblea Legislativa debe contemplar los diferentes escenarios en el diseño de cada ley de impuestos, que no permita que se presente elusión fiscal. En el caso específico de la ley de impuestos a las personas jurídicas Ley 9024, derogada actualmente, debió incluirse como sanción por morosidad la no emisión de certificaciones literales ni los informes registrales. Estos últimos aunque no se firman publicitan información de la sociedad como si estuviera al día con los impuestos a las sociedades.
8. En la Asamblea Legislativa se considera muy elevado el pago que se hace anualmente a la Imprenta Nacional por publicaciones en la Gaceta, pues los altos precios generan que se les carguen a los usuarios gastos operativos que no corresponden. Por lo tanto, sería recomendable crear un medio propio de publicación, de esa forma esos recursos que se le pagan a la Imprenta Nacional pueden reutilizarse en logística y otras labores administrativas.
9. Debe haber interconectividad entre la base de datos del Registro Nacional y el Ministerio de Hacienda, para hacer más expedita la comunicación al cruzar datos y para que haya eficacia en el momento de comunicar las cédulas jurídicas que poseen tres o más periodos consecutivos de no pago. Se recomienda que esta información se ejecute en tiempo real y esté lo más actualizada posible, con esto se determinará con exactitud la cantidad de sociedades inscritas, las que están recién creadas, las disueltas, entre otras, con el fin de que los datos que se manejen sean los reales.

10. Debe existir un mejor canal de comunicación a nivel interno en el Ministerio de Hacienda, para llevar a cabo un eficaz y eficiente control, monitoreo y evaluación de los tributos que ingresan a la Administración Pública (en particular el proceso de recaudación del impuesto a sociedades Ley 9024), así como los traslados de fondos a las diferentes entidades a las que están destinados los recursos.

Para esto, se requiere enlazar urgentemente cada dirección inmersa en el proceso, como Tributación Directa (Subdirección de Recaudación), Contabilidad, Presupuesto y Tesorería, pues, aunque cada área se especializa en sus distintas funciones, eso no exime que solo velen por el cumplimiento de sus propias metas como departamentos aislados. Por lo tanto, cada dirección debe al menos tener conocimiento de qué hacen las otras direcciones hermanas, si se pretende que todo el proceso de recaudación y destino de fondos se trate con agilidad, eficacia y transparencia ante la ciudadanía costarricense.

11. En virtud de que el BCR es el único ente recaudador del impuesto a las sociedades, esto incide directamente en las facilidades para que las sociedades puedan cancelar sus tributos. Por este motivo, se recomienda dar apertura para que haya más entes recaudadores, con convenio de conectividad para cobrar los impuestos a las sociedades. Esto le facilitaría al contribuyente que pueda pagar en las ventanillas de la entidad o a través de la plataforma tecnológica.

12. Conviene destacar que la plataforma creada por el Banco Central para el Registro de Transparencia Beneficiarios Finales, para registrar los accionistas de sociedades, debe tener una interconectividad de redes con entidades involucradas en el proceso de recaudación de impuestos, entre estas el Ministerio de Hacienda

y Registro Nacional. Esto para que ambas instituciones puedan consultar ese sistema informático para aplicar las sanciones de ley, como gravar con prenda preferente los bienes muebles y con hipoteca legal preferente los bienes inmuebles inscritos de los socios de las entidades sujetas al pago de impuestos a las personas jurídicas.

En la actualidad, el Registro Nacional cuenta en sus bases de datos con la escritura de constitución de cada entidad debidamente escaneada, sin embargo, no se tiene certeza de si los nombres de los socios y calidades que figuran en ese testimonio son los mismos dueños de la empresa que tienen registrados actualmente en el libro de actas, ya que por lo general esos cambios de socios y venta de acciones no los reportan a esta institución.

13. Por otra parte, se recomienda que una vez que el contribuyente cancele el impuesto a las sociedades Ley 9024, las bases de datos del sistema de Personas Jurídicas y el Banco de Costa Rica deben estar enlazadas en línea, de manera que el contribuyente pueda solicitar la certificación de personería jurídica de forma inmediata, en sedes del Registro Nacional o en el portal de servicios por medio de la compra de certificaciones digitales.
14. En virtud de la falta de eficacia en la campaña publicitaria sobre la ley en cuestión, se recomienda como acción de mejora que sea el Ministerio de Hacienda (como recolector actual del tributo) el que genere un plan de concientización para que llegue a todos los rincones del país, mediante el uso de campañas dirigidas a diversas comunidades por medio de *toldos* o quioscos informativos y de fácil acceso a la población.

A la vez, a través de los principales medios de comunicación (televisión, radio y prensa escrita), redes sociales (Facebook, Twitter, Instagram, WhatsApp), las cuales poseen un mayor alcance para la divulgación de comunicados como herramienta tecnológica. En estos pueden brindar información a la población en general sobre las consecuencias del no pago del tributo e indicarles que los recursos que se recauden se utilizarán para dotar de más herramientas a los Ministerios de Seguridad Pública y Justicia y Paz, que les permitirán desarrollar programas de seguridad ciudadana y combate a la delincuencia, así como contrarrestar los actos delictivos que se produzcan en el país, tanto en la ciudad como en zonas rurales, fronterizas, aéreas y marítimas.

15. Por otro lado, para procurar el buen funcionamiento y puesta en práctica del cobro tributario a las personas jurídicas Ley 9024, se recomienda una mayor participación por parte de la Contraloría como ente fiscalizador al menos una vez cada semestre, en la que regule, de manera cercana y proactiva, los controles que ejercen las diferentes instituciones estatales que forman parte del proceso de recaudación de impuesto. Es decir, el Ministerio de Hacienda, el Registro Nacional, así como los destinatarios de los fondos Ministerio de Justicia y Ministerio de Seguridad; esto para contar con mejores controles que permitan que la recaudación de este tributo sea en forma ágil, eficiente y transparente.

16. Se debe mencionar que debido a los múltiples errores que se encontraron con la puesta en vigor de la Ley 9024, lejos de ser replanteada por el Estado para corregir sus debilidades fue en cambio derogada y, a la vez, sustituida por la nueva Ley 9428. Esta situación, aunque mejoró algunos de los aspectos que no contemplaba

la Ley 9024, modificó y disminuyó la base impositiva para efectuar el cobro, con lo cual generó un hueco fiscal en las finanzas públicas.

Debido a lo anterior, a manera de sugerencia, la Ley 9024 nunca debió derogarse ni sustituirse, sino que el Estado debió reformarla, como se vio en prospectiva en el capítulo sexto, ya que la Administración Pública nunca hubiese dejado de generar recursos para las instituciones que lo requerían y, además, hubiese obtenido mayores ganancias en cuanto a ingresos, que lo que le aporta actualmente la Ley 9428.

17. Resulta fundamental mencionar que la información sobre montos recaudados por el cobro del tributo a las personas jurídicas debe coincidir en las bases de datos que manejan, tanto entre el Ministerio de Hacienda como el Registro Nacional. Esto por lo señalado por algunos diputados en el parlamento al denunciar que el Ministerio de Hacienda sobreestimaba los ingresos provenientes del impuesto.

Por tanto, resulta vital que se manejen estrictos controles en los reportes de recaudación, para que así tanto el Registro Nacional como el fisco cuenten con una sola base de datos unificada, con la cual se pueda concatenar diariamente la información sobre las sociedades, tanto activas como inactivas, así como las que nacen y las que mueren, ya que debido a esto se puede estimar con exactitud el monto del tributo a recaudar.

18. El Ministerio de Seguridad debe fiscalizar, o bien solicitar la información pública relacionada con la recaudación del Impuesto a las Personas Jurídicas Ley 9024, al Ministerio de Hacienda, para que los montos transferidos sean similares a los

recaudados realmente. De igual manera, este Ministerio debe ejecutar medidas de control con el MH, para asegurarse que los montos presupuestados coincidan con los montos por año, ya que el artículo 11 de la Ley 9024 inciso b es muy claro en que el destino es específico, un 95 % es para el Ministerio de Seguridad Pública y un 5 % para el Ministerio de Justicia y Paz.

En virtud de lo anterior, debe girarse hasta el último colón de lo recaudado y, a la vez, se debe actualizar la estimación presupuestaria de manera constante y que sea de acuerdo con lo que se gira, ya que esos fondos se invertirán en programas de seguridad ciudadana y para combatir la delincuencia. Asimismo, es el Ministerio de Seguridad el que debe presentar el informe semestral de gastos ante la Asamblea Legislativa y no delegar esta función en el Ministerio de Hacienda, en acato a lo establecido por la Ley 9024, en su artículo trece.

19. Finalmente, es importante señalar como acción de mejora que, tanto la Dirección General de Adaptación Social como el Patronato de Construcciones, deben contar con informes de transparencia de uso público, a través de sus páginas *web*. Esto por el principio de transparencia que promueve el Gobierno como parte de sus políticas en procura de finanzas sanas para el país.

Lo anterior debido a que fue difícil obtener información sobre el uso de los recursos provenientes del impuesto a sociedades Ley 9024, pues se trata de fondos públicos, por lo que estas entidades están en la obligación de brindar cuentas claras a la ciudadanía en general acerca del uso de esos recursos.

Lista de referencias

- Agencia Tributaria. (2019). Impuestos sobre Sociedades en España. Recuperado de:
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales__Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/_Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4__Impuesto_sobre_Sociedades/4_3_Tipo_de_gravamen_y_cuota_integra/4_3_Tipo_de_gravamen_y_cuota_integra.html.
- Centro de Derechos Constitucionales CDC, Managua. (2012). Una mirada al régimen fiscal de las personas jurídicas sin fines de lucro en Nicaragua, p. 24.
- Céspedes, O. (2010). La Política Fiscal Retos 2010-2014. Revista de Actualidad Económica, vol. 23, No 388, pp. 8-17.
- crhoy.com. (2015). Impuesto a Sociedades es inconstitucional, señala la Sala IV. Recuperado de: <https://www.crhoy.com/archivo/impuesto-a-sociedades-es-inconstitucional-senala-la-sala-iv/nacionales>.
- crhoy.com. (s. f.). Le disolvieron una sociedad, esto debe hacer para recuperar sus bienes. Recuperado de: <https://www.crhoy.com/nacionales/le-disolvieron-una-sociedad-esto-debe-hacer-para-recuperar-sus-bienes/> pendientes datos
- Definición.de. (2019). Definición de Evasión Fiscal. Recuperado de: <https://definicion.de/evasion-fiscal/#ixzz3GX9xvt7B>
- Diccionario Jurídico Teórico Práctico. (2017). IURE Editores. p. 526.
- Digesto de Jurisprudencia. (s. f.). Diccionario usual del Poder Judicial. Recuperado de: <https://digesto.poder-judicial.go.cr/index.php/dicc/43943-notificaci%C3%B3n%20por%20edicto> pendientes datos
- Dirección General de Tributación. (2015). Fundamento legal. Recuperado de: <https://www.hacienda.go.cr/contenido/12499-direccion-general-de-tributacion>

- Enciclopedia Jurídica. (2014). Recuperado de: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/persona-jur%C3%ADdica/persona-jur%C3%ADdica.htm>.
- Ley 8220 Ley de Protección al Ciudadano de Excesos de requisitos y Trámites Administrativos.
- Ley n.º 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario). Actualizado 2001 (2.ª revisión) Publicaciones Jurídicas San José, Costa Rica. p. 3.
- Ley n.º 9024 Impuestos a las sociedades, Diario Oficial La Gaceta n.º 249, Alcance Digital 111-A., 27 de diciembre del 2011.
- Manuel Ossorio. (s. f.). Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales Realizada por Datascan, S. A. Guatemala, C.A. 1.ª Edición Electrónica p. 723. Recuperado de: https://conf.unog.ch/tradfrweb/Traduction/Traduction_docs%20generaux/Diccionario%20de%20Ciencias%20Juridicas%20Politicasy%20Sociales%20-%20Manuel%20Ossorio.pdf
- Mendoza, F. (2012). Situación de la política fiscal municipal. Managua: Nicaragua. Edisa Ediciones Educativas Diseño e Impresiones.
- Ministerio de Hacienda. (s. f.). Impuestos. Recuperado de: <https://www.hacienda.go.cr/contenido/14947-impuestos>.
- Ministerio de Hacienda. (s. f.). Impuestos. Recuperado de: https://www.hacienda.go.cr/docs/5320888cf3e10_2.2.2%20Análisis%20razones%200financieras.pdf
- Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. (2019). Lista de salarios mínimos por ocupación. Recuperado de: http://www.mtss.go.cr/temas-laborales/salarios/Documentos-Salarios/Lista_Salarios_2019.pdf
- Morrays, C. (2016). 55 % de las sociedades están morosas. Diario Extra. Recuperado de: <http://www.diarioextra.com/Noticia/detalle/294508/55-de-las-sociedades--estan-morosas>

- Pérez, J. y Merino. M. (2014). Definición de Evasión Fiscal. Recuperado de:
<http://definicion.de/evasion-fiscal/#ixzz3GX9xvt7B>.
- Pichardo, J. (2015). Diario Extra. San José, Costa Rica, p. 6.
- Pols Abogados. (2019). Información sobre impuestos a apersonas jurídicas en Panamá.
Recuperado de: http://www.panama-offshore-services.com/espanol/foundation_panama_tax_information.htm
- Presidencia de la República de Costa Rica. (2016). Diputados dictaminaron proyecto de Impuesto a Personas Jurídicas. Recuperado de:
<https://presidencia.go.cr/comunicados/2016/04/diputados-dictaminaron-proyecto-de-impuesto-a-personas-juridicas>.
- Real Academia Española. (s. f.). Diccionario del español jurídico. Recuperado de:
<http://dej.rae.es/lema/persona-f%C3%ADsica>.
- Registro Nacional. (2016). Recuperado de:
<http://www.rnpdigital.com/Institucion/index.htm>.
- Registro Nacional. (s. f.). Historia. Recuperado de:
http://www.rnpdigital.com/personas_juridicas/personas_juridicas_historia.htm.
- Rodríguez, S., Pozo, T. y Gutiérrez, J. (2006). La triangulación analítica como recurso para la validación de estudios de encuesta recurrentes e investigaciones de réplica en Educación Superior. RELIEVE, v. 12, n. 2, pp. 289-305. Recuperado de:
http://www.uv.es/RELIEVE/v12n2/RELIEVEv12n2_6.htm
- Tesorería Nacional de la República. (s. f.). Fundamento Legal. Recuperado de:
<https://www.hacienda.go.cr/contenido/12467-tesoreria-nacional-de-la-republica>.

Bibliografía

Libros

- Álvarez, J.; Casado, G.; Oreamuno, J. y Salto, D. (2002). Fraude y Evasión Fiscal. (1.^a Ed.) San José, Costa Rica: Editorial Investigaciones Jurídicas.
- Arias, F. (1975). Introducción a la Técnica de Investigación en Ciencias de la Administración y del Comportamiento. 3.^a Edición, Editorial Trillas, México.
- Babbie, E. (2000). Fundamentos de la Investigación Social. Editorial Internacional Thomson Editores, S. A. de C.V., México.
- Corrales, J. y Angulo, J. (1994). Política Impositiva y Recaudación Tributaria Academia de Centroamérica- Centro Internacional para el Desarrollo Económico. San José, Costa Rica.
- Case, K. y Fair, R. (1997). Principios de Macroeconomía. Editorial Prentice-Hall Hispanoamericana, S. A. 4.^a Edición, México.
- Fischer, S.; Dornbusch, R. y Schmalensee, R. (1989). Economía. McGraw-Hill Interamericana de México, S. A. 2.^a Edición, México.
- Flores, D.; Ramos, J. y Sosa, A. (2007). Estadística Descriptiva.
- Gallardo, H. (2008). Elementos de Investigación Académica. 1.^a Edición, Editorial UNED, San José, Costa Rica.
- García, C. (2008). La elusión fiscal y los medios para evitarla, XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Isla Margarita, Venezuela.
- Goleman, D. (2000). La inteligencia emocional: Por qué es más importante que el cociente intelectual. México: Ediciones B.
- Gómez, M. (1972). Algunos Tipos de Muestreo Aleatorio, San José, Universidad de Costa

Rica.

- Gómez, M. (1990). Elementos de Estadística Descriptiva, San José, C. R. Euned.
- Gutiérrez, H. y De la Vara, R. (s. f.). Análisis y Diseño de Experimentos. McGraw-Hill Interamericana de México, S. A. 3.^a Edición, México.
- Hernández, R.; Fernández, C. y Baptista, P. (1997). Metodología de la Investigación. Editorial McGraw-Hill Interamericana de México, S. A.
- Jiménez, A. (2010). Código de Comercio, San José, Costa Rica: Editorial Investigaciones Jurídicas.
- Levin, R. (1996). Estadística para administradores. Editorial Prentice Hall (Tercera edición), México.
- Meigs, F. y Meigs, B. (1994). Contabilidad La Base para Decisiones Gerenciales, octava edición, Editorial McGraw-Hill Interamericana, S. A.
- Merino, J. (2000). A propósito de la Evasión Fiscal y la Estructura Tributaria.
- Palacios, A. (1998). Prospectiva Organizacional. Publicaciones del Instituto Latinoamericano de Investigación y Capacitación Administrativa, S. R. L., San José, Costa Rica.
- Picado, X. (2001). El Hilo Escarlata. Universidad de Quebec.
- Quesada, A. (2012). Tributos: ¿Gravamen o Instrumento del Estado? San José, Costa Rica.
- Stockmann, R. (2009). Evaluación y desarrollo de la calidad: Bases para una administración de la calidad orientada hacia impactos 1.^a Edición, Editorial Universidad de Costa Rica.
- Tacchi, C. (1994). Evasión tributaria. Heterodoxia o nueva Ortodoxia, 1.^a Ed. Buenos Aires, Argentina: Dirección General Impositiva.
- Toledo, M. (1998). Estadística. (1.^a Reimpresión). Editorial Alhambra Mexicana, México.

Torrealba, A. y Villalobos, F. (2003). *Administración Tributaria* (1.^a Ed.). San José, Costa Rica.

Triola, M. (2009). *Estadística*. Editorial Pearson Educación (Décima edición), México.

Villegas, H. (1998). *Régimen Penal Tributario Argentino* (2.^a Ed.). Buenos Aires, Argentina: Editorial De palma.

Weston, J. Fred. (1988). *Finanzas en Administración* (Tercera Edición en español). México.

Weston, J. Fred. (1994). *Fundamentos de Administración Financiera* (Décima edición). México.

Tesis

Alvarado, A. (2013). *La Disolución y Liquidación de las Sociedades Anónimas. Propuesta de Procedimiento en Sede Notarial*. Tesis para optar por el Grado de Licenciatura en Derecho. Campus Rodrigo Facio, Universidad de Costa Rica.

Badilla Quesada, Barquero Ruiz, Chanto Víquez y Ramírez Casavolone. (2009). *Propuestas para el fortalecimiento del proceso de Selección de grandes contribuyentes a fiscalizar por la Dirección General de Tributación*. Tesis de grado para optar por el título de Licenciatura en Contaduría Pública, Universidad de Costa Rica, San José.

Calvo, G. y Fonseca, E. (2003). *El pago electrónico como medio de extinción de la obligación tributaria*. Tesis de grado para optar por el título de Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica, San José.

Castro, K. y Gómez, A. (2016). *Propuesta de Mejora en la Recaudación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para la Municipalidad de Alajuelita*. Trabajo Final de Graduación para optar por el grado de Licenciatura en Contaduría Pública. Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica.

González, P. J. (2010). *El Delito de Defraudación Tributaria en Costa Rica, relación con la*

Evasión, la Elusión y el fraude de ley. Tesis de grado para optar por el título de Licenciado en Derecho, Universidad de Costa Rica, San José.

Morúa, H.; Rivera, D.; Sánchez, E. y Sandi, B. (2011). Análisis Prospectivo de la Subgerencia de Recaudación, Administración Tributaria de San José del Ministerio de Hacienda. Tesis de grado para optar por el título de Licenciatura en Administración Pública, Universidad de Costa Rica, San José.

Romero, M. y Vásquez, K. (2003). Sistema Tributario Costarricense: Necesidad de la Creación de la Dirección Nacional de Tributos como base para la eficiente recaudación de impuestos. Tesis de grado para optar por el título de Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica, San José.

Quesada, C. y Mejías, C. (2009). Hacia una propuesta integradora de la normativa procedimental y procesal de la recaudación de tributos municipales: Una Propuesta de Ley. Trabajo Final de Graduación para optar por el grado de Licenciado y Licenciada en Derecho. Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica.
Recuperado de: <http://ijj.ucr.ac.cr/wp-content/uploads/bsk-pdfmanager/2017/06/TFG-Carolina-Quesada-y-Carlos-Mejias.pdf>

Leyes

Ley n.º 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario).
Actualizado 2001 (2.^a revisión) Publicaciones Jurídicas San José, Costa Rica.

Ley n.º 9024 Impuestos a las sociedades, Diario Oficial La Gaceta n.º 249, Alcance Digital 111-A., 27 de diciembre del 2011.

Reglamento para la aplicación registral de la ley al impuesto de las personas jurídicas, Acuerdo firme adoptado por la Junta Administrativa del Registro Nacional de la sesión extraordinaria n.º 13-2012, celebrada en San José, el día 26 de marzo del 2012.

Criterio de la Procuraduría C-003-2018 del 9 de enero 2018.

DGT-DGH-R-064-2018.— Dirección General de Tributación. Dirección General de Hacienda.— San José, a las ocho horas con cinco minutos del trece de diciembre de dos mil dieciocho.

Publicada en La Gaceta n.º 184 del 5 de octubre de 2018 n.º DGT-R-043-2018—Dirección General de Tributación.

Artículos de periódico

Cerdas, E. D. (2018). Registro Incapaz de disolver 270000 sociedades morosas. La Nación, p. 4 A.

Leitón, P. y Rodríguez, Ó. (2015). Sala IV declara ilegal el impuesto a las sociedades. La Nación.

Pichardo Javier, R. (2015). Impuesto a Sociedades Anónimas deja hueco de 40 mil millones de colones. Diario Extra, p. 4.

Pichardo, J. (2015). Diario Extra. San José, Costa Rica, p. 6.

Páginas web

Arias, J. (2013). Ya está al cobro el impuesto a las sociedades. Recuperado de:

http://www.nacion.com/economia/cobro-impuesto-sociedades_0_1315268535.html

Carrera, F. (2012). Nueva Ley de Impuestos a las Personas Jurídicas en Costa Rica. Recuperado de:

<http://consorciolegalatinoamericano.wordpress.com/2012/01/20/nueva-ley-de-impuestos-a-las-personas-juridicas-en-costa-rica/>

CRHoy. (2015). Impuesto a sociedades es inconstitucional, señala la Sala IV. Recuperado de:

<http://www.crhoy.com/archivo/impuesto-a-sociedades-es-inconstitucional-senala-la->

sala-iv/nacionales/

Definición.de. (2019). Definición de Evasión Fiscal. Recuperado de:

<https://definicion.de/evasion-fiscal/#ixzz3GX9xvt7B>

Dirección General de Tributación. (2015). Historia. Recuperado de:

<http://www.hacienda.go.cr/contenido/12499-direccion-general-de-tributacion>

La Gaceta (2011). Ley 9024 Impuesto a las Personas Jurídicas. Recuperado de:

http://www.gaceta.go.cr/pub/2011/12/27/ALCA111-A_27_12_2011.pdf

Leitón, P (2013). Dueños podrán presentar una declaración al Registro Nacional para pasar sus sociedades de activas a inactivas. Recuperado de:

http://www.nacion.com/archivo/Duenos-declaracion-Registro-Nacional-sociedades_0_1345065530.html

Leitón, P (2013). Registro obliga a pagar 2 años juntos de tributo a sociedades. Recuperado de:

http://www.nacion.com/archivo/Registro-obliga-juntos-tributo-sociedades_0_1316668447.html

Leitón, P (2015). Sala IV declara ilegal el impuesto a las sociedades. Recuperado de:

<http://www.nacion.com/economia/consumo/sala-iv-declara-ilegal-el-impuesto-a-las-sociedades/TRXXOHRMUZEYBC54LP5BGCFEMI/story/>

Pacheco, S. (2017). Presentan moción legislativa para tratar de revivir sociedades disueltas de pleno derecho. Recuperado de:

<https://www.puntojuridico.com/presentan-mocion-legislativa-para-tratar-de-revivir-sociedades-disueltas-de-pleno-derecho/>

Quesada, G. (2013). Estado de Situación de la PYMES en Costa Rica. Recuperado de:

<http://reventazon.meic.go.cr/informacion/estudios/2013/pyme/indicadores/informe.pdf>

Registro Nacional. (s. f.). Historia. Recuperado de:

http://www.rnpdigital.com/personas_juridicas/personas_juridicas_historia.htm.

Tesorería Nacional de la República. (s. f.). Historia. Recuperado de:

<http://www.hacienda.go.cr/contenido/12467-tesoreria-nacional-de-la-republica>

Revistas

Céspedes, O. (2010). La Política Fiscal Retos 2010-2014. Revista de Actualidad Económica, vol. 23, No 388, pp. 8-17.

Revista Materia Registral del Registro Nacional, año 9/ n.º 2.

Revista Materia Registral del Registro Nacional, año 9/ n.º 3.

Entrevistas

Álvarez Ramírez, Luis G., Registro Nacional, Director de Personas Jurídicas, fecha de la entrevista realizada personalmente por las autoras el día 31 de mayo de 2018.

Arce Oconitrillo, Sergio, Administrador Banco de Costa Rica, Sede Registro Nacional, entrevista realizada vía correo electrónico por las autoras el día 14 de junio del 2018.

Bogantes Ovares Flora, Patronato de Construcciones, Instalaciones y Adquisición, Jefe Departamento Financiero, entrevista realizada vía correo electrónico por las autoras el 09 de agosto del 2019.

Brealey Thomas, Director Financiero del Ministerio de Seguridad Pública, entrevista realizada personalmente por las autoras el día 14 de marzo del 2019.

Fallas Corao Iván Antonio, Ministerio de Hacienda, Tesorería Nacional, Unidad de Control de Ingresos, entrevista realizada vía correo electrónico por las autoras el 29 de julio del 2019.

Guzmán Abarca Jorge, Ministerio de Hacienda, Profesional de Ingresos, entrevista realizada vía correo electrónico por las autoras el día 21 de junio del 2018.

Madriz Cedeño William, Administración Penitenciaria, Jefe Administrativo, entrevista realizada vía correo electrónico por las autoras el 03 de julio del 2019.

Marín Núñez María Gabriela, Unidad Servicios de Administración General de la Dirección General de Presupuesto Nacional, realizada vía correo electrónico por las autoras el 03 de setiembre del 2019.

Rodríguez Amador Jeffrey, Subdirector Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras, Dirección General de Tributación Directa, realizada personalmente el 03 de abril del 2019.

Rubi Johh, Ministerio de Hacienda, Contabilidad Nacional, entrevista realizada vía correo electrónico por las autoras el 29 de abril del 2019.

Sánchez Chacón Magdalena, Departamento Financiero Registro Nacional, realizada vía correo electrónico por las autoras el 20 de mayo del 2019.

Tasies Coto Karen, Ministerio de Hacienda, Tesorería Nacional, Coordinadora de la Unidad de Pagos Diversos, Departamento de Gestión de Pagos, entrevista realizada vía correo electrónico por las autoras el 30 de julio del 2019.

Anexos

Ley 9024: Impuesto a las Sociedades Anónimas

ALCANCE DIGITAL N.º 111-A LEYES

LEY N.º 9024

IMPUESTO A LAS PERSONAS JURÍDICAS

Imprenta Nacional La Uruca, San José, C. R.



PODER LEGISLATIVO

LEYES

9024

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA
RICA DECRETA:

IMPUESTO A LAS PERSONAS JURÍDICAS

ARTÍCULO 1.- Creación

Establécese un impuesto sobre todas las sociedades mercantiles, así como a toda sucursal de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada que se encuentren inscritas o que en adelante se inscriban en el Registro Nacional.

ARTÍCULO 2.- Hecho generador y devengo del impuesto

El hecho generador para todas las sociedades mercantiles, sucursales de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada que se encuentren inscritas en el Registro Nacional ocurre el 1° de enero de cada año.

El hecho generador para todas las sociedades mercantiles, sucursales de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada que se inscriban en un futuro será su presentación al Registro Nacional.

Para efectos de aplicación de esta ley, el período fiscal será de un año, comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de ese mismo año.

El impuesto se devengará, para las sociedades mercantiles, sucursales de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada inscritas, el primero de enero de cada año y, para las que se constituyan e inscriban en el transcurso del período fiscal, al momento de presentación de la escritura de constitución ante el Registro Nacional. En este último caso, deberán pagar la tarifa establecida en el inciso a) del artículo 3 de esta ley, en forma proporcional al tiempo que reste entre la fecha de presentación de la escritura ante el Registro citado y el final del período fiscal.

Respecto de este impuesto no será aplicable el descuento previsto en el artículo 3 de la Ley N. ° 4564, Ley de Aranceles del Registro Público, de 29 de abril de 1970, y sus reformas.

ARTÍCULO 3.- Tarifa

Anualmente se pagará una tarifa como se indica:

- a) Sociedades mercantiles, sucursal de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada, que se encuentren activas ante la autoridad tributaria, pagarán un importe equivalente a un cincuenta por ciento (50%) de un salario base mensual, según el artículo 2 de la Ley N. ° 7337, de 5 de mayo de 1993.
- b) Sociedades mercantiles, sucursal de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada que no realicen actividades

comerciales y se encuentren inactivas ante la autoridad tributaria, pagarán un importe equivalente a un veinticinco por ciento (25%) de un salario base mensual, según el artículo 2 de la Ley n.º 7337, de 5 de mayo de 1993.

ARTÍCULO 4.- Formularios y plazo para el pago

Tratándose de sociedades mercantiles, empresas individuales de responsabilidad limitada, así como de toda sucursal de una sociedad extranjera o su representante, inscritas en el Registro Nacional, el impuesto se pagará directamente mediante los formularios, los medios, la forma y las condiciones establecidos al efecto por el Registro Nacional, dentro de los primeros treinta días naturales siguientes al 1º de enero de cada año.

Las sociedades mercantiles, empresas individuales de responsabilidad limitada, así como toda sucursal de una sociedad extranjera o su representante en proceso de inscripción durante el periodo fiscal del impuesto creado mediante esta ley, deberán pagar el impuesto al momento de su presentación para su inscripción en el Registro Nacional junto con los demás impuestos, timbres y aranceles.

Los representantes legales de las sociedades mercantiles, empresas individuales de responsabilidad limitada y sucursales de una sociedad extranjera o su representante, serán solidariamente responsables con esta por el no pago del impuesto establecido en la presente ley.

ARTÍCULO 5.- Sanciones y multas

En caso de incumplimiento con las obligaciones establecidas en esta ley serán aplicables las disposiciones contenidas en el título III de la Ley n.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, incluida la reducción de sanciones prevista en su artículo 88.

El Registro Nacional no podrá emitir certificaciones de personería jurídica ni inscribir

ningún documento a favor de los contribuyentes de este impuesto que no se encuentren al día en su pago. Para estos efectos, los funcionarios encargados de la inscripción de documentos estarán en la obligación de consultar la base de datos que levantará al efecto el Registro Nacional, debiendo cancelarle la presentación a los documentos de los morosos. Igualmente, los contribuyentes de este impuesto que se encuentren morosos no podrán contratar con el Estado o cualquier institución pública autónoma y semiautónoma.

El Registro Nacional creará una base de datos consultable por medios electrónicos para que el público pueda verificar si los contribuyentes se encuentran al día.

Serán aplicables a las sociedades mercantiles y empresas individuales de responsabilidad limitada, en su condición de contribuyentes de este tributo, las disposiciones del artículo 122 de la Ley n.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas.

ARTÍCULO 6.- Disolución y cancelación de la inscripción

El no pago del impuesto establecido en la presente ley por tres períodos consecutivos será causal de disolución de la sociedad mercantil, empresa individual de responsabilidad limitada o sucursal de una sociedad extranjera o su representante. El Registro Nacional enviará el aviso de disolución al diario oficial La Gaceta, de conformidad con el artículo 207 del Código de Comercio, y procederá a la cancelación de la inscripción y anotación de bienes.

Las deudas derivadas de este impuesto constituirán hipoteca legal preferente o prenda preferente, respectivamente, si se trata de bienes inmuebles o bienes muebles propiedad de las sociedades mercantiles, empresas individuales de responsabilidad limitada o sucursales de una sociedad extranjera o su representante.

ARTÍCULO 7.- No deducibilidad del impuesto

El impuesto creado en esta ley no tendrá el carácter de gasto deducible para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta.

ARTÍCULO 8.- Exención

Exonérase del pago de este tributo a los contribuyentes que se encuentren realizando actividades productivas de carácter permanente, clasificadas como micro y pequeñas empresas e inscritas como tales en el registro que al efecto lleva el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), y que estén debidamente registradas como contribuyentes ante la Dirección General de Tributación, del Ministerio de Hacienda, al momento de producirse el hecho generador del tributo.

ARTÍCULO 9.- Administración

Corresponde al Ministerio de Justicia y Paz, por medio del Registro Nacional, la administración, fiscalización y cobro de este tributo.

ARTÍCULO 10.- Utilización de los recursos recaudados

Para facilitar el seguimiento de la correcta administración de este tributo, el Ministerio de Hacienda deberá crear una cuenta dentro del clasificador presupuestario de ingreso para esta fuente de financiamiento, con la finalidad de identificar los ingresos provenientes de este impuesto; asimismo, en el proyecto de presupuesto nacional deberán estar claramente identificadas, mediante el clasificador correspondiente, las subpartidas de gasto financiadas con el tributo, de conformidad con el siguiente artículo de esta ley. Los fondos recaudados por este concepto por los cajeros auxiliares o las tesorerías autorizadas se trasladarán diariamente a la Tesorería Nacional a efectos de que sean administrados conforme el

principio de caja única.

ARTÍCULO 11.- Destino del impuesto

Los recursos provenientes de la recaudación de este impuesto serán destinados a financiar los siguientes rubros:

a) Un cinco por ciento (5%) de la recaudación total de este impuesto será asignado al Ministerio de Justicia y Paz para financiar la adecuada administración, gestión, fiscalización y recaudación del impuesto por parte del Registro Nacional y para apoyar el financiamiento de la Dirección General de Adaptación Social.

b) Un noventa y cinco por ciento (95%) de la recaudación total de este impuesto será asignado al Ministerio de Seguridad Pública para que sea invertido en sus programas de seguridad ciudadana y combate a la delincuencia.

ARTÍCULO 12.- Infracciones y sanciones por dolo o negligencia

Sin perjuicio de las responsabilidades civiles o penales a que haya lugar, se sancionará con una multa de diez a quince veces su remuneración total mensual y con la destitución del cargo en el caso de aplicarse la multa mayor al funcionario o a los funcionarios o servidores públicos que por dolo o negligencia no hayan cumplido las obligaciones que a cada uno corresponda en esta ley.

ARTÍCULO 13.- Presentación de informe

El Ministerio de Seguridad Pública presentará de forma semestral ante la Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y del Gasto Públicos de la Asamblea Legislativa, un informe con el detalle de los gastos y las inversiones realizadas con los recursos provenientes de este impuesto. Asimismo, presentará una proyección de los gastos y las inversiones a realizar en el semestre siguiente.

ARTÍCULO 14.- Reforma de la Ley N. ° 7764

Refórmase el artículo 129 de la Ley N. ° 7764, Código Notarial, de 17 de abril de 1998.

El texto es el siguiente:

“Artículo 129.- Competencia material

Los notarios públicos podrán tramitar la liquidación de sociedades mercantiles cuando la disolución haya sido por acuerdo unánime de los socios, sucesiones testamentarias y ab intestato, adopciones, localizaciones de derechos indivisos sobre fincas con plano catastrado, informaciones de perpetua memoria, divisiones de cosas comunes, de forma material o mediante la venta pública, distribución del precio, deslindes y amojonamientos y consignaciones de pago por sumas de dinero.

El trámite de esos asuntos ante notario será optativo y solo podrán ser sometidos al conocimiento de esos funcionarios cuando no figuren como interesados menores de edad ni incapaces”.

TRANSITORIO I:

El impuesto que deben satisfacer las personas jurídicas ya inscritas en el Registro Nacional, correspondiente al período comprendido entre la fecha de vigencia de la presente ley y el 31 de diciembre de ese mismo año, se cancelará de forma proporcional dentro de los siguientes treinta días naturales a su entrada en vigencia.

TRANSITORIO II.

Las sociedades mercantiles, subsidiarias de una sociedad extranjera o su representante y las empresas individuales de responsabilidad limitada que se disuelvan en el plazo de los tres meses contados a partir de la entrada en vigencia de esta ley no pagarán este impuesto. Vencido este plazo sin completar el proceso de disolución, los contribuyentes deberán cancelar el impuesto en los términos previstos en esta ley.

TRANSITORIO III.

El Registro Nacional estará obligado a entregar al interesado que así lo solicite un listado de las sociedades mercantiles, sucursales de una sociedad extranjera y empresas individuales de responsabilidad limitada en las cuales figure como representante legal.

TRANSITORIO IV.

Para efectos de la aplicación de esta ley, y por un plazo de veinticuatro meses a partir de su entrada en vigencia, los representantes legales de las sociedades mercantiles, sucursales de una sociedad extranjera y empresas individuales de responsabilidad limitada que deseen renunciar a su cargo podrán hacerlo mediante comunicación por escrito al domicilio social registrado. Esta comunicación deberá posteriormente protocolizarse e inscribirse ante el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional, con el fin de que la renuncia sea eficaz. El interesado deberá manifestar ante el notario la adecuada recepción de la comunicación en el domicilio social respectivo o, en su defecto, la causal que impidió su entrega efectiva.

TRANSITORIO V.

A partir de la entrada en vigencia de esta ley y por un plazo de seis meses estarán exentos del respectivo impuesto sobre el traspaso y del pago de timbres y derechos registrales, los traspasos de bienes muebles e inmuebles que se realicen de sociedades mercantiles que hayan estado inactivas ante la autoridad tributaria por al menos veinticuatro meses con anterioridad a la vigencia de esta ley a otras personas físicas y/o jurídicas; lo anterior por una única vez.

Rige tres meses calendario después del primer día del mes siguiente a su publicación.

ASAMBLEA LEGISLATIVA.- Aprobado a los veintidós días del mes de diciembre de dos mil once.

COMUNICASE AL PODER EJECUTIVO

Juan Carlos Mendoza García José Roberto Rodríguez Quesada

Martín Alcides Monestel Contreras

PRESIDENTE PRIMER SECRETARIO SEGUNDO SECRETARIO

Dado en la Presidencia de la República a los veintitrés días del mes de diciembre del dos mil once.

Ejecútese y publíquese

LAURA CHINCHILLA MIRANDA.—El Ministro de Hacienda, Fernando Herrero Acosta; y el Ministro de Seguridad Pública, Mario Zamora Cordero.

Entrevista al director de Personas Jurídicas en el Registro Nacional

Esta entrevista forma parte de una investigación de tesis para optar por el grado de Licenciatura en Administración Pública de la Universidad de Costa Rica (UCR). Por lo tanto, se le garantiza confidencialidad en el manejo de los datos y de los resultados. Esta tesis lleva como nombre: “Análisis del proceso de la gestión pública para la recaudación: Caso Ley 9024 Impuesto a Personas Jurídicas en Costa Rica”.

1. ¿Cuáles son las sanciones que recibe un contribuyente que no realizó la cancelación del impuesto a las sociedades dentro del plazo establecido, según la Ley 9024?
2. ¿Existen facilidades de arreglos de pago que permitan al contribuyente cancelar este impuesto de manera parcial o en tractos?
3. ¿Fue realmente eficiente el método de recaudación de este impuesto por parte del Estado?
4. ¿Qué porcentaje de las sociedades han pagado este impuesto en los cuatro años que el impuesto estuvo al cobro?
5. ¿Cómo puede el contribuyente trasladar el estatus de la sociedad de activa a inactiva?
6. ¿Considera usted que fue suficiente la publicidad que se dio a esta Ley 9024 para que llegara a todos los lugares del país?
7. ¿Se envía alguna notificación al contribuyente indicándole que debe presentarse al ente recaudador para realizar la cancelación del impuesto a las sociedades de previo a disolver una sociedad con tres períodos de morosidad?
8. ¿En qué condición quedaría la deuda con el Estado por morosidad en el pago del impuesto si se disuelve la sociedad?

9. ¿Con qué recursos tecnológicos, humanos, estructura y controles cuentan para realizar la gestión de disolución de las Sociedades?
10. ¿Qué costo le conlleva al Registro Nacional el proceso de notificación y publicación del edicto de las entidades en proceso de disolución por no pago de tres períodos consecutivos del impuesto a las sociedades?
11. ¿Cuántas sociedades sujetas al cobro están en proceso de disolución o a la fecha ya fueron disueltas?
12. ¿Qué consecuencias trae la declaración de disolución de las sociedades morosas por tres períodos consecutivos con respecto a los bienes inscritos a nombre de las entidades o miembros de la Junta Directiva con representación?
13. ¿Cuál fue el monto proyectado de recaudación por año y cuál fue realmente el que ingresó por concepto del impuesto a las sociedades ley 9024?
14. Explique en qué consistió la implementación de la Ley de Lázaro y qué porcentaje de las sociedades sujetas al pago del impuesto cambiaron su condición de disuelta a inscrita. ¿Conoce el monto de lo recaudado bajo ese concepto?
15. ¿Qué estrategia propone usted para que los contribuyentes morosos se pongan al día y salden la deuda por impuestos a las sociedades que tienen con el Estado?
16. ¿Por qué el Banco de Costa Rica es el único ente recaudador?

Entrevista al subdirector de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras, de la Dirección de Recaudación del Ministerio de Hacienda

Esta entrevista forma parte de un Trabajo Final de Graduación para optar por el grado de Licenciatura en Administración Pública de la Universidad de Costa Rica (UCR). Por lo tanto, se le garantiza confidencialidad en el manejo de los datos y de los resultados.

Este trabajo lleva como nombre: “Análisis del proceso de la gestión pública para la recaudación: Caso Ley 9024 Impuesto a Personas Jurídicas en Costa Rica”.

1. ¿Existió algún tipo de comunicación y coordinación con el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional para poner en funcionamiento el cobro del impuesto a las sociedades según la Ley 9024?
2. ¿Existen facilidades de arreglos de pago que permitan al contribuyente cancelar este impuesto de manera parcial o en tractos?
3. ¿Cuáles factores cree usted, que influyeron en que una gran mayoría de personas no cancelaran el impuesto a personas jurídicas en el plazo establecido?
4. ¿Fue realmente efectiva la recaudación del impuesto a las sociedades por ley 9024 según lo presupuestado y conforme la finalidad de su creación?
5. ¿Cómo puede el contribuyente trasladar el estatus de la sociedad de activa a inactiva?
6. ¿Considera usted que fue suficiente para los contribuyentes, la publicidad que se dio a esta Ley 9024, para que llegara a todos los lugares del país?
7. ¿Cuentan la Administración Tributaria con un flujograma de proceso o manual de procedimientos para ser efectivo el cobro de tributo?

8. ¿Qué estrategia propone usted para que los contribuyentes morosos se pongan al día y salden la deuda por impuestos a las sociedades que tienen con el Estado?
9. ¿En qué condición quedaría la deuda por impuestos a las sociedades Ley 9024 si se disuelve la sociedad?
10. Según los estados financieros publicados en la página de Hacienda solo se refleja el rubro de la Ley 9024 hasta el año 2017 ¿por qué si Hacienda sigue recaudando dicho tributo pese a la declaratoria de inconstitucionalidad? ¿Tienen diferenciados los montos de deuda por morosidad y los intereses por deuda en cuentas separadas?
11. ¿Conoce usted en qué consistió la implementación de la Ley de Lázaro y qué porcentaje de las sociedades sujetas al pago del impuesto cambiaron su condición de disuelta a inscrita? ¿Conoce cuál fue el monto de lo recaudado por Ley Lázaro?
12. ¿Según el artículo 10 de la Ley 9024 el Ministerio de Hacienda deberá crear una cuenta dentro del clasificador presupuestario de ingresos para identificar los ingresos provenientes del impuesto y si en el proyecto de presupuesto nacional existen subpartidas de gasto financiadas con el tributo?
13. ¿Conoce usted si estas entidades beneficiadas con la Ley 9024 le reportan cada 6 meses la Administración de los recursos que provienen de impuesto a las sociedades ante la Comisión Permanente Especial para el control del gasto público de la Asamblea Legislativa?
14. Cómo funciona el recibo, registro y distribución de los ingresos provenientes de la recaudación del impuesto a las sociedades Ley 9024 para las instituciones beneficiadas por el artículo 11 que cito:

ARTÍCULO 11.- Destino del impuesto Los recursos provenientes de la recaudación de este impuesto serán destinados a financiar los siguientes rubros:

a) Un cinco por ciento (5 %) de la recaudación total de este impuesto será asignado al Ministerio de Justicia y Paz para financiar la administración adecuada, gestión, fiscalización y recaudación del impuesto por parte del Registro Nacional y para apoyar el financiamiento de la Dirección General de Adaptación Social.

b) Un noventa y cinco por ciento (95 %) de la recaudación total de este impuesto será asignado al Ministerio de Seguridad Pública para que sea invertido en sus programas de seguridad ciudadana y combate a la delincuencia.

15. ¿En alguna medida los ingresos entregados a las instituciones beneficiarias por Ley 9024 se han visto afectadas por la Contención del Gasto que promueve el Gobierno de Carlos Alvarado?

16. ¿Qué opina usted sobre el fallo de la Procuraduría General de la República donde asigna como encargado del cobro del impuesto de sociedades anónimas ley 9024 a la Dirección de Recaudación de Tributación Directa y no al Registro Nacional como fue cuando la ley estaba vigente?

17. ¿Tiene usted algún comparativo cualitativo y cuantitativo entre las Leyes 9024 y 9428 para determinar la efectividad entre las mismas?

Entrevista Agencia del Banco de Costa Rica en el Registro Nacional

Esta entrevista forma parte de una investigación de tesis para optar por el grado de Licenciatura en Administración Pública de la Universidad de Costa Rica (UCR). Por lo tanto, se le garantiza confidencialidad en el manejo de los datos y de los resultados. Esta tesis lleva como nombre: “Análisis del proceso de la gestión pública para la recaudación: Caso Ley 9024 Impuesto a Personas Jurídicas en Costa Rica”.

1. ¿Considera usted que el Banco de Costa Rica ejecutó bien la recaudación del impuesto de las sociedades según Ley 9024?
2. ¿Considera usted que se puede mejorar la gestión de cobro del Impuesto de Sociedades para los contribuyentes que aún no han cancelado algún período según Ley 9024? En caso afirmativo, ¿de qué forma?
3. ¿Cuenta la institución con un flujograma del proceso completo de gestión de cobro el impuesto a las sociedades de la Ley 9024?
4. ¿Con qué recursos tecnológicos y en línea cuenta el Banco de Costa Rica, para que los contribuyentes puedan realizar la gestión de pago del impuesto a las sociedades?
5. ¿Podría indicarnos cuántas sucursales del Banco de Costa Rica se han tenido disponibles para realizar la cancelación del impuesto a las sociedades?
6. ¿Existen facilidades de arreglos de pago que permitan al contribuyente cancelar este impuesto de manera parcial o en tractos?
7. ¿Cuenta el Banco en sus bases de datos con el total de sociedades que efectuaron el pago del impuesto del 2012 a la fecha?
8. ¿Cuáles factores cree usted que influyeron en que una gran mayoría de personas no cancelaran el impuesto a personas jurídicas en el plazo establecido? ¿Cuál fue el período que generó menos recursos económicos para el Estado según este tributo?

Entrevista al director financiero del Ministerio de Seguridad Pública

Esta entrevista forma parte de una investigación de tesis para optar por el grado de Licenciatura en Administración Pública de la Universidad de Costa Rica (UCR). Por lo tanto, se le garantiza confidencialidad en el manejo de los datos y de los resultados. Este Trabajo Final de Graduación lleva como nombre: “Análisis del proceso de la gestión pública para la recaudación: Caso Ley 9024 Impuesto a Personas Jurídicas en Costa Rica”.

1. ¿Considera usted que fue realmente eficiente el método de recaudación de este impuesto Ley 9024 por parte del Estado?
2. ¿Considera usted que se le dio poca o mucha publicidad a la ciudadanía sobre el cobro de las sociedades?
3. Si se disuelve la sociedad ¿en qué afectaría esta situación al MSP, es decir cuánto cree usted que dejaría de percibir por el no cobro del impuesto?
4. Con la recuperación de las sociedades (Ley Lázaro) al revivirlas a su estado anterior, ¿conoce usted el monto de recaudación que percibió el MSP por este concepto?
5. ¿Con qué recursos tecnológicos, humanos, estructura y controles cuenta el MSP para llevar el control de los ingresos provenientes de la ley 9024?
6. ¿Considera usted que la falta de recurso humano fue una limitante para llevar los controles y rendición de cuentas, dado el crecimiento del presupuesto por la Ley 9024, esto con base en el informe del año 2013?
7. ¿Ha sido suficiente la recaudación del impuesto con la Ley 9024, para satisfacer

el desarrollo de los programas de seguridad ciudadana? ¿En qué medida pudo haber afectado?

8. ¿Cuenta el Ministerio con algunas proyecciones de ingresos que le permitan identificar para la elaboración de su presupuesto, el monto que puede percibir por concepto de la recaudación de la ley 9024?
9. Al revisar en la página *web* del MSP el proyecto de presupuesto 2019, así como el presupuesto aprobado 2019, viene solamente contemplado los recursos provenientes de la ley 9428, ¿por qué razón no se incluyen los recursos provenientes de la ley 9024?
10. ¿Cuál fue el monto proyectado de recaudación por año (2012 al 2018) y cuál fue realmente el que ingresó por concepto del impuesto a las sociedades ley 9024?
11. ¿Cuenta el MSP con algún flujograma del proceso que permita controlar desde el momento en que ingresan los recursos de la Ley 9024 hasta la distribución en los programas para los que está destinado? De ser así ¿nos pueden facilitar copia del mismo?
12. Nos puede mencionar ¿en qué programa o programas fue invertida la recaudación de la ley 9024? ¿Cómo han sido beneficiados los programas específicamente de seguridad ciudadana y combate a la delincuencia, con los recursos provenientes de la ley 9024? Nos puede ampliar al respecto.
13. ¿Existen en la página del MSP informes de distribución de recursos, estados financieros, etc., donde se le dé publicidad a la ciudadanía esto por el principio de la transparencia del Ministerio?

14. ¿Cuál ley considera usted que el MSP percibe más recursos bajo la ley 9024 (abril 2012 a la fecha) o la nueva ley 9428 (setiembre 2017 a la fecha)?
15. ¿Qué estrategia propone usted para que los contribuyentes morosos se pongan al día y salden la deuda por impuestos a las sociedades Ley 9024 que tienen con el Estado?
16. ¿Considera usted que fue eficiente el método de recaudación al ser el Banco de Costa Rica el único ente recaudador?
17. ¿El MSP está presentando el informe detallado semestral de administración de recursos (Ley 9024) a la Asamblea Legislativa, específicamente a la Comisión Permanente Especial de Ingreso y Gasto Público, sobre el gasto y la inversión realizada con el presupuesto proveniente de este impuesto?
18. ¿Conoce usted qué hace la Asamblea con ese informe? ¿Se ha suprimido alguna partida específica del presupuesto del MSP, por recomendación de la Asamblea o por algún tipo de sanción?
19. Con base en el informe de Auditoría AGSP/SA-01-187-2018, del 19/02/2018 sobre la utilización de los recursos provenientes del Impuesto a las personas jurídicas según Ley n.º 9024 en el Subprograma 090-03, se indica lo siguiente:
- a. Existe omisión de información en los controles de presupuesto que se utilizan en este subprograma, no se puede determinar si el presupuesto proveniente del Impuesto a las personas jurídicas se utilizó en su totalidad en el año 2016.
 - b. Director Financiero, manifestó a esta Auditoría, que no se realiza este informe debido a que los ingresos provenientes de este impuesto no están diferenciados en una cuenta independiente de ingreso y están inmersos en el presupuesto ordinario por lo que contablemente en el sistema SIGAF es imposible diferenciarlos.
- Con ello la Auditoría dicta las siguientes recomendaciones:
- 4.2.2) Incorporar en las herramientas para el control presupuestario, la información

referente al presupuesto proveniente del “” e impuesto a las personas jurídicas, como una buena práctica de control interno, que permita al centro gestor 090-03, Seguridad Ciudadana conocer y rendir cuentas sobre la utilización de estos fondos.

Para la ejecución de esta recomendación se considera un plazo 5 días hábiles, una vez recibida la instrucción superior.

4.2.3) Valorar junto con la Dirección Financiera la implementación de un sistema de información, que permita identificar los gastos y las inversiones realizadas con los recursos provenientes del impuesto a las personas jurídicas a partir del año 2017, según el artículo 13 de la Ley 9024. Para la ejecución de esta recomendación se considera un plazo 5 días hábiles, una vez recibida la instrucción superior.

4.3.3) Girar instrucciones al M.B.A Thomas Brealey Zamora, Director Financiero, para que atienda la siguiente recomendación: Colaborar con la Dirección General de la Fuerza Pública, como unidad ejecutora del subprograma presupuestario 090-03 Seguridad Ciudadana y con las demás unidades ejecutoras de subprograma presupuestario que reciban fondos provenientes del impuesto a las personas jurídicas según Ley 9024, para que se implemente un control electrónico o manual que permita identificar los gastos y las inversiones realizadas con estos fondos. Para la implementación de esta recomendación se considera un plazo de 30 días hábiles, posterior al recibo de la instrucción superior.

En virtud de lo anterior, ¿se cumplió con todo lo anterior recomendado por la Auditoría del Ministerio?

Entrevista a la representante del Ministerio de Justicia, del Departamento Financiero del Registro Nacional.

Esta entrevista forma parte de una investigación de tesis para optar por el grado de Licenciatura en Administración Pública de la Universidad de Costa Rica (UCR). Por lo tanto, se le garantiza confidencialidad en el manejo de los datos y de los resultados. Este Trabajo Final de Graduación lleva como nombre: “Análisis del proceso de la gestión pública para la recaudación: Caso Ley 9024 Impuesto a Personas Jurídicas en Costa Rica”.

1. ¿Considera usted que fue realmente eficiente el método de recaudación del impuesto a las sociedades con la Ley 9024 para financiar la adecuada administración, gestión, fiscalización y recaudación del impuesto por parte del

Registro, principalmente como institución beneficiada por este tributo?

2. ¿Cree usted que fue efectivo el cobro de impuestos a las sociedades con la Ley 9024 para el financiamiento de la Dirección de Adaptación Social? ¿Cuáles programas se han beneficiado con los fondos provenientes de estos tributos?
3. ¿Con la disolución de 265.940 sociedades en enero del 2018 conoce usted cuánto dinero dejó de percibir el Registro Nacional adscrito al Ministerio de Justicia y para Adaptación Social por el no cobro de este tributo?
4. Con la Ley Lázaro se pudo revivir un porcentaje de las sociedades disueltas a su estado anterior inscrita, ¿conoce usted el monto de recaudación que percibió el Registro Nacional adscrito a MJ y para Adaptación Social por este concepto?
5. ¿Con qué recursos tecnológicos, humanos, estructura y controles cuenta el Registro Nacional adscrito al Ministerio de Justicia y para la Dirección de Adaptación Social para llevar el control de los ingresos provenientes de la ley 9024?
6. ¿Existió alguna limitante para llevar el registro, control y rendición de cuentas, dado el crecimiento del presupuesto del Registro Nacional del MJ por la recaudación de los tributos Ley 9024?
7. ¿Conoce usted la distribución del 5% de los recursos que transfiere el Ministerio de Hacienda al Registro Nacional y a la Dirección de Adaptación Social según Ley 9024?
8. Según los estados financieros dispuestos en la página del Registro Nacional, el Ministerio de Hacienda le traslada al Registro Nacional una comisión del 2%

sobre el total recaudado por Ley 9024 ¿Ha sido suficiente ese monto para cumplir con lo presupuestado? ¿Se han invertido estos fondos en publicación de edictos para disolver sociedades o pago de remuneraciones a los funcionarios?

9. ¿Cuenta el Registro Nacional adscrito al Ministerio de Justicia con algunas proyecciones de ingresos por la entrada de recursos de la ley 9024?
10. ¿Cuenta el Registro Nacional con algún flujograma de proceso, que permita controlar desde el momento en que ingresan los recursos financieros de la Ley 9024 hasta la distribución en los programas para los que está destinado? De ser así ¿nos pueden facilitar copia del mismo?
11. ¿Qué estrategia propone usted para que los contribuyentes morosos se pongan al día y salden la deuda por impuestos a las sociedades Ley 9024- que tienen con el Estado?

Entrevista al jefe administrativo de la Dirección de Adaptación Social

Esta entrevista forma parte de un Trabajo Final de Graduación para optar por el Grado de Licenciatura en Administración Pública de la Universidad de Costa Rica (UCR). Por lo tanto, se le garantiza confidencialidad en el manejo de los datos y de los resultados. Este trabajo lleva como nombre: “Análisis del proceso de la gestión pública para la recaudación: Caso Ley 9024 Impuesto a Personas Jurídicas en Costa Rica”.

1. ¿Considera usted que fue realmente efectiva la recaudación del impuesto a las Personas Jurídicas, Ley 9024 (*derogada en el año 2016*), que ha servido como apoyo para el financiamiento de las diferentes partidas de la Dirección de Adaptación Social (DGAS) y por qué sí o no?

2. De acuerdo con el artículo 11 inciso a) de la Ley 9024 ¿qué porcentaje o monto de los ingresos de la Ley 9024 ha recibido la Dirección de Adaptación Social?

¿En qué partidas y compras de bienes han utilizado esos recursos que cita el artículo 11?

ARTÍCULO 11.- Destino del impuesto: Los recursos provenientes de la recaudación de este impuesto serán destinados a financiar los siguientes rubros:

c. Un cinco por ciento (5%) de la recaudación total de este impuesto será asignado al Ministerio de Justicia y Paz para financiar la adecuada administración, gestión, fiscalización y recaudación del impuesto por parte del Registro Nacional y para apoyar el financiamiento de la Dirección General de Adaptación Social.

3. Desde su punto de vista, ¿está de acuerdo en que se le dio poca o mucha publicidad a la ciudadanía sobre el impuesto a las personas jurídicas bajo la ley 9024 (abril 2012-31 diciembre 2015)?
4. ¿Con qué recursos tecnológicos, humanos, estructura y controles cuenta la DGAS para llevar el control de los ingresos provenientes de la ley 9024?
5. ¿Cuenta la DGAS con estados financieros que visualicen comparativos de recursos presupuestarios: asignados, presupuestados y ejecutados tanto de la Ley 9024 como de la Ley 9428 (actual ley de impuestos a las Personas Jurídicas)? En caso afirmativo ¿nos podrían facilitar el detalle de los mismos?
6. ¿Manejan ustedes proyecciones de ingresos con ley de impuestos 9024 que estén debidamente identificados para la elaboración de su presupuesto? En caso afirmativo ¿nos podrían facilitar el detalle de los mismos?
7. ¿Cuenta la DGAS con algún flujograma del proceso que permita controlar desde el momento en que ingresan los recursos de la Ley 9024 hasta la distribución en

los programas para los que está destinado? De ser así ¿nos pueden facilitar copia del mismo?

8. ¿Qué estrategia propone usted para que los contribuyentes morosos se pongan al día y salden la deuda por impuestos a las sociedades Ley 9024 que tienen con el Estado?
9. ¿La DGAS está presentando el informe detallado semestral de administración de recursos (establecido en la Ley 9024) a la Asamblea Legislativa, específicamente a la Comisión Permanente Especial de Ingreso y Gasto Público, sobre el gasto y la inversión realizada con el presupuesto proveniente de este impuesto?

Entrevista al jefe del Departamento Financiero del Patronato de Construcciones

Esta entrevista forma parte de un Trabajo Final de Graduación para optar por el grado de Licenciatura en Administración Pública de la Universidad de Costa Rica (UCR). Por lo tanto, se le garantiza confidencialidad en el manejo de los datos y de los resultados. Este trabajo lleva como nombre: “Análisis del proceso de la gestión pública para la recaudación: Caso Ley 9024 Impuesto a Personas Jurídicas en Costa Rica”.

1. ¿Con qué recursos tecnológicos, humanos, estructura y controles cuenta el Patronato de Construcciones para llevar el control de los ingresos provenientes de la ley 9024?
2. ¿Cuenta el Patronato de Construcciones con estados financieros que visualicen comparativos de recursos presupuestarios: asignados, presupuestados y ejecutados tanto de la Ley 9024 como de la Ley 9428 (actual ley de impuestos a las Personas Jurídicas)? En caso afirmativo ¿nos podrían facilitar el detalle de los

mismos?

3. ¿Cuenta el Patronato de Construcciones con algún flujograma del proceso que permita controlar desde el momento en que ingresan los recursos de la Ley 9024 hasta la distribución en los programas para los que está destinado? De ser así ¿nos pueden facilitar copia del mismo?
4. ¿El Patronato de Construcciones está presentando el informe detallado semestral de administración de recursos (establecido en la Ley 9024) a la Asamblea Legislativa, específicamente a la Comisión Permanente Especial de Ingreso y Gasto Público, sobre el gasto y la inversión realizada con el presupuesto proveniente de este impuesto?

Cuestionario de preguntas aplicado a representantes de personas jurídicas

Este cuestionario forma parte del Trabajo Final de Graduación para optar por el Grado de Licenciatura en Administración Pública de la Universidad de Costa Rica (UCR). Por lo tanto, se le garantiza confidencialidad en el manejo de los datos y de los resultados.

Esta tesis lleva como nombre: “Análisis del proceso de la gestión pública para la recaudación: Caso Ley 9024 Impuesto a Personas Jurídicas en Costa Rica”.

CUESTIONARIO DE PREGUNTAS

1. Tipo de empresa:

_____ Sociedad Anónima _____ Casa Extranjera
_____ Responsabilidad Limitada _____
Otra: _____

2. ¿Cuántos empleados tiene esta compañía aproximadamente?

_____ 0-10 _____ más de 10-20 _____ más de 20-30 _____ más de 30-40 _____ más de 50

3. ¿A qué actividad se dedica?

_____ Comercio _____ Servicios _____ Transportes _____ Otros: _____

4. Tipo de sociedad:

_____ Activa _____ Inactiva _____ Otro: _____

5. ¿Está al día con el pago de impuestos a las sociedades Ley 9024 que va de abril del 2012 a diciembre 2015?

_____ SÍ _____ NO _____ parcial porque adeuda _____

6. Se enteró de la existencia de la Ley de Impuestos a las sociedades (Ley 9024) a través de:

_____ Noticias _____ Prensa escrita _____ Facebook _____ familiar/amigo
Otro: _____

7. ¿El monto que pagó por concepto del impuesto a las sociedades de 2012-2015 le pareció?

_____ razonable _____ regular _____ injusto otro: _____

8. ¿Qué aspectos considera usted que debe considerar la Administración Pública para determinar el monto a pagar por impuesto a la sociedad?

_____ Actividad a que se dedica _____ cantidad de empleados _____ ingresos
_____ Otros _____

9. ¿Ha pensado usted en desinscribir la sociedad con el afán de no tener que pagar más los impuestos?

_____ SÍ _____ NO _____ OTRO: _____

10. ¿Estuvo de acuerdo en que solo el Banco de Costa Rica fuera el único ente recaudador de impuestos con la Ley 9024?

_____ SÍ _____ NO ¿Por qué?

11. ¿Conoce usted el destino que se le está dando a los fondos recaudados por concepto de impuestos a las sociedades, según la Ley 9024?

_____ SÍ _____ NO

Comentario:

12. ¿Considera usted que el cobro de este tributo debería contribuir con el nuevo Plan Fiscal y reducir el elevado déficit fiscal que atraviesa el país?

_____ SÍ _____ NO

¿Por qué?

13. ¿Qué estrategia propone usted para que los contribuyentes morosos se pongan al día y salden la deuda por impuestos a las sociedades que tienen con el Estado?

14. ¿Conoce usted las consecuencias del no pago del impuesto a las sociedades según la Ley 9024?

_____ SÍ _____ NO ¿Por qué?

Criterio de la Procuraduría

9 de enero de 2018
C-003-2018

Licenciado
Luis Jiménez Sancho
Director General
Registro Nacional

Estimado señor:

Con la aprobación del señor Procurador General de la República, me refiero a su oficio DGL-1584-2017 de 7 de diciembre del año en curso mediante el cual solicita el criterio técnico-jurídico de la Procuraduría General respecto al alcance de la función recaudadora que se atribuye al Registro Nacional mediante el Transitorio II de la Ley N° 9428, Impuesto a las Personas Jurídicas.

Se adjunta a la consulta presentada el criterio jurídico emitido por el Departamento de Asesoría Jurídica del Registro Nacional.

I. MARCO JURÍDICO

A efecto de evacuar la presente consulta, resulta menester referirnos al impuesto sobre las personas jurídicas. En su oportunidad la Procuraduría General emitió el dictamen C- 175-2016 mediante el cual se evacuó consulta presentada por la señora Ministra de Justicia, y en el que se trataron temas de importancia referidos al impuesto sobre las personas jurídicas creado por la Ley N° 9024 y que resulta importante referirse a ellos.

Dijo la Procuraduría en lo que interesa:

"(...)

Mediante el artículo 1° de la ley (declarado inconstitucional), se establece un impuesto sobre las sociedades mercantiles, así como a toda sucursal de sociedades extranjeras, sus representantes y empresas individuales de responsabilidad limitada que se encuentren inscritas o que en adelante se inscriban.

En tanto en el artículo 2° se regula el hecho generador de la obligación tributaria, estableciendo éste con la inscripción registral de las sociedades mercantiles, sucursales de sociedades extranjeras o sus representantes y

empresas individuales de responsabilidad limitada, a partir del primero de enero de cada año. No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, el legislador, estableció en el párrafo segundo del artículo, que el hecho generador del impuesto en el caso las sociedades mercantiles, sucursales de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada, que se inscriban a futuro, lo sería la presentación al Registro Nacional.

Asimismo, se regula en el artículo segundo, el período fiscal, y se establece un período fiscal de 1 año, que corre del 1° de enero de un año al 31 de diciembre del mismo.

(...)

El artículo 4 está referido al pago, y se regula lo referente al momento en que se ha de hacer el pago y los formularios que se deben emplear, mismos que serán suplidos por el Registro Nacional. Asimismo, se regula el pago del impuesto de aquellas sociedades mercantiles, empresas individuales de responsabilidad limitada, así como toda sucursal de una sociedad extranjera o su representante, que se encuentren en proceso de inscripción, y se dispone que en tales casos el impuesto debe ser pagado al momento de la presentación del documento al Registro Nacional.

Cabe destacar que, en el párrafo tercero del artículo 4°, se establece la responsabilidad solidaria de los representantes legales de las sociedades mercantiles, empresas individuales de responsabilidad limitada y sucursales de sociedades extranjeras o su representante.

En el artículo 5° (declarado inconstitucional) el legislador establece el sistema sancionatorio en el caso de que se incumpla con las obligaciones derivadas del artículo 1° de la ley, y remite expresamente al Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Dentro de las sanciones que impone directamente la Ley N° 9024 está el no emitir – por parte del Registro Nacional - certificaciones de personería jurídica ni inscribir ningún documento a aquellos contribuyentes del impuesto que no se encuentren al día en el pago del pago. Asimismo, la ley impone como sanción el no poder contratar con el Estado o cualquier otra institución autónoma o semiautónoma, cuando se encuentren morosos en el pago del impuesto.

Mediante el artículo 6° el legislador agrega como causa de disolución de la sociedad mercantil, empresa individual de responsabilidad limitada o sucursal de una sociedad extranjera o su representante legal, el no pago del impuesto establecido en el artículo 1° de la Ley por tres períodos consecutivos. Asimismo, se establece que las deudas derivadas del no pago del impuesto constituyen hipoteca legal preferente o prenda preferente,

según se trate de bienes inmuebles o muebles propiedad de los contribuyentes. Se impone la obligación del Registro Nacional de proceder a la cancelación de la inscripción y anotación de bienes conforme al artículo 207 del Código de Comercio.

(...)

En el artículo 9, si bien el legislador no dispone en forma expresa quien es la Administración Tributaria, le otorga al Ministerio de Justicia y Paz las facultades de administración, fiscalización y cobro del impuesto previsto en el artículo 1º, mismas que ejercerá por medio del Registro Nacional, lo que obviamente la constituye en administración tributaria del impuesto, en tanto los acreedores del impuesto están expresamente definidos en el artículo 11 de la ley. (La negrilla no es del original)

(...)"

II. ANÁLISIS DE FONDO

Partiendo de lo anterior, procederemos a dar respuesta a las interrogantes planteadas.

En cuanto a la primera interrogante, referente a si el Ministerio de Justicia y Paz, es la Administración Tributaria encargada de administrar, fiscalizar y cobrar el tributo creado por la Ley N° 9024, valga indicar que de conformidad con el artículo 9 de la Ley, corresponde al Ministerio de Justicia y Paz, la administración, fiscalización y cobro del impuesto creado por el artículo 1º de la Ley, competencias que ejercerá a través del Registro Nacional. Dice en lo que interesa el artículo 9:

"Corresponde al Ministerio de Justicia y Paz, por medio del Registro Nacional, la administración, fiscalización y cobro de este tributo".

En relación con la potestad reglamentaria, si bien la Junta Administrativa del Registro Nacional, emitió con fundamento en el artículo 3 de la Ley N° 5695 (Ley de Creación del Registro Nacional) un Reglamento para la Aplicación Registral de la Ley al Impuesto de las Personas Jurídicas, en que se regulan diferentes aspectos de la Ley N° 9024, tal y como deriva del artículo 1º dicho Reglamento, es lo cierto, que de conformidad con el artículo 140 inciso 3) de la Constitución Política, la potestad para reglamentar y ejecutar las leyes y velar por su exacto cumplimiento, recae en el Poder Ejecutivo, en el caso de marras corresponde al señor Presidente de la República y a la señora Ministra de Justicia y Paz reglamentar lo concerniente a la Ley N° 9024, tal y como lo advierte en su informe la

En cuanto a la segunda interrogante, de si la Administración Tributaria encargada del cobro del tributo creado por la Ley N° 9024, debe aplicar lo

establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, valga indicar que de conformidad con el artículo 1° de la Ley N° 4755 (Código de Normas y Procedimientos Tributarios), las disposiciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, son aplicables a todos los tributos y las relaciones jurídicas derivadas de ellos, excepto en lo regulado por la legislación especial, no obstante en ausencia de norma expresa, las regulaciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, son de aplicación supletoria.

En el caso concreto de la Ley N° 9024, en cuanto a la aplicación de sanciones y multas, expresamente el legislador dispone que en el caso del incumplimiento de las obligaciones que impone la ley, serán aplicables las disposiciones contenidas en el Título III de la Ley N° 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, asimismo, el párrafo final del artículo 5° dispone que en tratándose de las sociedades mercantiles y empresas individuales de responsabilidad limitada, por su condición de contribuyentes del tributo les serán aplicables las disposiciones del artículo 122 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Lo anterior, implica que, salvo las dos referencias expresas indicadas, la aplicación del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es de carácter supletoria en lo no previsto por el legislador en la Ley N° 9024.

Debe tenerse presente que lo dispuesto en el artículo 5 es aplicable para los períodos fiscales anteriores al 2015 (inclusive), por cuanto dicho artículo fue anulado por la Sala Constitucional mediante el Voto N°1241-2015, y expresamente dispuso que la declaratoria de inconstitucionalidad tendrá un efecto prospectivo que se iniciará a partir del 2016, de modo que los contribuyentes deben pagar el monto correspondiente al período fiscal 2015, y obviamente, los anteriores si se encuentran morosos y por ende les serán aplicables las sanciones previstas por el legislador.

(...)

Finalmente en cuanto a la pregunta 4, referida a si corresponde de forma exclusiva a la Administración Tributaria suscribir los convenios, acuerdos y realizar las contrataciones con otras instituciones públicas o privadas, que se requieran para hacer efectiva la administración, fiscalización y cobro del tributo creado por la Ley N° 9024, o si corresponde al Registro Nacional con instrucciones de la Administración Tributaria y con fundamento en el artículo 3 inciso d) de la Ley N° 5695 (Ley de Creación del Registro Nacional), realizar legítimamente las suscripciones de convenios, acuerdos y contrataciones indicadas.

Sobre el particular, siendo que de conformidad con el artículo 9 de la Ley N° 9024, corresponde al Ministerio de Justicia y Paz, la administración, fiscalización y cobro del tributo creado por el artículo 1° de dicha ley, corresponde a dicho Ministerio suscribir los convenios y acuerdos así como realizar las contrataciones necesarias para implementar, por intermedio del Registro Nacional la fiscalización, administración y cobro del tributo, facultades que le son inherentes a su condición de administración tributaria del tributo. En el presente caso, resulta improcedente la aplicación del artículo 3 inciso d) de la Ley N° 5695, por cuanto el mismo está referido a una de las atribuciones de la Junta Administrativa del Registro Nacional, para administrar los fondos asignados a cada una de las dependencias que conforman el Registro Nacional y cualquier otro ingreso que por otros conceptos perciba; y es lo cierto que los sujetos acreedores del tributo de conformidad con el artículo 11 de la Ley, lo es el Ministerio de Justicia y Paz a quien le corresponde un 5% de los ingresos que se recauden para financiar la adecuada administración, gestión, fiscalización y recaudación del tributo, facultades que ejercerá por medio del Registro Nacional, y el Ministerio de Seguridad Pública a quien corresponde el 95% de los ingresos recaudados. Dice en lo que interesa el artículo 3 inciso d) de la Ley N° 5695: "El Registro Nacional estará dirigido por una Junta Administrativa, que tendrá personalidad jurídica para el cumplimiento de los fines de esta ley y cuyas funciones generales serán:

(...)

d) Administrar los fondos específicos asignados a cada una de ellas, así como los demás ingresos que por otros conceptos reciba, mediante cuentas separadas, dictando los presupuestos, acordando los gastos, haciendo las inversiones que estimare adecuadas, promoviendo y resolviendo las licitaciones que fueren del caso, con sujeción a lo dispuesto por la Ley de la Administración Financiera de la República y la presente ley; y

(...)"

Es decir, el inciso d) del artículo 3° de la Ley N° 5695, está referido a la administración de fondos propios, asignados a cada una de las dependencias que conforman el Registro Nacional, en tanto que los ingresos que derivan del impuesto creado por el artículo 1° de la Ley N° 9024, no son asignados al Registro Nacional.

III. CONCLUSIONES

Con fundamento en todo lo expuesto, es criterio de la Procuraduría General de la República que:

1- *El Ministerio de Justicia y Paz, de conformidad con el artículo 9 de la Ley N° 9024 es la Administración Tributaria del impuesto previsto en el artículo 1° de dicha ley.*

2- *De conformidad con el artículo 140 inciso 3) de la Constitución Política, corresponde al Poder Ejecutivo (Presidente de la República y Ministra de Justicia y Paz) reglamentar, ejecutar y velar por el exacto cumplimiento de la Ley N° 9024.*

3- *De conformidad con el artículo 5 de la Ley N° 9024, el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es aplicable a los contribuyentes en caso del incumplimiento de las obligaciones establecidas en la ley. Así mismo, a los contribuyentes del impuesto les será aplicable lo dispuesto en el artículo 122 también del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En defecto de norma expresa y por disposición del artículo 1° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, éste será de aplicación supletoria.*

(...)

5- *Corresponde al Ministerio de Justicia y Paz suscribir los convenios, acuerdos y realizar las contrataciones con otras instituciones públicas o privadas, que se requieran para hacer efectiva la administración, fiscalización y cobro del tributo creado por el artículo 1° de la Ley N° 9024, y no al Registro Nacional.*

(...)"

Como corolario de lo expuesto en el dictamen de cita, a tenor de la Ley 9024 el Ministerio de Justicia y Paz se constituía en la administración tributaria del tributo impuesto a las personas jurídicas, con competencias específicas a saber, administración, fiscalización y cobro del tributo, competencias delegadas expresamente por la misma Ley al Registro Nacional.

Posteriormente la Ley N° 9024 fue sometida al control de constitucionalidad, y mediante el Voto 1241-2015 de 28 de enero de 2015 la Sala Constitucional declara inconstitucionales los artículos 1, 3, y 5, sin embargo al dimensionar los alcances de la sentencia dictada dispuso expresamente que la misma tenía efectos prospectivos, en el sentido de que la anulación de los artículos referidos regiría a partir del período fiscal 2016, lo cual implicaba que los sujetos pasivos del impuesto estaban en la obligación de pagar el tributo hasta el período fiscal 2015 inclusive (comprendía los períodos del 2012 al 2015).

Lo anterior implicaba, que el Ministerio de Justicia y Paz en tanto estuviera vigente la Ley N° 9024 mantenía la condición de administración tributaria del impuesto previsto en el artículo 1° de la Ley, y las competencias inherentes a tal condición sería ejercidas por el Registro Nacional.

Al ser declarados inconstitucionales los artículos 1, 5, 3 mediante los cuales se establecían por su orden: el tributo, el hecho generador y el sistema sancionatorio, se tramitó un nuevo proyecto de Ley que dio origen a la Ley N° 9428 de 21 de marzo de 2017, que en el fondo mantuvo las mismas regulaciones de la Ley N° 9024, excepto en lo que respecta a la administración tributaria y la distribución del tributo, ya que tal condición de conformidad con el artículo 9 recayó sobre la Dirección General de Tributación, a quien se le asignan las competencias de administración, fiscalización y cobro del tributo. Dice en lo que interesa el artículo 10:

"ARTÍCULO 10.- Administración. *Corresponde a la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda la recaudación, la administración, la fiscalización y el cobro de este tributo".*

Es importante destacar, que mediante el artículo 18 de la Ley N° 9428 se deroga expresamente la Ley N° 9024, con lo cual el Ministerio de Justicia y Paz pierde su condición de administración tributaria. Sin embargo, mediante el Transitorio II de la Ley se reservó a favor del Registro Nacional el cobro del tributo, pero sin asignar ninguna porción económica del tributo como lo establecía la derogada Ley N° 9024. Dice en lo que interesa el Transitorio II:

"TRANSITORIO II.- Corresponde al Registro Nacional realizar el cobro de las sumas adeudadas en periodos anteriores por concepto del impuesto de la Ley N. ° 9024, Impuesto a las Personas Jurídicas, de 23 de diciembre de 2011, a las sociedades mercantiles, las subsidiarias de una sociedad extranjera o su representante y las empresas individuales de responsabilidad limitada. El Registro Nacional trasladará mensualmente las sumas recaudadas a la Dirección General de Tributación con el detalle de este". *(La negrilla no es del original)*

Posteriormente el Transitorio II de la Ley 9428 fue reformado por la Ley N° 9485, introduciendo un cambio que, aunque parece sin importancia, tiene repercusión jurídica desde el punto de vista operativo, toda vez que se cambia la palabra "cobro" por "recaudación". Dice en lo que interesa el Transitorio II:

*"TRANSITORIO II- Corresponde al Registro Nacional **realizar la recaudación de las sumas adeudadas en periodos anteriores por concepto del impuesto de la Ley N.º 9024, Impuesto a las Personas Jurídicas, de 23 de diciembre de 2011, a las sociedades mercantiles, las subsidiarias de una sociedad extranjera o su representante y las empresas individuales de responsabilidad limitada. El Registro Nacional trasladará mensualmente las sumas recaudadas a la Dirección General de Tributación con el detalle de este.***

II. ANALISIS DE FONDO

No comparte esta Procuraduría el criterio emitido por el Departamento de Asesoría Jurídica del Registro Nacional, en tanto asimila dos conceptos que desde el punto de vista de la doctrina tributaria son diferentes, a saber, cobro y recaudación **para concluir que corresponde al Registro Nacional coordinar funciones, facilitar los trámites a los usuarios y agilizar las labores relacionadas con la recaudación del tributo.**

Debe advertirse que la Ley N° 9024 contenía un error técnico al determinar las competencias de la administración tributaria, entre ellas al referirse al cobro, error que se subsana con la Ley N° 9428, en que expresamente incluye la recaudación como una competencia de la Dirección de Tributación del Ministerio de Hacienda, y decimos que dicha ley contenía un error técnico, por cuanto el cobro se constituye en una etapa de la gestión recaudatoria.

Toda administración tributaria reúne tres competencias esenciales, a saber la gestión de fiscalización, la gestión de liquidación y verificación de la deuda tributaria, y la gestión de recaudación que es la que nos interesa. (CARLOS M. IULIANI FONROUGE.- Derecho Financiero, Volumen I, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1978)

Cuando nos referimos a la "recaudación" debemos tener presente que dicho concepto engloba tres funciones que no pueden verse aisladamente, a saber la función recaudatoria, que es aquella función administrativa vinculada directamente con el principio de autotutela, cuya finalidad es hacer efectivo el cobro de los créditos tributarios; la gestión recaudatoria, que implica el desarrollo de las actividades administrativas tendentes a materializar el cobro del crédito tributario y finalmente el procedimiento recaudatorio, entendido como el procedimiento administrativo de naturaleza tributaria y en el cual se establecen los actos que se deben desarrollar para el ejercicio de la función recaudatoria. La competencia para efectuar la recaudación de tributos no puede verse de

manera inconexa de la gestión de liquidación, porque son funciones que implican una estrecha vinculación en tanto procuran la correcta aplicación de los mandatos contenidos en las normas tributarias. El cobro entonces, se perfila como el procedimiento necesario para realizar en forma efectiva la gestión recaudatoria, es decir, son conceptos que si bien forman parte del proceso de recaudación, no son lo mismo.

Ahora bien, en el caso de análisis tal y como se indicó la Ley N° 9024 confundió técnicamente ambos conceptos y los asimiló, circunstancia que para deslindar los alcances del Transitorio II de la N° 9485 carece de importancia por cuanto dicha ley fue expresamente derogada, por otra parte el informe jurídico de la Asesoría Jurídica del Registro Nacional, también incurre en otro error de apreciación al afirmar que el Transitorio II de la Ley N° 9485 conlleva una delegación de la competencia recaudatoria, lo cual no es cierto, por cuanto la competencia para recaudar el legislador en el artículo 10 de la Ley N° 9428 la reserva exclusivamente a la Dirección de Tributación del Ministerio de Hacienda. Por su parte El Transitorio II de la Ley N° 9428 reformado por la Ley N°9485 simplemente dispone que corresponde al Registro Nacional realizar la recaudación del impuesto a las personas jurídicas debidos hasta el 2015, disposición que no podemos entenderla como una delegación de competencia, por cuanto sobre el impuesto a las personas jurídicas del 2012 al 2015 la Dirección General de Tributación no ostentaba la condición de administración tributaria. Tampoco puede pensarse en una delación de competencia de parte del Ministerio de Justicia y Paz a favor del Registro nacional por cuanto la Ley N° 9024 fue derogada, de modo que no puede tampoco hablarse de una delegación de competencia del Ministerio de Justicia a favor del Registro Nacional, porque tal competencia ya no existe.

Siendo así, la solución debe de buscarse en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, concretamente en la figura del agente de percepción prevista en el artículo 23, que a la postre dispone que son agentes de retención o de percepción, aquellas personas físicas o jurídicas designadas por ley y que en razón de sus funciones públicas, profesión u oficio participen en actos u operaciones en cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo. Dice el artículo:

*"Artículo 23.- Agentes de retención y de percepción. Son agentes de retención o de percepción, **las personas designadas por la ley, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente**".*
(La negrilla no es del original)

Es decir, que el legislador mediante el Transitorio Segundo de la Ley N° 9428 y su reforma, le asigna al Registro Nacional la competencia de un agente de percepción, es decir, de receptor del crédito tributario, y asume la obligación de entregar al fisco la sumas percibidas, y esa fue precisamente la posición del Registro Nacional al emitir el criterio técnico ante consulta planteada por los señores diputados respecto de la reforma del Transitorio II de la Ley N° 9428 contenida en el expediente N°20.479, al proponer cambiar el concepto de cobro por recaudación, lo cual fue acogido por la Comisión Permanente de Asuntos Jurídicos e incorporada en moción presentada por el Diputado Gerardo Vargas Rojas, quien mediante oficio GVR-127-2017 reafirma el espíritu de la reforma propuesta tanto en la Comisión Permanente de Asuntos Jurídicos como del Plenario Legislativo, de que lo que se pretendía era establecer era un canal que permitiera la percepción de los tributos adeudados en periodos anteriores al 2015 inclusive. Dice en lo que interesa el oficio de referencia:

*"En respuesta al oficio DGL-1491-2017 suscrito por su persona, me permito indicarle que fue criterio del legislador, tanto en la Comisión de Asuntos Jurídicos como el Plenario Legislativo que para efectos de la adecuada aplicación de lo encomendado por el legislador al reformar el Transitorio II de la Ley 9428, se confirma que la función encomendada al Registro Nacional está limitada única y exclusivamente a la recaudación, entendida como la habilitación de un canal que permita la percepción de las sumas adeudadas en periodos anteriores por concepto del impuesto de la Ley N° 9024, siendo precisamente por ello que en dicho transitorio cambiamos el término "cobro" por "recaudación".
Por consiguiente, según nuestro criterio, cualquier otro tema relacionado con la derogada Ley N° 9024, tales como arreglos de pago, prescripciones y otro tipo de gestiones cobratorias no son competencia del Registro Nacional.
Espero con la anterior aclaración, no existan dudas respecto a la aplicación de la recaudación en referencia a la Ley 9428".*

Resulta evidente entonces que estamos en presencia de lo que el tratadista Sainz De Bujanda califica como la realización de un servicio recaudatorio por un órgano de la administración (SAINZ DE BUJANDA.- Lecciones de Derecho Financiero, IV Edición, Universidad Complutense Madrid, pag.299).

Es decir, en el caso de análisis el Registro Nacional lleva acabo la función recaudatoria, lo cual significa que el importe del tributo derivado de la Ley N° 9024, se percibe directamente por la administración y no a través de entidades intermediarias.

Licenciado
Luis Jiménez Sancho
Director General
Registro Nacional

9 de enero de 2018
C-003-2018
Página 11

III.- CONCLUSION

Con fundamento en todo lo expuesto, es criterio de la Procuraduría General, que la función recaudatoria encomendada por el Legislador mediante el Transitorio II de la Ley N° 9428 y su reforma al Registro Nacional le da el carácter de agente de percepción del tributo (artículo 23 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), cuya obligación se limita única y exclusivamente a percibir las cuotas tributarias adeudadas por los sujetos pasivos de los períodos 2012 al 2015 conforme lo dispone la Sala Constitucional en el Voto 1241-2015 de 28 de enero de 2015. Ello implica que cualquier otra gestión relacionada con la deuda tributaria (entre otros, arreglos de pago, prescripciones y cualquier otra gestión tendente a ejecutar el cobro de la deuda tributaria) corresponden a quien ostenta la condición de administración tributaria conforme a la Ley N° 9428.

Con toda consideración suscribe atentamente,



Lic. Juan Luis Montoya Segura
Procurador Director

JLMS/Kjm
Código N°16453-2017

Ejemplo de un Edicto

Edicto disoluciones 12001 a 12500_Consecutivo 25

1 / 14

Registro Nacional de Costa Rica
Registro de Personas Jurídicas
Aviso

De conformidad con lo establecido en el artículo 6 de la Ley del Impuesto a las Personas Jurídicas, N° 9024, el Registro de Personas Jurídicas da a conocer que las siguientes entidades:

#	Cédula Jurídica	ENTIDAD
12001	3- 102- 570764	SIMONA GIOIELLI SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA
12002	3- 101- 570824	PANAMCOM INTERNACIONAL SOCIEDAD ANONIMA
12003	3- 101- 570876	SABANA REAL APARTAMENTO ONCE ESTE SOCIEDAD ANONIMA
12004	3- 101- 570889	SABANA REAL APARTAMENTO QUINCE ESTE SOCIEDAD ANONIMA
12005	3- 101- 570898	WAITING FOR THE TWILIGHT SOCIEDAD ANONIMA
12006	3- 101- 570901	DARKNESS IN THE AUTUMN SOCIEDAD ANONIMA
12007	3- 101- 570902	TRAVELING ALONE AGAIN SOCIEDAD ANONIMA
12008	3- 101- 570903	MEASURING EMTY SPACES SOCIEDAD ANONIMA
12009	3- 102- 570949	LA BUGANVILLA DE BLANCA ROSA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA
12010	3- 101- 570980	INVERSIONES LUBUMBASHI DEL OESTE SOCIEDAD ANONIMA
12011	3- 101- 570994	KACRISA SOCIEDAD ANONIMA
12012	3- 101- 571065	3-101-571065 SOCIEDAD ANONIMA
12013	3- 101- 571167	MIRU DE SAN ISIDRO SOCIEDAD ANONIMA
12014	3- 101- 571207	3-101-571207 SOCIEDAD ANONIMA
12015	3- 101- 571225	C L W CONSTRUCTORA LIPSZYC WEISLEDER SOCIEDAD ANONIMA
12016	3- 101- 571261	CORPORACION CARVILLA VEINTITRES SOCIEDAD ANONIMA
12017	3- 101- 571313	CR TATTOOS, SOCIEDAD ANONIMA
12018	3- 101- 571325	TURRUBARI MARKETING SOCIEDAD ANONIMA
12019	3- 102- 571593	3-102-571593 SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA
12020	3- 102- 571639	INMOBILIARIA E-U-V LIMITADA
12021	3- 101- 571752	3-101-571752 SOCIEDAD ANONIMA
12022	3- 101- 571886	3-101-571886 SOCIEDAD ANONIMA
12023	3- 101- 571887	3-101-571887 SOCIEDAD ANONIMA
12024	3- 101- 571955	CERROS CALIDOS SOCIEDAD ANONIMA
12025	3- 101- 571976	3-101-571976 SOCIEDAD ANONIMA
12026	3- 101- 571995	GRUPO SATELEC SOCIEDAD ANONIMA
12027	3- 101- 572034	3-101-572034 SOCIEDAD ANONIMA
12028	3- 102- 572253	ZHI-ALIMENTOS DE COSTA RICA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA
12029	3- 101- 572464	TRANSPORTES V Y G INC SOCIEDAD ANONIMA
12030	3- 101- 572486	BAR & RESTAURANTE TWANYS SOCIEDAD ANONIMA
12031	3- 101- 572570	HORIZONTES MARCEME PLAYA CARRILLO SOCIEDAD ANONIMA

Edicto disoluciones 12001 a 12500_Consecutivo 25

14 / 14

12499	3- 101- 608167	CEDROS DE POCOCI SOCIEDAD ANONIMA
12500	3- 101- 608347	CONSORCIO HMYCM SOCIEDAD ANONIMA

Las cuales se tramitan bajo el expediente número DPJ-DI-000025-2016, entidades que presentan morosidad con el pago del impuesto a las personas jurídicas por tres o más periodos consecutivos, motivo por el cual se encuentran disueltas de pleno derecho, según lo establecido en el artículo 6 de la Ley del Impuesto a las Personas Jurídicas, N° 9024. Conforme lo estipulado en el artículo 207 del Código de Comercio, dentro del plazo de treinta días hábiles, los interesados que lo tengan a bien, podrán presentar las consideraciones del caso ante la autoridad jurisdiccional competente. Transcurrido el plazo establecido por ley, para conocimiento de los interesados, se procederá a la cancelación de la inscripción de las entidades y a la respectiva anotación de la hipoteca legal preferente o prenda preferente en el Registro respectivo, para que procedan conforme corresponda. San José, 30 de agosto de 2016. Luis Gustavo Alvarez Ramirez, Director. Registro de Personas Jurídicas.