

**UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA**

**FACULTAD DE DERECHO**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE**

**LICENCIATURA**

**TEMA: ANÁLISIS DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL  
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CON ÉNFASIS  
EN EL IMPACTO EN LOS HOGARES Y SU  
EFICACIA EN LA RECAUDACIÓN FISCAL EN  
COSTA RICA DURANTE EL PERIODO 2024 - 2025.**

**SUSTENTANTE: RODOLFO ALEXANDER**

**RODRÍGUEZ OROZCO**

**TUTOR: JUAN CARLOS SÁNCHEZ GARCÍA**

**MAYO- 2025**

# CARTA DE APROBACIÓN DEL TUTOR

## CARTA DEL TUTOR

San José, 08 de mayo de 2025

**Lic. Piero Vignoli Chessler**  
**Carrera Derecho**  
**Universidad Hispanoamericana**

Estimado señor:

El estudiante Rodolfo Alexander Rodríguez Orozco, cédula de identidad número 6 038 0237, me ha presentado, para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado "**ANÁLISIS DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CON ÉNFASIS EN EL IMPACTO EN LOS HOGARES Y SU EFICACIA EN LA RECAUDACIÓN FISCAL EN COSTA RICA DURANTE EL PERIODO 2024 2025**" el cual ha elaborado para optar por el grado académico de licenciatura

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

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

a)	ORIGINAL DEL TEMA	10%	10
b)	CUMPLIMIENTO DE ENTREGA DE AVANCES	20%	20
c)	COHERENCIA ENTRE LOS OBJETIVOS, LOS INSTRUMENTOS APLICADOS Y LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACION	30%	30
d)	RELEVANCIA DE LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	20%	20
e)	CALIDAD, DETALLE DEL MARCO TEORICO	20%	20
	TOTAL		100

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

Atentamente,



**Lic. Juan Carlos Sánchez García**  
**Cédula identidad N**  
**Carné Colegio Profesional N**

## CARTA DE APROBACIÓN DEL LECTOR

Puntarenas, 22 de julio de 2025

Licenciado  
Piero Vignoli Chessler  
Director de Escuela  
Carrera de Derecho  
Universidad Hispanoamericana

Estimado señor.

La suscrita, en mi condición de lectora hago de conocimiento que he recibido del estudiante Rodolfo Alexander Rodríguez Orozco, portador de la cédula de identidad número 6-0038-0237 el trabajo final de graduación denominado **"ANÁLISIS DE LA IMPLEMENTACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CON ENFASIS EN EL IMPACTO EN LOS HOGARES Y SU EFICACIA EN LA RECAUDACION FISCAL EN COSTA RICA"** para efectos de revisión y aprobación, para optar por el grado académico de licenciatura.

El Trabajo de Investigación cumple con los requisitos de forma y fondo que establece la normativa universitaria, por lo cual doy mi aprobación para ser defendida por el postulante, en la réplica correspondiente ante el Tribunal que le asigne la Facultad.

Atentamente,

MAGALLY  
MIRANDA  
BEJARANO  
(FIRMA)

Firmado digitalmente  
por MAGALLY MIRANDA  
BEJARANO (FIRMA)  
Fecha: 2025.07.23  
11:04:36 -0600'

Licda. Magally Miranda Bejarano  
Cédula: 5-0288-0965

# DECLARACIÓN JURADA

## DECLARACIÓN JURADA

Yo **Rodolfo Alexander Rodríguez Orozco** mayor de edad, portador de la cédula de identidad número **6 0348 0237** egresado de la carrera de **Derecho** de la Universidad Hispanoamericana, hago constar por medio de éste acto y debidamente apercebido y entendido de las penas y consecuencias con las que se castiga en el Código Penal el delito de perjurio, ante quienes se constituyen en el Tribunal Examinador de mi trabajo de tesis para optar por el título de **Licenciatura en Derecho**, juro solemnemente que mi trabajo de investigación titulado:

**“Análisis de la Implementación del Impuesto al Valor Agregado con Énfasis en el Impacto en los Hogares y su Eficacia en la Recaudación Fiscal en Costa Rica Durante el Periodo 2024 – 2025”**, es una obra original que ha respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así como la Ley de Derecho de Autor y Derecho Conexos número 6683 del 14 de octubre de 1982 y sus reformas, publicada en la Gaceta número 226 del 25 de noviembre de 1982; incluyendo el numeral 70 de dicha ley que advierte; artículo 70. Es permitido citar a un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que éstos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor de la obra original. Asimismo, quedo advertido que la Universidad se reserva el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público.

En fe de lo anterior, firmo en la ciudad de San José, a los **trece** días del mes de **junio** del año dos mil **veinticinco**.

RODOLFO  
ALEXANDER  
RODRIGUEZ OROZCO  
(FIRMA)



Firmado digitalmente por  
RODOLFO ALEXANDER  
RODRIGUEZ OROZCO (FIRMA)  
Fecha: 2025.06.13 08:27:01  
-06'00'

Firma del estudiante

Cédula: 6 0348 0237

# AUTORIZACIÓN CENIT

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

San José, 24 de julio de 2025.

Señores:  
Universidad Hispanoamericana  
Centro de Información Tecnológico (CENIT)

Estimados Señores:

El suscrito (a) **Rodolfo Alexander Rodríguez Orozco** con número de identificación **6 0348 0237** autor (a) del trabajo de graduación titulado **“Análisis de la Implementación del Impuesto al Valor Agregado con Énfasis en el Impacto en los Hogares y su Eficacia en la Recaudación Fiscal en Costa Rica Durante el Periodo 2024 – 2025”**, presentado y aprobado en el año **2025** como requisito para optar por el título de **Licenciatura en Derecho**; Si autorizo al Centro de Información Tecnológico (CENIT) para que con fines académicos, muestre a la comunidad universitaria la producción intelectual contenida en este documento.

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

Cordialmente,

RODOLFO  
ALEXANDER  
RODRIGUEZ  
OROZCO (FIRMA)

Firmado digitalmente por  
RODOLFO ALEXANDER  
RODRIGUEZ OROZCO  
(FIRMA)  
Fecha: 2025.07.24  
13:03:55 -06'00'

Firma y Documento de Identidad

**ANEXO 1 (Versión en línea dentro del Repositorio)  
LICENCIA Y AUTORIZACIÓN DE LOS AUTORES PARA PUBLICAR Y  
PERMITIR LA CONSULTA Y USO**

**Parte 1. Términos de la licencia general para publicación de obras en el repositorio institucional**

Como titular del derecho de autor, confiero al Centro de Información Tecnológico (CENIT) una licencia no exclusiva, limitada y gratuita sobre la obra que se integrará en el Repositorio Institucional, que se ajusta a las siguientes características:

- a) Estará vigente a partir de la fecha de inclusión en el repositorio, el autor podrá dar por terminada la licencia solicitándolo a la Universidad por escrito.
- b) Autoriza al Centro de Información Tecnológico (CENIT) a publicar la obra en digital, los usuarios puedan consultar el contenido de su Trabajo Final de Graduación en la página Web de la Biblioteca Digital de la Universidad Hispanoamericana
- c) Los autores aceptan que la autorización se hace a título gratuito, por lo tanto, renuncian a recibir beneficio alguno por la publicación, distribución, comunicación pública y cualquier otro uso que se haga en los términos de la presente licencia y de la licencia de uso con que se publica.
- d) Los autores manifiestan que se trata de una obra original sobre la que tienen los derechos que autorizan y que son ellos quienes asumen total responsabilidad por el contenido de su obra ante el Centro de Información Tecnológico (CENIT) y ante terceros. En todo caso el Centro de Información Tecnológico (CENIT) se compromete a indicar siempre la autoría incluyendo el nombre del autor y la fecha de publicación.
- e) Autorizo al Centro de Información Tecnológica (CENIT) para incluir la obra en los índices y buscadores que estimen necesarios para promover su difusión.
- f) Acepto que el Centro de Información Tecnológico (CENIT) pueda convertir el documento a cualquier medio o formato para propósitos de preservación digital.
- g) Autorizo que la obra sea puesta a disposición de la comunidad universitaria en los términos autorizados en los literales anteriores bajo los límites definidos por la universidad en las "Condiciones de uso de estricto cumplimiento" de los recursos publicados en Repositorio Institucional.

SI EL DOCUMENTO SE BASA EN UN TRABAJO QUE HA SIDO PATROCINADO O APOYADO POR UNA AGENCIA O UNA ORGANIZACIÓN, CON EXCEPCIÓN DEL CENTRO DE INFORMACIÓN TECNOLÓGICO (CENIT), EL AUTOR GARANTIZA QUE SE HA CUMPLIDO CON LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES REQUERIDOS POR EL RESPECTIVO CONTRATO O ACUERDO.

## DEDICATORIA

Quiero darle una dedicatoria especial a mi familia, por estar siempre presente en todo momento, cuando los necesitaba, por darme palabras de motivación y de aliento para salir adelante y lograr concluir mis estudios; a mis hijos, quienes han sido una gran motivación y fuente de inspiración para salir adelante con este proyecto, a pesar de que ha sido difícil el camino, Dios nunca me ha abandonado y pone personas, para que guíen nuestro andar y así lograr cumplir objetivos; asimismo, porque me dan las fuerzas que necesito cada día para dar mi mayor esfuerzo, porque siempre quiero ser para ellos un ejemplo a seguir y demostrarles que a base de esfuerzo, todo sueño se puede alcanzar.

A mis padres, quienes siempre han estado para mí, por ser mis guías y asentar en mí, la base de las buenas costumbres, ya que me han ayudado en la vida y por supuesto, en este proceso universitario.

## AGRADECIMIENTOS

En primera instancia, quiero darle las gracias a Dios, por haberme permitido llegar, hasta donde me encuentro hoy y por haber logrado concluir todos los cursos que eran necesarios, para optar por el grado de licenciatura; por darme a lo largo de este camino, la sabiduría, las fuerzas y por guiarme en mi toma de decisiones, por cuanto sin su mano, nada es posible. esto, porque el camino no ha sido fácil y ha habido pruebas y adversidades por superar, pero con el Padre celestial se ha logrado superar todo ello y llenado de miles de bendiciones en el proceso. Gracias a mi familia, por siempre apoyarme a cumplir mis metas y sueños universitarios porque sin ellos, esto no hubiera sido posible ya que han sido un pilar muy importante para llegar a cumplir mis objetivos personales y profesionales.

A mis compañeros de trabajo, quienes siempre me han motivado para esforzarme cada día más.

## TABLA DE CONTENIDOS

CARTA DE APROBACIÓN DEL TUTOR .....	II
CARTA DE APROBACIÓN DEL LECTOR .....	III
DECLARACIÓN JURADA .....	IV
AUTORIZACIÓN CENIT .....	V
DEDICATORIA .....	VII
AGRADECIMIENTOS .....	VIII
<b>CAPÍTULO I</b> .....	<b>18</b>
<b>PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN</b> .....	<b>18</b>
<b>1.1 INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>19</b>
<b>1.1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA</b> .....	<b>20</b>
<b>1.1.2 Problematización</b> .....	<b>22</b>
<b>1.1.3 Justificación del Tema</b> .....	<b>23</b>
<b>1.2 ¿FORMULACIÓN DEL PROBLEMA?</b> .....	<b>25</b>
<b>1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN</b> .....	<b>25</b>
<b>1.3.1 Objetivo General</b> .....	<b>25</b>
<b>1.3.2 Objetivos Específicos</b> .....	<b>25</b>
<b>1.4 ALCANCES Y LIMITACIONES</b> .....	<b>26</b>
<b>1.4.1 Alcances</b> .....	<b>26</b>
<b>1.4.2 Limitaciones</b> .....	<b>27</b>
<b>CAPÍTULO II</b> .....	<b>29</b>
<b>MARCO TEÓRICO</b> .....	<b>29</b>
<b>2.1 CONTEXTO HISTÓRICO</b> .....	<b>30</b>
<b>2.1.1 Antecedentes</b> .....	<b>33</b>
<b>2.2 CONTEXTO TEÓRICO- CONCEPTUAL</b> .....	<b>38</b>
<b>2.3 Método de Mapeo Para Construir el Marco Teórico</b> .....	<b>38</b>
<b>2.3.1 Valoración del Impacto de la Ley del IVA</b> .....	<b>40</b>
<b>2.3.1.1 Aumento de la base del imponible</b> .....	<b>41</b>
<b>2.3.1.2 Transformación de IGSV a IVA</b> .....	<b>44</b>
<b>2.3.1.3 Cambios en gravamen de bienes y servicios</b> .....	<b>46</b>

2.3.1.4	<b>Nuevo modelo de tarifas reducidas</b> .....	49
2.3.1.5	<b>Variación en Recaudación Fiscal</b> .....	52
2.3.2	<b>Comportamiento del Consumo de Bienes y Servicios en los hogares en Costa Rica.</b> 54	
2.3.2.1	<b>Regresividad del IVA</b> .....	56
2.3.2.2	<b>Capacidad Contributiva</b> .....	60
2.3.2.3	<b>Niveles de Consumo por Afectación del IVA</b> .....	61
2.3.2.4	<b>Afectación en los Precios en Bienes y Servicios por el IVA</b> .....	62
2.3.2.5	<b>Incidencia del IVA en el Mercado Económico</b> .....	63
2.3.3	<b>Eficacia de la Implementación del IVA</b> .....	65
2.3.3.1	<b>Hecho Generador</b> .....	66
2.3.3.2	<b>Efecto de la transformación IGSV a un IVA</b> .....	68
2.3.3.3	<b>Base Imponible del IGSV</b> .....	68
2.3.3.4	<b>Base Imponible del IVA</b> .....	69
2.3.3.5	<b>Tarifas Reducidas</b> .....	70
2.3.4	<b>Efectos del IVA en la recaudación fiscal</b> .....	71
2.3.4.1	<b>Recaudación Fiscal</b> .....	73
2.3.4.2	<b>Sistema Tributario Moderno</b> .....	74
2.3.4.3	<b>Espíritu de la Ley 9635</b> .....	74
2.3.4.4	<b>Mejora de las Finanzas Publicas</b> .....	75
2.3.4.5	<b>Ampliación de la Base Imponible por el IVA</b> .....	76
2.3.5	<b>Identificar Mejoras en cuanto a la Administración del IVA.</b> .....	77
2.3.5.1	<b>Principio de Reserva de Ley</b> .....	79
2.3.5.2	<b>Administración del IVA</b> .....	80
2.3.5.3	<b>Aspectos de Mejora en la Administración del IVA</b> .....	80
2.3.5.4	<b>Asamblea Legislativa y su Responsabilidad ante Aprobación de Leyes</b> .....	81
2.3.6	<b>Determinar el Impacto Negativo en la Economía de los Hogares en Costa Rica.</b> ..	82
2.3.6.1	<b>Principio de Generalidad Tributaria</b> .....	82
2.3.6.2	<b>La obligación tributaria</b> .....	83
2.3.6.3	<b>Aumento de Costo de Vida ante el IVA</b> .....	84
2.3.6.4	<b>Efecto Negativo en la Económico derivado del IVA</b> .....	85
2.4	<b>HIPÓTESIS</b> .....	86
2.5	<b>OPERACIONALIZACIÓN DE HIPÓTESIS</b> .....	87

<b>CAPÍTULO III</b> .....	90
<b>MARCO METODOLÓGICO</b> .....	90
<b>3.1 TIPO DE LA INVESTIGACIÓN</b> .....	91
<b>3.1.1 Finalidad</b> .....	93
<b>3.1.2 Dimensión Temporal</b> .....	94
<b>3.1.3 Marco</b> .....	94
<b>3.1.4 Naturaleza</b> .....	95
<b>3.1.5 Carácter de la Investigación</b> .....	95
<b>3.2 SUJETOS Y FUENTES DE INFORMACIÓN</b> .....	96
<b>3.2.1 Sujetos de la Investigación</b> .....	96
<b>3.2.2 Fuentes de Información</b> .....	97
<b>3.2.3 Fuentes Primarias</b> .....	98
<b>3.2.4 Fuentes Secundarias</b> .....	100
<b>3.2.5 Fuentes Terciarias</b> .....	101
<b>3.3 SELECCIÓN DEL MUESTREO</b> .....	103
<b>3.3.1 La Población</b> .....	103
<b>3.3.2 La Muestra</b> .....	103
<b>3.3.3 Probabilística</b> .....	104
<b>3.3.4 No Probabilística</b> .....	105
<b>3.4 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS PARA RECOLECTAR INFORMACIÓN</b> .....	105
<b>3.4.1 Técnicas para recolectar Información</b> .....	105
<b>3.4.2 Instrumentos para la recolección Información</b> .....	106
<b>3.5 OPERALIZACIÓN DE LAS VARIABLES</b> .....	108
<b>3.5.1 Definición Conceptual, Operativa e Instrumental</b> .....	108
<b>3.5.1.1 Conceptual</b> .....	108
<b>3.5.1.2 Operativa</b> .....	109
<b>3.5.1.3 Instrumental</b> .....	109
<b>CAPÍTULO IV</b> .....	114
<b>ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE DATOS</b> .....	114
<b>4.1 ANÁLISIS DE DATOS</b> .....	115
<b>4.1.1 Análisis e Interpretación de Entrevistas Realizadas</b> .....	116
<b>CAPÍTULO V</b> .....	145
<b>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b> .....	145

<b>5.1 CONCLUSIONES</b> .....	146
<b>5.2 RECOMENDACIONES</b> .....	150
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	154

## ÍNDICE DE TABLAS

<b>Tabla 1</b> <i>Tarifas del IVA</i> .....	51
<b>Tabla 2</b> <i>Tarifas Reducidas del IVA</i> .....	71
<b>Tabla 3</b> <i>Fuentes Primarias</i> .....	100
<b>Tabla 4</b> <i>Fuentes Secundarias</i> .....	101
<b>Tabla 5</b> <i>Fuentes Terciarias</i> .....	102
<b>Tabla 6</b> <i>Definición Conceptual, Operativa e Instrumental de Variables</i> .....	110
<b>Tabla 7</b> <i>Entrevista N°1</i> .....	116
<b>Tabla 8</b> <i>Entrevista N°2</i> .....	119
<b>Tabla 9</b> <i>Hoja de Análisis de Contenido N°1</i> .....	125
<b>Tabla 10</b> <i>Hoja de Análisis de Contenido N°2</i> .....	132
<b>Tabla 11</b> <i>Hoja de Análisis de Contenido N°3</i> .....	137

## INDICE DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> <i>Mapa Conceptual para Construir Marco Teórico</i> .....	39
<b>Figura 2</b> <i>Gráfico Ratio Recaudación Fiscal Costa Rica</i> .....	53
<b>Figura 3</b> <i>Gráfico Canasta Tributaria Costa Rica</i> .....	55
<b>Figura 4</b> <i>Gasto Tributario en IVA</i> .....	58
<b>Figura 5</b> <i>Gráfico Variación Interanual Mensual octubre 2019 – 2024</i> .....	73

## ABREVIATURAS

IVA	Impuesto Al Valor Agregado
IGSV	Impuesto Sobre las Ventas
ISR	Impuesto Sobre Renta
ADR	Alternativa Dispute Resolution
BOE	Boletín Oficial del Estado
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PIB	Producto Interno Bruto
ALC	América Latina y el Caribe
CBT	Canasta Básica Tributaria
CIJUL	Centro de Información Jurídica en Línea
CNPT	Código de Normas y Procedimientos Tributarios
MH	Ministerio de Hacienda
BCCR	Banco Central de Costa Rica
AT	Administración Tributaria
MEIC	Ministerio de Economía Industria y Comercio
INEC	Instituto Nacional de Estadística y Censos.

## RESUMEN

Se realizará esta investigación sobre el tema derivado, de acuerdo con la Ley 9635 Fortalecimiento de la Finanzas Públicas la cual entró en vigor el 01 de julio de 2019, se pretende efectuar un estudio basado en el objetivo general: que consiste en analizar los procedimientos de acuerdo a la normativa vigente en materia tributaria, considerada fundamental para cualquier estado y de manera específica, en el marco legal costarricense, ya que, por medio de esta ley, se derogó el Impuesto General sobre las Ventas, el cual había surgido mediante la ley 6826.

Igualmente, se diferencian los pasos que aplica, al ser retroalimentados con las bases legales, circulares y Reglamento a la Ley 9635, cuya finalidad consiste en sustentar la investigación; así también, para averiguar si realmente están cumpliendo con la buena aplicación de la normativa atinente.

Por otra parte, hay que destacar el hecho de que la legislación en materia tributaria que rige, será base esencial para la presente investigación, debido a que, en materia de derecho, el ámbito tributario es controlado por un conjunto de leyes y reglamentos aplicables para los procesos.

Asimismo, en el marco conceptual, se definen los términos que se desarrollan en el marco teórico de la investigación, para proceder luego con el marco institucional, con el propósito de puntualizar el papel que juegan las instituciones, en el desarrollo del estudio; posteriormente, se fundamenta la base legal, donde se dan a conocer la leyes y reglamentos que se utilizaron; también se amplía el marco teórico, en el que se recopila toda la

información que sirvió de sustento para cumplir con los objetivos del estudio, que surgieron, con base en el tema de la investigación.

Producto del marco metodológico, se explica los tipos de estudios que surgen de la investigación, las hipótesis, los sujetos de información; los criterios para seleccionar la muestra, las fuentes de información, las técnicas e instrumentos de investigación, el análisis e interpretación de los datos, validación de resultados y conclusiones. Además, con el fin de poder cumplir con el objetivo y así también, poder obtener información concreta, se aplicarán instrumentos, tales como entrevista mediante cuestionarios a los interesados y llegar al resultado que se requiere. Se destacan las técnicas para la recolección de datos de instrumentos y los cuadros de instrumentos para medir las variables de la investigación.

También, se señalan los alcances y limitaciones que se presentaron durante el desarrollo del estudio, para determinar el cumplimiento de la aplicación de la ley Impuesto al Valor Agregado IVA, vigente en Costa Rica mediante la ley 9635, si se da la aplicación adecuada, en la recaudación fiscal sobre el consumo de bienes y servicios en los hogares costarricenses.; por cuanto una vez que se cumple esta normativa, poder analizar el impacto surgido luego de la implementación del IVA, estudiar los datos para determinar qué tan eficiente ha sido la implementación de esta norma tributaria, además, al ser el IVA un impuesto regresivo, determinar qué tanto impacto ha provocado en la economía de la población de escasos recursos.

**CAPÍTULO I**  
**PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN**

## 1.1 INTRODUCCIÓN

La materia tributaria es fundamental para cualquier estado, debido a que desde épocas antiguas ha sido materia de discusión y de regulación, de ahí que Costa Rica no es la excepción, al implementar la ley 9635 Fortalecimiento de la Finanzas Públicas del 01 de julio de 2019, que trajo consigo un cambio fundamental en esta materia, ya que por medio de esta ley se derogó el Impuesto General sobre las Ventas, el cual ha habido surgido mediante la ley 6826.

Esto implicó la transformación de un Impuestos General sobre las Ventas (IGV) que gravaba bienes y solamente algunos servicios, sin tarifas reducidas, que pasa a un Impuesto al Valor Agregado (IVA), el cual grava todos los bienes y servicios, contemplando algunos bienes y servicios exentos y no sujetos; dicha implementación tiene como objetivo incrementar los niveles de recaudación y así poder enfrentar los gastos del país.

El presente trabajo de investigación pretende analizar el impacto surgido, luego de la implementación del IVA, estudiar los datos para determinar qué tan eficiente ha sido la ejecución por motivo de que la ley trajo consigo mejoras y retos, razón por lo que se considera importante las opiniones de esta norma tributaria, asimismo, al ser el IVA un impuesto regresivo, se busca determinar qué tanto impacto ha provocado en la economía de la población de escasos recursos.

Hecho que ha contribuido a la aparición de diferentes criterios, pues con su norma aportó mejoras y retos, por lo que se hace necesario fortalecerla más para así revisar los presupuestos públicos, con el fin de aumentar la disciplina fiscal.

Además, se ha consultado a instituciones públicas que se verían afectadas ya que con su implementación podría diferir esos criterios y se pueda garantizar la sostenibilidad fiscal.

Esta ley tiene 4 componentes que incluyen impuesto sobre la renta, creación del impuesto al valor agregado y ajuste de salarios y beneficios de los funcionarios públicos, igualmente, de la misma manera, crea una regla de responsabilidad fiscal.

### **1.1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

La presente investigación se realizará mediante el análisis de la implementación del impuesto al valor agregado con énfasis en el impacto en los hogares y su eficacia en la recaudación fiscal en Costa Rica.

Esto por cuanto en el mundo entero, cada vez más, los países realizan reformas tributarias, con la intención de que los estados tengan suficientes ingresos para poder satisfacer las necesidades de su población, a contrario sensu, debido a que podría generar un impacto en la economía de los hogares de menor ingreso, en razón de que este prototipo de impuesto es de carácter regresivo; en España, por ejemplo, se realizó un estudio para determinar el impacto de la reformas fiscales del IVA en la economía de los hogares españoles, de donde se logró determinar que existió un impacto en las reformas de 2012, comparado con el gasto medio de los hogares, particularmente en bienes como bebidas, restaurantes y hotelería, cuyo resultado más relevante es el efecto negativo de la subida de gravamen de 2010 en

los hogares de ingresos bajos, con una reducción del número de consumidores en alimentos y bebidas. (Moral-Arce, 2022)

En América Latina y el Caribe, según el Banco Interamericano de Desarrollo BID, en un artículo indica que el IVA, es el impuesto más importante en materia de recaudación, generando en un país típico, ingresos equivalentes a 6.1% del PIB, y representando cerca de 30% de sus ingresos fiscales totales, por otro lado, algunos países como Colombia, Argentina, Ecuador y Bolivia han realizado reformas tributarias para introducir programas personalizados de IVA. Por ejemplo, Colombia introdujo en su política tributaria a inicios del 2020, una compensación del IVA, con la intención de beneficiar a los hogares pobres una suma de 75.000 pesos colombianos (aproximadamente 22 dólares). En Argentina se introdujo la devolución del IVA focalizado en jubilados, pensionados y beneficiarios de la asignación universal por hijo, para esto se relaciona el monto de la devolución con el monto de compras realizadas con la tarjeta de débito que tengan asociada a su pensión o programa social, el beneficio es del 15% de las compras realizadas con dicha tarjeta y se establece un monto máximo de devolución mensual por persona de 700 pesos (8.5 dólares), este beneficio es depositado por la administración tributaria directamente en la cuenta bancaria del beneficiario. (Rasteletti, 2021)

En Costa Rica, las finanzas públicas venían experimentando un deterioro exponencial desde la crisis financiera internacional del 2008, de ahí que fue aprobada la reforma fiscal por la asamblea legislativa en segundo debate, el lunes 3 de diciembre de 2018, con 34 votos a favor y 17 en contra, por lo que esta reforma entró en vigencia el 01 de julio de 2019, mediante la ley 9635, llamada ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, la cual trajo la transformación del Impuesto general sobre la Ventas (IGSV)

a un Impuesto al Valor Agregado (IVA), este cambio trae consigo una ampliación de la base del impuesto, es decir, los casos en donde se aplica el impuesto, ya que anteriormente se aplicaba sobre cualquier transacción de mercancía, mientras que en el caso de los servicios gravaba, solamente algunos servicios establecidos en la anterior ley 6826, pero con la nueva ley, se innovó que cualquier servicios se considera gravable, a menos que exista alguna disposición que lo exima de manera expresa. Uno de los cambios más discutidos ante la aprobación de esta ley, fue precisamente su efecto regresivo, debido a que bienes considerados como tan esenciales para la población, como lo es la canasta básica tributaria, pasaron de ser exentos a gravados al 1% de IVA, esto sumado a bienes como servicios de salud privados, servicios de educación privados, entre otros. Esto suma a la percepción de la población costarricense de que vivimos en un país donde se pagan “muchos impuestos” o altos niveles de estos. (Rodríguez & Morales, Universidad Nacional de Costa Rica, 2019)

### **1.1.2 Problematización**

Se hace referencia a los argumentos del porqué el tema es revelador e importante para la investigación de la tesis, debido a que el análisis jurídico y el efecto social de los instrumentos aplicables ante entrada en vigencia de la ley 9635, denominada ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas en el 2019, producto de que por medio de esta ley, se adopta el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en reemplazo del Impuesto General sobre las Ventas (IGSV), ya que esta ley fue impulsada, como medida de fortalecimiento de las finanzas públicas, por cuanto entre sus objetivos se enuncia la recaudación fiscal,

disminuir la evasión fiscal, así como expandir la base impositiva. El espíritu de esta norma consiste en reducir el déficit fiscal, el cual mantenía un incremento exponencial, desde la crisis financiera internacional del 2008; ante ello, es de vital utilidad, el poder evaluar el impacto que haya resultado de dicha reforma, y así poder determinar si las medidas impuestas por esta ley han generado los resultados esperados, en cuanto a recaudación fiscal.

Desde la implementación del IVA, ha surgido la preocupación del impacto que pueda tener en la economía, sobre todo, en los hogares de menos recursos, en razón de la ampliación de la base impositiva, así como el incremento en el costo de muchos bienes y sobre todo, en los servicios que antes de la reforma se encontraban exentos, como por ejemplo, bienes tan esenciales como medicamentos, los cuales anterior a esta norma, se encontraban exentos, sin dejar de lado que para algunos hogares, el poder acceder a estos bienes o servicios, considerados esenciales para toda persona, al ser gravados con un porcentaje de impuesto, pueden ser inalcanzables en algunos casos, de aquí la trascendencia de lograr determinar, qué tanta afectación trajo consigo esta reforma fiscal en los hogares de escasos recursos.

### **1.1.3 Justificación del Tema**

Las razones que dan pie, a que se realice la investigación, deben de ser nacionales o institucionales y nunca de tipos personales.

Por lo que el análisis de los efectos producidos en la recaudación fiscal en Costa Rica es notable para poder evaluar la eficacia de esta reforma fiscal, por cuanto se tiene

claro, que, en otros países, se han realizado evaluaciones del impacto generado por el IVA, que, por lo general, revela resultados muy positivos, en lo referente a recaudación; sin embargo, Costa Rica presenta ciertas coyunturas, como los son la estructura de consumo, niveles de evasión fiscal, déficit fiscal, entre otros. Estas circunstancias provocan que sea crucial el poder determinar si la implementación del IVA, como parte relevante de la reforma fiscal, está generando realmente un incremento exponencial en las finanzas públicas.

Por otra parte, para la población es importante determinar si esta medida generó alguna desproporción ya sea en el consumo de los bienes o servicios, los cuales se vieron afectados al gravamen de IVA, y que esto haya ocasionado, ya sea reducciones en el consumo de estos, o niveles de afectación económica en las familias de menores ingresos. Lograr entender estas repercusiones, se considera esencial, en aras de siempre implementar políticas públicas, cada vez más equitativas, de manera tal que exista una adecuada aplicación del principio de proporcionalidad, mismo que limita al estado ante dicha imposición.

Así, el derecho tributario, como rama del derecho público debe ocuparse de regular las políticas públicas y velar por la aplicación de los principios que se encuentran inmersos en esta rama del derecho.

Como indica la autora Sánchez: “El principio de proporcionalidad en la creación y aplicación de un tributo, es palpable al tutelar la equidad entre los elementos subjetivos del tributo, siendo el elemento subjetivo activo: el estado y el elemento subjetivo pasivo: el contribuyente”. (Sanchez, 2013)

## **1.2 ¿FORMULACIÓN DEL PROBLEMA?**

¿Con la implementación de Impuesto al Valor Agregado IVA vigente en Costa Rica mediante la ley 9635, se da la aplicación adecuada, en la recaudación fiscal sobre el consumo de bienes y servicios en los hogares costarricenses?

¿Qué impacto e implicación tan eficiente se produce en la recaudación fiscal de este tributo, tanto sociales como económicas en los hogares costarricenses?

## **1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

### **1.3.1 Objetivo General**

Analizar la eficacia de la implementación de Impuesto al Valor Agregado IVA vigente en Costa Rica mediante la ley 9635, con un enfoque en los efectos sobre el consumo de bienes y servicios en los hogares costarricenses y el impacto en la recaudación fiscal de este tributo, identificando las implicaciones sociales y económicas surgidas ante la implementación de esta ley.

### **1.3.2 Objetivos Específicos**

Valorar el impacto del IVA sobre el comportamiento del consumo en los hogares costarricenses, realizando un análisis comparativo de la norma 6826 y la ley 9635.

Analizar la eficacia de la Implementación del IVA en cuanto a la recaudación fiscal, haciendo una comparación en las cifras de recaudación tributaria antes y después de la Implementación.

Realizar un estudio sobre las mejoras en la administración del IVA para potenciar la recaudación fiscal y minimizar el impacto negativo en la economía de los hogares costarricenses.

## **1.4 ALCANCES Y LIMITACIONES**

### **1.4.1 Alcances**

Hernández, Fernández y Baptista (2004), mencionan que tienen como propósito “examinar un tema o problema de investigación poco estudiado, del cual se tienen muchas dudas o no se han abordado antes” (Hernandez, Fernandez, & Batista, 2004).

A su vez, Hernández Sampieri (2014), “los estudios de alcance exploratorios se realizan cuando el objetivo del estudio es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado, del cual se tienen muchas dudas o no se ha abordado antes con mayor amplitud” (Hernández, Fernandez, & Batista, 2014).

El alcance especifica lo que explorará el estudio, como la población seleccionada, el alcance o la duración del estudio.

La investigación pretende analizar los efectos de la implementación del IVA en Costa Rica, este tributo surgió a raíz de la aprobación de la ley No 9635 que fue aprobada el 04 de diciembre de 2018 y su entrada en vigor fue a partir de 01 de julio de 2019. Dichos efectos serán desarrollados, tanto por parte del estado, por el cual se investigará el efecto obtenido en la recaudación para determinar si se obtuvo los niveles de recaudación

esperados ante la aprobación de implementación de este tributo. Conjuntamente se pretende observar el patrón que mantiene la recaudación desde la aprobación a la fecha, además de realizar breves comparaciones con otros países de América Latina, los cuales hayan implementado este tributo.

Asimismo, se evaluarán los efectos, tanto en la economía de los hogares, como en el consumo de bienes y servicios, principalmente, el impacto que tuvo para las familias de escasos recursos, ante la creación de este impuesto en bienes y servicios que anterior a la norma, se encontraban exentos y que posterior a esta, podrían eventualmente representar una afectación económica según su nivel de ingresos.

#### **1.4.2 Limitaciones**

Las limitaciones de la investigación son aspectos o condiciones que se identifican como posibles obstáculos para alcanzar los objetivos de una investigación. Además, tales limitaciones restringen o condicionan la validez, aplicabilidad y generalización de los resultados de un estudio o investigación. Son aspectos que el investigador reconoce y señala como factores que podrían afectar la investigación.

La investigación enfrenta como limitantes, la situación de que esta ley fue aprobada el 04 de diciembre de 2018 y su entrada en vigor fue el 01 de julio de 2019, es decir, es una ley relativamente reciente, por lo cual se tiene poca disponibilidad y calidad de datos para ser estudiados. Entre las limitaciones que se considera, se destaca el hecho de que durante la investigación hubo insuficiencia de antecedentes sobre investigaciones relacionadas con los mecanismos legales dentro de la legislación costarricense, así como por la

disponibilidad de documentos o textos actualizados, debido a que no se encuentra literatura proporcionada al respecto.

Además, pueden existir factores externos que distorsione, en cierta medida, al análisis de la implementación del IVA, como la inflación, que podría eventualmente, influir en el consumo de las familias y, por ende, reflejarse en la recaudación de este tributo.

**CAPÍTULO II**  
**MARCO TEÓRICO**

## 2.1 CONTEXTO HISTÓRICO

En la historia de la humanidad, durante el desarrollo de las primeras civilizaciones, fue de suma relevancia la implementación de los primeros tributos, de esta forma, el desarrollo del derecho tributario como rama del derecho público ha sido de gran importancia a lo largo de este tiempo para regular el poder de imperio que posee cada estado, se puede ejemplificar el surgimiento de los tributos en civilizaciones tan importantes como las fueron:

El Antiguo Egipto fue una de las primeras civilizaciones en tener un sistema fiscal organizado. Se desarrolló alrededor del año 3000 a.C., poco después de que el Bajo Egipto y el Alto Egipto fueran unificados por Narmer, el primer faraón de Egipto. (Geographic, 2024)

Los primeros gobernantes egipcios tenían un interés personal en los impuestos. Viajaron por todo el país con su séquito, tasando las propiedades de sus súbditos (petróleo, cerveza, cerámica, ganado y cultivos) y luego recaudando los impuestos correspondientes. Este evento anual se conoce como Shemsu Hor, o los Seguidores de Horus. Durante el Reino Antiguo, los impuestos recaudaron suficientes ingresos para construir proyectos civiles a gran escala, como las Pirámides de Giza. (Geographic, 2024)

El sistema fiscal del antiguo Egipto evolucionó a lo largo de sus 3.000 años de historia y se volvió más complejo con el tiempo. En el Reino Nuevo (1539-1075 a. C.), los funcionarios del gobierno descubrieron una manera de cobrar impuestos a las personas antes de obtener sus ingresos, gracias a un invento llamado Nilómetro.

El dispositivo se utiliza para calcular el nivel del agua del río Nilo durante sus inundaciones anuales. Si los niveles de agua son demasiado bajos, lo que indica sequía y muerte de cultivos, los ingresos fiscales se reducirán. Niveles de agua saludables significan cosechas saludables, lo que significa impuestos más altos. (Geographic, 2024)

El Imperio Maurya de la India (c. 321-185 a. C.) celebró un concurso anual de ideas y el ganador recibió una amnistía fiscal. "El gobierno está pidiendo a los ciudadanos ideas sobre cómo resolver los problemas gubernamentales", explicó Sarak. "Si eliges y aplicas tu solución, recibirás exención de impuestos de por vida". El viajero y autor griego Megasthenes (c. 350-290 a. C.) contó maravillosamente esta práctica en su libro *Indica*. (Geographic, 2024)

Como la mayoría de las reformas fiscales, el sistema distaba mucho de ser perfecto, señala Sharlach. "El problema es que nadie tendría incentivos para resolver más de un problema". (Geographic, 2024)

En Roma, la obligación tributaria estaba asociada con la igualdad de los ciudadanos. El incumplimiento de los deberes públicos y el descuido en el cultivo de la tierra se castigaban con la infracción de determinados derechos. Por ejemplo, estos ciudadanos no fueron incluidos en el censo y tuvieron que pagar un impuesto de capitación en lugar de tributo. En su lucha contra la nobleza, una de las demandas del pueblo llano era la igualdad impositiva. (Geographic, 2024)

Si el amo concede a un esclavo su libertad y los derechos de un hombre libre, también debe pagar un impuesto del cinco por ciento del valor del esclavo. El

acceso a la herencia también estaba sujeto a un impuesto del cinco por ciento, impuesto por primera vez en el siglo II a.C. (Geographic, 2024)

En Costa Rica, durante un período de la historia antigua que comprendió el año 12.000 a.C. Aproximadamente en el año 15.000 d.C., los pueblos indígenas de Costa Rica pagaban tributo en forma de especies como el cacao y el maíz. En este sentido, durante el periodo de cacicazgo, el jefe supremo o cacique tenía bajo su jurisdicción una serie de pueblos, y una de las formas de pagar impuestos era mediante la entrega de especies. Durante el período colonial (1502-1821), Costa Rica dependió del Gobernador de Guatemala para temas de finanzas públicas y muchos otros aspectos.

Se recaudan varios impuestos indirectos, entre ellos: almojarifazgo (impuesto portuario: 2% sobre los artículos exportados y 5% sobre los artículos importados. Alcabala: 2% o 4% sobre los artículos vendidos dentro de la provincia. Diezmo: 10% de los ingresos pagados a la iglesia.

Con la llegada de los españoles, la forma de vida de los costarricenses cambió, convirtiéndose el comercio y la religión en la base para la creación de un fondo común de bienestar social llamado Tributo. Con la independencia de España, en 1821, nace el estado como nueva forma organizativa.

El jefe de Estado, Braulio Carrillo Colina, hizo el primer intento de reforma tributaria, aboliendo el diezmo a cambio de un impuesto territorial, además de establecer el primer arancel.

En 1916, el jefe de Estado, Alfredo González Flores, promulgó la Ley de Impuesto sobre la Tierra y la Renta, que omitía el impuesto sobre la renta por intereses políticos. (Correles Vilchez, 2011)

En el año 1982, mediante la ley 6826 surge el IGSV, posteriormente a lo largo de 26 años de discusiones fiscales en Costa Rica, la Ley del impuesto general de ventas fue blanco de la mayor cantidad de reformas aprobadas por la Asamblea Legislativa.

El proyecto de ley expediente 19,678, también conocido como la ley del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), fue presentado en la Asamblea Legislativa de Costa Rica el 12 de agosto de 2015. El proyecto de ley tenía como objetivo crear un impuesto al valor agregado y derogar la Ley del Impuesto General sobre las Ventas (IGSV).

Al menos seis reformas han ampliado la lista de transacciones a gravar, y elevado la tarifa que los consumidores pagan y no es hasta julio del año 2019 en el cual es aprobado el proyecto de ley con expediente 19,678, mediante esta aprobación surge la Ley 9635 y en la cual se realiza la más ambiciosa reforma fiscal que da surgimiento al IVA.

### **2.1.1 Antecedentes**

El carácter cronológico de la política tributaria de Costa Rica en este tema es altamente técnico y requiere un escrutinio legal riguroso. Este capítulo, a su vez, pretende brindar una comprensión más profunda de los acontecimientos socioeconómicos y legislativos que en conjunto dieron lugar al panorama discutido en la justificación del trabajo y sus recomendaciones. El propósito es ilustrar la dinámica que surgió desde unas finanzas golpeadas por malas administraciones las cuales en forma de “Bola de nieve”

incrementaron la deuda y los gastos del estado, provocando en la asamblea múltiples discusiones y reformas de ley con miras a una reforma tributaria integral, con objetivo a fortalecer las finanzas públicas.

Previo a la discusión del Proyecto de Ley 20.580 sobre fortalecimiento de las finanzas públicas, el entorno político y fiscal en la República de Costa Rica plantea una serie de cuestiones que requieren explicación y resolución de los temas de financiamiento. El deterioro del componente fiscal del sector público comienza con la deuda del gobierno central. Las tendencias macroeconómicas del país están determinadas por altos profesionales del sector público, quienes han hecho de la llamada "estabilidad fiscal" una prioridad nacional. En palabras del Dr. José Francisco Pacheco, una comprensión integral de la situación financiera debe comenzar con una visión integral del país durante al menos los últimos 50 años, con un enfoque pragmático en la economía política que se desarrolló en el contexto de esta visión.

Se entiende que la crisis fiscal se ha vuelto más prominente desde los años noventa. A partir de esto, se desarrolló una agenda nacional en torno al tema tributario, que fue moldeada por las tendencias internacionales y virada hacia lineamientos marcados por organismos internacionales, que a su vez estuvieron sujetos a presiones internas de sindicatos y grupos empresariales. Costa Rica necesita mejorar sus resultados de finanzas públicas y analizar nuevas opciones

fiscales, a partir de los fracasos de las reformas fiscales que ha experimentado durante los últimos 20 años de gobernanza.

Vale la pena señalar que las tendencias económicas y sociales del país son consistentes con un patrón de desarrollo que comenzó con la diversificación de las exportaciones en el contexto de industrias de sustitución de importaciones, seguida por una expansión significativa del sector de servicios en el marco de la amplia participación del país en las actividades sociales y económicas, disfrutando así de cierta estabilidad política. El resultado de las nuevas reformas son formas organizativas, tecnologías de producción y cambios institucionales más dinámicos en el sector público. (Brenes Orozco, 2022)

El planteamiento de la reforma fiscal en Costa Rica se dio en medio de una coyuntura la cual venía en un inminente endeudamiento, surgido a raíz de déficit en las finanzas públicas. Esto en razón de un mal manejo de los recursos obtenidos por la vía de los tributos, es por ello que las nuevas administraciones voltearon su mirada a proponer un proyecto de ley, que, por la vía de una reforma fiscal, en la cual uno de los puntos más importantes es la transformación del IGSV a un IVA como uno de los principales factores para contrarrestar el problema del déficit fiscal.

El informe Estado de la Nación de 2013 muestra que, en el frente tributario, la carga tributaria se ha estancado, en un 13,1% según el Ministerio de Hacienda, mientras que el gasto sigue creciendo a un ritmo más rápido que los ingresos. Al mismo tiempo, el documento señala que, en los años posteriores a la crisis de 2009, en un contexto internacional complejo, las moderadas fluctuaciones del PIB de Costa Rica

evidenciaron las debilidades de su enfoque de desarrollo, que no logró distribuir beneficios y ventajas entre las personas, las empresas y el territorio. En cualquier caso, existe un efecto de concentración de la riqueza que aumenta los pagos a factores externos. (Estado de la Nación, 2013)

Como lo indica este informe del Estado de la Nación, claramente se evidencia una afectación económica que viene arrastrada por décadas anteriores y que se ve mayormente golpeada luego de la recesión del 2009, a la cual se puede reflejar la necesidad de la reforma fiscal aprobada mediante la Ley 9635 Fortalecimiento a las finanzas Públicas.

Según Segura Carmona, la situación empeora ante la proyección del gobierno central realizada por el BCCR. Esta proyección sitúa un desfase de al menos 6.6% de la carga tributaria, de ahí se hace la observación que una situación fiscal favorable se requiere para preservar un entorno macroeconómico estable.

La Ley 8114 es conocida como Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria (2001). El objetivo es cambiar la carga fiscal sobre el combustible e introducir un impuesto especial sobre las bebidas no alcohólicas envasadas distintas de la leche. En ese momento, el proyecto también buscaba modificar la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y la Renta y la Ley de Consolidación del Impuesto Selectivo al Consumo. También se consideraron modificaciones a la Ley de Normas Tributarias y a la Ley Procesal N° 4755 y sus reformas.

La Ley N° 8131, Ley de Administración Financiera y Presupuesto Público, aprobada en 2001, mejora la capacidad institucional para gestionar los recursos financieros, contribuyendo así a reducir el gasto público. Como corolario de este

trabajo legislativo, se propusieron decretos que contienen lineamientos de política salarial, restricciones al empleo público y referencias de política presupuestaria. Aunado a esto, mediante la Ley N° 8131, se estableció el sistema de administración de propiedades y contratación administrativa y se creó un organismo de gestión denominado Dirección General de Administración de Propiedades y Contratación Administrativa.

Ley N° 8603: La Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, a partir de la Ley N° 8603, que modifica la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, busca la transferencia oportuna de los recursos aprobados por la Ley de Presupuesto de la República para maximizar la eficiencia de las inversiones públicas para reconstruir y mantener adecuadamente la red vial costarricense.

Ley 8619: Exoneración del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a las Juntas de Educación y las Juntas Administrativas de las Instituciones Oficiales de Enseñanza Continuando con la Ley N° 8619, denominada “Exención de Juntas de Educación y Juntas de Administración de Instituciones Educativas Oficiales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, señala la exención del concepto de impuesto sobre bienes inmuebles, diciendo que la Ley N° 7509 del 5 de mayo de 1995 y sus reformas posteriores. (Segura Carmono, 2024)

## **2.2 CONTEXTO TEÓRICO- CONCEPTUAL**

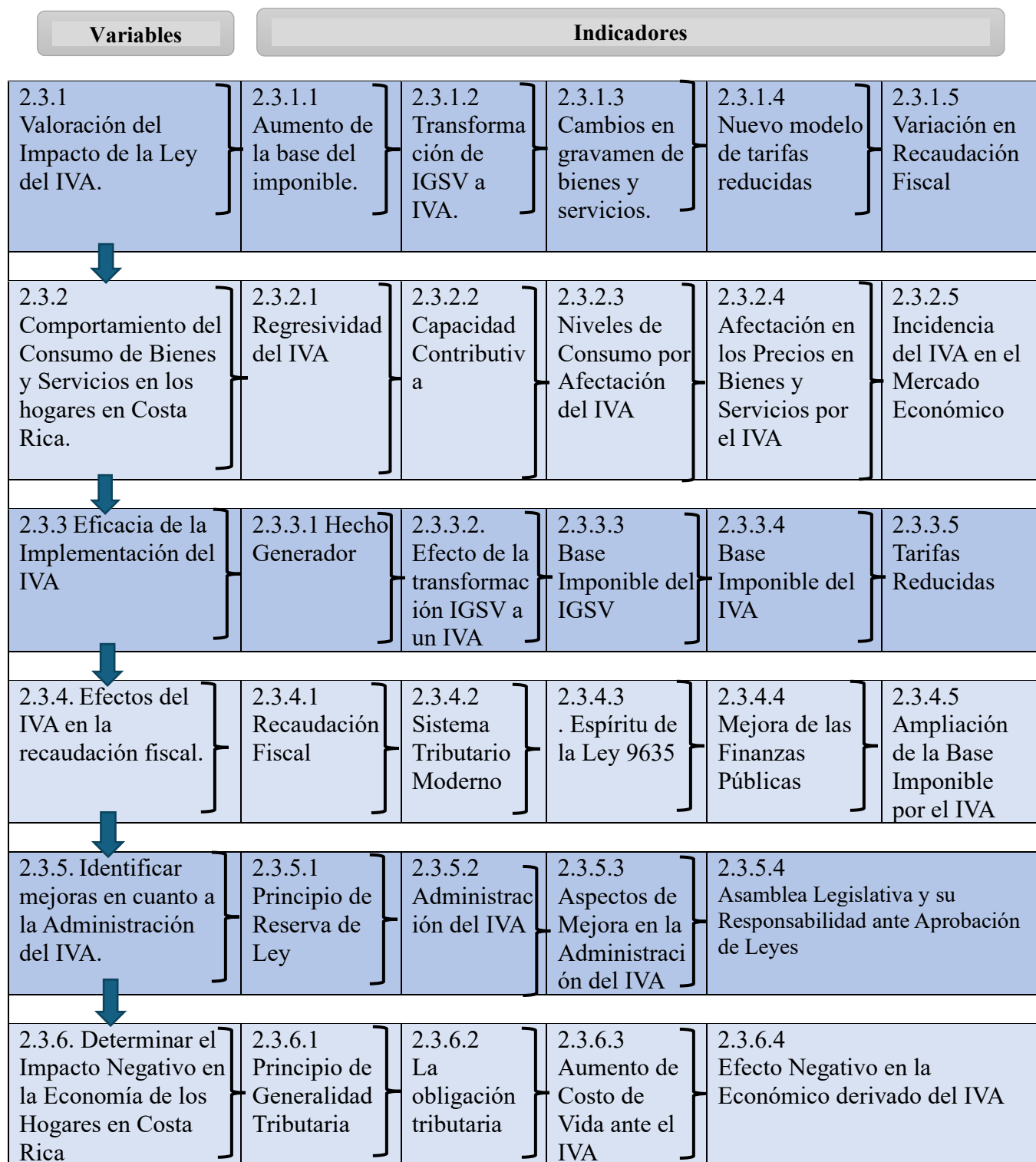
El contexto teórico - conceptual vienen siendo herramientas básicas para la investigación académica. Ambos se basan en la revisión de la literatura y la recopilación de antecedentes.

De hecho, se refiere a una investigación bibliográfica que analiza las variables a estudiar o las relaciones entre ellas en un estudio descrito en un estudio similar o anterior, Según Ravitch y Riggan (2012).

Un marco conceptual es una idea de cómo un investigador debería explorar un problema de investigación. Se basa en un marco teórico más amplio. El marco teórico se basa en teorías probadas en el tiempo y encarna las conclusiones de extensas investigaciones sobre cómo ocurre el fenómeno. De esta manera, proporciona una representación general de las relaciones entre las cosas en un fenómeno determinado (M. Ravitch & J. Matthew , 2012).

## **2.3 Método de Mapeo Para Construir el Marco Teórico.**

Se hace referencia a la estrategia donde un grupo de autores coincidieron en que el desarrollo del marco teórico se desenvuelve en tres etapas consecutivas, la primera etapa es la búsqueda y revisión bibliográfica, la segunda etapa corresponde a la discusión bibliográfica y la tercera etapa es el marco de referencia, que permite la realización del marco teórico a través de la creación de una representación visual, que ayuda en la construcción del marco teórico, que implica el desarrollo de un mapa conceptual y sobre esta base una revisión en profundidad de la literatura y el desarrollo del marco teórico.

**Figura 1***Mapa Conceptual para Construir Marco Teórico*

*Nota.* Fuente: Elaboración Propia (2025).

Este mapa conceptual es la base de construcción del marco teórico, para su elaboración se extraen variables de los objetivos específicos Para Hernández Sampieri et al. (2014), “Las variables deben ser medidas, observadas e inferidas de acuerdo con un análisis teórico; es decir, mediante las variables se obtienen datos de la realidad investigada” (Hernández, Fernandez, & Batista, 2014). Posteriormente obtenidas las variables se realiza el proceso de medición de variables el cual según Hernández Sampieri et al (2014), “Se trata de identificar y precisar los componentes, dimensiones o factores que teóricamente conforman la variable. Asimismo, se deberán establecer indicadores para cada dimensión” (Hernández, Fernandez, & Batista, 2014). Siendo esto un proceso que vincula las variables con indicadores.

En este mapa conceptual se puede observar las variables en la primera columna con sus respectivos indicadores en las columnas subsiguientes.

### **2.3.1 Valoración del Impacto de la Ley del IVA.**

El 4 de diciembre de 2018, El Decreto Legislativo N° 9635, denominado Fortalecimiento las Finanzas Públicas, es publicado en la Gaceta de Costa Rica, que, en su título I, realiza una reforma de la Ley N° 6826 (Ley de Impuesto General de Ventas) de 8 de noviembre de 1982. Esta ley transforma el impuesto general sobre ventas (IGSV) en uno basado sobre valor agregado (IVA) donde se establecen diferentes tasas para diferentes subgrupos de bienes y servicios.

Se produce un efecto en cadena que comienza con la creación o modificación de uno o varios impuestos, lo cual altera el flujo de ingresos y los precios relativos de los bienes y servicios, ello afecta las expectativas y decisiones de los agentes económicos

lo cual incide en las fuerzas del mercado (oferta y demanda) y finalmente repercute en el comportamiento de la economía. Es evidente entonces que los impuestos dinamizan la economía y por consiguiente constituyen un instrumento de la misma. (Costa, 2014)

Ante la entrada de la ley 9635, Conocida como Ley del IVA, se genera un impacto tanto en la economía en los hogares en Costa Rica, así como en la recaudación del estado, esto debido a que esta ley amplía la base del impuesto, esto en razón de que el espíritu de la ley es el fortalecimiento de la finanzas públicas, ante esta necesidad de sanear los resultados negativos que se han venido acarreado por años, por cuanto se ve la necesidad de una ley que contenga un cambio estructural en uno de los tributos más importantes, sin embargo este cambio trae consigo el incremento de precios de algunos bienes y servicios, lo cual por ende genera un impacto tanto en el consumo de los mismo, como en la economía de los hogares.

### **2.3.1.1 Aumento de la base del imponible**

La base imponible o base del impuesto en derecho tributario, refiere al hecho imponible cuantificado conforme a las normas tributarias, que constituye el fundamento para la liquidación del impuesto. Es decir, es la magnitud que resulta de la medición del hecho imponible, se podría definir como la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva.

En el caso del IGSV este básicamente gravaba bienes, lo que a diferencia del IVA que amplió la base imponible gravando bienes y servicios, este fue uno de los principales

cambios que trajo consigo la ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas y a su vez uno de los más discutidos en la Asamblea Legislativa en el proceso de aprobación del proyecto de ley fue precisamente dicha ampliación en la base imponible, ante ello, se puede ver que la ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas en su primer artículo establece al objeto del impuesto, “Se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de bienes y en la prestación de servicios, independientemente del medio por el que sean prestados, realizados en el territorio de la República...” (Ley 9635, 2019).

Se puede indicar que este artículo grava absolutamente todos los bienes y servicios, comercializados en el territorio nacional, dejando solamente por fuera los indicados los artículos 8 y 9 Ibidem, lo que genera una ampliación en la base imponible al gravar una amplia gama de servicios los cuales con la anterior ley del IGSV se encontraban exentos. Con este tipo de normas lo que pretende el legislador con esta norma es aumentar los niveles de recaudación fiscal, y si bien es cierto de manera directa normas de este tipo impactan de manera positiva al estado y se puede pensar que a contrario sensu, impactarán de manera negativa, a quien lo paga, siendo en este caso, toda la población costarricense, sin importar niveles de ingresos per cápita.

El impuesto al valor agregado es considerado un poderoso instrumento para recaudar y combatir la evasión, más si se compara con la estructura que tenía su antecesor el IGSV, en grandes rasgos, esto se debe principalmente, a dos factores. El IVA introdujo una ampliación en la base gravable, así como gravó totalmente todos los servicios los cuales con el IGSV se encontraban exentos, además la ley 9635 introdujo la facturación electrónica, que es una herramienta fundamental para el control tributario de los sujetos pasivos, ya que esta le brinda una minería de datos que sirven como base de control.

Por lo tanto, se pretende mejorar la estructura promoviendo la base del impuesto sobre bienes y servicios, para lo cual es necesario reconocer plenamente, el crédito a través de un esquema de deducción financiera, respetando los estándares internacionales en la materia y buscando respetar el principio de neutralidad tributaria, para evitar así, gravar el costo de bienes o servicios, como ocurre actualmente en la normativa vigente.

Como se mencionó anteriormente, el IVA es uno de los pilares de cualquier sistema tributario moderno, el cual se entiende como un impuesto capaz de generar grandes cantidades de ingresos estables y, al mismo tiempo, se define sobre una base impositiva amplia, lo que asegura su neutralidad y estabilidad. En los países de América Latina y el Caribe, la recaudación del IVA promedia alrededor de 6 puntos porcentuales del PIB, lo que no está muy lejos del promedio de 7 puntos porcentuales del PIB recaudado en los países de la OCDE. (Proyecto de Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2015)

La implementación del IVA desde su proyecto de ley fue ampliamente discutido y uno de los puntos analizados fue la ampliación de la base imponible; esto en razón de que si bien es cierto, a nivel internacional, el impuesto como tal, cada vez gana más terreno, lo que puede ocasionar un impacto en los consumidores de bienes y servicios, sin embargo, la ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas públicas fue aprobado ante la necesidad de incrementar la recaudación fiscal, en cierto modo “omitiendo” el posible impacto en la población sobre la cual recae este tributo.

### 2.3.1.2 Transformación de IGSV a IVA

La Transformación del Impuesto General sobre las Ventas (IGSV) al Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Costa Rica ha sido una de las reformas más importantes inmersa en la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, misma que entró en vigor el 01 de julio de 2019. Este cambio fue enfocado en la modernización del sistema tributario costarricense, ampliando la base imponible para incluir servicios, ajustando tarifas y mejorando la capacidad de recaudación.

Con el paso del IGSV al IVA, Costa Rica inicia un cambio radical en su cultura tributaria y, asimismo, entran en vigencia nuevos criterios para evaluar las ganancias de las pequeñas y medianas empresas (Pymes) con una tasa impositiva del 5% al 20%, además de dos nuevos rangos (20% y 25%) para los salarios más altos (más de ₡2,1 millones y ₡4,2 millones respectivamente).

Esta reforma responde a una modificación muy amplia, donde incluso se implementó unos de los cambios radicales en el ámbito tributario, lo cual refiera a una cambio de periodo fiscal el cual anteriormente comprendía de octubre de un año a setiembre del año siguiente, mientras que con la actual ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, el periodo fiscal se cambia a año natural, iniciando 01 enero de cada año y finalizando el 31 de diciembre de cada año. (Alfaro J. , 2019)

Este cambio responde en parte, a una actualización que introduce esta norma a la realidad comercial actual, esto porque, el anterior periodo fiscal que comprendía del 01 de octubre al 30 de setiembre de cada año, para pasarlo a año natural 01 enero al 31 de diciembre de cada año, se indica de una actualización ya que el periodo fiscal anterior fue

implementado en la época donde el principal ingreso de Costa Rica era el cultivo de café, en la actualidad el comercio y el turismo han cambiado drásticamente, por lo que este cambio de periodo fiscal era un cambio necesario.

La ministra Aguilar expresó que la aplicación del IVA ha sido todo un reto, pues las reformas en materia de renta son de aplicación más sencilla, y parten de normativas ya creadas que garantizan una buena parte de su éxito. Por lo que mencionó: “El IVA, por su parte, ha implicado una elaboración normativa relevante, acompañada de una serie de resoluciones y el back office, con todos los cambios tecnológicos que esto ha implicado” (Aguilar Montoya, 2019), explicó la ministra.

Ambos cambios, eso sí, son fundamentales para las golpeadas finanzas públicas del Estado, cuyo déficit fiscal ascendió al 6% del PIB en 2018, impulsado por un déficit primario (ingresos menos gastos, sin contar intereses) del 2,5% de la producción que implica la necesidad de que el país se siga endeudando.

Por su lado, para lograr entender qué se considera como Impuesto al Valor Agregado IVA, debido a que es relevante mencionar algunos puntos:

- Es un impuesto que sustituye al actual Impuesto General sobre las Ventas (IGSV).
- El IVA grava todas las ventas de bienes y la prestación de servicios.
- El sistema que aplica el IVA grava cada una de las etapas de producción de bienes o de prestación de servicios, de forma tal que el productor puede deducir el impuesto

pagado en cada una de las etapas en donde le añade valor a los bienes o servicios que vende o presta.

Las principales diferencias del IVA con respecto al Impuesto General sobre las Ventas son:

- El IVA grava por regla, todas las ventas de bienes y la prestación de servicios, a diferencia del IGSV que grava las ventas y por excepción algunos servicios. Esto es lo que se conoce como ampliación de la base.
- El IVA introduce un sistema de deducción financiera plena a diferencia del IGSV que tiene una deducción financiera parcial.
- Como novedad, el IVA le será devuelto a las personas con menores ingresos y en situación de pobreza o vulnerabilidad, equivalente al 40% de los hogares nacionales.
- El Impuesto General Sobre las Ventas se le aplica a los productos y algunos servicios (como los restaurantes). El IVA se le aplicará a todos los bienes y servicios (excepto algunos que quedan exentos).

Las ventas de bienes o servicios para la exportación y entre beneficiarios del régimen de zona franca. Igualmente, son exentos la compra de bienes y la prestación de los servicios que sean destinados a ser utilizados por los beneficiarios del régimen de zona franca o prestados entre beneficiarios de dicho régimen.

### **2.3.1.3 Cambios en gravamen de bienes y servicios**

Se puede indicar que el principales cambios en cuanto a gravamen de bienes y servicios que se establecieron con la entrada en vigencia de la ley 9635 son las

modificaciones en cuanto a gravamen de bienes y servicios, esto debido a que su antecesora norma la ley del IGSV solamente gravaba algunos bienes con tarifa única del 13%, mientras que el IVA grava todos los bienes y además de ello grava a todos los servicios, con distintas tarifas, en su mayoría una tarifa del 13%, también conocida como tarifa plena, también algunas otras tarifas del 4%, tarifa del 2%, tarifa del 1% y tarifa del 0.5%.

El IVA costarricense se rige por el principio de territorialidad, por ende, los bienes y servicios que se consumen en el exterior estarán considerados como exentos (exportaciones), pero en contrapartida, cualquier importación de bienes o servicios consumidos en el país estará sujeto, en el caso de importación de servicios ocurrirá la figura de “inversión del sujeto pasivo”, que implicaría que el usuario-contribuyente sea quien reconocerá el IVA correspondiente en su declaración jurada (D-104).

Es un impuesto de múltiples etapas, por lo que el impuesto se aplica en cada etapa del proceso de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios gravados. Esta característica contrasta con los impuestos al consumo de una sola etapa, que solo afectan una etapa del proceso anterior (como los impuestos al consumo selectivos). En Costa Rica actualmente existen pocos bienes con regímenes especiales, como la compra y venta de automotores gravados (IVA se paga a nivel de importación).

El IVA es un impuesto no acumulativo. Esta característica significa que no hay una recaudación continua de impuestos y no hay una tributación repetida sobre materias imponibles que han sido gravadas en la etapa anterior. Por el contrario, si el impuesto se determina en una etapa del ciclo económico de manera que tenga en

cuenta total o parcialmente los impuestos pagados en la etapa anterior y los incorpore al costo del producto, el impuesto será acumulativo y, por tanto, tendrá un efecto altamente distorsionante. (Sanabria Mercado, 2023)

Esta característica se refleja en Costa Rica, que reconoce el derecho del contribuyente a créditos tributarios completos; cualquier cambio al derecho a créditos tributarios completos tendría los efectos distorsivos que se acaba de mencionar. En Costa Rica, la adquisición de activos fijos de un determinado valor que se destinen a operaciones con derecho a crédito y sin derecho a ese crédito de manera simultánea pueden originar que el crédito fiscal pagado sea prorrateado en un lapso diferente.

En sentido estricto, ese es el origen técnico de la figura básica del impuesto: el crédito fiscal. En este razonamiento, un impuesto diseñado con base en la función del valor agregado tendrá como objetivo afectar el valor agregado en cada etapa de la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, buscando la mayor neutralidad posible y evitando que surjan en cualquier etapa efectos acumulativos que puedan socavar la tecnología tributaria.

En términos generales, los contribuyentes tendrán derecho a créditos fiscales cuando compren bienes o servicios sujetos al IVA y utilizados en actividades comerciales sujetas al IVA o que no estén exentas del IVA. Cabe señalar también que existen reglas especiales que permiten deducciones del IVA incluso si el negocio está exento, como las exportaciones, o cuando el negocio está exento porque el usuario disfruta de una exención subjetiva o no sujeta, como los servicios prestados a la Caja Costarricense de Seguro Social. En estos casos, el proveedor del

servicio se beneficiará de créditos fiscales en compras relacionadas con la venta de la CCSS, incluso si la venta no está sujeta al IVA. (Sanabria Mercado, 2023)

#### **2.3.1.4 Nuevo modelo de tarifas reducidas**

El IVA reducido se refiere a una tarifa más baja que la tarifa general o la tarifa plena, en el caso de Costa Rica la ley 9635, estableció un IVA con tarifa general del 13%, las tarifas reducidas se tratan al igual que la tarifa plena, sienten igualmente un impuesto indirecto, porque grava el consumo de bienes y servicios.

El objetivo de las tarifas de IVA reducido es facilitar el consumo de algunos bienes y servicios que son considerados de primera necesidad, por lo que se puede decir que las tarifas reducidas con una medida para reducir la regresividad del IVA, es decir, es una medida para evitar el impacto económico que ocasiona el gravamen del IVA en dichos bienes y servicios, para así tratar de evitar que el IVA se convierta en un obstáculo para el consumo de estos.

En Costa Rica la ley 9635 Fortalecimiento de Finanzas Públicas, estableció en su artículo 11 las tarifas reducidas, entre lo más relevante, definió una tarifa reducida del 4% para servicios de salud privados y boletos aéreos. Para la tarifa del 2% incorporó los medicamentos, servicios de educación y primas de seguros personales y en el caso de la tarifa del 1%, lo relacionado a la canasta básica tributaria.

La aprobación de la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas se dio en medio de una amplia discusión, debido a su característica regresiva, y al impacto que iba a generar la aplicación de la base imponible, es por ello que la ley fue aprobada de tal manera, que algunos servicios fueran gravados de manera escalonada en los primeros años,

la intención de esto en la norma fue coadyuvar a algunos sectores para que el impacto fuera paulatino y no generar un golpe en el dinamismo económico ante la transición de IGSV a un IVA, a continuación se ilustra cómo la ley 9635 reguló esta transición:

**Tabla 1***Tarifas del IVA*

<b>Tarifas Especiales del Impuesto sobre el Valor Agregado</b>		
<b>Servicios de Ingeniería, Arquitectura, Topografía y Construcción de Obra Civil</b>	<b>Tarifa</b>	<b>Rige</b>
El tratamiento especial a la tarifa de estos servicios se origina siempre y cuando los planos asociados al proyecto(s) estén visados al 30 de setiembre de 2019 por el Colegio Federado de Ingenieros y de Arquitectos de Costa Rica. Transitorio V Ley 9635.	Exento	Del 1 de julio de 2019 al 30 de junio de 2020.
	4%	Del 1 de julio de 2020 al 16 setiembre 2020.
Adición del transitorio V bis a la Ley 9635 mediante Ley No. 9887 “Reforma del Transitorio V y Adición al Transitorio V bis a la Ley 9635 para el Impulso de la Reactivación Económica”. (No aplica restricción de fecha de visado)	Exento	Del 17 setiembre 2020 al 31 de agosto 2021.
	4%	Del 1 de setiembre 2021 al 31 de agosto 2022.
	8%	Del 1 de setiembre 2022 al 31 de agosto 2023.
	13%	Del 1 de setiembre 2023 en adelante.
<b>Servicios turísticos</b>	<b>Tarifa</b>	<b>Rige</b>
Los servicios turísticos debidamente inscritos ante el Instituto Costarricense de Turismo (ICT).	Exento	Del 01 de julio 2019 hasta el 30 de junio 2020.
	4%	Del 01 de julio 2020 hasta el 19 de agosto 2020.

*Nota.* Fuente: Ministerio de Hacienda <https://www.hacienda.go.cr/>

### 2.3.1.5 Variación en Recaudación Fiscal

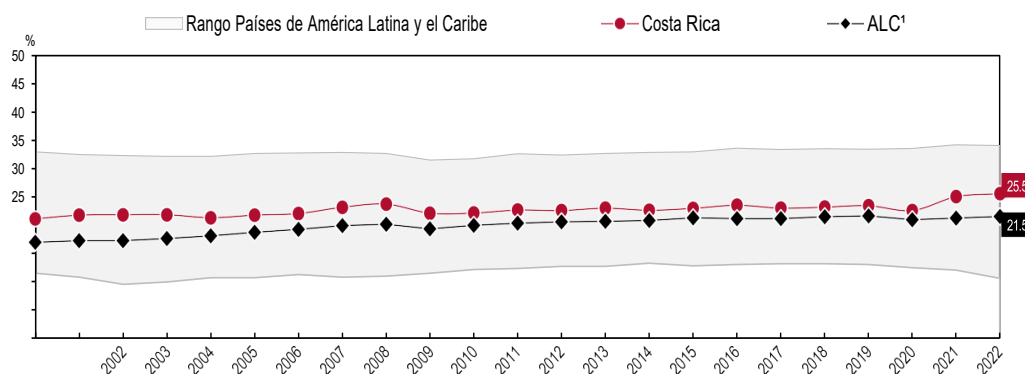
Siendo la recaudación fiscal el medio por el cual el Estado obtiene ingresos económicos para el financiamiento de las actividades encaminadas al cubrimiento de las necesidades de su población como lo son la educación, la salud pública, infraestructura entre algunos otros servicios; En Costa Rica la contribución fiscal es una obligación la cual está inmersa en la Constitución Política, lo cual indica lo siguiente “Artículo 18.- Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos” (Constitución Política, 1949), se entiende entonces que es una obligación constitucional de toda los ciudadanos el contribuir con el estado, este mandato se materializa mediante el pago de impuestos.

Para la OCDE la recaudación fiscal en Costa Rica como porcentaje del PIB aumentó en 0.5 puntos porcentuales del 25.0% en 2021 al 25.5% en 2022. En comparación, el promedio de ALC aumentó en 0.3 puntos porcentuales entre 2021 y 2022. Durante un periodo más largo, el promedio de ALC aumentó en 4.5 puntos porcentuales de 17.1% en 2000 a 21.5% en 2022, mientras que la ratio de impuestos/PIB de Costa Rica aumentó en 4.4 puntos porcentuales, de 20.1 a 21.5.

desde 2000, la ratio impuestos/PIB más alto en Costa Rica fue 25.5% en 2022, y el más bajo 21.1% en 2000. (OCDE, 2023)

## Figura 2

Gráfico Ratio Recaudación Fiscal Costa Rica



*Nota.* El gráfico muestra cómo Costa Rica mantiene una recaudación superior a los países de América Latina y el Caribe (ALC), incrementándose más aún luego de la aprobación de la ley 9635 Fortalecimiento a las Finanzas Públicas. Fuente: Organización para La Cooperación y Desarrollo Económico (OECD) <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-costa-rica.pdf>

Se puede indicar que la entrada en vigor de la ley 9635, sí generó un incremento en la recaudación fiscal, como podemos observar en la ilustración, Costa Rica pasó de un promedio del 21% a un 25.5% puntos porcentuales en ratio impuestos/PIB, esto significa que los ingresos frescos provenientes del IVA han generado resultados positivos en cuanto a recaudación fiscal.

### **2.3.2 Comportamiento del Consumo de Bienes y Servicios en los hogares en Costa Rica.**

Con el fin de reducir el efecto regresivo que podría llevar consigo la implementación del IVA en Costa Rica se debe a que la Ley 9635, previó no solamente tener tarifas reducidas, sino que además se propuso una actualización de la Canasta Básica Tributaria (CBT), según decreto ejecutivo en su artículo primero define que es la CBT:

**ARTÍCULO 1-** Canasta básica tributaria. La canasta básica tributaria es el conjunto de bienes de consumo efectivo primordial del treinta por ciento (30%) de la población de menores ingresos, de conformidad con los datos encuestados o censados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC). (Ley 9635, 2019)

La ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, introdujo un gravamen del 1% a la canasta básica tributaria, estos bienes de primera necesidad para la población costarricense se encontraban exentas en la anterior ley 6826 Ley Impuesto General Sobre las Ventas, lo que eventualmente para la población de escasos recursos podría ser un impacto al momento de adquirir estos.

Priscilla Piedra, directora General de Hacienda, los hogares con mayores ingresos son los más afectados, ya que mayores ingresos conducen a un mayor consumo. No hay duda de que el decil superior de asalariados tendrá que pagar un poco más. Dependiendo de su poder adquisitivo, es prácticamente imposible revertir completamente la situación, ya que el decil superior siempre consumirá más. (Piedra, 2019)

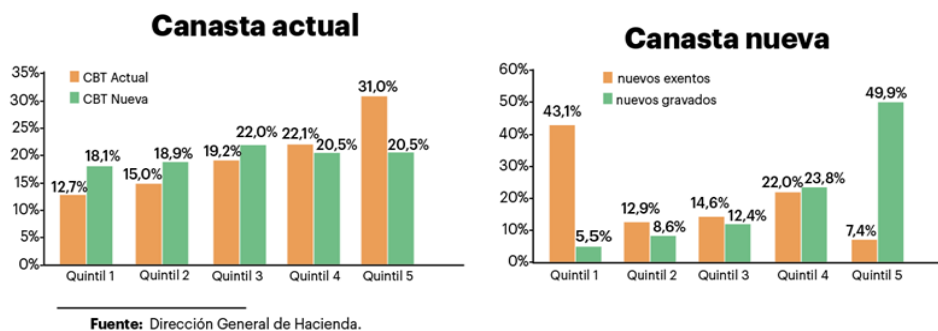
Los “deciles” son los diez grupos, en que el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos clasifica los hogares del país, de acuerdo con su nivel de ingreso.

Según los datos MH, estima que cuando el Impuesto al Valor Agregado entre plenamente en efecto, los hogares menores recursos desembolsarán un total de ¢3.076 más, al mes, por lo que consumen (¢850 más por persona), mientras que los hogares con mayores recursos pagarán ¢38.598 adicionales (¢16.092 más por persona), los hogares de ingresos medios desembolsarán ¢6.142 mensuales más (¢1.843 más por persona). (Ver los detalles en los cuadros respectivos). (Estrada Pimentel, 2019)

### Figura 3

*Gráfico Canasta Tributaria Costa Rica*

#### ¿Quiénes consumen los bienes y servicios que entraron y salieron de la Canasta Básica Tributaria?



*Nota.* El gráfico muestra una comparación por segmentos de consumo de los bienes y servicios entre la CBT antes y después de la entrada en vigor de la Ley 9635.

Fuente: Dirección General de Hacienda <https://www.hacienda.go.cr/>.

Con la implementación de la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, se revisó el la CBT Una vez que el Impuesto al Valor Agregado entre en vigencia, se reducirá el impacto en el consumo de las familias de bajos ingresos.

Actualmente, la exención del impuesto sobre las ventas del 13% sobre los productos de esta canasta la disfrutaban por igual los hogares mayores recursos y aquellos con menor poder adquisitivo. Por tanto, se han eliminado de esta lista aquellos productos más consumidos por los hogares de altos ingresos.

Al revisar la CBT e imponer solo el 1% de IVA a la nueva canasta, el Ministerios de Hacienda: Minimizar el impacto del impuesto en los hogares más pobres y dejar de subsidiar el consumo de los hogares de mayores recursos económicos. (Estrada Pimentel, 2019)

El IVA fue aprobado esperando que, con las medidas implementadas en la norma, la afectación fuera mayor, a medida que va subiendo el decil, porque en los deciles más altos, es donde se consumen muchos de los servicios que ahora van a estar gravados con el 13% y que antes no lo estaban.

### **2.3.2.1 Regresividad del IVA**

La regresividad de un impuesto se basa en la indiferencia que existe entre la tasa impositiva y los ingresos del contribuyente, “Un impuesto es regresivo cuando la tasa impositiva no varía dependiendo de quién compra u obtiene el producto o servicio. A medida que una persona gana más dinero, el porcentaje de ingresos que cobra disminuye” (Vergara, 2023), esto refiere entonces que el Impuesto al Valor Agregado, viene siendo un impuesto regresivo, ya que la tasa impositiva la cual fue establecida en la ley 9635

Fortalecimiento de las Finanzas Pública fue implementada al precio de venta de los bienes y servicios, lo que quiere decir que no toma en cuenta el nivel de ingresos que tienen los consumidores.

Si bien varios autores han argumentado que, en países en desarrollo el IVA podría no ser tan regresivo como suele pensarse, pudiendo incluso ser levemente progresivo en la práctica, la realidad es que el IVA sigue siendo visto como un impuesto regresivo por la ciudadanía y los hacedores de política. El autor Rasteletti se refiere a la regresividad del IVA, de la siguiente manera:

El impuesto al valor agregado es un impuesto general al consumo con numerosas ventajas técnicas y un alto potencial de ingresos; sin embargo, a menudo se lo critica por ser regresivo; Es decir, ha sido criticado como un impuesto que recae más sobre los ingresos de los pobres. Esta regresividad se produce porque los hogares pobres con menor capacidad de ahorro gastan casi todos sus ingresos en consumo, lo que resulta en el pago del IVA como una proporción mayor de sus ingresos que los hogares más recursos con mayor capacidad de ahorro.

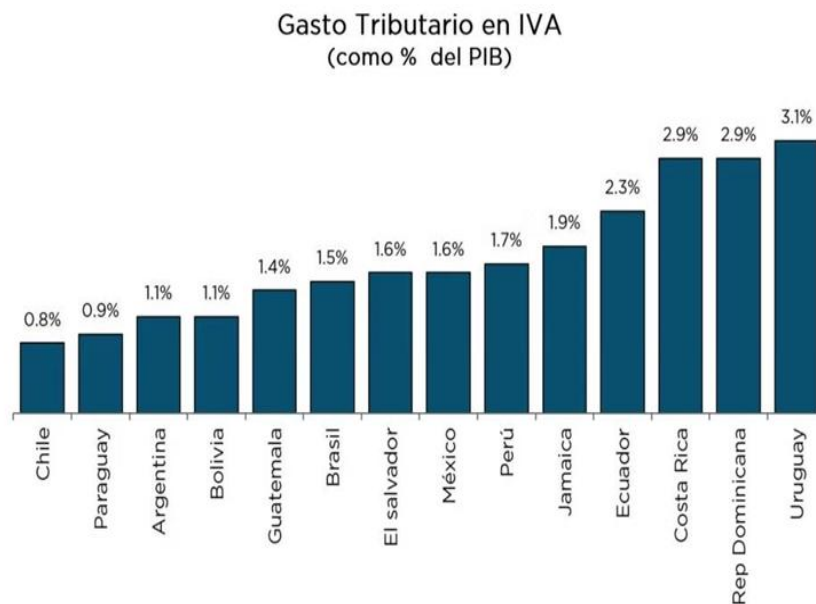
Para compensar la naturaleza regresiva del IVA, muchos países han implementado tasas impositivas reducidas o exenciones sobre diversos bienes y servicios de interés social, como alimentos y medicinas.

Si bien estas reducciones han reducido la carga de los hogares pobres, también han generado varios problemas, entre los que nos centraremos en dos cuestiones. Por un lado, su coste financiero es elevado porque se suministran a toda

la población. Para un país latinoamericano típico, el costo fiscal de las exenciones y tipos reducidos del IVA equivale al 1,6% del PIB. (Rasteletti, 2021)

#### Figura 4

##### *Gasto Tributario en IVA*



*Nota.* El presente gráfico muestra cuáles son los costos por reducciones de tarifas o exoneraciones del IVA según cada región. Fuente: Banco Interamericano de desarrollo <https://www.iadb.org/es>

Como se puede observar en el gráfico Costa Rica mantiene un costo por concepto de reducciones de IVA, superiores al promedio de los países de la región, donde el promedio es del 1.6% del PIB, en Costa Rica Representa un 2.9% del PIB, solamente superado por República Dominicana y Uruguay.

La normativa tributaria debe considerar muy seriamente el análisis del carácter regresivo del IVA, con el objetivo principal de no tener un impacto económico en las personas de bajos ingresos. Algunos países incorporan políticas personalizadas de IVA en su normativa fiscal. Estas políticas incluyen básicamente la concesión de tipos impositivos reducidos sólo a los grupos de bajos ingresos. Estas políticas fiscales se denominan políticas de IVA personalizadas o IVA progresivo.

Para Juan Diego Sánchez, El concepto de tributo se define por la existencia de una carga financiera o pecuniaria que se asigna unilateralmente a los gestores que deben pagar el monto a cambio del acceso a los servicios públicos y, al mismo tiempo, como apoyo a las estructuras gubernamentales y a las instituciones públicas que gestionan funciones estatales, claramente una obligación innegociable de los particulares. Cabe señalar que los impuestos se administran conforme al principio de preservación legal, que establece que los impuestos no pueden crearse, modificarse o suprimirse sino por la misma ley y regulación positiva, es decir, por ley y con base en el proceso legislativo necesario para cumplir con los fines antes mencionados.

El autor destaca que esta cuestión es relevante porque la Asamblea Legislativa es precisamente la única entidad con la facultad de realizar cambios a las normas tributarias, más allá del alcance presupuestario de ciertos impuestos definidos en las mismas normas, como el monto que puede destinarse anualmente a cargas tributarias como el impuesto a los ingresos salariales o el impuesto a las ganancias, pero manteniendo que estos cambios se refieren al alcance aplicable, que

puede ajustarse según variables, tales como: la inflación, y que la misma ley anticipa en su ajuste. (Sánchez, 2023)

Por otro lado, la regresividad tributaria se refiere a la relación inversa entre la variable base imponible y el ingreso del sujeto pasivo, lo que repercute en la tasa impositiva, o en otras palabras, las dos primeras variables no tienen impacto en el porcentaje del impuesto en sí, estableciendo que bajo este principio, independientemente del nivel de ingreso o riqueza del sujeto pasivo, la tasa impositiva que se impone es la misma para cualquiera que lleve a cabo un determinado hecho generador, lo que significa que el problema de todos los deudores, independientemente de su capacidad monetaria y poder adquisitivo.

### **2.3.2.2 Capacidad Contributiva**

La Capacidad Contributiva es un principio del derecho tributario, que se puede entender como aquella capacidad o aptitud que posee todo sujeto pasivo ante las obligaciones tributarias, este principio viene a contrarrestar el posible abuso que pueda tener el estado bajo su poder de imperio ante los contribuyentes, es decir, este principio delimita hasta dónde puede el estado gravar un hecho imponible, la autora Prisilla Sánchez se refiere a la capacidad contributiva como: “La capacidad de contribución de la ley tributaria requiere la existencia de una situación económica real que requiere la manifestación de riqueza, es decir, un presupuesto que crea una relación jurídica entre el contribuyente y el Estado” (Sanchez, 2013); por lo tanto, se puede decir que este principio cobija al sujeto pasivo ante el poder de imperio que tiene el estado.

El concepto de capacidad contributiva se refiere a la capacidad que tienen las personas para pagar impuestos, es decir, tener riqueza suficiente para hacer frente a sus obligaciones tributarias. Vale la pena señalar que la "capacidad económica" no puede equipararse a la "capacidad de contribución", que se refiere a la fortaleza económica o riqueza del sujeto que excede el umbral mínimo para que los contribuyentes y sus familias disfruten de un nivel de vida digno. Cuando una persona sólo tiene necesidades personales mínimas, o cuando no se cumplen los requisitos constitucionales para una vida digna, no hay capacidad para afrontar el gasto público. (CIJUL, 2011, pág. 11)

En lo que respecta a la ley 9635, el IVA fue implementado con tarifas reducidas luego de analizar el efecto regresivo que conlleva un impuesto, como lo es el IVA, por lo que se puede decir, que las tarifas reducidas, como las exenciones establecidas en el artículo 8 Ibidem, responden al principio de capacidad contributiva.

### **2.3.2.3 Niveles de Consumo por Afectación del IVA**

Es esperable que cuando un estado implemente un impuesto regresivo como es el IVA tenga una afectación en los niveles de consumo de algunos bienes o servicios, en Costa Rica esto lo podemos ver reflejado por ejemplo en los medicamentos, los cuales son bienes de primera necesidad y que aparte de mantener ya un costo muy elevado se suma un 2% el cual gravó la ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

En el caso de los medicamentos, los cuales, de igual manera, pasaron de estar exentos a estar gravados al 2%, Hasta ahora, este último tema de la inclusión ha sido un tema de discusión entre diferentes profesionales incluida la Asamblea Legislativa. Esta

controversia responde a que los precios de los medicamentos en Costa Rica ya son muy altos, en comparación con los países de la región centroamericana, pero sin embargo la ley impone impuestos a estos bienes que son vitales para toda la población y que incluso pueden perjudicar el interés legítimo más importante, que es la vida, si bien es cierto Costa Rica desde el 01 de noviembre de 1941 mediante la ley Constitutiva de la Caja Costarricense del Seguro Social CCSS, se brindan medicamentos a todos sus asegurados, existe una gran parte de la población que no tiene acceso a la seguridad social, o en otros casos existen medicamentos que la CCSS no le otorga a sus asegurados y por ende, estos deben recurrir a adquirirlos en el comercio farmacéutico, pero se topan con un bien de costo elevado al cual se le debe sumar el 2% que implementó la actual ley 9635 IVA.

Por otra parte, en el caso de los servicios, fueron incorporados por completo, con tarifas del 13%, 4 %y 2%; esto ocasiona un impacto alto en el consumidor final, por ejemplo, los servicios de honorarios de abogado, así como lo de notariado se encontraban exentos con la ley 6826 IGSV, y desde el 01 julio 2019 mediante la ley 9635 IVA pasaron a ser gravados al 13%, lo que podría generar en gran parte de la población de Costa Rica una limitación en el acceso de este servicio tan fundamental para que la sociedad pueda resolver sus conflictos, defender sus derechos o cubrirse mediante la seguridad jurídica.

#### **2.3.2.4 Afectación en los Precios en Bienes y Servicios por el IVA**

La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, introdujo al sistema tributario costarricense, una serie de cambios tanto en la base imponible, como en la tasa de impuesto, además, siendo el IVA un impuesto indirecto el cual grava el consumo de bienes y servicios, debido a estas circunstancias es que la implementación de esta ley genera una

afectación en los precios finales de muchos bienes y en gran parte de los servicios pues como se ha indicado, la ley anterior no gravaba los servicios.

Durante el proceso de aprobación de este impuesto, la discusión se centró en los efectos del IVA en los consumidores, cuestionando la regresividad de este impuesto y la tarifa que debió aplicarse. Poco se analizó respecto el efecto del impuesto en la oferta de bienes y servicios, y se dejaron en segundo plano elementos como la neutralidad del IVA y las distorsiones que puede generar un impuesto de esta naturaleza en las decisiones entre empresas en una economía de mercado.

La más sensible afectación de los precios debido al IVA y uno de los más discutidos sin duda alguna fue el gravamen de la canasta básica, sin embargo, la ley 9635 gravó en lo menor posible a estos bienes de primera necesidad para toda la población, esto en su afán de ser lo menos regresivo posible en estos bienes, tanto es así, que fueron gravados al 1%, de igual forma otros bienes y servicios los cuales la ley gravó con tarifas reducidas

#### **2.3.2.5 Incidencia del IVA en el Mercado Económico.**

El aumento o implementación del IVA en un estado afecta directamente al comercio, esto por varios factores, como lo son la disminución en el consumo de bienes y servicios, en toda economía a medida que se aumentó la tasa de un impuesto se va desacelerando el consumo, básicamente porque cuando los consumidores perciben un aumento en los precios automáticamente reducen el consumo de estos.

Otro punto que se ve afectado es el aumento de adquisición de bienes y servicios en el mercado informal, esto porque algunos consumidores eventualmente podrían buscar este

mercado con el objetivo de ver menos impactada su economía, al respecto es importante resaltar que en Costa Rica no existe normativa que sancione a los consumidores de bienes y servicios legítimos en el mercado informal.

De igual manera, a medida que aumenta la tasa de los impuestos, se aumenta y se genera un aumento en la evasión fiscal, debido a que algunos comercios o ciertos consumidores realizan la compra venta de bienes y servicios sin la emisión de factura electrónica, misma que sirve tanto como garantía y comprobante de la compra venta como así mismo sirve para control fiscal, este es uno de los retos que mantiene el Ministerio de Hacienda como administrador tributario del estado, ya que la no emisión de facturas le permite evadir al contribuyente, que este caso es el comerciante evadir el impuesto de renta, como asimismo, le permite ofrecer un bien o servicio a un precio más bajo, con el fin de incrementar sus ventas pero ocasionando un perjuicio para el estado, como lo es la evasión fiscal.

En Costa Rica la normativa que regula la obligación de emitir factura electrónica es el Decreto No. 41820-H “Reglamento de Comprobantes Electrónicos para Efectos Tributario”, en el cual establece:

Artículo 3.- Obligación general. Están obligados al uso de comprobantes electrónicos autorizados por la Administración Tributaria, los contribuyentes indicados en los artículos 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 4 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado; así como cualquier otro obligado tributario que establezca la ley. (Ley 9635, 2019)

Además, con el objetivo que hacer cumplir esta norma, se sanciona con una pecuniaria al contribuyente que incumpla este artículo, por lo que se impone sanción según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, según su artículo 85:

Artículo 85.- No emisión de facturas. Se sancionará con una multa equivalente a dos salarios base, a los sujetos pasivos y declarantes que no emitan las facturas ni los comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o no los entreguen al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 92. (CNPT, 1971)

Esta normativa realiza un cambio trascendental ya que con la implementación de la factura electrónica se busca mejorar los controles fiscales por parte del estado, este cambio en el cual los contribuyentes dejan de utilizar la anterior factura de papel timbrada a un sistema informático, en donde cada factura electrónica generada suministra caso de manera instantánea, todos los datos que en esta se contienen, como los datos completos del emisor y receptor, así como los bienes o servicios facturados y también, como los montos facturas y IVA generado.

### **2.3.3 Eficacia de la Implementación del IVA**

La implementación de la Ley 9635 se consolida luego de varios intentos fallidos de una reforma fiscal que realizara un cambio estructural en uno de los impuesto indirectos más importantes para cualquier estado, unas finanzas deterioradas, varios periodos fiscales con grandes déficit tributarios, un gasto público que estaba superando los ingresos, así como un alto endeudamiento fueron el detonante para que se aprobara en diciembre de

2018 la ley 9635, misma que precisamente el espíritu de esta norma es incrementar el ingreso del estado, así como reducir gasto público con el afán de contrarrestar los factores mencionados.

### **2.3.3.1 Hecho Generador**

El hecho generador es el eje central de la relación jurídica tributaria. En general, la ley describe un hecho a realizarse, da origen a la obligación tributaria, por lo que ese hecho se conoce como hecho generador. Para el Derecho Tributario el hecho que genera una obligación tributaria se conoce en el ordenamiento jurídico costarricense, como el hecho generador.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) de Costa Rica establece “Artículo 31.- Concepto. El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.” (CNPT, 1971); se entiende entonces que el hecho generado es un comportamiento descrito por la ley, que cuando se realiza detona la carga tributaria previamente establecida.

En el caso del IVA, ese comportamiento sería la compra de un artículo o servicio gravado, lo que genera la obligación de pagarlo, genera obligaciones también por parte del comerciante de inscribirse ante la Administración Tributaria y cobrar ese impuesto para luego pagarlo 15 días naturales del mes siguiente de cuando se realizó esa venta.

El hecho generador identifica el tipo de tributo, esto quiere decir, que, sabiendo el comportamiento descrito, se sabe si está ante IVA o impuesto de Renta, impuesto a los salarios, impuesto a las remesas, entre otros.

La ley 9635 estableció en su artículo 2 el hecho generador del IVA, y en su artículo 3 estableció el momento en que ocurre ese hecho generador, mismos descritos de la siguiente forma:

Artículo 2- Hecho generador. El hecho generador del impuesto es la venta de bienes y la prestación de servicios realizadas, de forma habitual, por contribuyentes del artículo 4 de esta ley.

Para los efectos de esta ley, por habitualidad ha de entenderse la actividad a la que se dedica una persona o empresa con ánimo mercantil, de forma pública, continua o frecuente... (Ley 9635, 2019)

Este artículo de la ley 9635, establece una amplitud en el hecho generador, es decir establece básicamente que todos los bienes y servicios serán gravados, excepto lo establecido en los artículos 8 y 9 ibidem, por lo que este aumento en la base gravable tiene como objetivo incrementar la recaudación fiscal, esto en razón, que la anterior ley 6826 IGSV solamente gravaba algunos servicios como Talleres mecánicos, hotelería, aparcamiento de vehículos, servicios telefónicos, servicios de revelado de fotografías y servicio de lavandería.

Se podrá entender que algunos de los servicios que gravaba la ley 6826 IGSV ya se encontraban en des aplicación debido a los cambios en el comportamiento de los

consumidores, ejemplo, el inciso que gravaba al servicio de revelación de fotografías, es sabido que en la actualidad no se utiliza este servicio, debido a la entrada de los celulares que poseen su propia cámara fotográfica y que este servicio quedó en desuso.

### **2.3.3.2 Efecto de la transformación IGSV a un IVA**

El principal efecto que se debe mencionar ante la transformación del IGSV al IVA es principalmente la ampliación de la base imponible, debido a que el IGSV tenía como base imponible el gravamen de bienes a una tasa del 13%, mientras que la ley 9635, grava no solamente bienes, sino que, además, todos los servicios mediante una tasa general y tarifas reducidas, además incorporó en sus artículos 8 y 9, exenciones y no sujeciones a este impuesto.

Dicho esto, se puede indicar que, de manera muy general la transformación del IVA está enfocado en no solamente ampliar su base imponible para incrementar los ingresos de este impuesto, sino, además, se puede decir que es modernizar este impuesto, ya que, a nivel mundial cada día más países realizan reformas tributarias para implementar un impuesto como el implementado en Costa Rica.

### **2.3.3.3 Base Imponible del IGSV**

En Costa Rica desde la promulgación de la ley 6826 Ley de Impuesto General sobre las Ventas, aprobada el 08 de noviembre de 1982, hasta la aprobación de la ley 9635 el 04 de diciembre de 2018 y su entrada en vigor el 01 de julio de 2019, se mantuvo una base imponible que gravaba bienes y algunos pocos servicios.

El artículo uno de la ley 6826 estableció el IGSV sobre las ventas de mercancías además gravó algunos servicios como restaurantes, cantinas, centros nocturnos, hoteles y similares, talleres, parqueos, servicio de lavandería, servicio de revelado de fotos, entre otros.

Es relevante mencionar que la base imponible del IGSV, no solamente dejaba exenta la gran parte de servicios que se ofrecen en el mercado, sino, que en la actualidad, algunos ya quedan en desuso, como es el caso de revelado de fotografías o el servicio de lavandería, esto debido a que en la actualidad para gran parte de la población es muy accesible tener artículos como celulares o lavadoras de ropa en sus hogares.

#### **2.3.3.4 Base Imponible del IVA**

En cuanto a la Base Imponible del IVA, la cual entró en vigencia el 01 de julio de 2019, se debe indicar que este fue el principal cambio que implementó la ley 9635, ya que mediante esta se pasó de una base imponible que gravaba bienes y una lista taxativa de servicios, por lo que a diferencia del IGSV el IVA grava absolutamente todos los bienes y servicios, a contrario sensu establece en su artículo 8 las exenciones y en el artículo 9 Ibidem establece la no sujeción, por lo cual, se puede decir que uno de los principales impactos de esta ley es precisamente la ampliación de su base imponible, la cual pretende con ello el incremento de los ingresos fiscales del estado costarricense.

Se puede indicar que la implementación del IVA no solamente es una amplitud en la base imponible, este es un impuesto que básicamente viene a gravar todo bien y servicio que se brinda en el mercado, por lo que también viene siendo adaptación del impuesto que recae sobre el comercio actual, en el cual no solamente nacen nuevos bienes sino también,

cada día se incorporan nuevos servicios sobre todo de índole tecnológico y del cual quedaban por fuera del rango de la ley anterior.

#### **2.3.3.5 Tarifas Reducidas**

El IVA fue aprobado con un modelo de tarifas reducidas, esto con el objetivo de reducir el impacto generado en algunos bienes y servicios que la ley considera relevantes ya sea como bienes o servicios de necesidad para la sociedad, o en bien, algunos que se consideran relevantes para la economía del país, por ejemplo, el caso de los servicios de salud privada los cuales fueron gravado con un IVA del 4%, según las discusiones durante la aprobación del proyecto de ley y se determinó que estos servicios no debían quedar gravados al 13%, esto en razón de la necesidad de acceso a ellos por gran parte de la población.

También es el caso de los boletos aéreos, los cuales, de igual forma fueron gravados al 4%, el legislador consideró de importancia, no afectar un servicio que es relevante para el turismo, y que actualmente es de costo elevado, si hubiese sido gravado al 13% podría desestimular el mismo y reducir el turismo nacional e internacional.

En el siguiente cuadro se reflejan las tasas reducidas que fueron incorporadas en la ley 9635 ley de Fortalecimiento de las finanzas públicas y que actualmente se encuentran vigentes:

**Tabla 2***Tarifas Reducidas del IVA*

Tarifas del Impuesto Valor Agregado IVA		
Tarifa	Bienes y Servicios	Observaciones
13%	Se aplica en la venta de bienes y en la prestación de servicios realizados en el territorio nacional.	Los artículos 8 y 9 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado No. 6826, indica cuales bienes y servicios se encuentran exentos y no sujetos respectivamente.
4%	Servicios de salud privada (humana y veterinaria)	Prestados por centros de salud autorizados, o profesionales en ciencias de la salud incorporados al colegio profesional respectivo
	Compra de boletos o pasajes aéreos	Para vuelos nacionales, la base imponible será el valor del boleto. En caso de vuelos internacionales, el impuesto se calcula sobre el 10% del valor del boleto aéreo.
2%	Medicamentos	Se aplica sobre aquellos incluidos en el listado autorizados por el Ministerio de Salud
	Primas de Seguro Personal	Seguros de vida, accidentes, salud privados y viajeros.
	Servicios de Educación Privada	No regulados por el MEP o el CONESUP
1%	Canasta Básica Tributaria (CBT).	Decreto N° 43790-MEIC-H

*Nota.* Fuente: Ministerio de Hacienda <https://www.hacienda.go.cr/>

### 2.3.4 Efectos del IVA en la recaudación fiscal.

Para el estado costarricense es esperable que la recaudación fiscal aumente, luego de la implementación de la ley 9635 Fortalecimiento de la Finanzas Públicas, esto en razón

de que dicha ley fue aprobada en ese sentido, en relación con esto el Ministerio de Hacienda indica lo siguiente:

Los impuestos antes de la aprobación de la Ley 9635 promediaban alrededor del 21% del PBI, y en 2021 los impuestos aumentaron un 4,5% con respecto al PBI, de lo que se puede deducir que, si el motivo principal de la aprobación de la ley es aumentar la recaudación tributaria, entonces también tiene un impacto directo en la reducción de la evasión fiscal, ya que la ley incluye la novedad de la factura electrónica al consumir un bien o prestar un servicio. Esta obligación de todo contribuyente permite una mayor trazabilidad de las operaciones comerciales, ya que la factura electrónica envía información a la base de datos de Hacienda, lo que a su vez permite al gobierno tener datos en tiempo real de sus gestores, proporcionando una herramienta tan importante como la información. (Hacienda, 2024)

Para este año 2025, el Ministerio de Hacienda ha anunciado que proyectos tecnológicos, como lo es el anunciado proyecto llamado “TRIBU-CR”, el cual a raíz de esta información que recopila el Ministerio de Hacienda podrá tener una declaración de impuestos previamente calculada por la misma administración.

Se puede indicar, que este proyecto es un efecto desprendido de la aprobación de la ley 9635, el cual no solo ha aportado al saneamiento de las finanzas del estado, sino que ha brindado herramientas para que la administración pueda realizar mejoras en la evasión y elusión fiscal que realizan los contribuyentes y que ocasionan un perjuicio pecuniario al estado.

### 2.3.4.1 Recaudación Fiscal

Los impuestos tienen como objetivo satisfacer ciertas necesidades colectivas tales como: educación pública, justicia, seguridad, hospitales públicos, infraestructura y servicios viales públicos, programas y proyectos que apoyen el desarrollo social y económico. En este sentido, los ingresos fiscales recaudados por el Estado tienen como propósito financiar las cargas públicas que derivan de servicios oportunos para el ciudadano.

Una de las distintas formas en que el Estado obtiene ingresos para sufragar sus gastos es la recaudación tributaria. Los tributos constituyen prestaciones exigidas obligatoriamente y son la principal fuente de recursos que tiene un país. En lo que respecta al IVA aprobado con la ley 9635, desde su entrada en vigor ha mantenido niveles de recaudación positivos, producto de los últimos datos publicados por el Ministerio de Hacienda indican que el IVA recaudado para el mes de octubre 2024 en relación con, octubre 2023, aumentó en un 10.6%, y de manera interanual, la variación en promedio mantiene niveles positivos como se muestran en el siguiente gráfico.

**Figura 5**

*Gráfico Variación Interanual Mensual octubre 2019 – 2024*



Fuente: STAP con información suministrada por Contabilidad Nacional (2024)

#### **2.3.4.2 Sistema Tributario Moderno**

Las normas tributarias deben adaptarse a las condiciones económicas, los avances tecnológicos y las nuevas formas de hacer negocios, así como con las necesidades de las personas, todo lo cual varía dentro del marco económico. Asimismo, es necesario modernizar el sistema tributario. La actualización y revisión oportuna de las políticas tributarias es esencial para mejorar la recaudación, la supervisión de los impuestos y la forma en que los contribuyentes organizan sus asuntos.

En el Caso de Costa Rica, la implementación del IVA ha sido un paso trascendental, donde se han dado los primeros pasos, no solo de transformación de uno de los impuestos más relevantes para el estado costarricense, sino que además la ley 9635 ha iniciado un proceso de modernización tecnológica para tener una trazabilidad de las operaciones comerciales de los sujetos pasivos, con lo cual tendrá mayores herramientas para así reducir la evasión fiscal.

#### **2.3.4.3 Espiritu de la Ley 9635**

La ley 9635 fue aprobada con el principal objetivo de incrementar la recaudación de uno de los impuestos más importantes en Costa Rica, junto con el IVA, el ISR Impuesto sobre Renta vienen siendo los dos impuestos más Importantes en, para el mes de octubre 2024 el MH reveló en sus “cifras que el IVA representó un 37.4% del total de recaudación fiscal del mes, por su lado el ISR representó un 36.8% del total recaudado en octubre 2024” (Hacienda, 2024).

Según lo indicado, se destaca la importancia de la reforma fiscal aprobada en la ley 9635, pues el estado costarricense en su necesidad de obtener mayores ingresos, por lo que la decisión de su aprobación fue en aras de potenciarlo, el principal objetivo específica de esta ley es la aplicación de la base imponible, con ello le permite al estado gravar todo, aplicando solo las no sujeciones y exenciones establecidas en los artículos 8 y 9 Ibidem.

La justificación o espíritu de la ley 9635 se resumen en la implementación de toda una transformación de este impuesto regresivo, el cual pretende ayudar al saneamiento de las finanzas públicas del estado, las cuales por décadas anteriores se vieron muy deterioradas, básicamente por malas administraciones, bajos niveles de recaudación, las cuales lo cubrían los gastos del estado, por ende, un endeudamiento cada vez mayor, como analógica, se puede indicar que Costa Rica en décadas anteriores a la aprobación de esta ley venía siendo una casa con altos gastos pero con pocos ingresos, lo que generaba un endeudamiento insostenible.

#### **2.3.4.4 Mejora de las Finanzas Publicas**

La ley 9635 fue aprobada en aras de realizar un saneamiento a las finanzas públicas, y para ello la principal herramienta que implementó esta ley, fue el Impuesto al Valor Agregado IVA, por lo que algunos autores han pronunciado al respecto lo siguiente:

La situación fiscal de Costa Rica podría mejorarse mediante la aplicación de medidas para reducir el gasto público, aumentar los ingresos tributarios o ambos en conjunto. El Estado debe garantizar una cantidad mínima de servicios a los ciudadanos que puedan verse afectados por reducciones del gasto público; es posible realizar reducciones o mejoras específicas. eficiencia del gasto, pero no son

suficientes para resolver el problema fiscal. Incluso en algunas áreas como infraestructura, educación, salud, proyectos sociales, entre otros; es inevitable aumentar la inversión del estado para mejorar la competitividad nacional y el desarrollo de la nación. (Rodríguez, Sancho, & Fonseca, Revista Centroamericana de Administración Pública, 2016)

Como lo indican estos autores, la ley 9635, era algo meramente necesario para las finanzas públicas, como ellos lo han indicado, se pudieron haber implementado recortes de gasto público, con medidas extremas, sin embargo, esto no hubiese sido suficiente para tapar el “hueco” fiscal que ha mantenido Costa Rica en las últimas décadas, ya que, para ellos era estrictamente necesario incrementar exponencialmente los niveles de recaudación fiscal. La importancia del IVA para las finanzas públicas radica en que su recaudación asciende a casi el 30% de los ingresos tributarios y su recaudación equivale al 4,1% del PIB.

#### **2.3.4.5 Ampliación de la Base Imponible por el IVA**

Dentro del marco normativo de la ley 9635, se estableció una ampliación en la base imponible, esto al momento de transformar el IGVS en el IVA, este cambio que trajo la ley se fundamentó en la necesidad del estado costarricense por obtener más recursos para sanear las finanzas públicas, las cuales antes de la entrada en vigor de esta ley, venían con un déficit fiscal arrastrado desde varios periodos.

Esta ampliación fue discutida durante el periodo de aprobación del proyecto de ley en la Asamblea Legislativa, debido a que el cambio consistió en pasar a una LGSV que gravaba algunos bienes y tan solo algunos pocos servicios, pasando a un IVA el cual gravó

absolutamente todos los bienes y todos los servicios, solamente dejando alguno no sujetos y algunas exenciones establecidas en los artículos 8 y 9 ibidem.

Este cambio si bien es cierto, es el que fundamentalmente convierte al IVA en un impuesto muy regresivo; lo cierto es que se puede indicar que, a raíz de esta ampliación de la base imponible, se ha tenido mayor recaudación en este tan importante impuesto para el estado.

### **2.3.5 Identificar Mejoras en cuanto a la Administración del IVA.**

El Ministerio de Hacienda es por ley, el ente público encargado de la administración del IVA. La labor de administrar un impuesto siempre será todo un reto, ya que el comercio se mantiene en una transformación constante, cambiando la forma de comprar y vender bienes y servicios, por cuanto cada vez más, se aleja de los métodos tradicionales, los cuales imperaba el pago comercial mediante el efectivo. Hoy en día, la plataforma de pagos digitales, por ejemplo, el “SINPE MÓVIL” y oferta de bienes y servicios mediante redes sociales son cada día más comunes, sin embargo, sin duda alguna esto es un reto para la administración, ya que al ser medios no controlados por el Ministerio de Hacienda son fácilmente utilizados para la evasión fiscal del IVA.

Actualmente el ministro de Hacienda el señor Nogui Acosta, ha pronunciado la posición del MH ante el uso de la Plataforma “SINPE MÓVIL”, como medio de pago comercial de bienes y servicios, en el cual reconoce que existe un vacío en la trazabilidad tributaria en este medio de pago implementado por el BCCR Banco Central de Costa Rica; ante esta situación el MH ha planteado a la Asamblea Legislativa crear una retención por

concepto de IVA en la plataforma SINPE MÓVIL, para aquellas transacciones que sean de carácter comercial, es decir en la compra y venta de bienes o servicios.

Según datos del BCCR en el 2023 la suma transada en Costa Rica por este método de pago fue de 7.5 Billones de colones, por lo cual, es de suma importancia, tomar medidas en aras de mejorar la administración de este impuesto.

Otra mejora en la administración del IVA podría darse en optimizar la aplicación de la resolución N° DGT-R-060-2017-Dirección General de Tributación, esta resolución permite al Ministerio de Hacienda cambiar el estado tributario de contribuyente, cuando en los sistemas informáticos del MH se detecta que se ha incumplido con el deber formal de la presentación de la declaración auto liquidativa del IVA, de manera tal que al encontrarse en estado de baja temporal el usuario del contribuyente se bloqueada de manera tal que también le impide realizar facturas electrónicas, esto de cierta forma, busca impedir que los contribuyentes que no cumplan su obligación formal, se vean imposibilitados de poder facturar sus bienes y servicios, promoviendo el saneamiento de su estado tributario y así poder reanudar su facturación comercial.

Ante este marco de propuestas para mejorar la administración del IVA, resulta fundamental considerar no solo los aspectos técnicos y operativos del sistema tributario, sino también los principios constitucionales que regulan su creación, modificación y aplicación.

Dentro de estos principios, destaca el Principio de Reserva de Ley, el cual garantiza que toda materia relacionada con tributos esté sujeta a un marco legal, formalmente establecido. A continuación, se expone su relevancia dentro del sistema tributario

costarricense y su vinculación directa con la legitimidad y seguridad jurídica en la implementación del IVA.

### **2.3.5.1 Principio de Reserva de Ley**

Siendo el derecho tributario una rama del derecho público, se encuentra sumergido de igual forma dentro de la legalidad; por lo tanto, en esta rama igualmente impera el principio de reserva de ley o legalidad; al respecto, la ley debe entenderse por palabras de Jinesta Lobo, donde indica que es “El acto normativo dictado por la asamblea legislativa en el ejercicio de la función legislativa, mediante la observancia de un procedimiento determinado y que requiere de la sanción por parte del Poder Ejecutivo y de publicación” (Jinesta Lobo, 2009).

Por lo tanto, el principio de reserva de ley limita el poder tributario, el cual se ve obligado a que toda manifestación tributaria debe ser traducida de conformidad con el artículo 123 de la Constitución Política, en donde este numeral indica que toda ley surge mediante un proyecto de ley que se presenta en la Asamblea Legislativa, y del cual debe ser objeto de 2 debates, cada día en días distintos, deberá además cada debate tener la aprobación, posteriormente la sanción del Poder Ejecutivo y para finalizar deberá ser publicado en el diario oficial la Gaceta.

Por consiguiente, se entiende que el Principio de Reserva de Ley es una garantía constitucional, la cual básicamente delimita la actuación del estado el cual podrá ejercer su poder de imperio dentro de un ámbito previamente establecido por ley.

### **2.3.5.2 Administración del IVA**

La administración del IVA le compete por ley al Ministerio de Hacienda, dentro de su competencia administrará los datos relevantes para controlar la evasión y elusión fiscal de los tributos, incluidos el IVA; para ellos la reforma tributaria implementada con la ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas brindó herramientas como la facturación electrónica, la cual viene a Dotas el Ministerio de Hacienda de lo que actualmente a nivel de profesionales de las Tecnologías de Información TI se le llama “Minería de Datos”, esto viene siendo una gran masa de datos informáticos los cuales en este caso se refiere a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias.

### **2.3.5.3 Aspectos de Mejora en la Administración del IVA**

Existe campos de mejoras para optimizar la administración del IVA, y por ende, mejorar la recaudación fiscal, por ejemplo, una implementación de sistemas informáticos adecuados que puedan analizar y detectar de una forma oportuna, el incumplimiento de los sujetos pasivos en sus obligaciones, tanto formales, como materiales, que dotaría esta herramienta, una facilidad para poder sancionar de forma expedita al contribuyente, promoviendo una mejora en la cultura tributaria de los contribuyentes.

Con un sistema de esta envergadura, también podría aplicarse más oportunamente el “estado de baja tributaria” ,implementado mediante la resolución N° DGT-R-060-2017- Dirección General de Tributación, este estado de baja tributaria se ejecuta conforme lo establece esta resolución cuando un sujeto pasivo incumple con la presentación de las declaraciones auto liquidativas en tres periodos consecutivos ya sean mensuales o anuales; como consecuencia de esto, el sujeto pasivo que se encuentre en estado de baja tributaria, el sistema informático del Ministerio de Hacienda le rechazará cualquier factura electrónica

generada por dicho contribuyente, así como no podrá presentar sus declaraciones auto liquidativas hasta no presentar la solicitud de revisión ante la administración tributaria.

Esto es una forma coercitiva que se puede mejorar por parte de Ministerio de Hacienda con la ayuda de sistemas informáticos más robustos y eficientes, que realizaría sin duda una mejora en el control fiscal y como resultado una mejora en la recaudación fiscal del estado.

#### **2.3.5.4 Asamblea Legislativa y su Responsabilidad ante Aprobación de Leyes**

La necesidad de una reforma fiscal estructural que coadyuvara a reducir el déficit fiscal se requería de muchos años atrás, sin embargo hubo varios proyectos de ley que no lograron ser aprobados, es importante tener presente que la Constitución Política de Costa Rica delega en la Asamblea Legislativa la responsabilidad de aprobar las leyes, así lo establece en su artículo 121 inciso 1, el cual indica “Dictar las leyes, reformarlas, derogarlas y darles interpretación autentica” (Constitución Política, 1949), así mismo el reglamento de la Asamblea Legislativa en su artículo 1 inciso 1, “ Proponer o acoger los proyectos de ley que juzguen convenientes” (Reglamento Asamblea Legislativa, 1961).

Se entiende entonces, que Costa Rica mantenía hace varios años una necesidad para implementar una reforma fiscal, sin embargo, esta debía ser aprobada por la asamblea legislativa, poder que representa al pueblo y el cual tiene la responsabilidad constitucional de aprobar leyes y a su vez, velar que éstas cumplan un bien social, es decir debe revisar los proyectos de ley en aras de que estas conlleven un beneficio para el pueblo.

### **2.3.6 Determinar el Impacto Negativo en la Economía de los Hogares en Costa Rica.**

El análisis del impacto del Impuesto al Valor Agregado IVA, no estaría completo sin considerar sus efectos en la economía de los hogares costarricenses, especialmente entre aquellos con menor capacidad adquisitiva. Por lo que es necesario examinar los posibles efectos negativos que el IVA ha tenido sobre las condiciones económicas de las familias, con el fin de entender cómo una medida orientada a mejorar la recaudación puede también repercutir también, en la calidad de vida de la población.

Además, es necesario vincular este análisis con los principios constitucionales que rigen el sistema tributario costarricense. Entre ellos, el principio de generalidad tributaria ocupa un lugar central, ya que establece que todos los contribuyentes deben aportar en proporción a sus posibilidades económicas, sin distinciones arbitrarias. Por lo que se hace relevante examinar cómo se relaciona este principio con la aplicación del IVA y qué implicaciones tiene en términos de equidad y justicia fiscal.

#### **2.3.6.1 Principio de Generalidad Tributaria**

Este principio indica que el poder tributario que tiene el estado no es excluyente, es decir, indica que todos sin excepción, al respecto nuestra Constitución Política indica lo que establece en su artículo 18 lo siguiente: “Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos” (Constitución Política, 1949). Si bien es cierto la constitución indica que son los costarricenses lo obligados a contribuir con el estado; en regla de este principio se entiende que no solamente los costarricense, sino abarca a todo extranjero residente y habitante que incurriendo en algún hecho generador, será considerado un sujeto pasivo de tributos.

Este principio exige la participación de todas las personas físicas y jurídicas en la financiación del gasto público sin excepciones que no se fundamenten en otro mandato constitucional, lo cual supone, entre otras consecuencias, una interpretación restrictiva de las exenciones tributarias subjetivas.

### **2.3.6.2 La obligación tributaria**

De acuerdo con el CNPT, en su artículo 11 se establece la obligación tributaria:

Artículo 11.- Concepto. La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. (CNPT, 1971)

Una obligación tributaria surge entre el estado, mediante la administración tributaria y el contribuyente siendo este, el sujeto pasivo; esta obligación nace cuando ocurre un hecho generador determinado por la ley y constituye un vínculo de carácter personal

La normativa establece una separación del cumplimiento de las obligaciones tributarias en 2 elementos, los cuales son: Deberes Formales y Deberes Materiales.

Los Deberes formales son aquellos, en los cuales el sujeto pasivo (contribuyente), se encuentra obligado a informar, declarar, registrar o contabilizar las operaciones comerciales por ley, de las cuales son vinculadas el hecho generador, así como todo requisito previamente establecido por ley, que al respecto el CNPT establece una serie de obligaciones formales, las cuales se encuentran inmersas en su artículo 128 entre la más relevantes se pueden mencionar, llevar libros y registros contables, estar inscrito como

contribuyente ante la Administración tributaria, presentar las declaraciones auto liquidativas, entre otros.

Por su lado, los deberes materiales, consisten en la autoliquidación y pago pecuniario del impuesto, previamente declarado como deber formal, por cuanto se entiende entonces, que este deber es de mayor importancia, ya que su cumplimiento le permite al estado, la recaudación fiscal, de ahí que este deber material debe realizarse en el tiempo y lugar o medio que disponga la normativa tributaria.

### **2.3.6.3 Aumento de Costo de Vida ante el IVA**

Siendo el IVA un impuesto regresivo, y derivado de la ley 9635 la cual amplió la base imponible surte, de forma ipso facto incrementa el precio final de bienes y servicios, lo que eventualmente, podría incrementar el costo de la vida de la población; al respecto, dos economistas de la UNA realizaron un estudio de este impacto económico en los hogares costarricenses, en donde ellos indican:

El impacto del IVA en el gasto promedio de los hogares no implica un gasto adicional significativo, ya que en ninguno de los diez deciles de ingreso el gasto adicional no supera el 1% respecto del escenario anterior (sin reforma), situación que se explica porque las reformas aprobadas el año anterior ampliaron la base, en muchos casos bajando las tarifas, e incluyeron algunos nuevos servicios en la base, con una tasa impositiva total del 13%. Los resultados también pueden reflejar un sesgo en la propia Encuesta de Ingresos y Gastos, ya que refleja el consumo (gasto) que existió en el país entre 2012 y 2013, y desde entonces el consumo de servicios puede haberse vuelto relativamente importante en el consumo general de los

hogares, por lo que, si el trabajo se basó en información de la ENIG que debía publicarse en 2019, los resultados pueden ser muy diferentes.

Aunque decidir si incluir un determinado tipo de impuesto en la canasta tributaria básica significa una diferencia en el esfuerzo adicional que deben hacer los hogares, no es tan relevante. Esto se debe a que, como ya se mencionó, muchos bienes que consumen los hogares hoy en día están sujetos a impuestos (por ejemplo, ropa, salir a comer, teléfonos, Internet, entre otros) además otros bienes seguirán estando libres de impuestos (por ejemplo, el transporte público) y, en términos generales, una tasa impositiva del 1% es una tasa impositiva bastante pequeña que no representa una proporción grande del consumo final. (Rodríguez & Morales, Universidad Nacional de Costa Rica, 2019)

Basado en este estudio, se puede determinar que si bien es cierto muchos bienes y servicios, que se encontraban exentos en la ley anterior, fueron gravados por la ley 9635, el estudio indica que, en relación con los bienes de primera necesidad, el cual se refiera básicamente a la canasta básica tributaria, esta aumenta en 1%, lo cual es un porcentaje, para estos de este estudio, poco representativo en términos económicos.

#### **2.3.6.4 Efecto Negativo en la Económico derivado del IVA**

El IVA puede tener repercusiones en la economía de un país; esto debido a que encarece el precio de los bienes y servicios; en Costa Rica durante la aprobación de la ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, uno de los puntos más discutidos fueron los servicios turísticos, los cuales son un pilar fundamental en la economía; ante esta situación para no generar un impacto repentino se estableció que durante el primer año de aprobación

de la ley, el sector turismo, que pueden ser personas físicas o jurídicas debidamente inscritas en el Instituto Costarricense de Turismo, estuvieron exentas del IVA en el primer año de vigencia de la ley, para el segundo año pasó este sector a estar gravado al 4%, para el tercer año subió a un gravamen del 8% y a partir del 2023 ya fueron gravados al 13%.

Esta determinación de la ley, precisamente, consiste en tratar de contrarrestar el impacto generado, ya que, sin duda alguna, el IVA en el sector turismo, podría representar un desestimulo en la actividad; de igual manera, genera una reducción en la oferta y demanda de algunos servicios, como por ejemplo, los servicios profesionales, los cuales para gran parte de la población, el IVA repercute directamente como un obstáculo para poder incurrir en estos.

## **2.4 HIPÓTESIS**

Las hipótesis según Sampieri “Son las guías de una investigación o estudio. Indican lo que se trata de asegurar, es decir vienen siendo explicaciones tentativas del fenómeno investigado que se enuncian como proposiciones o afirmaciones” (Hernández, Fernandez, & Batista, 2014).

Con base en lo anterior, se puede indicar que las hipótesis pueden separar datos, guiar la búsqueda de hechos y establecer relaciones entre elementos conceptuales y empíricos para adquirir conocimiento sobre el tema, como objetivos de las hipótesis tenemos:

- Explicar tentativamente el fenómeno en estudio y ampliar los conocimientos existentes sobre el mismo.

- Proporcionar a los investigadores "representaciones racionales", guías para ser verificadas durante el proceso de investigación.
- Proponer una guía o estructura para desarrollar adecuadamente un informe de investigación.

Una vez definida se procede a establecer la hipótesis de la tesis en estudio, siendo:

La implementación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Costa Rica, mediante la Ley 9635, ha incrementado la recaudación fiscal en el país; sin embargo, este cambio ha generado un impacto negativo en el consumo de bienes y servicios, afectando de manera más severa a los hogares de menores ingresos, debido a la regresividad del tributo y al aumento en el costo de vida.

Cumpliendo lo anterior y siendo esta una tesis de alcance descriptivo, debido a que su objetivo principal consiste en analizar el posible impacto generado por la implementación de la ley 9635 Fortaleciendo de las Finanzas Públicas, tanto a nivel de recaudación fiscal como en la economía de los hogares, se debe continuar con el proceso de operacionalización de la hipótesis.

## **2.5 OPERACIONALIZACIÓN DE HIPÓTESIS**

Según Barrantes, “Se entiende por variables los atributos, características, cualidades o características que se dan en una unidad de observación” (Barrantes Echavarría, 1999); quien explica que las hipótesis deben usarse en la investigación experimental y ayuda a guiar la forma en que se buscan explicaciones. Pero como son abstractos, es necesario encontrar una manera de operacionalizados, es decir, de hacerlos concretos.

Esta tarea se logra estableciendo variables, que se entienden como propiedades de un fenómeno o proceso que tienen valores cuantitativos o cualitativos. “La hipótesis debe cumplir ciertos requisitos: Identificar las variables del estudio. Establecer relaciones entre variables. Contiene suposiciones mínimas relevantes para el problema” (Barrantes Echavarría, 1999).

Para efectos de esta investigación, se procedió a la operacionalización de la hipótesis con el fin de descomponer sus elementos clave en variables, dimensiones e indicadores que permitan su análisis e interpretación.

La hipótesis plantea que la implementación del IVA mediante la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas ha incrementado la recaudación fiscal, pero ha generado un impacto negativo en el consumo de bienes y servicios, afectando especialmente a los hogares de menores ingresos.

En este sentido, se identificaron tres variables principales: la implementación del IVA, la recaudación fiscal y el impacto en el consumo de los hogares. Cada una de estas variables fue dividida en dimensiones específicas, como Valoración del Impacto de la ley IVA, Comportamiento del consumo de Bienes y Servicios en los hogares en Costa Rica, Eficacia de la Implementación del IVA, Efectos del IVA en la recaudación fiscal, Identificar Mejoras en cuanto a la administración del IVA, Determinar el Impacto negativo en la economía de los hogares en Costa Rica. A su vez, se definieron indicadores que orientan la recolección y análisis de la información, utilizando como técnicas principales la revisión documental, el análisis de contenido y las entrevistas semiestructuradas aplicadas a

profesionales en derecho tributario. Esta estructura metodológica garantiza un abordaje sistemático y coherente con los objetivos de la investigación.

En el capítulo marco metodológico se podrá observar esta composición, esto en la tabla # 6 de título “Definición Conceptual, Operativa e Instrumental de Variables”.

**CAPÍTULO III**  
**MARCO METODOLÓGICO**

### 3.1 TIPO DE LA INVESTIGACIÓN

El desarrollo del presente apartado permite mostrar cómo se realiza la investigación y los factores que se analizarán para resolver cada técnica y procedimiento con el fin de obtener información relevante sobre las cuestiones planteadas, ya que en un sistema de derecho escrito las palabras de los textos jurídicos oficiales son el material del que se obtiene el conocimiento de los preceptos legales, destinados a limitar y regular la relación entre el estado con su poder de imperio y los administrados, constitucionalmente obligados a contribuir por medio de los tributos.

La tesis en desarrollo adopta un enfoque mixto, dado que busca analizar el impacto de la implementación del Impuesto al Valor Agregado IVA en Costa Rica a través de datos medibles y verificables. Este enfoque permite analizar cómo la reforma tributaria ha afectado el consumo de bienes y servicios, la recaudación fiscal y la economía de los hogares costarricenses. La cuantificación de estas variables facilitará la identificación de tendencias y patrones a partir de encuestas, bases de datos oficiales y otros instrumentos estadísticos. A través de este análisis, se pretende obtener conclusiones objetivas que contribuyan a la comprensión de los efectos de la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, en la estructura económica del país.

El enfoque mixto en la investigación combina elementos de métodos cuantitativos y cualitativos para obtener una comprensión más completa del fenómeno en estudio.

Este enfoque permite analizar datos estadísticos al tiempo que captura percepciones, experiencias y significados, proporcionando así una visión más completa de la realidad que se investiga. (Hernández, Fernandez, & Batista, 2014)

En este capítulo del marco metodológico se permite mostrar, la manera en que se va a realizar la investigación y los factores que se analizarán, para abordar cada una de las técnicas y procedimientos y así obtener información relevante ante el problema planteado, debido a que en un sistema de derecho escrito, las palabras de los textos jurídicos oficiales son el material, a partir del cual se obtiene el conocimiento de preceptos jurídicos, los cuales tienen por objeto, ser aplicados para calificar y regir la conducta de los individuos.

De acuerdo con lo expresado, se explicarán los tipos de métodos y su correspondiente fundamento, con el objetivo de dar a conocer el sentido de orientación del tema a desarrollar, dentro de la tesis, para optar por el grado de Licenciatura en Derecho.

La metodología empleada, será una investigación con caracteres variados; esto con el fin de ir desarrollando, los objetivos planteados de manera precisa y ordenados. Se utilizarán los siguientes métodos:

- Descriptivo: donde se involucra, aspectos propios del desarrollo teórico conceptual del mismo, así como las características que se generen del tema especificado.
- Método Analítico: el cual se aplicará, en el momento, cuando se revisen, una por una, las fuentes de información que proporcionarán los datos buscados, al permitir conocer de esta forma, cada una de las partes del objeto, sujeto de análisis.
- Cualitativo: Para esto se utilizan fuentes secundarias, tales como leyes, libros, revistas, producto de estudios de autores internacionales y nacionales,

así como estadísticas que surjan, del interés del análisis en cuestión porque permiten conocer hechos o fenómenos, a partir de documentos o datos que han sido recopilados por otros.

- **Histórico:** Se investigará los antecedentes que tiene el estudio del asunto en cuestión, sea de tipo histórico jurídico.

Esta investigación busca, recolecta, analiza y presenta la información para dar a conocer la realidad, por lo que Hernández Sampieri et al. (2014: p. 92) indican que “la investigación descriptiva busca especificar propiedades, características y rasgos importantes de cualquier fenómeno que se analice” (Hernández, Fernandez, & Batista, 2014).

### **3.1.1 Finalidad**

Se tiene como particularidad, el ubicarla dentro de una investigación teórica; pues el interés es, poder alcanzar un conocimiento idóneo del problema relacionado sobre el análisis e implementación del impuesto al valor agregado con énfasis en el impacto en los hogares y su eficacia en la recaudación fiscal en Costa Rica y otros involucrados Por lo que Mallart (2012: p.24) indica:

La Finalidad teórica: Como todas las ciencias, intenta adquirir e incrementar ciertos conocimientos, es decir, nuestra comprensión de su objeto de estudio, el proceso de enseñanza. Intenta describirlo mejor, explícalo, incluso explícalo. Al describir, acercarse al objeto de estudio sin prejuicios, mezclarse con él, observar de cerca y obtener una perspectiva diferente. (Mallart, 2012)

Esta investigación se enfoca en la finalidad teórica, dado que trata de contribuir y sustentar al lector, con conocimientos que faciliten y alcancen a mejorarlos.

### **3.1.2 Dimensión Temporal**

Según Alfaro, “La delimitación temporal hace referencia al tiempo relacionado con hechos, fenómenos y temas de la realidad, el cual debe ser de un año, dos años o más” (Alfaro C. , 2012). Lo cual, en relación con esta investigación los hechos surgen al momento de la aprobación de la ley 9635 la cual entró en vigor el 01 de julio del 2019.

La dimensión temporal de este trabajo se puede ubicar entre los periodos 2019 y 2025. Es durante este plazo que se considera la investigación, mismo plazo de la entrada en vigor de la ley 9635 Fortalecimiento de los Finanzas Públicas.

### **3.1.3 Marco**

Este trabajo de investigación se encuentra dentro de la clasificación macro, debido a que se realizará un análisis jurídico en un campo específico del aspecto jurídico y el efecto social de los instrumentos aplicables en el análisis de la implementación del impuesto al valor agregado con énfasis en el impacto en los hogares y su eficacia en la recaudación fiscal en Costa Rica. En este contexto, Balestrini (2003):

se refiere al momento de omitir un conjunto de procedimientos lógicos implícitos en todo proceso de investigación para revelarlos y sistematizarlos; con el fin de poder descubrir y analizar hipótesis de investigación y reconstruir datos basados en conceptos teóricos operativos tradicionales. (Balestrini Acuña, 2006)

### **3.1.4 Naturaleza**

La naturaleza de la investigación se refiere a la rigurosidad y enfoque que se le da a un estudio, el enfoque de la investigación es de carácter mixto lo que representa, es un proceso donde se obtienen la recolección de datos estadísticos o numéricos para asegurar hipótesis, pero además se recolectan datos para afinar preguntas o plantear nuevas interrogantes.

Según Hernández Sampieri (2014: p.532) “La meta de la investigación mixta no es reemplazar a la investigación cuantitativa ni a la investigación cualitativa, sino utilizar las fortalezas de ambos tipos de indagación, combinándolas y tratando de minimizar sus debilidades potenciales” (Hernández, Fernandez, & Batista, 2014).

### **3.1.5 Carácter de la Investigación**

El carácter de investigación determina el propósito general del estudio y cómo se recopilarán los datos necesarios. Para elegir el tipo de investigación, se debe considerar el propósito, la estrategia, los objetivos, las preguntas de investigación y otros aspectos de la investigación. Al respecto indican Finol y Nava “la investigación documental es un proceso sistemático de búsqueda, selección, lectura, registro, organización de datos extraídos de fuentes documentales” (Finol de Navarro & Nava de Villalobos, 1996).

Esta investigación utiliza el tipo correlacional, explicativo, ya que según Sampieri describe ambos tipos como:

Investigación correlacional, indica Hernández Sampieri et al. (2014: p. 93) que la investigación correlacional “tiene como finalidad conocer la relación o grado de asociación

que exista entre dos o más conceptos, categorías o variables en una muestra o contexto en particular, Asocian variables mediante un patrón predecible para un grupo o población” (Hernández, Fernandez, & Batista, 2014)

Además, esta investigación se ubica en el tipo explicativo, ya que según Hernández Sampieri et al. (2014: p. 95). Este tipo de estudio “Como su nombre lo indica, su interés se centra en explicar por qué ocurre un fenómeno y en qué condiciones se manifiesta o por qué se relacionan dos o más variables. Pretenden establecer las causas de los sucesos o fenómenos que se estudian” (Hernández, Fernandez, & Batista, 2014)

Según lo citado, este estudio se enmarca en un enfoque metodológico de tipo correlacional y explicativo, dado que pretende identificar y analizar las relaciones existentes entre la implementación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Costa Rica y las variables como el consumo de bienes y servicios, la recaudación fiscal y el impacto económico en los hogares. Asimismo, busca explicar las causas y efectos derivados de dicha implementación, considerando tanto los datos cuantitativos como la percepción de distintos actores sociales y económicos.

## **3.2 SUJETOS Y FUENTES DE INFORMACIÓN**

### **3.2.1 Sujetos de la Investigación**

Según Luis Diego Mata Solís, “Los sujetos de investigación son individuos o grupos de individuos de un colectivo cuyas características y atributos, como personalidad, opiniones, experiencias y condiciones de vida, son de particular interés para la investigación cuantitativa o cualitativa” (Mata Solis, 2022).

Para efectos de la tesis, los sujetos de estudio estarán conformados por profesionales en derecho tributario que ejercen tanto en el sector público como en el privado en Costa Rica. Se seleccionarán por su conocimiento técnico sobre la Ley 9635 y su experiencia en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado IVA. Esta población es relevante para la investigación, ya que permite analizar la eficacia, los efectos y la administración del IVA desde una perspectiva jurídica y especializada. La selección se realizará mediante un muestreo no probabilístico por conveniencia, considerando disponibilidad, experiencia profesional y su vinculación directa en la rama del derecho tributario.

### **3.2.2 Fuentes de Información**

Las fuentes de la información son la base de todo estudio, ya que de ellas proviene el conocimiento que los investigadores necesitan para realizar su trabajo, Se dividen en tres tipos: primarias, secundarias y terciarias.

Al respecto indica Villaseñor Ruiz (2007: p. 117) se refiere a las fuentes de información como “Todo recurso que proporcione información necesaria para cualquier persona, ya sea una institución, un documento o un individuo, ya sea creado para ese propósito o no, y ya sea utilizado directamente o a través de profesionales de la información” (Villaseñor Rodríguez , 2008).

Para los efectos de esta tesis, se sustentará en diversas fuentes de información relevante y actualizadas que permiten abordar el fenómeno de estudio desde una perspectiva técnica, legal y económica. Se considera legislación vigente, como la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas públicas y su reglamentación, así como informes emitidos por instituciones nacionales como el Ministerio de Hacienda, el Banco Central de Costa

Rica. Asimismo, se incluirán estudios realizados por especialistas en derecho tributario, documentos académicos, publicaciones institucionales e informes de organismos internacionales que han analizado los efectos del Impuesto al Valor Agregado en contextos similares. Estas fuentes aportan un marco sólido para el análisis de la implementación del IVA y sus efectos sobre el consumo y la recaudación fiscal en Costa Rica.

### **3.2.3 Fuentes Primarias**

Según lo indica Gómez Barrantes (2012: p. 42) “Los datos de fuente primaria son, en general, más confiables que los provenientes de una secundaria” (Gómez Barrantes, 2012).

En la investigación, la fuente de información o procedencia documental se reconoce cuando se menciona la fuente de una información, es decir, el medio a través del cual se descubrió la información y puede ponerse a disposición de terceros.

Para Hernández Sampieri et al. (2014: p. 61):

Las referencias o fuentes primarias proporcionan datos de primera mano, pues se trata de documentos que incluyen los resultados de los estudios correspondientes. Ejemplos de fuentes primarias son: libros, antologías, artículos de publicaciones periódicas, monografías, tesis y disertaciones, documentos oficiales, reportes de asociaciones, trabajos presentados en conferencias o seminarios, artículos periodísticos, testimonios de expertos, documentales, videocintas en diferentes formatos, foros y páginas en internet. (Hernández, Fernandez, & Batista, 2014)

Conforme a lo citado, para los efectos las fuentes primarias de esta investigación están conformadas por una selección de tesis académicas y estudios especializados que

abordan el tema del Impuesto al Valor Agregado IVA, desde distintas perspectivas. Estas fuentes permiten analizar el impacto del IVA sobre el consumo, la recaudación fiscal y la economía de los hogares, así como valorar su implementación en el marco de la reforma tributaria. Se incluyen trabajos desarrollados en el contexto costarricense, lo cual permite una comprensión localizada del fenómeno, así como investigaciones internacionales que ofrecen elementos de comparación y enriquecen el análisis. El uso de estas fuentes contribuye a sustentar conceptualmente la investigación y a fortalecer la validez de los hallazgos.

**Tabla 3***Fuentes Primarias*

Autor o Autores	Universidad u Organización	País	Año
Rodríguez Garro, F., & Morales Ramos, R.	Universidad de Costa Rica	Costa Rica	2019
Lucke Bolaños, R., & Cordero Peña, JA	Universidad de Costa Rica	Costa Rica	2018
Rodríguez Garro, F., Sancho Mora, F., & Fonseca Hernández, R.	Revista Centroamericana de Administración Pública	Costa Rica	2018
Quituzaca-Correa, PC, & Zapata-Sánchez, PE	Instituto de Investigación y Estudios Avanzados KOINONIA	Venezuela	2024
Castro Limón, JC	Colegio de la Frontera Norte	México	2020

*Nota.* Fuente: Elaboración Propia (2025).

**3.2.4 Fuentes Secundarias**

Las fuentes secundarias derivan de una investigación organizada y detallada, que es producto del análisis de datos primarios originales. Ejemplo de fuentes secundarias: Libros, enciclopedias, antologías o artículos que explican otros trabajos o investigaciones.

Para D'Ancona, (2012: p. 157)

No fue producido por los mismos investigadores y su propósito no es necesariamente consistente con sus objetivos de investigación. Sin embargo, al igual

que la investigación primaria, la investigación secundaria también puede limitarse al análisis de los datos disponibles, pero no por ello es irrelevante. La palabra “secundario” no implica la importancia de la investigación; Sólo que se basa en datos que no fueron generados por los propios investigadores (D'Ancona, 2012).

**Tabla 4**

*Fuentes Secundarias*

Autor	Documento	País	Año
Sánchez, P.	Manual de Derecho Tributario. IVA Personalizado Experiencia	Costa Rica	2013
Rasteletti, A	Latinoamericana y su Importancia para las Administraciones.	Argentina	2021
Sánchez, J.	Regresividad y Progresividad Tributarias Bases y Aplicación.	Costa Rica	2023
Estrada, P.	El Costo del IVA será Mayor para los hogares.	Costa Rica	2019
Carvalho, C.	El análisis Económico del Derecho tributario.	Brasil	2011

*Nota.* Fuente: Elaboración Propia (2025).

### 3.2.5 Fuentes Terciarias

Estas fuentes surgen de fuentes secundarias las cuales se incorporan a otras y la manera más sencilla de entenderlo, sería pensar en una bibliografía de bibliografías o

repertorios. Según Jaen García L. (2019: p. 9). “por su contenido, estas fuentes no son de mucho apoyo en el proceso de investigación archivística y bibliotecológica” (Jaen García, 2019)

**Tabla 5**

*Fuentes Terciarias*

Autor	Documento	País	Año
Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica	Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Ley 9635.	Costa Rica	2019
Asamblea Nacional Constituyente	Constitución Política de la República de Costa Rica	Costa Rica	1949
Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica	Código de Normas y Procedimientos Tributarios	Costa Rica	1971
Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica	Ley del Impuestos General Sobre las Ventas, Ley 6828.	Costa Rica	1982
Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica	Proyecto de Ley del Impuesto al Valor Agregado	Costa Rica	2015

*Nota.* Fuente: Elaboración Propia (2025).

### **3.3 SELECCIÓN DEL MUESTREO**

#### **3.3.1 La Población**

La población de acuerdo con el criterio de varios autores es el conjunto total de elementos de interés, mientras que la muestra es un subconjunto de esa población. Según Hernández Sampieri et al. (2014: p. 174) “la población es el conjunto de todos los casos que concuerdan con determinadas especificaciones” (Hernández, Fernandez, & Batista, 2014).

Siendo que la aplicación de esta ley abarca a la totalidad de la población del territorio de Costa Rica, para efectos de esta investigación la población está conformada por profesionales en el ámbito del derecho tributario que ejercen funciones en el sector público o privado en Costa Rica. Población cuya experiencia y conocimientos especializados les permiten analizar de forma crítica la implementación y los efectos del Impuesto al Valor Agregado IVA, en el marco de la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. Esta población se considera relevante dado que dichos profesionales participan activamente en la interpretación, aplicación y asesoría relacionada con las normativas fiscales, lo que los convierte en fuentes clave para comprender la eficacia del impuesto, su impacto en el consumo y la recaudación, así como las posibles áreas de mejora en su administración. La elección de población esta responde a la necesidad de obtener una visión amplia, técnica y fundamentada sobre el fenómeno objeto de estudio.

#### **3.3.2 La Muestra**

Para Arias F. (2006: p.83) se refiere a la muestra como:

Una muestra es un subconjunto finito y representativo extraído de una población accesible. Debido a que su tamaño y características son similares a la población en su conjunto, es posible hacer inferencias o generalizar los resultados al resto de la población con un margen de error conocido. (Arias Ondón, 2012)

La muestra de esta investigación está conformada por profesionales en derecho tributario, seleccionados bajo un criterio no probabilístico por conveniencia. Se eligieron aquellos especialistas que cuentan con experiencia comprobada en temas de legislación fiscal, aplicación del IVA, y análisis técnico de la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. La selección se basa en la disponibilidad, accesibilidad y disposición de los participantes para aportar información relevante al objeto de estudio. Esta muestra permitirá recoger insumos valiosos desde una perspectiva técnica y práctica sobre los efectos del IVA en Costa Rica.

### **3.3.3 Probabilística**

Según Arias (2006: p.83) “El muestreo probabilístico es aquel donde se conoce la probabilidad de cada elemento para integrar la muestra, este procedimiento se clasifica en: Muestreo Simple, Sistemático, estratificado y Conglomerado” (Arias Ondón, 2012).

Referente a lo que indica el autor, se entiende que el muestreo probabilístico, nos permiten determinar la probabilidad de que cada individuo del estudio sea incluido en la muestra a través de una selección aleatoria.

### **3.3.4 No Probabilística**

Para Hernández Sampieri et al. (2014: p. 189) “Implican procedimientos de selección guiados por las características del estudio más que por criterios estadísticos generalizados. Se utilizan en una variedad de estudios cuantitativos, cualitativos o mixtos” (Hernández, Fernandez, & Batista, 2014).

El tipo de muestra utilizado en esta investigación no es probabilístico por conveniencia, ya que la selección de los participantes no responde a criterios estadísticos de aleatoriedad, sino a la accesibilidad y disposición de los sujetos para participar en el estudio. Esta técnica resulta adecuada, considerando que la población objetivo está compuesta por profesionales en derecho tributario, un grupo especializado con conocimiento técnico sobre la Ley 9635 y la implementación del Impuesto al Valor Agregado IVA Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. El criterio de inclusión se basó en la experiencia profesional en el ámbito tributario, así como en la pertinencia del perfil del participante, con respecto a los objetivos del estudio.

## **3.4 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS PARA RECOLECTAR INFORMACIÓN**

### **3.4.1 Técnicas para recolectar Información**

Para Arias (2006: p.111) se refiere a las técnicas de recolección de datos como:

Las técnicas de recolección de datos son formas o maneras de obtener la información. Son ejemplos de técnicas; la observación directa, la encuesta en sus dos modalidades: oral o escrita (cuestionario), la entrevista, el análisis documental, análisis de contenido, entre otros. (Arias Ondón, 2012)

Para esta tesis se utilizarán técnicas cualitativas orientadas a la obtención de información relevante del objeto de estudio. Por lo que, se aplicará la técnica de la entrevista semiestructurada mediante el uso de un cuestionario previamente diseñado, que permitirá recopilar opiniones, percepciones y valoraciones de profesionales en derecho tributario sobre la implementación del Impuesto al Valor Agregado IVA en Costa Rica.

Esta técnica facilitará la exploración en profundidad de los distintos ejes temáticos planteados en la investigación. Además, se empleará una hoja de análisis de datos como herramienta de apoyo para sistematizar algunos temas conforme a las variables e indicadores definidos en el estudio.

### **3.4.2 Instrumentos para la recolección Información**

Según los autores los instrumentos para la recolección de información vienen siendo el medio material utilizado para recopilar los datos, para Hernández Sampieri et al. (2014) es:

El instrumento de recolección de la información busca crear condiciones de medición. Los datos son un concepto que expresa el mundo real y las abstracciones sensoriales que pueden ser percibidas directa o indirectamente por los sentidos, en las que toda experiencia es medible. (Hernández, Fernandez, & Batista, 2014)

### **Entrevista**

“La metodología cualitativa se plantea para descubrir o plantear preguntas que ayuden a reconstruir la realidad tal como la observan los sujetos de un sistema social definido” (Hernández, Fernandez, & Batista, 2014).

La entrevista se utilizará como técnica principal para la recolección de información, en formato semiestructurado, permitiendo combinar preguntas abiertas con otras de respuesta más directa. Esta técnica facilita la exploración de opiniones, ya que brinda al entrevistado la posibilidad de ampliar sus respuestas y aportar criterios desde su experiencia profesional. Las entrevistas estarán confirmadas por un formulario de 6 preguntas, dirigidas a profesionales en derecho tributario, con el propósito de obtener información relevante sobre la aplicación del IVA, su impacto y los aspectos administrativos asociados a la Ley 9635 Fortalecimiento de las finanzas Públicas.

### **Hoja de Análisis de Contenido**

Para Hernández Sampieri et al. (2014), el análisis de contenido, “Es una técnica para estudiar cualquier tipo de comunicación de una manera “objetiva” y sistemática, que cuantifica los mensajes o contenidos en categorías y subcategorías, y los somete a análisis estadístico” (Hernández, Fernandez, & Batista, 2014).

En esta tesis, la hoja de análisis de contenido será utilizada como instrumento de apoyo para sistematizar las variables e indicadores definidos en el estudio. Su aplicación contribuirá a estructurar los datos de forma ordenada y coherente, lo que será fundamental para el posterior análisis e interpretación de los resultados.

### **3.5 OPERALIZACIÓN DE LAS VARIABLES**

Es un proceso donde se definen las medidas que se utilizarán para evaluar las características de un estudio, de acuerdo con Carrasco S. (2019: p.26) indica que:

Es un proceso metodológico, que consiste en descomponer deductivamente las variables que componen el problema de investigación, partiendo desde lo más general a lo más específico; es decir, estas variables se dividen (si son complejas) en dimensiones, áreas, aspectos, indicadores, índices, subíndices, ítems; mientras si son concretas solamente en indicadores, índices e ítems. (Carrasco Días, 2019)

Ante ello, se entiende que la operacionalización funciona mediante la identificación de indicadores específicos que se tomarán para representar las ideas que interesa estudiar. Es un instrumento de varios cuadros formado por columnas y filas y permite evaluar el grado de coherencia y conexión lógica entre el título, el problema, los objetivos, las hipótesis, las variables, el tipo, método, diseño de investigación la población y la muestra de estudio

#### **3.5.1 Definición Conceptual, Operativa e Instrumental**

##### **3.5.1.1 Conceptual**

La definición conceptual de una variable es una característica, cualidad o propiedad que puede ser medida o cuantificada en una investigación, al respecto señala Latorre et al (2005):

La definición conceptual de la variable es la que se propone explicar y desarrollar el contenido del concepto; es la definición de “libro”. Es una entidad abstracta supuesta, bien definida y articulada, que consideramos que existe, aunque no sea

estrictamente observable y que sirve para explicar determinados fenómenos.

(Lattorre, Del Rincón, & Arnal, 2005)

### **3.5.1.2 Operativa**

La definición operacional de una variable refiere a la selección de indicadores a incluir en el respectivo estudio, con base en el significado que se le atribuye, a través de sus dimensiones como variable de investigación. Al respecto, “la definición operacional constituye el conjunto de procedimientos que describe las actividades que se deben realizar para recibir las impresiones sensoriales, las cuales indican la existencia de un concepto teórico” (Hernández, Fernandez, & Batista, 2014).

Consiste en definir operaciones que permitan la medición del concepto o indicadores observables que adopten el concepto y constituir una abstracción expresada en palabras que facilite su comprensión y se adapte a los requerimientos prácticos de la investigación.

### **3.5.1.3 Instrumental**

Instrumental refiere a la etapa esencial final de la operacionalización. Explica cómo se deben medir las variables, cómo se deben estudiar las variables recién definidas e indica los medios o herramientas para recoger la información. Al respecto indica Barrantes, “el análisis de contenido es una técnica para estudiar la comunicación objetiva, sistemática y cuantitativamente. Con este análisis puede hacerse inferencias válidas y confiables de datos dentro de un contexto” (Barrantes Echavarría, 1999).

En el caso específico, se utiliza la entrevista, en las variables N°1,3,4 y 5 por medio de un cuestionario y 2 hojas de análisis de contenido, en las variables N°2 y 6 mediante la revisión de varios documentos, ya que de acuerdo con:

**Tabla 6**

*Definición Conceptual, Operativa e Instrumental de Variables*

Variable	Definición conceptual	Cita	Definición Operativa	Definición Instrumental
1. Valoración del Impacto de la Ley del IVA.	Es el impacto que fue originado al momento de la aplicación de la Ley 9635 conocida como Ley del IVA, esta ley ha generado un impacto tanto en la economía en los hogares en Costa Rica, así como en la recaudación del estado, esto debido a que esta ley amplía la base del impuesto.	Un pilar fundamental para aumentar la recaudación fiscal en Costa Rica es la transformación del impuesto General sobre las ventas, IGSV, en un impuesto al valor agregado, IVA. (Rodríguez, Sancho, & Fonseca, Revista Centroamericana de Administración Pública, 2016)	Cuestionario	Entrevista
2. Comportamiento del consumo de Bienes y Servicios en los hogares en Costa Rica.	Se refiere a la variación en los niveles de consumos de bienes y servicios en los hogares de Costa Rica, debido a	El consumo de las personas difiere entre los diferentes niveles de ingreso, disminuyendo este en relación con el ingreso	Fuentes de información  Primaria Secundaria Terciaria Legislaciones, normas,	Hoja de Análisis de Contenido

	los cambios en los precios generación por la Ley del IVA.	cuando el ingreso crece mucho, lo que provoca problemas para que los impuestos al consumo se ajusten a la capacidad contributiva de la gente y, por tal razón, se consideran regresivos. (Rodríguez & Morales, Universidad Nacional de Costa Rica, 2019)	circulares, jurisprudencia, otros	
3. Eficacia de la Implementación del IVA	Responde al efecto esperado ante la transformación del IGSV al IVA, el espíritu de esta ley tiene como fin el fortalecimiento de las finanzas públicas.	Costa Rica en la actualidad mantiene vigente un impuesto sobre las ventas que grava en general las ventas y algunos servicios, el cual presenta una serie de deficiencias ya que posee una base imponible parcial, por lo que, tal y como lo manifiesta la Contraloría General de la República en su informe N.º DFOE-SAF-IF-11-2014, no	Cuestionario	Entrevista

		grava al sector más dinámico de nuestra economía. (Proyecto de Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2015)		
4. Efectos del IVA en la recaudación fiscal.	Es el efecto esperado ante la ampliación en la base de este tributo, establecido así en la ley de IVA, por lo que ante la aplicación de esta norma se pretende un mejoramiento exponencial en la recaudación fiscal.	El IVA es uno de los pilares de cualquier sistema tributario moderno, entendiéndose aquí como pilar aquel impuesto capaz de generar ingresos significativos y estables y que, al mismo tiempo, esté definido sobre una base imponible amplia, lo cual permite asegurar su neutralidad y estabilidad. (Proyecto de Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2015)	Cuestionario	Entrevista
5. Identificar Mejoras en cuanto a la administración del IVA.	Refiere a los espacios de mejora que puedan existir ante la aplicación de esta nueva ley, esto en razón, de ser un nuevo tributo por lo que este	La eficacia del trabajo de Hacienda está condicionada (además de por la capacidad de sus propios funcionarios) por los intereses de los legisladores	Cuestionario	Entrevista

	estudio pretende identificar puntos de mejora en la administración del tributo.	quienes tendrán la responsabilidad de aprobar las leyes correspondientes. (Medina, 2020)		
6. Determinar el Impacto negativo en la economía de los hogares en Costa Rica.	Es la identificación de la posible existencia de un efecto negativo en los hogares de Costa Rica, debido a que esta norma trajo consigo una ampliación en la base del impuesto, por lo que la ley vino la mayor parte de bienes y servicios que la anterior norma dejaba exentos, ante esta situación este una probabilidad muy alta que la ley 9635 haya generado un golpe en la economía de los hogares de escasos recursos.	La teoría asegura que un impuesto generalizado como el IVA que es aplicado a todos los bienes que son intercambiados en la economía, generará un efecto creciente sobre los precios, a su vez este efecto ocasionará efectos sobre el consumo. (Valdez & Hernández, 2019)	Fuentes de información  Primaria Secundaria Terciaria Legislaciones, normas, circulares, jurisprudencia, otros	Hoja de Análisis de Contenido

*Nota.* Fuente: Elaboración Propia (2025).

**CAPÍTULO IV**  
**ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE DATOS**

#### 4.1 ANÁLISIS DE DATOS

En este capítulo se procederá con el análisis e interpretación de los datos el cual será por medio de dos vías una encuesta aplicando un cuestionario y análisis de hojas de contenidos. El análisis de datos según autores Ulate y Vargas (2016: p.92) consiste en “Determinar los mejores métodos para analizar la información y las herramientas estadísticas más adecuadas para racionalizar los datos recolectados con el fin de dilucidar y revelar las relaciones que existen entre las variables en estudio” (Ulate Soto & Vargas Morúa, 2016).

En este apartado se presentan y analizan los resultados obtenidos a partir de la aplicación de dos entrevistas dirigidas a profesionales en derecho tributario, así como en el ámbito fiscal, quienes aportaron sus valoraciones y criterios técnicos sobre la implementación del Impuesto al Valor Agregado IVA en Costa Rica, en el marco de la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas públicas.

El análisis se estructura conforme a las variables establecidas en la investigación, permitiendo interpretar la información recolectada desde una perspectiva y crítica especializada. A partir de estas respuestas se busca identificar el posible impacto generado a raíz de la implementación del IVA tanto en la recaudación fiscal como en la economía de los hogares, así como identificar oportunidades de mejora en su administración.

#### 4.1.1 Análisis e Interpretación de Entrevistas Realizadas

Se procedió a realizar dos entrevistas a profesionales los cuales ejercen funciones públicas y privadas en materia fiscal y en la rama del derecho tributario; las entrevistas consistieron en un cuestionario de 6 preguntas, las cuales fueron en efecto enfocadas en dicha materia con el fin de obtener respuestas desde el punto de vista y expertís de estos profesionales, a lo referente a los objetivos base de esta investigación. Los resultados fueron los siguientes:

##### **Entrevista N°1:**

Análisis de Resultados de la entrevista realizada al Licenciado Mauricio Cordero Chavez, Auditor Fiscal del Ministerio de Hacienda Costa Rica, el día 28 de abril de 2025, mediante la plataforma “Google Forms” a las 2:37 pm. Tema “Análisis de la Implementación del IVA con Énfasis en el Impacto en la Economía de los Hogares y su eficacia en la Recaudación Fiscal en Costa Rica.

**Tabla 7**

*Entrevista N°1*

N° de pregunta	Pregunta	Respuesta
A-1	1.Con respecto a la primera pregunta:  En su opinión, ¿qué tan eficiente es la ley 9635 en términos de impacto en recaudación y economía de los hogares en Costa Rica?	El Licenciado Cordero Manifiesta:  Efectivamente, al estar gravados los bienes y servicios del 13% ha representado el IVA una entrada más en las arcas del estado

- 
- A-2 2. Con respecto a la segunda pregunta: El Licenciado Indica: Que se hayan grabado los servicios y algunos bienes con diferentes tarifas que antes estaban exentos
- ¿Cuáles considera usted que sean los principales efectos de la Transformación de IGSV a IVA, implementados en la ley 9635 y qué aspectos relevantes podría resaltar?
- A-3 3. Con respecto a la tercera pregunta:
- ¿Considera usted que la implementación del IVA ha sido eficaz en términos de cumplimiento de las obligaciones formales y materiales por parte de los contribuyentes, así como en control por parte de la Administración Tributaria?
- El Licenciado Responde: En cuanto al control por parte de la Administración Tributaria sí ha sido eficaz en las fiscalizaciones. Habrá que analizar según los resultados anuales, en términos de cumplimiento qué efecto ha tenido
- A-4 4-Con respecto a la cuarta pregunta:
- Según la ley 9635, ¿Considera usted que la ampliación de la Base Imponible impuesta en el IVA ha logrado mejorar la recaudación fiscal en el país? ¿Por qué?
- Manifiesta el Licenciado lo Siguiete: Sí porque como bien lo dije anteriormente, ciertos bienes exentos y servicios que antes no eran gravables, ahora con la 9635 pasaron a ser gravados lo cual ha aumentado la recaudación.
- A-5 5- Con respecto a la quinta pregunta:
- ¿Qué cambios o mejoras propondría
-

---

usted, a la ley 9635 IVA, para optimizar la administración del IVA y reducir la evasión fiscal?

Indica el Licenciado lo siguiente: Exigir la factura independientemente del bien o servicio que uno haya adquirido y también realizar toda compra en tarjeta de débito o crédito para que el agente retenedor reporte esa venta. También haría un análisis de bienes y servicios que podrían tener la tarifa plena y cuestionar las exenciones o alcances del IVA en algunos artículos e instituciones.

6-Con respecto a la sexta pregunta:

A-6

Tomando en cuenta el principio de capacidad tributaria y la regresividad del IVA, ¿considera usted que la implementación del IVA ha afectado negativamente a la economía de los hogares costarricenses, especialmente en los sectores de menores ingresos?

El licenciado menciona: Los seres humanos desde tiempos bíblicos sabemos que tenemos dos cosas seguras en la vida: la muerte y los impuestos. Nuestra economía ha tenido sus golpes a causa de la ineficiencia en la recaudación, así como en el despilfarro que hemos sufrido en anteriores gobiernos así que creo como buen ciudadano que la implementación del IVA no ha afectado nuestras economías

---

*Nota.* Fuente: Elaboración Propia (2025).

## Entrevista N°2:

Análisis de Resultados de la entrevista realizada al Licenciado Yacith, Asesor Fiscal de Empresas, el día 04 de mayo de 2025, mediante la plataforma “Google Forms” a las 18:13 pm. Tema “Análisis de la Implementación del IVA con Énfasis en el Impacto en la Economía de los Hogares y su eficacia en la Recaudación Fiscal en Costa Rica.

### Tabla 8

#### *Entrevista N°2*

N° de pregunta	Pregunta	Respuesta
B-1	1. Con respecto a la primera pregunta:  En su opinión, ¿qué tan eficiente es la ley 9635 en términos de impacto en recaudación y economía de los hogares en Costa Rica?	El Licenciado Herrera Indica: Sí, la implementación de dicha norma ha permitido mejorar la recaudación de manera paulatina.
B-2	2. Con respecto a la segunda pregunta:  ¿Cuáles considera usted que sean los principales efectos de la Transformación de IGSV a IVA, implementados en la ley 9635 y qué aspectos relevantes podría resaltar?	Manifiesta el Licenciado: Con la entrada de la ley 9635, varias actividades que anteriormente con la ley 6826 estaban exentas, con la ley 9635 son gravadas.

---

B-3	3. Con respecto a la tercera pregunta:  ¿considera usted que la implementación del IVA ha sido eficaz en términos de cumplimiento de las obligaciones formales y materiales por parte de los contribuyentes, así como en control por parte de la Administración Tributaria?	Indica el Licenciado: Considero, que en su totalidad todavía falta más controles, ya que todavía hay obligados que generan, están lucrando y no están inscritos de manera formal.
B-4	4-Con respecto a la cuarta pregunta:  Según la ley 9635, ¿Considera usted que la ampliación de la Base Imponible impuesta en el IVA ha logrado mejorar la recaudación fiscal en el país? ¿Por qué?	Responde el Licenciado: Sí, ya que, al realizar modificación, esto ha permitido generar y recaudar más ingresos por impuestos.
B-5	5- Con respecto a la quinta pregunta: ¿Qué cambios o mejoras propondría usted, a la ley 9635 IVA, para optimizar la administración del IVA y reducir la evasión fiscal?	Indica: Considero que se debería realizar un análisis más profundo, en cuanto a las tarifas establecidas según el sector al cual se pertenezca, así como analizar la famosa regla fiscal, el cual muchas entidades quedan por fuera de la ley del IVA. En mi opinión considero que las leyes se deben de aplicar para todos, y mucho más cuando se trata de recaudar impuestos.

---

---

B-6	<p>6-Con respecto a la sexta pregunta:</p> <p>Tomando en cuenta el principio de capacidad tributaria y la regresividad del IVA, ¿considera usted que la implementación del IVA ha afectado negativamente a la economía de los hogares costarricenses, especialmente en los sectores de menores ingresos?</p>	<p>El Licenciado Manifiesta: Sí, considero que la ley 9635 ha tenido un impacto económico en los hogares costarricenses de menor ingresos sobre todo en el poder adquisitivo a la hora de compras de productos, sobre todo en la canasta alimentaria tributaria.</p>
-----	--	--

---

*Nota.* Fuente: Elaboración Propia (2025).

**De las entrevistas N° 1 y N° 2, se extrae la siguiente información:**

En la pregunta N°1, ambos profesionales coinciden en la implementación de la ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, ha tenido un efecto positivo en la recaudación fiscal del país. El licenciado Cordero destaca que al gravar los bienes y servicios con una tasa general del 13% que anteriormente no estaban gravados se convierte en una fuente importante de ingresos para el Estado, reforzando las arcas públicas.

Por su parte, el licenciado Herrera señala que la mejora en la recaudación se ha dado de forma paulatina desde la entrada en vigor de la norma, lo que sugiere un proceso de ajuste y adaptación tanto por parte de los contribuyentes como de la administración

tributaria. En conjunto, las respuestas indican que, aunque la regresividad del impuesto es reconocida, su impacto ha sido favorable en términos de recaudación.

Con relación a la pregunta N°2, respecto a los principales efectos de la transformación del Impuesto General sobre las Ventas IGSV al Impuesto al Valor Agregado IVA, implementados por la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, ambos entrevistados coinciden en resaltar que la ampliación de la base imponible ha sido uno de los cambios más significativos.

El licenciado Cordero resalta que ahora se gravan servicios y ciertos bienes que antes estaban exentos, aplicando además diferentes tarifas según la categoría del producto o servicio. De manera similar, el licenciado Herrera destaca que diversas actividades que bajo la anterior Ley 6826 no estaban sujetas a impuestos pasaron a estar gravadas con la entrada en vigor del nuevo marco legal. En síntesis, las respuestas destacan como aspecto relevante, el hecho de que la Ley 9635 logró incluir dentro del esquema impositivo sectores económicos antes no contemplados, lo que representa un avance en materia fiscal y un impacto directo en la estructura de recaudación fiscal del país.

En cuanto a la pregunta N°3, en esta pregunta los profesionales tuvieron respuesta que contradicen criterios, El licenciado Cordero opina que el control por parte de la Administración ha sido eficaz, destacando las fiscalizaciones realizadas, aunque señala que será necesario analizar los resultados anuales para evaluar el impacto real en el cumplimiento de los contribuyentes. Por su lado, el licenciado Herrera considera que aún falta fortalecer los mecanismos de control, ya que existen obligados tributarios que generan

ingresos informales, es decir, no se encuentran debidamente inscritos como contribuyente ante la administración tributaria, lo que refleja vacíos en la fiscalización y recaudación.

Referente a la pregunta N°4, ambos entrevistados coinciden en su respuesta indicando que la ampliación de la base imponible establecida en la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, ha logrado mejorar la recaudación fiscal en el país, ambos entrevistados coinciden en que sí ha tenido un efecto positivo. El licenciado Cordero señala que el hecho de que ciertos bienes y servicios, antes exentos, pasaran a ser gravados, ha permitido aumentar los ingresos fiscales.

De igual manera, el licenciado Herrera destaca que las modificaciones introducidas por la normativa han permitido generar y recaudar más impuestos, fortaleciendo así, la recaudación general del país. En resumen, las respuestas reflejan un consenso, respecto a que la ampliación de la base imponible ha sido una medida efectiva para incrementar los recursos disponibles para el Estado.

En la pregunta N°5, en cuanto a los cambios o mejoras propuestos a la Ley 9635 para optimizar la administración del IVA y reducir la evasión fiscal, ambos profesionales coinciden en la necesidad de realizar ajustes que fortalezcan la efectividad del sistema tributario. El Licenciado Cordero sugiere medidas prácticas, como exigir la emisión de facturas en toda transacción, independientemente del bien o servicio adquirido, y fomentar el uso de pago por medio de tarjeta de débito o crédito para facilitar el reporte de ventas por parte de los agentes retenedores. Además, plantea la necesidad de revisar las tarifas aplicadas y cuestionar las exenciones otorgadas a ciertos bienes, servicios e instituciones.

Por su parte, el Licenciado Herrera destaca la importancia de llevar a cabo un análisis más profundo de las tarifas establecidas según los sectores económicos y revisar la aplicación de la regla fiscal, señalando que muchas entidades quedan excluidas del alcance del IVA. Ambos coinciden en que, para lograr una recaudación fiscal más efectiva, las leyes deben aplicarse de manera uniforme y sin privilegios sectoriales, garantizando que todos los actores económicos cumplan sus obligaciones tributarias.

En cuanto a la pregunta N°6, en esta pregunta ambos entrevistados tienen distintos criterios, respecto a si la implementación del IVA ha afectado negativamente la economía de los hogares costarricenses, especialmente en los sectores de menores ingresos.

El licenciado Cordero considera que la implementación del impuesto no ha tenido un efecto negativo significativo en las economías familiares, argumentando que los problemas económicos del país derivan más de la ineficiencia en la recaudación y del mal manejo de recursos en gobiernos anteriores que del propio diseño del IVA.

Con criterio opuesto, el licenciado Herrera sostiene que la Ley 9635 sí ha tenido un impacto económico relevante en los hogares de menores ingresos, particularmente en su poder adquisitivo al momento de adquirir productos de la canasta alimentaria tributaria. Este contraste evidencia que existen criterios que minimizan el efecto directo del impuesto en la economía doméstica, otras reconocen que la carga tributaria puede tener repercusiones significativas en la población más vulnerable, afectando su capacidad de compra y por ende afectando su desarrollo integral.

## HOJA DE ANÁLISIS DE CONTENIDO N°1

### OBJETIVO N° 1

Valorar el impacto del IVA sobre el comportamiento del consumo en los hogares costarricenses, realizando un análisis comparativo de la norma 6826 y la ley 9635.

**Tabla 9**

*Hoja de Análisis de Contenido N°1*

VARIABLE	Comportamiento del consumo de Bienes y Servicios en los hogares en Costa Rica.
<b>INDICADORES</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Regresividad del IVA</li> <li>- Capacidad Contributiva</li> <li>- Niveles de Consumo por Afectación del IVA</li> <li>- Incidencia del IVA en el entorno económico</li> </ul>
<b>CATEGORÍA</b>	<b>RESULTADO</b>
<b>Variable</b>	Según Schiffman (2002)[1], Schiffman Leon G. Comportamiento del Consumidor. Edición Prentice Hall. Octava edición. México. 2005. el comportamiento del consumidor se define como aquél que los consumidores muestran al buscar, comprar, utilizar, evaluar y desechar los productos y servicios que consideran satisfarán sus necesidades.
Comportamiento del consumo de Bienes y Servicios en los hogares en Costa Rica.	La implementación del IVA probado mediante la ley 9635, podría afectar el consumo de bienes y servicios, sobre todo en los hogares de escasos recursos. Esto debido a que al gravar bienes y servicios que en la ley anterior tenía exentos provoca un incremento en el costo de adquisición, lo cual dificulta el acceso a esta población.

---

Un claro ejemplo de esto es el IVA en los medicamentos, estos son bienes los cuales ya en Costa Rica mantienen un costo muy elevado en comparación a otros países de la región, y a estos debe sumarle un 2% el cual fue gravado en la ley 9635.

Si bien estos tratamientos preferenciales reducen la carga sobre los hogares pobres, los mismos introducen diversos problemas, de los cuales resaltamos dos. Por un lado, tienen un elevado costo fiscal, ya que son otorgados a toda la población. Para un país típico de América Latina, el costo fiscal de las exenciones y tasas reducidas del IVA equivalen a un 1,6% del PIB. (Rasteletti, 2021)

**Indicador**

Regresividad del IVA

El IVA se considera un impuesto regresivo, esto en razón que grava el consumo de bienes y servicios, sin importar la capacidad contributiva de cada individuo. Este plano fue discutido en la Asamblea Legislativa al momento de la aprobación de la ley, ya que algunos legisladores consideraban las repercusiones en la economía de los hogares costarricenses a sabiendas que la transformación del Impuesto General Sobre las Ventas al Impuesto al Valor Agregado traía consigo un impacto debido a la mencionada regresividad.

**Indicador**

Capacidad Contributiva

“La Capacidad Contributiva del Derecho Tributario, exige la existencia de una situación económica real que conlleve una manifestación de riqueza que sea el presupuesto que genere una relación jurídica entre el contribuyente y el estado” (Sánchez, 2013)

---

---

En el ámbito del Derecho Tributario existe un principio denominado Principio de Capacidad Contributiva, este básicamente, lo que establece es que el estado debe exigirle en relación con la capacidad económica de los contribuyentes, en relación entre este punto y el IVA, se debe destacar que en algunos rubros de bienes y servicios podría establecer que siendo este un impuesto regresivo y que en Costa Rica existen un 21.8 de hogares en pobreza los cuales representan 390 mil hogares y un 4.8 en pobreza extrema representando 26,168 hogares. Teniendo en cuenta estos datos se puede establecer que para ellos el IVA sí puede representar un obstáculo para la adquisición de ciertos bienes o servicios fundamentales para su calidad de vida.

**Indicador**

Niveles de Consumo por  
Afectación del IVA

De Juano (De Juano, 1972) afirma que: “El gasto como manifestación de riqueza tiene su equivalencia en el consumo de bienes. Vale decir, que aquellos hechos de contenido económico que traducen un consumo de bienes son los que dan lugar a la aplicación de este tributo”.

**Indicador**

Incidencia del IVA en el  
entorno económico

Artículo 3.- Obligación general. Están obligados al uso de comprobantes electrónicos autorizados por la Administración Tributaria, los contribuyentes indicados en los artículos 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 4 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado; así como cualquier otro obligado tributario que establezca la ley.

---

*Nota.* Fuente: Elaboración Propia (2025).

## **Análisis**

Ha sido demostrado a lo largo de los años, que la imposición de impuestos por parte de un estado, son la vía más efectiva para el financiamiento de los gastos públicos, A partir de esta hoja de análisis de contenido, se valorará el impacto del Impuesto al Valor Agregado IVA sobre el comportamiento del consumo en los hogares costarricenses. Este análisis se lleva a cabo, en función de cuatro indicadores clave: regresividad del IVA, capacidad contributiva, niveles de consumo por afectación del IVA, e incidencia del IVA en el entorno económico.

En lo relativo a la regresividad del IVA, este viene siendo un impuesto de gran regresividad, pues al recaer sobre todos los bienes y servicios que se encuentran en el comercio hace que absolutamente todos los consumidores deban pagarlo, esto sin importar el ingreso o capacidad económica que posea el consumidor, es decir, al ser de carácter indirecto, tiende a afectar proporcionalmente más a los hogares de menores ingresos. A pesar de la existencia de tarifas diferenciadas y exenciones en algunos bienes esenciales, la carga tributaria relativa continúa siendo mayor en estos grupos, lo cual genera efectos negativos sobre su bienestar económico.

El Impuesto al Valor Agregado IVA, al tratarse de un tributo indirecto que grava el consumo de bienes y servicios, presenta un comportamiento regresivo, en tanto que afecta proporcionalmente más a los hogares con menores ingresos. Esta característica se debe a que los sectores de bajos recursos destinan una mayor parte de su ingreso al consumo de bienes y servicios, en comparación con los hogares de ingresos medios o altos, quienes tienden a ahorrar o invertir una fracción significativa de sus recursos.

A pesar de que la Ley 9635 Fortalecimiento de las finanzas Públicas introdujo medidas como tarifas reducidas y exenciones para ciertos productos que el legislador consideró de primera necesidad, en lo particular los que integran la canasta básica tributaria, el IVA continúa representando una carga tributaria significativa para los hogares más vulnerables. Aunque estas medidas alivian parcialmente el impacto, no eliminan la regresividad inherente al impuesto, ya que otros bienes y servicios necesarios continúan estando sujetos a la tasa general del 13%.

La regresividad del IVA también se puede evidenciar sobre el consumo general, ya que, al incrementar los precios finales de los productos gravados, limita el poder adquisitivo de los hogares con menor capacidad económica. Esto puede llevar a cambios en los patrones de consumo, como la reducción de compras, el cambio hacia productos de menor calidad o el abandono de ciertos servicios no esenciales.

En este contexto, el análisis del IVA desde una perspectiva de justicia fiscal evidencia la necesidad de mantener una política tributaria que compense estos efectos regresivos, mediante programas sociales, subsidios dirigidos o exoneraciones más estratégicas, con el fin de garantizar que el sistema tributario costarricense no profundice las desigualdades sociales existentes.

En relación con la capacidad tributaria, este es uno de los aspectos más relevantes en torno al comportamiento del consumo es la capacidad contributiva de los hogares costarricenses ante la implementación del Impuesto al Valor Agregado IVA. Según la información recopilada, queda claro que, al ser el IVA un impuesto indirecto, no siempre

respetar el principio de equidad tributaria, ya que se aplica de forma generalizada sobre el consumo sin considerar, de manera efectiva, las diferencias en la capacidad económica o ingresos que poseen los consumidores, en lo referente a la tesis los hogares costarricenses.

Además, se evidenció que la afectación en la capacidad contributiva no se limita únicamente a los sectores vulnerables, ya que puede generar una reducción en el ingreso disponible, lo que obliga a las familias, a modificar sus patrones de consumo o restringir ciertos gastos, afectando directamente su calidad de vida.

El análisis evidencia que, a pesar de los esfuerzos normativos para moderar su impacto, el IVA limita la capacidad contributiva de ciertos sectores de la población, lo que refuerza la necesidad de revisar continuamente su diseño y aplicación, incorporando mecanismos de compensación o políticas fiscales complementarias, que garanticen mayor justicia tributaria.

En cuanto a los niveles de consumo, se indicó que la implementación del IVA provocó una disminución perceptible en el consumo de ciertos bienes y servicios, particularmente aquellos que no eran gravados anteriormente bajo la Ley 6826 Impuesto General Sobre las ventas. Esta contracción se atribuye principalmente a la percepción de aumento en los precios y a la presión económica sobre los hogares, ejemplo de ello el sector turismo, el cual desde la aprobación de la Ley 9635 Fortalecimiento de las finanzas Públicas se le implementó a este sector una tarifa escalonada por lo que han indicado los representantes de dicho sector, que el IVA al 13% ,es un factor que les está impactando actualmente, ya que en países cercanos a la región, mantienen precios al consumidor más bajos, lo cual está generando que incluso el turismo nacional, prefiera visitar otros países,

donde el gasto sea menor que consumir turismo nacional donde los precios de consumo son mayores y a lo cual deben sumarle un Impuesto del 13%.

Finalmente, sobre la incidencia del IVA en el entorno económico, Si bien es cierto, el IVA ha fortalecido la estructura tributaria y la recaudación, su impacto sobre la dinámica económica y el consumo interno debe ser monitoreado constantemente. En contextos de alta inflación o desaceleración económica, un impuesto de esta naturaleza puede acentuar la pérdida de poder adquisitivo de los hogares.

En conjunto, este análisis indica que, si bien la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas públicas representa un avance técnico en materia fiscal respecto a la antigua Ley 6826 Impuesto General Sobre las Ventas, su impacto en el consumo de los hogares ha sido desigual, y se requiere mayor atención en el diseño de políticas fiscales complementarias que mitiguen los efectos regresivos del IVA.

## HOJA DE ANÁLISIS DE CONTENIDO N°2

### OBJETIVO N° 2

Analizar la eficacia de la Implementación del IVA en cuanto a la recaudación fiscal, haciendo una comparación en las cifras de recaudación tributaria antes y después de la Implementación.

**Tabla 10**

*Hoja de Análisis de Contenido N°2*

<b>VARIABLE</b>	<b>Efectos del IVA en la recaudación fiscal.</b>
<b>INDICADORES</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Recaudación Fiscal</li> <li>- Espíritu de la Ley 9635</li> <li>- Mejora de las Finanzas Públicas</li> <li>- Ampliación de la Base Imponible por el IVA</li> </ul>
<b>CATEGORÍA</b>	<b>RESULTADO</b>
<p><b>Variable</b></p> <p>Efectos del IVA en la recaudación fiscal.</p>	<p>La transformación del IGSV en uno al IVA busca corregir deficiencias estructurales que posee el actual sistema mediante la aplicación de un aumento en la base imponible y una mayor trazabilidad en las operaciones comerciales. (Rodríguez, Sancho, &amp; Fonseca, Revista Centroamericana de Administración Pública, 2016)</p>
<p><b>Indicador</b></p> <p>Espíritu de la Ley 9635</p>	<p>El "espíritu" de la Ley 9635 de Costa Rica, también conocida como la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, se centra en la sostenibilidad y la responsabilidad fiscal del Estado en establecer una mejora estructural en el sistema tributario costarricense en la búsqueda de un saneamiento de las finanzas del estado.</p>

---

**Indicador**Mejora de las Finanzas  
Públicas

La implementación de un impuesto al valor agregado IVA en Costa Rica es necesaria para aliviar la situación de las finanzas públicas y mejorar las fallas estructurales del actual sistema de impuesto general sobre las ventas. Este cambio aumentó los ingresos fiscales, y busca reducir la evasión fiscal al mejorar la trazabilidad comercial e introducirá una mayor progresividad en el sistema tributario. (Rodríguez, Sancho, & Fonseca, Revista Centroamericana de Administración Pública, 2016)

**Indicador**Ampliación de la Base  
Imponible por el IVA

El IVA busca reducir la gran cantidad de bienes y servicios exentos del pago de impuesto. Según la encuesta de ingresos y gastos del 2004, existen casi 700 bienes y todos los servicios no mencionados en la ley que están exentos del pago del IGSV. Tanta cantidad de bienes y servicios exonerados dificulta la administración del sistema tributario. (Rodríguez, Sancho, & Fonseca, Revista Centroamericana de Administración Pública, 2016)

---

*Nota.* Fuente: Elaboración Propia (2025).

**Análisis**

En relación con la eficacia de la implementación del IVA y sus efectos sobre la recaudación fiscal en Costa Rica, se identifican elementos clave que permiten valorar de manera objetiva, el desempeño de este tributo en el marco de la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. Uno de los principales indicadores es el comportamiento de la recaudación fiscal, la cual, la cual tras su entrada en vigor, ha mostrado una tendencia al

aumento, este crecimiento está directamente relacionado con las modificaciones establecidas en esta reforma, principalmente, con la incorporación de nuevas actividades económicas a la base gravable.

La implementación del Impuesto al Valor Agregado IVA mediante la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas ha tenido efectos visibles en la recaudación fiscal costarricense, en comparación con el anterior impuesto general sobre las ventas. El IVA permitió ampliar la base de contribuyentes y gravar servicios y actividades económicas que anteriormente estaban exentas, lo que favoreció un incremento gradual en términos de recaudación fiscal. Este aumento en la recaudación no solo respondió al cambio en la estructura del impuesto, sino también, a la incorporación de mecanismos de control como la facturación electrónica, que facilitaron el monitoreo de las transacciones y redujeron las posibilidades de evasión fiscal.

A través de esta reforma tributaria el Estado logró captar recursos de sectores que antes no contribuían de forma directa, lo que fortaleció los ingresos públicos. Sin embargo, a pesar de este efecto positivo, la recaudación sigue enfrentando retos relacionados con la informalidad económica y la falta de cultura tributaria en ciertos segmentos de la población. Por lo tanto, aunque los efectos del IVA han sido beneficiosos para las finanzas públicas, su eficacia a largo plazo dependerá del fortalecimiento continuo de la fiscalización, el cumplimiento voluntario y las mejoras tecnológicas que se puedan implementar, con el fin de que tanto la recaudación como la fiscalización, sean cada vez más eficientes.

Al analizar la recaudación fiscal en Costa Rica, es evidente que la implementación del Impuesto al Valor Agregado IVA, mediante la entrada en vigor de la Ley 9635 en julio

de 2019, marcó un punto de progreso en el sistema tributario costarricense, esto debido a que bajo el anterior esquema del Impuesto General sobre las Ventas IGSV, la recaudación presentaba limitaciones importantes, así también, a su cobertura reducida, ya que solo gravaba la venta de bienes en etapas finales de comercialización y dejaba exentos, la mayoría de los servicios. Esto generaba una base imponible estrecha, alta evasión y una dependencia fiscal desequilibrada.

Con la aplicación del IVA, la base se amplió significativamente, incorporando la mayoría de los servicios, como, por ejemplo, los servicios profesionales entre otros, así como algunos bienes que anteriormente estaban exentos. Esta ampliación de la base imponible permitió aumentar los ingresos tributarios, evidenciando una mejora en la recaudación durante los años posteriores a su implementación. Según datos publicados por el Ministerio de Hacienda, la recaudación por concepto de IVA mostró un crecimiento constante, a pesar de los efectos de la pandemia en 2020, superando paulatinamente los niveles que se obtenían con el impuesto anterior.

Además, esta reforma tributaria incorporó mecanismos de control más estrictos, como la facturación electrónica obligatoria, la cual redujo las oportunidades de evasión y facilitó la trazabilidad de las transacciones económicas. Esta transformación ha contribuido a fortalecer las finanzas públicas y a estabilizar la recaudación en el mediano plazo.

Uno de los cambios estructurales más relevantes introducidos por la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas fue la ampliación de la base imponible, al pasar del anterior Impuesto General sobre las Ventas IGSV al actual Impuesto al Valor Agregado IVA. Bajo el régimen anterior, la carga tributaria se aplicaba únicamente, a las etapas

finales de comercialización de bienes, además de una amplia gama de servicios permanecía exenta. Esta limitación no solo reducía el potencial recaudatorio del tributo, sino que igualmente, incentivaba prácticas de elusión fiscal y generaba distorsiones en el sistema.

Con la entrada en vigor del IVA, la base se amplió de forma considerable, incorporando servicios profesionales, alquileres, actividades recreativas, educativas y de salud, con ciertas excepciones estratégicas. Esta medida permitió incluir en el esquema tributario a sectores que antes no contribuían de manera directa, haciendo más equitativa la distribución de las cargas fiscales y fortaleciendo la capacidad del estado para recaudar ingresos de manera más estable.

La ampliación también trajo consigo nuevos desafíos, especialmente en materia de fiscalización y cumplimiento, ya que muchos contribuyentes no estaban acostumbrados a tributar por sus servicios. En resumen, la ampliación de la base imponible ha sido un paso clave para modernizar el sistema tributario costarricense y mejorar su capacidad recaudatoria.

## HOJA DE ANÁLISIS DE CONTENIDO N°3

### OBJETIVO N° 3

Realizar un estudio sobre las mejoras en la administración del IVA para potenciar la recaudación fiscal y minimizar el impacto negativo en la economía de los hogares costarricenses.

**Tabla 111**

*Hoja de Análisis de Contenido N°3*

<b>VARIABLE</b>	Determinar el Impacto negativo en la economía de los hogares en Costa Rica.
<b>INDICADORES</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Principio de Generalidad Tributaria</li> <li>- La Obligación Tributaria</li> <li>- Aumento de Costo de Vida ante el IVA</li> <li>- Efecto Negativo en la Económico derivado del IVA</li> </ul>
<p><b>CATEGORÍA</b></p> <p><b>Variable</b></p> <p>Determinar el Impacto negativo en la economía de los hogares en Costa Rica.</p> <p><b>Indicador</b></p> <p>Principio de Generalidad Tributaria</p>	<p><b>RESULTADO</b></p> <p>El IVA es un impuesto indirecto, recae desproporcionadamente sobre los más pobres. Algunos países, han logrado mayor legitimidad para este impuesto porque cuentan con una combinación impuestos redistributivos adicionales y de gasto público efectivo. En estos países el sistema tributario en su conjunto logra disminuir las desigualdades y recaudo masivo del IVA se usa para financiar sistemas efectivos de educación, salud y vivienda. (Castro 2021)</p> <p>Artículo 18 lo siguiente: Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos</p>

**Indicador**

La Obligación Tributaria

Artículo 11.- Concepto. La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

**Indicador**

Aumento de Costo de Vida ante el IVA

En cuanto a ingresos y gastos de los hogares, la aplicación del IVA no va a generar mayor efecto, aunque evidentemente implica una mayor brecha de los ingresos y los gastos para los deciles 1, 2 y 3, cuya situación implicará, de alguna manera, algún esfuerzo adicional de la política pública, sin que este sea inmanejable. (Rodríguez & Morales, Universidad Nacional de Costa Rica, 2019)

**Indicador**

Efecto Negativo en la Económico derivado del IVA

Los efectos del IVA no se ven, pero se empiezan a sentir. La verdad es que el impuesto al valor agregado incrementa drásticamente los costos en la cadena de producción de una empresa; lo cual, en última instancia, afecta e impacta al consumidor. (Díaz 2019)

*Nota.* Fuente: Elaboración Propia (2025).

**Análisis**

El Principio de Generalidad Tributaria, establece que todas las personas deben contribuir al Estado conforme a su capacidad económica, en igualdad de condiciones y bajo las mismas reglas establecidas en la ley. Este es un principio constitucional así establecido en su art.18, y el cual busca asegurar que la carga tributaria sea compartida de manera justa

y equitativa entre todos los contribuyentes, evitando privilegios, exenciones arbitrarias o tratamientos diferenciados que no estén debidamente justificados.

En el contexto del Impuesto al Valor Agregado, implementado mediante la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, este principio adquiere relevancia, ya que se trata de un tributo de aplicación amplia que grava prácticamente todas las etapas del consumo y todos los bienes y servicios. No obstante, a pesar de su estructura generalizada, el IVA presenta algunas excepciones en su aplicación, como lo son las tarifas reducidas y exenciones para ciertos bienes y servicios, con el fin de proteger a sectores vulnerables o actividades estratégicas.

Si bien es cierto, estas excepciones pueden parecer contrarias al principio de generalidad, se consideran válidas, en tanto estén justificadas legalmente y orientadas al bien común, como sucede con la exoneración parcial de la canasta básica tributaria o con las tarifas diferenciadas en los sectores salud y educación.

Por tanto, aunque el IVA costarricense busca mantenerse dentro de un marco de generalidad tributaria, su diseño debe ser continuamente evaluado para garantizar que las excepciones no se conviertan en privilegios injustificados, y que el tributo cumpla efectivamente con los principios de justicia, equidad y sostenibilidad fiscal.

En cuanto a la obligación tributaria, entendida esta como el vínculo jurídico que se establece entre el Estado y el contribuyente conocido en el derecho tributario, como el sujeto pasivo, este último, legalmente obligado a cumplir con el pago de impuestos, cuando se produce el hecho generador. En el caso del Impuesto al Valor Agregado, esta obligación

se activa al momento de realizar una transacción de compra de bienes o servicios gravados según la ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

Con la entrada en vigor de la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, el alcance de la obligación tributaria en Costa Rica se amplió considerablemente, debido a que el IVA sustituyó al antiguo Impuesto General Sobre las Ventas y extendió su aplicación a una gama más amplia de servicios. Este cambio generó un aumento en la cantidad de sujetos pasivos, por ende, un mayor número de contribuyentes obligados a cumplir con las disposiciones fiscales, lo que supuso un reto tanto para la población como para la administración tributaria.

El cumplimiento de la obligación tributaria en el marco del IVA exige no solo el pago oportuno del impuesto, sino también el cumplimiento de deberes formales, de los cuales, en muchos casos, no estaban sujetos, como lo es la emisión de comprobantes electrónicos, la inscripción en el régimen tributario correspondiente y la presentación de declaraciones de IVA mensuales. En este sentido, la ley impone una carga administrativa importante, especialmente para pequeños contribuyentes o sectores que anteriormente, no estaban sujetos a fiscalización directa.

A pesar de los esfuerzos realizados por la administración tributaria para facilitar el cumplimiento, como la implementación de plataformas digitales y mecanismos de asistencia, persisten desafíos relacionados con la cultura tributaria, la informalidad económica el cual en Costa Rica, mantiene niveles muy elevados, así como la percepción de equidad del sistema. Todo esto influye directamente en el grado de cumplimiento

voluntario de la obligación tributaria, lo que a su vez afecta los niveles de recaudación y la sostenibilidad del sistema fiscal.

Referente a este tema la administración tributaria ha anunciado la implementación de “TRIBU-CR”, este es un proyecto digital que pretende el mejoramiento del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, de igual forma, es una plataforma que promete reducir los niveles de evasión fiscal, mejor gestión de deudas y mejoras en eficiencia de gastos, por lo que esta plataforma abarcará el IVA como a otros impuestos.

Con respecto al Aumento del costo de la vida relacionado al IVA, se debe indicar que la implementación del Impuesto al Valor Agregado en Costa Rica, a partir de la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, generó un efecto directo sobre los precios finales de diversos bienes y servicios, lo que sin duda alguna ha generado su aporte al aumento del costo de vida en el territorio nacional. Al ser este un impuesto que recae sobre el consumidor final, este es quien percibe un encarecimiento al momento del consumo, en el caso de la canasta básica tributaria se puede indicar que el IVA es del 1% que en según este estudio afectaría a la población que se encuentra en pobreza extrema.

Este incremento ha sido especialmente percibido en aquellos bienes y servicios que anteriormente no estaban gravados en la Ley 6826 Impuesto General Sobre las Ventas, y que con la nueva legislación pasaron a formar parte de la base imponible del IVA. A pesar de que se han establecido tarifas reducidas o exoneraciones para ciertos bienes o servicios esenciales, el efecto acumulativo del impuesto sobre el presupuesto familiar resulta

significativo, particularmente en los hogares de clase media y más aún en hogares de pobreza y pobreza extrema.

El incremento en los precios, debido al IVA, ha tenido un impacto en la capacidad adquisitiva de los consumidores de bienes y servicios, provocando ajustes en sus patrones de consumo. En muchos casos, esto se traduce en la reducción de gastos no prioritarios, la sustitución de productos por alternativas más económicas o incluso la renuncia a ciertos servicios.

Un claro ejemplo de esto sería observable en el caso de los medicamentos, los cuales la población en general expresa su descontento en el costo elevado de estos bienes de primera necesidad, ya que antes de la implementación del IVA, se encontraban exentos del IGSV, más aun tomando en cuenta que existen problemas de abastecimiento de medicamentos a nivel de la Institución del Seguro Social y por tanto muchos pacientes deben recurrir obligatoriamente, a estos bienes, sin embargo se topan con productos de elevado costo el cual, además, debe sumarle un 2% de IVA como resultado para muchos hogares se hace de inalcanzable si acceso, lo que resulta una afectación, en uno de los derechos humanos indispensables, el cual es el derecho a la salud.

En este contexto, el aumento del costo de vida derivado del IVA representa un desafío para la sostenibilidad del sistema tributario frente a sus administrados, ya que puede generar descontento social, afectar el bienestar de los hogares y derechos fundamentales, así como repercusiones negativas en la economía doméstica, por cuanto la importancia de que este tipo de reformas fiscales, se acompañen de políticas compensatorias y medidas que mitiguen sus efectos sobre los sectores más vulnerables.

Por su lado en lo que respecta al efecto negativo en la economía derivado del IVA, se debe considerar que la implementación del Impuesto al Valor Agregado, como parte de la reforma fiscal establecida en la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, ha generado efectos negativos en distintos sectores de la economía costarricense, especialmente en lo relacionado con el consumo interno y el poder adquisitivo de los hogares; entre ellos se destaca, a sectores como salud privada, turismo, transporte en plataformas digitales, servicios profesionales, entre otros, los cuales al tratarse el IVA de un impuesto indirecto, amplió la variedad de bienes y servicios, los cuales anteriormente se encontraban exentos, por lo que su aplicación ha incidido en la dinámica comercial, provocando ajustes en la demanda y en los niveles de gasto de las familias.

Asimismo, el impacto del IVA se ha vinculado con un aumento en la informalidad, esto porque se ha determinado que algunos contribuyentes, buscan evadir sus obligaciones tributarias como una estrategia para mantener precios competitivos frente a un mercado afectado por el alza generalizada de precios o simplemente para no ser sujetos a estos. Esta situación debilita la base recaudatoria y pone en riesgo los objetivos de sostenibilidad fiscal que motivaron la reforma y de donde se podrían contrarrestar con mejoras en controles o con una plataforma más robusta, como la que proyecta tener la administración tributaria con su proyecto denominado “TRIBU-CR”.

En términos generales, el IVA ha introducido una carga adicional en el circuito económico; eso, en cierta medida, estaría afectando tanto a consumidores, como a productores, en algunos casos. Aunque su objetivo principal es fortalecer las finanzas públicas, su implementación requiere un equilibrio que considere sus repercusiones sociales

y económicas, especialmente en un entorno, donde existen desigualdades estructurales que amplifican sus efectos negativos.

**CAPÍTULO V**  
**CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

## 5.1 CONCLUSIONES

El presente capítulo expone las conclusiones derivadas de la investigación sobre la implementación del Impuesto al Valor Agregado en Costa Rica, en el marco de la aprobación de la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, y su impacto en el consumo de bienes y servicios, la recaudación fiscal y la economía de los hogares. A partir del análisis documental y de las entrevistas realizadas a profesionales en el ámbito del derecho tributario y el ejercicio en materia fiscal, se logró interpretar de forma crítica los principales efectos de esta reforma tributaria en el contexto costarricense.

Las conclusiones se presentan en correspondencia con las variables e indicadores definidos en el presente estudio, con el propósito de responder a los objetivos planteados. Asimismo, se proponen recomendaciones orientadas a mejorar la administración del IVA, mitigar sus efectos negativos y fortalecer la equidad del sistema tributario nacional.

### **Referente al primer objetivo específico**

Del análisis realizado sobre el primer objetivo específico, se concluye que la implementación del IVA mediante la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas representó un cambio significativo en la estructura tributaria costarricense en comparación con la antigua Ley 6826 Impuesto General sobre las Ventas. Este cambio amplió la base imponible, gravando casi la totalidad de bienes y servicios, en muchos casos en los cuales anteriormente no estaban sujetos al impuesto, lo cual ha tenido un efecto directo sobre el comportamiento del consumo en los hogares costarricenses.

El IVA fue introducido en aras de resolver un problema que Costa Rica venía arrastrando por ya varias décadas, sin embargo, este impuesto ha generado una percepción

generalizada de aumento en el costo de la vida lo cual afecta especialmente a los hogares de menores ingresos, quienes destinan una mayor proporción de sus ingresos al consumo. A pesar de que la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas trajo consigo tarifas diferenciadas y exoneraciones para ciertos productos considerados de primera necesidad, la naturaleza del IVA como impuesto indirecto lo hace regresivo en términos relativos profundizando las desigualdades existentes.

La comparación entre ambas normativas permite concluir que, aunque la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas representa sin duda alguna una mejora estructural en la recaudación y modernización del sistema, misma que ha sido adoptada en reformas fiscales en otros países a nivel mundial, no se puede negar que también sus efectos sobre el consumo han sido percibidos. Esto evidencia la necesidad de revisar continuamente los mecanismos compensatorios, con el fin de garantizar bajo el principio de Generalidad Tributaria inmerso en nuestra Constitución Política, una mayor equidad tributaria sin afectar el espíritu de esta ley, el cual consiste en el Fortalecimiento Fiscal del país.

### **Referente al segundo objetivo específico**

Según el análisis realizado se concluye que la implementación del IVA mediante la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, ha tenido un impacto positivo en términos de eficacia recaudatoria en Costa Rica. La comparación con el esquema anterior del Impuesto General sobre las Ventas IGSV muestra que la ampliación de la base imponible, al incorporar servicios y bienes previamente exentos, ha permitido incrementar de manera exponencial los ingresos tributarios. Esto logró ser corroborado tanto con los datos oficiales disponibles como por las percepciones de los profesionales entrevistados,

quienes coinciden en señalar que, aunque la aplicación del impuesto presentó desafíos iniciales en cuanto a adaptación y cumplimiento, la estructura del IVA ha favorecido una recaudación fiscal más robusta, alineada con los objetivos fiscales del Estado y con el espíritu de esta ley.

No obstante, se identifican áreas de mejora especialmente en lo relacionado con los controles administrativos y la fiscalización mucho más efectiva, ya que persisten sectores económicos que operan de manera informal fuera del rango del sistema tributario, afectando la plena eficacia del modelo, en relación con este hallazgo, durante la investigación, se encontró que el Ministerio de Hacienda actualmente trabaja en una plataforma tecnológica la cual ha nombrado “TRIBU-CR” mismo que tiene como objetivo atacar los puntos aquí mencionados.

En general, se concluye que el paso del IGSV al IVA ha significado un avance significativo en la modernización del sistema tributario costarricense, acorde a los cambios que surgen en el entorno económico y que, por ende, requiere ajustes continuos para consolidar una recaudación fiscal efectiva.

### **Referente al tercer objetivo específico**

La investigación realizada permitió identificar que, si bien es cierto la implementación del IVA, a través de la aprobación de la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas públicas, representó una mejora sustancial, en términos de recaudación fiscal; razón por la que la administración tributaria, aún enfrenta importantes desafíos relacionados con la eficiencia, la fiscalización y la equidad, en su aplicación. Se reconoce que esta reforma fiscal introdujo un cambio muy relevante, como la implementación de

comprobantes electrónicos, es decir, la factura electrónica, misma que le genera una gran cantidad de información recibida cada vez que un contribuyente genere una factura, este proceso le brinda a la administración tributaria, una gran cantidad de datos, mismos que podrá usarlo en favor del control y reducción de la evasión fiscal; todo esto contribuye a mejorar el control tributario y la transparencia.

Sin embargo, persisten debilidades en la atención al contribuyente, la simplificación de trámites y la divulgación adecuada de las obligaciones formales y materiales, especialmente en sectores con menor acceso a información o medios tecnológicos. Estas limitaciones afectan directamente la percepción del sistema tributario y, en consecuencia, el cumplimiento voluntario. En relación con esto el Ministerio de Hacienda actualmente trabaja en un proyecto tecnológico llamado “TRIBU-CR” mismo que promete realizar un avance estructural que permitirá incrementar los controles fiscales, mejorar la recaudación fiscal y reducir la evasión fiscal.

Asimismo, se concluye que se debe considerar el impacto que genera el IVA en la economía de los hogares, buscando un equilibrio entre la eficiencia recaudatoria y la justicia tributaria. De igual forma, considerar algunos sectores, como, por ejemplo, el turismo o bienes como los medicamentos, mismo que son de gran importancia, tanto para la economía, como para la sociedad costarricense; este último, en aras de velar por el derecho fundamental a la Salud. Por ello, se concluye que las mejoras en la gestión del impuesto deben orientarse tanto a fortalecer las capacidades institucionales como a mitigar los efectos adversos sobre la población, en especial, los grupos más vulnerables.

## **5.2 RECOMENDACIONES**

### **Por lo que se recomienda:**

#### **Referente al primer objetivo específico:**

1. Se recomienda con base en los hallazgos, realizar ajustes en las exenciones y tarifas diferenciadas, garantizando que los bienes y servicios esenciales mantengan accesibilidad para los hogares de menores ingresos, para evitar así efectos regresivos que limiten su capacidad de consumo y afecten su calidad de vida.
2. Se recomienda implementar un sistema de devolución del IVA para la población de pobreza extrema, la cual se ve mayormente afectada por el efecto regresivo del IVA, por cuanto este sistema fue destacado en esta investigación ya ha sido implementado en otros países con el fin de atender la vulnerabilidad de esta población.

#### **Referente al segundo objetivo específico**

1. Se recomienda que la Administración Tributaria continúe fortaleciendo los mecanismos de monitoreo, así como inversión en plataformas tecnológicas que sean más eficientes a las actuales, con el objetivo de detectar, de forma oportuna el incumplimiento de los deberes formales y materiales, para así, facilitar la labor de aplicación de sanciones según establecidas en el Código

de Normas y Procedimientos Tributarias, esto mismo permitiría estimular el cumplimiento de estos.

2. Implementar mejoras en la transparencia y divulgación de los resultados fiscales, de manera tal que tanto la ciudadanía como los sectores productivos, tengan acceso a dicha información actualizada sobre los avances logrados, fortaleciendo así, la confianza pública en el sistema tributario costarricense, como resultado de una mayor cultura tributaria.

### **Referente al tercer objetivo específico**

1. Se recomienda a la Administración Tributaria impulsar procesos de modernización tecnológica que faciliten tanto el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por parte de los contribuyentes, que permitan, además, una mejor fiscalización de los sujetos pasivos.
2. Esta investigación destacó la necesidad de una plataforma tributaria más robusta, que permita detectar más oportunamente, los incumplimientos formales y materiales, si bien es cierto la Administración Tributaria ha anunciado que en el periodo 2026, liberará su nueva plataforma llamada “TRIBU-CR” por lo que se hace fundamental analizar si esta cumplirá los objetivos de mejoras tanto en fiscalización, en aplicaciones de sanciones establecidas en el CNPT Código de Normas y procedimientos Tributarios, y en una mejora sustancial que permita de manera más ágil y expedita el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales.

3. Se sugiere implementar políticas complementarias orientadas a mitigar el impacto del IVA en los hogares de menores ingresos sobre todo a la población de pobreza extrema, programas que permitan reintegrarles el IVA, asegurando que los esfuerzos por optimizar la recaudación fiscal, no se traduzcan en una carga excesiva para los sectores más vulnerables de la población.

Algunos ejemplos de estas políticas son:

- Programa de devolución del IVA a hogares en pobreza extrema: Similar a modelos usados en países como Colombia o Brasil, el Estado puede devolver un porcentaje del IVA pagado por los hogares más vulnerables mediante transferencias mensuales o trimestrales, calculadas en función del consumo básico.
- Tarjetas de consumo exentas de IVA: Implementar una tarjeta electrónica exclusiva para familias beneficiarias de programas sociales, que les permita comprar productos de la canasta básica, sin pagar el 1% o 13% correspondiente al IVA.
- Ampliación y fortalecimiento de la Canasta Básica Tributaria: Revisar y actualizar periódicamente, la canasta básica exenta o con tarifa reducida para incluir productos de alto consumo, en sectores vulnerables.

- Educación financiera y tributaria para consumidores: Desarrollar campañas dirigidas a las poblaciones de bajos ingresos para que conozcan sus derechos como consumidores y los mecanismos de exoneración o devolución del IVA.
- Monitoreo del efecto del IVA en hogares vulnerables: Crear un observatorio fiscal-social que analice periódicamente el impacto del IVA en distintos estratos de ingreso y emita recomendaciones para ajustes normativos.

## BIBLIOGRAFÍA

- Aguilar Montoya, R. (2019). Entrevista .
- Alfaro, C. (2012). *Scribd.com*. Obtenido de Scribd.com:  
<https://es.scribd.com/document/326106086/Metodologia-de-Investigacion-Cientifica-Aplicado-a-La-Ingenieria>
- Alfaro, J. (25 de 06 de 2019). *Seminario Universidad*. Obtenido de Seminario Universidad:  
<https://semanariouniversidad.com/pais/un-nuevo-sistema-de-impuestos-y-una-nueva-cultura-inicia-la-transformacion-tributaria/#:~:text=Se%20trata%20de%20una%20reforma,natural%2C%20de%20enero%20a%20diciembre.>
- Arias Ondón, F. (2012). *El Proyecto de Investigación* (6ª Edición ed.). Caracas, Venezuela: Editorial Episteme.
- Balestrini Acuña, M. (2006). Como se Elabora el proyecto de Investigación. En M. Balestrini Acuña, *Como se Elabora el proyecto de Investigación* (pág. 125). Caracas Venezuela: Consultores Asociados.
- Barrantes Echavarría, R. (1999). *Investigación un Camino al Conocimeinto*. San José, Costa Rica: Universidad estatal a Distancia.
- BCCR. (s.f.). *Banco Central de Costa Rica*. Obtenido de Banco Central de Costa Rica:  
<https://www.bccr.fi.cr/SitePages/Inicio.aspx>
- Brenes Orozco, R. A. (Junio de 2022). *Universidad de Costa Rica*. Obtenido de Universidad de Costa Rica: <https://ijj.ucr.ac.cr/sites/default/files/2023-04/Copia%20de%20Tesis%20Constitucionalidad%20de%20la%20Ley%20de%20Fortalecimiento%20de%20las%20Finanzas%20P%3%BAblicas%20Rafael.pdf>
- Carrasco Días, S. (2019). *Metodología de la Investigación*. Lima, Perú: Editorial San Marcos.
- CIJUL, 2. (Setiembre de 2011). *Centro de Información Jurídica en Línea*. Obtenido de Centro de Información Jurídica en Línea:  
<https://cijulenlinea.ucr.ac.cr/portal/descargar.php?q=MzI0MQ==>
- CNPT, L. 4. (03 de Marzo de 1971). CNPT, Ley 4755. San José, San José, Costa Rica.
- Constitución Política, C. (07 de Noviembre de 1949). Constitución Política, CR . San José, San José, Costa Rica.
- Correles Vilchez, E. (2011). *Semana de la Educación Tributaria*. Obtenido de Semana de la Educación Tributaria: <https://www.mep.go.cr/sites/default/files/media/educ tributaria.pdf>
- Costa, C. (23 de Septiembre de 2014). *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*. Obtenido de <https://www.ciat.org/efectos-economicos-de-los-impuestos/>
- D'Ancona, M. (2012). *Fundamentos y Aplicaciones en Metodología Cuantitativa*. Madrid, España: Editorial Síntesis S.A.

- Estado de la Nación, C. (2013). *Informe Estado de la Nación*. San José CR: E Digital ED S.A.
- Estrada Pimentel, M. F. (25 de 06 de 2019). *Seminario Universidad*. Obtenido de Seminario Universidad: <https://semanariouniversidad.com/pais/el-costo-del-iva-sera-mayor-para-los-hogares-mas-ricos/#:~:text=Seg%C3%BAn%20los%20c%C3%A1lculos%20de%20Hacienda,m%C3%A1s%20ricos%20pagar%C3%A1n%20%C2%A238.598>
- Finol de Navarro, Z. T., & Nava de Villalobos, H. (1996). *Procesos y productos en la investigación documental* (2da. Edición ed.). Maracaibo: EDILUZ-Maracaibo.
- Geographic, N. (12 de 04 de 2024). *National Geographic*. Obtenido de National Geographic: <https://www.nationalgeographic.es/historia/impuestos-origen-historia-cronologia>
- Gómez Barrantes, M. (2012). *Elementos de Estadística Descriptiva*. San José, San José, Costa Rica: EUNED Editorial Universidad Estatal a Distancia.
- Hacienda, M. d. (Marzo de 2024). *Ministerio de Hacienda*. Obtenido de Ministerio de Hacienda: <chrome-extension://efaidnbmnfnkcehdnncjhmkhka/http://www.hacienda.go.cr/docs/Cp43CifrasFiscalesMarzo2024.pdf>
- Hernandez, R., Fernandez, C., & Batista, P. (2004). Metodología de la Investigación. En R. Hernandez, C. Fernandez, & P. Batista, *Metodología de la Investigación* (pág. 114). México: MCGRAW-HILL.
- Hernández, R., Fernandez, C., & Batista, P. (2014). Metodología de la Investigación 6ta Edición. México: MCGRAW-HILL.
- Jaen García, L. (2019). *Fuentes de Información para la Investigación*. San José, San José, Costa Rica: Editorial UCR.
- Jinesta Lobo, E. (2009). Tratado de Derecho Administrativo: Tomo I. En *Tratado de Derecho Administrativo: Tomo I* (pág. 250). San José: Juridica Continental.
- Lattorre, A., Del Rincón, D., & Arnal, J. (2005). *Bases Metodológicas de la Investigación Educativa*. Barcelona, España: Editorial Ediciones Experiencia S.L.
- Ley 6826, I. (08 de Noviembre de 1982). Ley 6826, IGSV. San José, San José, Costa Rica.
- Ley 9635, I. (Junio de 2019). Ley 9635 IVA. Costa Rica.
- M. Ravitch, S., & J. Matthew, R. (2012). *How Conceptual Frameworks Guide Research*. Towson: SAGE Publications, Inc.
- Mallart, J. (2012). *Didáctica: concepto, objeto y finalidades*. Madrid: UNED.
- Mata Solis, L. (12 de Abril de 2022). *Investigaliacr.com*. Obtenido de Investigaliacr.com: <https://investigaliacr.com/investigacion/los-sujetos-de-estudio/>
- Medina, A. (2020). *Entre Mundos*. Obtenido de Entremundos.org: <https://www.entremundos.org/revista/economia/la-productividad-del-impuesto-del-valor-agregado-iva-en-centroamerica/>

- Moral-Arce, I. (Junio de 2022). *Fubcas.es*. Obtenido de [https://www.funcas.es/wp-content/uploads/2022/06/PEE\\_172\\_Ignacio-MORAL-ARCE.pdf](https://www.funcas.es/wp-content/uploads/2022/06/PEE_172_Ignacio-MORAL-ARCE.pdf)
- OCDE. (2023). *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*. Obtenido de Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-costarica.pdf>
- Piedra, P. (25 de 06 de 2019). *Seminario Universidad*. Obtenido de Seminario Universidad: <https://semanariouniversidad.com/pais/priscilla-piedra-directora-general-de-hacienda-existe-un-temor-exagerado-por-el-iva/>
- Proyecto de Ley del Impuesto al Valor Agregado, E. 1. (2015). *CONARE*. Obtenido de CONARE: <https://proyectos.conare.ac.cr/asamblea/19678%20texto%20base.htm>
- Rasteletti, A. (2025 de Enero de 2021). *Banco Interamericano de Desarrollo*. Obtenido de <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/iva-personalizado-experiencia-latinoamericana-y-su-importancia-para-las-administraciones-tributarias/#:~:text=En%20Am%C3%A9rica%20Latina%20y%20el,de%20sus%20ingresos%20fiscales%20totales.>
- Reglamento Asamblea Legislativa, C. (29 de Noviembre de 1961). Reglamento Asamblea Legislativa. *Reglamento Asamblea Legislativa*. San José , San José , Costa Rica.
- Rodríguez, F., & Morales, R. (Diciembre de 2019). *Universidad Nacional de Costa Rica*. Obtenido de <https://repositorio.una.ac.cr/items/f0f5de00-b114-401c-b92a-db1b724f57ef>
- Rodríguez, F., Sancho, F., & Fonseca, R. (Junio de 2016). *Revista Centroamericana de Administración Pública*. Obtenido de Revista Centroamericana de Administración Pública: <https://ojs.icap.ac.cr/index.php/RCAP/article/download/57/113/268>
- Sanabria Mercado, A. (08 de 02 de 2023). *La República*. Obtenido de La República: <https://www.larepublica.net/noticia/principales-caracteristicas-del-iva-en-costarica>
- Sánchez, J. D. (02 de 2023). *Delfino.CR*. Obtenido de Delfino.CR: [//delfino.cr/2023/02/la-regresividad-y-progresividad-tributarias-bases-y-aplicacion](https://delfino.cr/2023/02/la-regresividad-y-progresividad-tributarias-bases-y-aplicacion)
- Sanchez, P. (2013). *Manual de Derecho Tributario*. San José, C.R.: Investigaciones Jurídicas S.A.
- Segura Carmono, R. (31 de Julio de 2024). *Banco Central de Costa Rica*. Obtenido de Banco Central de Costa Rica: [https://www.bccr.fi.cr/comunicacion-y-prensa/Docs\\_Comunicados\\_Prensa/CP-BCCR-030-2024-BCCR\\_revisa\\_alza\\_crecimiento\\_econ\\_para\\_2024-2025.pdf](https://www.bccr.fi.cr/comunicacion-y-prensa/Docs_Comunicados_Prensa/CP-BCCR-030-2024-BCCR_revisa_alza_crecimiento_econ_para_2024-2025.pdf)
- Ulate Soto, I., & Vargas Morúa, E. (2016). *Metodología para Elaborar una Tesis*. San José, San José, Costa Rica: EUNED Editorial Universidad Estatal a Distancia.
- Valdez, R., & Hernández, E. (Junio de 2019). *Dialnet*. Obtenido de Dualnet: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/8473566.pdf>
- Vergara, M. (23 de Junio de 2023). *INEAF Business School*. Obtenido de INEAF Business School: <https://www.ineaf.es/tribuna/impuesto-regresivo/>

Villaseñor Rodríguez , I. (2008). *Metodología para la elaboración*. España: Universidad Complutense de Madrid,.

# **ANEXOS**

## **UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA**

### **INSTRUMENTO DE EVALUACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **CUESTIONARIO ENTREVISTA**

##### Introducción

La presente entrevista se realiza con la finalidad de conocer el criterio que tienen los profesionales que ejercen en el ámbito del derecho tributario, con respecto a la implementación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que entró en vigor mediante la ley 9635, en relación con el posible impacto generado tanto en la recaudación fiscal como en la economía de los hogares costarricenses.

Con la información que se obtenga de esta, se buscará realizar los ajustes pertinentes a los requerimientos demostrados, producto de la entrevista.

Su información tendrá un manejo confidencial y únicamente con fines académicos de la Universidad Hispanoamericana, Facultad de Derecho, ya que es requisito para optar por el grado de Licenciatura en Derecho.

Este cuestionario tendrá una duración aproximada de entre 20 y 25 minutos, a cargo de Rodolfo Alexander Rodríguez Orozco, estudiante de Licenciatura en Derecho.

Le agradezco su colaboración.

- 1- En su opinión, ¿Tomando en cuenta la regresividad del IVA, Considera usted que la ley 9635 genera algún impacto en la recaudación fiscal y en la economía de los hogares en Costa Rica?
- 2- ¿Cuáles considera usted que sean los principales efectos de la Transformación de IGSV a IVA, implementados en la ley 9635 y que aspectos relevantes podría resaltar?
- 3- ¿Considera usted que la implementación del IVA ha sido eficaz en términos de cumplimiento de las obligaciones formales y materiales por parte de los contribuyentes, así como en control por parte de la Administración Tributaria?
- 4- Según la ley 9635, ¿Considera usted que la ampliación de la Base Imponible impuesta en el IVA ha logrado mejorar la recaudación fiscal en el país? ¿Por qué?
- 5- ¿Qué cambios o mejoras propondría usted, a la ley 9635 IVA, para optimizar la administración del IVA y reducir la evasión fiscal?
- 6- Tomando en cuenta el principio de capacidad tributaria y la regresividad del IVA, ¿considera usted que la implementación del IVA ha afectado negativamente al a economía de los hogares costarricenses, especialmente en los sectores de menores ingresos?